



UNIVERSITE D'ANTANANARIVO
FACULTE DE DROIT, D'ECONOMIE, DE GESTION ET DE SOCIOLOGIE
DEPARTEMENT DE DROIT



MASTER II- DROIT DES AFFAIRES
MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

De l'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale

SOILIHI MOHAMED

Année académique : 2013/2014

Salle 301 A – Mars 2015 Fac-DEGS

Date de soutenance 17 Mars 2015

REMERCIEMENTS

Quand nous pensons à toutes les épreuves et aventures que nous avons dues traverser pour mener à terme ce travail, les souvenirs nous conduisent à l'image de la grande course cycliste rapportée par Paulo Coelho dans son recueil de paraboles titré *Maktub* en ce termes : « sur la ligne de départ, nous sommes tous animés par les mêmes sentiments de camaraderie et d'enthousiasme. Mais, à mesure que la course se déroule, la joie initiale fait place aux vrais défis : la fatigue, la monotonie, les doutes sur nos capacités... Nous constatons que certains amis ont renoncé à relever le défi – ils courent encore, mais seulement parce que l'on ne peut pas s'arrêter au beau milieu d'une route. Ils sont nombreux, ils pédalent à côté de la voiture de secours, ils bavardent entre eux, ils accomplissent un devoir. Nous finissons par prendre nos distances ; alors, il nous faut affronter la solitude, l'imprévu qui surgit des virages inconnus, les difficultés matérielles causées par notre bicyclette. Finalement, nous nous demandons si tout cet effort vaut vraiment la peine. Oui, il en vaut la peine. Simplement, il ne faut pas renoncer».

Heureusement, pour notre part, si nous n'avons pas renoncé, c'est grâce à la présence de plusieurs personnes qui nous ont soutenu tout au long de la « traversée » et que, nous sentant leur obligé, nous nous devons bien de remercier ici. Sans elles, ce mémoire aurait mal vu le jour.

Nos remerciements s'adressent tout d'abord aux institutions notamment l'Etat Malagasy, l'Université et la Fac-DEGS et le Département Droit de nous avoir accueilli, instruit, permis à relever des défis, donné un espoir et faire croire en nous et en un venir meilleur.

Nous voudrions également adresser des remerciements particuliers au Département droit, à son corps enseignant et à l'ensemble de son personnel de nous avoir enseigné, formé et transmis non seulement des connaissances juridiques mais aussi l'éthique, l'être et le savoir être. Sachez que vous avez créé en nous l'esprit de curiosité scientifique, empirique, alimenté en permanence par le feu de toujours vouloir nous défier dans la volonté de toujours vouloir savoir.

Nous tenons à adresser notre gratitude à Monsieur le Professeur RAMAROLANTO RATIARAY, Chef du Département Droit. Merci de nous avoir appris et toujours donné l'envie de réussir et d'avancer malgré les écueils, les embuches et les chutes que nous avons du faire face. Merci de nous avoir donné l'envie de vouloir toujours être meilleur.

Nos reconnaissances et remerciements s'adressent également à ma famille qui ne nous a jamais abandonné durant la course et nous a toujours soutenu, en dépit de ses modestes possibilités, financièrement, matériellement et moralement durant nos études.

Soyez remerciés à vous nos amis, pour vos encouragements et vos soutiens de loin et de près et de quelque nature et forme que ce soit. Il est vrai que dans le chemin de la vie on y reste qu'un jour mais dans le cœur d'un ami on y reste pour toujours.

ACRONYMES

APEC	: Asia-Pacific Economic Cooperation
Ar	: Ariary
BAAF	: Bureau des Affaires Administratives et Financiers
BCR	: Brigade de Contrôle et de Recherche (Union des Comores)
BIANCO	: Bureau Indépendant Anti-Corruption
BIT	: Bureau Internationale du Travail
Cass.	: Cour de Cassation
CC	: Conseil Constitutionnel
CE	: Conseil d'Etat
CIST	: Conférence Internationale des Statisticiens du Travail
CIT	: Conférences Internationales du Travail
COI	: Commission de l'Océan Indien
CSLCC	: Conseil Supérieur de Lutte Contre la Corruption
DDHC	: Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen
DG	: Directeur Général
DGA	: Directeur Général Adjoint
DGCP	: Direction Générale de la Comptabilité Publique (Trésor public, France)
DGDDI	: Direction Générale Des Douanes Et Droits Indirects
DGE	: Direction des Grandes Entreprises
DGFIP	: Direction Générale des Finances Publiques
DGIC	: Direction Générale des Impôts Comorienne
DGIF	: Direction Générale des Impôts Française
DGIM	: Direction Générale des Impôts Malagasy
DISI	: Directions des Services Informatiques
DNEF	: Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales
DNVSFP	: Direction Nationale de Vérification des Situations Fiscales Personnelles
DRESG	: Direction des Résidents à l'Etranger et des Services Généraux
DRIC	: Directions Régionales des Impôts Comoriennes
DVNI	: Direction des Vérifications Nationales et Internationales
ENFP	: École Nationale des Finances Publiques
ESFP	: Examen de Situation Fiscale Personnelle
EST	: Ecole Supérieure de Technologie

ETI	: Entreprises de Taille Intermédiaire
FC	: Franc Comorien
IBS	: Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
IR	: Impôt sur le Revenu
IRPP	: Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques
IS	: Impôt sur les Sociétés
ISF	: Impôt Sur la Fortune
ISF	: Inspecteur des Services Fiscaux
LPF	: Livre des Procédures Fiscales
PED	: Pays En Développement
PGE	: Politique Générale de l'Etat
PMA	: Pays Moins Avancés
PME	: Petites et Moyennes Entreprises
PPN	: Produits de Première Nécessité
PPP	: Parité de Pouvoir de Production
RSE	: Responsabilité Sociétale d'Entreprise
SRE	: Service des Retraites de l'État
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée

Sommaire

INTRODUCTION

Partie 1- Du cadrage du système et de la technique fiscaux

Chapitre 1- Cadre général des systèmes fiscaux : structure organisationnelle

Chapitre 2- Cadre technique et opérationnel de l'impôt

Chapitre 3- Du cadre fiscal conflictuel : du conflit fiscal

Partie 2- Etude analytique de la lutte contre la fraude fiscale

Chapitre 1- Analyse de la fraude fiscale

Chapitre 2- La conjoncture de la fraude fiscale

Chapitre 3- Diagnostique introspectif du dispositif de lutte contre la fraude fiscale

Partie 3- De la proposition de stratégies prospectives de lutte contre la fraude fiscale

Chapitre 1- Harmonisation du système fiscal en vue de réduire la fraude fiscale

Chapitre 2- La mise en œuvre d'un mécanisme d'information et de partenariat fiscal

Chapitre 3- De la coopération et de l'incidence de la lutte contre la fraude fiscale

INTRODUCTION

En ces années de soudure budgétaire, la lutte contre l'évitement fiscal se trouve au centre des préoccupations prioritaires des gouvernements dans tous les pays développés et en voie de développement. A travers les différentes politiques budgétaires et même économiques, cette lutte tient toujours une place grandissante. La fiscalité détient une part considérable dans les programmes d'action pour le développement socio-économique. Elle fournit en effet un flux plus ou moins stable de ressources pour financer les objectifs de développement des PGE¹, tels que la mise en place d'infrastructures matérielles, et pour répondre aux besoins socio-économiques des collectivités publiques. Elle est en outre imbriquée dans de nombreux autres domaines de politique publique, qui vont de la bonne gouvernance à l'intégration de l'activité économique dans le secteur formel en passant par la stimulation de la croissance en se ramifiant vers la consommation et l'investissement.

En général, la politique fiscale peut définir et établir le cadre dans lequel s'effectuent les échanges et les investissements nationaux et internationaux. Par conséquent, il gravite autour du système fiscal un sérieux défi à relever. Et le principal défi pour les pays notamment africains comme Madagascar et les Comores consiste à trouver le juste équilibre optimal entre un système fiscal qui soit favorable au contribuable (personne physique, morale, entreprise) et à l'investissement, tout en dégagant suffisamment de recettes pour financer les investissements publics qui contribuent au développement local et national et à l'attractivité des économies².

Mais de tels équilibre et ambitions se retrouvent souvent remise en cause, non pas seulement par des difficultés propres, intrinsèques et inhérentes ou liées à la conjoncture prévalant dans le marché mais aussi par des comportements qui conduisent à la réduction des recettes fiscales à cause d'impayés d'impôts par des débiteurs fiscaux. Ce refus, frauduleux ou non, d'honorer l'obligation fiscale est la fraude fiscale.

CONTEXTE GENERAL ET THEMEMATIQUE

L'impôt est au centre des rapports qui lient une société à l'Etat qui la gouverne. Il est un fait social évolutif selon la conjoncture économique, politique, sociale, juridique, environnementale.

¹ PGE : Politique générale de l'Etat

² Inconnu

L'impôt est depuis longtemps assimilé aux finances nécessaires pour couvrir les dépenses de l'Etat. L'impôt, contribution aux charges de l'Etat, a comme particularités principales le caractère obligatoire et l'absence de contrepartie directe.

La logique de l'imposition implique donc une contrainte puisque l'impôt est prélevé par voie d'autorité par l'administration. De même le contribuable ne peut-il prendre connaissance précise de l'utilisation faite de ces fonds. Il est en conséquence remis en cause sans cesse soit parce que les contribuables estiment qu'il est mal réparti et/ou trop élevé, soit parce qu'il est perçu comme une entrave aux libertés économiques, soit parce que l'Etat a des besoins de plus en plus importants qu'il n'arrive plus à couvrir.

La tentation est alors grande de se soustraire au paiement des sommes dues, reportant ainsi la charge de l'imposition sur les autres contribuables. Si les impôts ne constituent plus aujourd'hui le seul prélèvement à caractère obligatoire, nous avons cependant limité notre étude à l'imposition proprement dite, et plus particulièrement à celle des particuliers et des entreprises, excluant par-là même du champ de notre analyse le problème des fraudes sociales, ou des fraudes douanières.

De ce fait, notre travail va se concentrer sur le fraude fiscale à Madagascar en passant par les Comores tout en se référant à la France et d'autres pays. Aussi, avons-nous intitulé notre travail : « *De l'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale* ».

CONTEXTE SPECIAL

Voler le fisc est, selon la considération de la majorité de l'opinion publique, on ne peut plus normal³. La fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme⁴. La situation fiscale aux Comores et à Madagascar est pathologique : corruption, clientélisme, détournements, entre autres⁵, en sont une partie des maux, plutôt, les démons qui la hantent. Ce vent maléfique se doit d'être contraint par celui béni qui sera insufflé par une réforme fiscale qui s'impose⁶.

De tous les délinquants, celui qui vole le fisc est certainement celui qui bénéficie de la plus grande mansuétude de la part du grand public. Il est considéré comme un héros qui attire l'admiration et l'encouragement d'une grande partie de la population.

³ Sauf si c'est un homme politique qui vole le fisc encore en charge du Ministère du Budget et des finances publiques (V. Affaire CAZHUAC en France)

⁴ Une expression populaire et cela manifeste la force psychologique « admise » de la fraude fiscale par la population. Il en résulte que voler à l'Etat serait un « vol légitime », voire un honneur pour certaines idées reçues.

⁵ C'est juste à titre non-exhaustif et ce vent maléfique ou maudit touche l'ensemble du système de l'administration et du service publics.

⁶ Une réforme en profondeur et institutionnalisée mais pas les semblants réformes timides en fin de compte.

En plus, la littérature, le cinéma, la télévision, la radio et les autres moyens de communications ne sont pas avares de le représenter sous des décors sympathiques et astucieux, confrontés à des vérificateurs et des contrôleurs acariâtres, inquisiteurs et tatillons.

Pourtant, la fraude fiscale est certainement le délit qui, en termes financiers, fait le plus de victimes. Chacun des contribuables payant régulièrement ses impôts est en effet obligé d'augmenter sa contribution pour compenser le manque à gagner qu'engendre la fraude de toute sorte. Non bénigne, la fraude porte un coup sévère aux ressources disponibles pour le financement des services publics indispensables à la collectivité nationale, elle engendre des distorsions de concurrence et des ruptures d'égalité au détriment des contribuables honnêtes et sème dans leur sein des frustrations et un mécontentement difficilement contestable. Elle constitue donc autant de coups de canif dans le contrat social au risque, en cas d'expansion, de le mettre sérieusement en danger⁷.

Mais avant de progresser et aller plus loin, encore faut-il savoir ce que l'on entend par fraude, car ce terme recouvre souvent des réalités et des comportements de nature et de gravité très variées et difficilement appréhensibles.

Plusieurs concepts sont souvent utilisés pour caractériser l'attitude qui consiste à ne pas être en conformité aux obligations en matière de prélèvements obligatoires. Sur le plan international, l'OCDE a accouché la notion « d'indiscipline fiscale ». Au niveau national, le terme de « fraude » fait souvent référence à l'ensemble des cas de non respect, par un contribuable, de ses obligations fiscales. Mais devons-nous reconnaître que l'application de ce terme à des situations extrêmement variées et dont le degré de gravité diverge paraît moins satisfaisant.

⁷Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

De plus, le flou s'élargie à la notion de fraude, et cela du fait que y sont souvent associés voire assimilées d'autres types de comportements, comme l'optimisation⁸ ou encore l'évasion fiscales⁹, ou « l'abus de droit », sans que la frontière entre ces différents concepts ne soit toujours très clairement établie. Ainsi, la difficulté de définition du concept fraude reste intacte. Pour autant, le flou ne saurait être laissé à la charge du lecteur du présent travail, il convient donc de retenir une définition directrice bien qu'approximative¹⁰.

La fraude fiscale est l'ensemble des différents comportements d'évitement frauduleux face aux prélèvements fiscaux. C'est en fait, l'irrégularité fiscale qui regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire, de bonne foi ou de mauvaise foi¹¹.

CONTEXTE DE LA FRAUDE FISCALE

« Trop d'impôt tue l'impôt », cette expression est généralement employée dans le cadre de l'évasion ou de la fraude fiscale pour affirmer que les contribuables cherchent à éviter les impôts qui leur paraissent trop lourds ou injustes. Elle peut être aussi utilisée de manière plus générale pour attirer l'attention sur le fait que, d'une part, le système fiscal actuel se présente comme une « juxtaposition et une accumulation d'impôts aussi divers que multiples¹² ».

D'autre part, elle manifeste que les textes fiscaux sont retouchés de façon permanente voire excessive au gré des lois de finances¹³ et des collectifs budgétaires ou lois rectificatives.

⁸ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français : « L'optimisation concerne les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant d'impôt qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas eu recours à l'optimisation, sans pour autant violer la loi ou se soustraire à ses obligations en matière de prélèvements obligatoires fiscaux. L'optimisation consiste donc à tirer parti des possibilités offertes par la législation, en utilisant éventuellement ses failles ou son imprécision et y compris en l'interprétant dans un sens que le législateur n'avait pas nécessairement prévu, pour réduire les prélèvements dus, tout en restant dans la légalité. L'optimisation consiste donc, pour le contribuable, à faire le meilleur usage possible des règles existantes en matière de prélèvements obligatoires et à profiter de certains effets d'aubaine générés par la combinaison de plusieurs dispositions ».

⁹ V. infra

¹⁰ V. infra.

¹¹ V. infra

¹² Guy Gest et Gilbert Tixier, « Manuel de Droit fiscal », 1986

¹³ Et même des autres lois

En conséquence le système fiscal qui comprend le « droit de l'impôt » tend à perdre une partie de sa rationalité, de son efficacité, de son efficience et de sa logique profonde et devient souvent trop technique, trop complexe et trop instable pour être appliqué correctement par les contribuables et efficacement pour l'État. Il prolifère les impôts et donc se cannibalise et devient source d'erreurs et de fraudes¹⁴.

En outre, la manière la plus simple de gagner de l'argent est de ne point en perdre, la rétention de l'argent. C'est aussi dans cet esprit que le citoyen contribuable peut vite se muer en fraudeur puisqu'il lui suffit de ne pas indiquer la totalité de ses revenus pour être en infraction. Il s'agit, en fait, d'une fraude fiscale.

PROBLÉMATIQUE

L'égalité devant l'impôt et le consentement à l'impôt sont parmi des principes fondateurs garants de la démocratie et de l'Etat de droit. Et la fraude fiscale cause un grave préjudice moral et financier à la société dans son ensemble qui porte directement atteinte au pacte républicain et du vivre ensemble. De là, un certain nombre d'interrogations se soulève. Comment la fraude fiscale continue à croître dans un système fiscal qui se veut moderne, et dans un contexte de politique fiscale qui érige la fraude fiscale comme un de ses objectifs à neutraliser ? Comment la fraude fiscale est-elle luttée ? Et pourquoi persiste-elle ? Quelle est la portée de la fraude fiscale et le fossé de la fraude fiscale ? Et pourquoi le phénomène se généralise-il et se pérennise ? Quels sont les enjeux de la fraude fiscale et de sa lutte ? Autrement, les politiques de lutte contre la fraude fiscale permet-t-elle une convergence des actions des services de lutte contre elle, et un bon climat relationnel entre le fisc et le contribuable ?

De l'ensemble de ces interrogations, la problématique se déduit comme étant : ***« tenant compte du phénomène de la fraude fiscale en évolution et des solutions et mesures entreprises par les autorités étatiques pour la réduire à néant, comment peut-on renforcer les moyens existant tout en innovant d'autres pour apporter un coup dur et sévère à la fraude fiscale aux fins de la réduire voire de l'éradiquer et ce dans un contexte ou une conjoncture socioéconomique plus ou moins favorable ? »***

¹⁴ Ainsi, Georges Clemenceau (1841-1929) ironisait déjà à propos de la prolifération des impôts en France : « La France est un pays extrêmement fertile, on y plante des fonctionnaires, il y pousse des impôts ».

Soulever cette problématique à l'heure actuelle revient pour Madagascar, les Comores, à se poser au moins quatre questions en une : la première, interpellatrice et substantielle : le dispositif en vigueur de lutte contre la fraude fiscale, son efficacité et efficience ? La seconde prospective : que sera-t-il, que faut-il faire et/ou renforcer ? La troisième, normative et stratégique : que devrait-il être ? La quatrième, existentielle et sécuritaire: qu'occupera-t-elle?

HYPOTHESE DU TRAVAIL

Dans le cadre de notre travail, nous sommes conduits à poser les hypothèses suivantes :

- ❖ La fraude fiscale est un phénomène dont sa portée et son ampleur sont appréhensibles et visibles et sont favorisées par le système fiscal ;
- ❖ Les moyens et dispositifs de lutte contre la fraude fiscale présentent des limites à la fois endogènes et exogènes ;
- ❖ L'extension de la portée de la politique fiscale, en échange de nouvelles infrastructures et de bons services publics, constitue un important remède de lutte contre la fraude fiscale ;
- ❖ La lutte contre la fraude fiscale nécessite une politique globale et générale à la fois fiscales et non fiscales.

OBJECTIFS DU SUJET, METHODOLOGIE ET INTERÊTS Du SUJET

L'analyse intrinsèque et extrinsèque de la fraude fiscale et le comment de lutter contre l'évitement fiscal frauduleux sont les points focaux de notre travail. Donc un contrôle et un suivi durant tout le processus de lutte permettront de mesurer l'efficacité et l'efficience du combat de lutte contre la fraude fiscale et de rectifier intelligemment le tir en cours du processus. Ce qui nous conduit à poser certaines hypothèses.

Notre travail sur la fraude fiscale, se voulant, certes modeste, est animé par un esprit de curiosité et de compréhension dans un contexte où le recours à la fraude fiscale se généralise, s'internationalise et qu'aucun domaine ni secteur, formel ou informel, n'en est épargné.

Il se veut aussi pourvu d'un esprit de recherche scientifique, universitaire et comme un instrument qu'universitaires, praticiens, étudiants, agents du fisc, entrepreneurs et autres acteurs (politiques, économiques, sociaux, ou autres) qui s'intéressent aux questions relatives à l'impôt et surtout à la fraude fiscale peuvent s'y référer et s'y inspirer ou tout simplement, et avec humilité, apporter un examen critique, qui, à nos yeux, ne paraîtra que comme constructif.

L'objectif de notre étude est de proposer un plan de renforcement des politiques destinées à la lutte contre la fraude fiscale tout en proposant des nouvelles pistes et perspectives aux mêmes finalités.

L'intérêt de cette recherche est de faire connaître aux acteurs fiscaux, aux diverses autorités malgaches et comoriennes et à tout intéressé que la courbe de la fraude fiscale malgré sa persistance peut être réversible mais à condition entre autre d'une volonté politique et de la mise à disposition des moyens nécessaires pour y parvenir.

Afin de disposer d'un maximum d'informations relatives à notre thème, nous avons effectué des recherches documentaires et bibliographiques durant lesquelles nous avons consulté des publications telles que : les lois de finances (Lois Organiques sur les Lois de Finances, lois de finances), des ouvrages généraux et spéciaux sur la fiscalité et sur la fraude fiscale et articles sur la gestion budgétaire, l'analyse des écarts et le système d'information et d'autres documents nationaux et internationaux portant sur des différents projets et politiques de développement socio-économique et fiscal. Elles ont été réalisées à la bibliothèque de l'Université d'Antananarivo, à l'Agence Universitaire de la Francophonie, à la bibliothèque nationale, à l'INSTAT, auprès des bailleurs de fonds internationaux (FMI, Banque Mondiale, BAD,...). Nous avons entrepris quelques enquêtes auprès de certaines autorités fiscales malgaches et comoriennes. Nous avons utilisé les méthodes comparatives, inductives et déductives et celles d'enquêtes et de cause à effet dans le cadre de nos recherches.

Dans le cadre de cette étude, nous exposerons en premier partie le cadrage du système et de la technique fiscaux, en soulevant le Cadre général des systèmes fiscaux, le Cadre technique et opérationnel de l'impôt et le cadre fiscal conflictuel. Cela paraît logique dans la mesure que le système fiscal est au cœur de la lutte contre la fraude fiscale.

En deuxième partie, nous traiterons l'Etude analytique de la lutte contre la fraude fiscale en analysant et en opérant une chirurgie sur la fraude fiscale, ses facteurs et le diagnostic introspectif du dispositif de lutte contre la fraude fiscale.

Cela va de soi en ce sens qu'avant de proposer un remède ou un traitement, il faut avant tout en connaître la pathologie.

La troisième partie qui va porter sur la proposition de stratégies prospectives de lutte contre la fraude fiscale aborde trois chapitres qui sont l'harmonisation et du renforcement du dispositif de lutte contre la fraude fiscale, la mise en œuvre d'un système (mécanisme) de partenariat fiscal public-privé et les incidences des mesures de lutte contre la fraude fiscale.

Partie 1- Du cadrage du système et de la technique fiscaux

Cette partie va aborder le cadrage général du système fiscal ainsi que les opérations de technique fiscale. Pour ce faire, trois chapitres vont être abordés à savoir :

Chapitre 1- Cadre général des systèmes fiscaux : structure organisationnelle ;

Chapitre 2- Cadre technique et opérationnel de l'impôt

Chapitre 3- Du cadre fiscal conflictuel : du conflit fiscal.

Chapitre 1- Cadre général des systèmes fiscaux : structure organisationnelle

L'administration fiscale, ou fisc¹⁵, est l'ensemble des organismes d'État chargés de l'établissement de l'assiette des impôts, de sa perception et de son contrôle. Nous allons apercevoir dans ce chapitre les administrations fiscales de Madagascar, de l'Union des Comores et de la France.

Section 1- la Direction Générale des Impôts malagasy

La DGI est une administration qui figure parmi les Directions du Ministère de l'Economie, des Finances et du Budget¹⁶. Son organisation et son fonctionnement sont encore peu ou mal connus du grand public et des contribuables.

C'est le décret N° 2014-1102 fixant les attributions du Ministre des Finances et du Budget ainsi que l'organisation générale de son Ministère qui donne la structure organisationnelle et les attributions de la DGI¹⁷.

Paragraphe 1- Aperçu général de la DGI malgache

Nous allons voir l'administration fiscale malgache.

¹⁵ « Dans la Rome antique, le fisc est le trésor personnel des empereurs. Il signifie littéralement, en latin, le panier ou la bourse : il désigne tous les revenus tirés des provinces, spécialement des provinces impériales. Son existence est due à la répartition des pouvoirs, durant le Haut-Empire, entre le Sénat et l'Empereur. Par la suite, les empereurs accentuèrent leur contrôle sur l'ensemble des finances du monde romain, et l'importance du fisc augmenta en conséquence ».

¹⁶ Le Ministère de l'économie, des finances et du budget peut être scindé en deux ministères : Ministère de l'économie d'une part et Ministère des finances et du budget d'autre part.

¹⁷ ANDRIAMASINARIVO Mamy, Inspecteur des impôts, La Direction Générale des Impôts au service du contribuable, ENAM, 2005 : « Selon l'arrêté n°3102/87 du 14 juillet 1987 fixant les missions et les structures du Ministère auprès de la Présidence de la République chargée des Finances et de l'Economie, les Services fiscaux font partie de la Direction Générale des Ressources Publiques.

Cette dernière est divisée en : - Service des Monopoles Fiscaux - Service de la Brigade Nationale des Enquêtes, Recherches et Vérifications Fiscales et Douanières. - Direction des Douanes et des Droits Indirects - Direction des Impôts, des Droits et des Taxes divers Jusqu'en 1998, la Direction des Impôts se trouvait toujours répartie essentiellement en trois (3) administrations distinctes : le Service des Contributions Directes, le Service des Contributions Indirectes, le Service de l'Enregistrement et du Timbre.». www.google.com.

A- Les attributions de la Direction Générale des Impôts (Article 35 du décret)

La DGI est chargée de :

- proposer et exécuter la Politique de l'Etat en matière fiscale ;
- Participer à l'élaboration des projets de Lois de Finances ;
- Collecter à l'optimum les recettes fiscales ;
- Lutter activement contre les fraudes fiscales sous toutes leurs formes ;
- Concevoir les stratégies et apporter un appui aux collectivités territoriales en matière de fiscalité ;
- Représenter le Ministère dans les négociations internationales en matière fiscale ;
- Maintenir les relations dans le cadre de l'assistance administrative avec les administrations fiscales Étrangères.

B- Les services de la DGI

La Direction Générale¹⁸ des Impôts dispose de :

- Un Service de Pilotage et de la Communication ;
- Un Service d'Analyses Economique et Fiscale ;
- Un Service de la Brigade d'Inspection ;
- Un Service du Système d'Information Fiscale.

C- Les différentes directions de la DGI

La Direction Générale des Impôts est composée de directions centrales et de directions opérationnelles et régionales.

¹⁸ Idem. « En 1975, selon l'article 2 du décret suscité, la Direction des Impôts comprenait six (6) services de Régies financières : - Le Service des Contributions directes ; - Le Service des Contributions Indirectes ; - Le Service de l'Enregistrement et du Timbre ; - La Régie Malgache de Monopoles Fiscaux ; - Le Service des Douanes ; - Le Service de la Brigade nationale d'Enquêtes, de Recherches et de Vérifications. Il est signalé que ledit Décret n'a jamais reçu un Arrêté d'application, les Services existant avant 1975 continuent à fonctionner sur la base de l'Arrêté n° 1482 du 1° avril 1968 qui avait réuni les trois premiers Services au sein de la « Direction des Impôts ». Les autres Services nouvellement créés fonctionnent alors selon une organisation de fait. »

1- Directions centrales de la DGI

Les directions centrales de la DGI sont :

- La Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux ;
- La Direction de la Recherche et du Contrôle Fiscal ;
- La Direction de la Programmation des Ressources ;
- La Direction Technique ;
- Direction de la Formation Professionnelle.

2- Directions opérationnelles

Les directions opérationnelles sont :

- La Direction des Grandes Entreprises ;
- Les Directions Régionales des Impôts.

Paragraphe 2- Les directions centrales de la DGI

Les directions centrales de la DGI sont au nombre de cinq.

A- La Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux (DLFC)

La DLFC a une compétence en matière de réglementation fiscale¹⁹ et possède des services à cet effet.

1- Attribution de la DLFC

La Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux est chargée de :

- Concevoir et élaborer les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application ;
- Représenter la Direction Générale des Impôts dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions fiscales des conventions et traités internationaux ;
- Représenter l'Administration fiscale avec possibilité de délégation, devant les instances judiciaires pour les contentieux fiscaux ;
- Procéder à des actions de recouvrement ciblées ;
- Assurer un appui méthodologique aux services opérationnels en matière de recouvrement et poursuites.

¹⁹ La législation fiscale nationale et les conventions internationales.

2- Services de la DLFC

La Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux dispose de :

- un Service de la Législation Fiscale ;
- un Service de la Fiscalité Internationale ;
- un Service du Contentieux et des Poursuites.

B- La Direction de la Recherche et du Contrôle Fiscal (DRCF)

Le service des vérifications fiscales, des recoupements et des enquêtes (la Direction de la lutte contre la fraude fiscale) est l'ancêtre du Service Central de Lutte contre la Fraude (SCLCF) transformé à son tour en DRCF²⁰.

1- Attributions de la DRCF

La Direction de la Recherche et du Contrôle Fiscal est chargée de :

- Elaborer et assurer le suivi du programme de contrôle fiscal ;
- Centraliser tous les rapports de vérifications et tenir les statistiques de contrôle fiscal ;
- Procéder à des vérifications fiscales des dossiers importants ou ciblés ;
- Assurer la recherche de renseignements nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement au moyen du droit de communication ;
- Participer aux réflexions menées en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ;
- Elaborer et mettre en œuvre des stratégies d'intégration du secteur informel ;
- Assurer un appui méthodologique aux services opérationnels en matière de contrôle.

2- Services de la DRCF

La Direction de la Recherche et du Contrôle Fiscal dispose de :

- Un Service de Recherche et de la Programmation des Vérifications Fiscales ;
- Un Service d'Appui au Contrôle et de Remboursement.

C- La Direction de la Programmation des Ressources (DPR)

Les services de la DPR ont une mission de gestion des ressources.

²⁰ C'est le décret N° 2014-1102 fixant les attributions du Ministre des Finances et du Budget ainsi que l'organisation générale de son Ministère qui a fait la dernière réforme et institué la DRCF.

1- Missions de la DPR

La Direction de la Programmation des Ressources est chargée de :

- Assurer la gestion administrative du personnel de l'administration fiscale ;
- Elaborer la Politique de recrutement du personnel et la répartition des effectifs ;
- Tenir la comptabilité et la gestion des moyens logistiques de la DGI ;
- Assurer la gestion, le suivi des commandes et la répartition des matériels notamment informatiques, ainsi que des imprimés, des registres et autres valeurs fiduciaires ;
- Assurer la gestion des crédits : engagement et liquidation ;
- Préparer et gérer le budget de programme et des crédits de fonctionnement, ainsi que des Crédits du Programme d'Investissement Public (PIP) pour le projet de sécurisation fiscale et des Crédits dans le cadre des financements issus des Partenaires techniques et financiers ;
- Faire la prévision des recettes fiscales et tenir les statistiques de recettes.

2- Services de la DPR

La Direction de la Programmation des Ressources dispose de :

- Un Service Administratif et Financier ;
- Un Service des Statistiques et de la Prévision.

D- La Direction Technique (DT)

La DGI dispose d'une direction technique.

1- Fonctions de la DT

La Direction Technique est chargée de :

- Elaborer et diffuser les procédures et méthodes de travail pour l'ensemble des structures opérationnelles : rédaction et diffusion des procédures d'application, mise à jour des imprimés ;
- Elaborer les outils techniques facilitant la réalisation et le suivi des missions ;
- Superviser et coordonner les activités des structures opérationnelles ;
- Assurer le suivi et la centralisation comptable des recettes fiscales ;
- Assurer le suivi des régimes spéciaux et préférentiels ;
- Concevoir, consolider et suivre les indicateurs de gestion.

2- Services de la DT

La Direction Technique dispose de :

- Un Service de la Comptabilité et d'Appui Technique ;
- Un Service des Régimes Spéciaux.

E- La Direction de la Formation Professionnelle (DFP)

La DGI est une direction beaucoup plus technique et ses opérations beaucoup plus complexes. Ce qui nécessite une compétence ardue et continue, ce qui nécessite une direction chargée à la formation professionnelle fiscale.

1- Attributions de la DFP

La Direction de la Formation Professionnelle est chargée de :

- Assurer la gestion de l'Ecole Nationale des Impôts ;
- Concevoir et mettre en œuvre les plans de formation initiale des agents de la Direction Générale des Impôts ;
- Elaborer et mettre en œuvre un plan de formation continue pour l'ensemble des agents de la Direction Générale des Impôts, après analyse des besoins réels des services techniques ;
- Concevoir les fascicules et autres documents et supports pédagogiques ;
- Mettre en place des relations avec les établissements d'enseignement supérieur spécialisés ;
- Instruire les besoins ou la recherche des bourses d'études et de stages ;
- Préparer et organiser les concours administratifs.

2- Services de la DFP

La Direction de la Formation Professionnelle dispose de :

- Un Service des Etudes ;
- Un Service de la Formation.

Paragraphe 3- Les directions opérationnelles

Les directions opérationnelles sont la Direction des Grandes entreprises et les Directions Régionales des Impôts.

A- La Direction des Grandes Entreprises

La DGE est comme suit.

1- Attributions de la DGE

La Direction des Grandes Entreprises est chargée de la gestion des dossiers des entreprises à Madagascar réalisant un chiffre d'affaires annuel dont le seuil est fixé par arrêté du Ministre. Services de la DGE.

2- Les services de la DGE

La Direction des Grandes Entreprises dispose de :

- Un Service d'Accueil et Information ;
- Un Service de Gestion ;
- Un Service de Contrôle ;
- Un Service de Recouvrement.

B- Les Directions Régionales des Impôts (DRI)

La DGI dispose des DRI.

1- Les missions de la DRI

Les Directions Régionales des Impôts sont chargées de :

- Représenter la Direction Générale des Impôts auprès des Autorités régionales et/ou locales ;
- Animer, coordonner et superviser les actions des services et centres fiscaux placés sous leurs ordres ;
- Identifier et mobiliser les moyens disponibles (financiers, matériels, humains) nécessaires pour atteindre les objectifs fixés ;
- Autoriser les procédures sur les produits soumis au contrôle administratif suivant les règles de compétence en la matière ;
- Centraliser et proposer à la Direction chargée du contrôle fiscal leur programme de vérification ;
- Assurer au niveau régional la recherche de renseignements nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement au moyen du droit de communication ;
- Centraliser les données fiscales des collectivités territoriales décentralisées ;

- Centraliser et analyser les comptes rendus de recettes des services et des centres fiscaux qui en dépendent ;
- Transmettre les comptes rendus de recettes à la Direction technique;
- Organiser et mettre en œuvre les programmes d'inspection des services et centres fiscaux ;
- Concevoir et appliquer les mesures propres à assurer le fonctionnement rationnel des services et des centres fiscaux qui en dépendent ;
- Appuyer les collectivités territoriales décentralisées en matière de fiscalité.

2- Services de la DRI

Les Directions Régionales des Impôts disposent de :

- Services Régionaux des Entreprises ;
- Centres Fiscaux.

Les Services Régionaux des Entreprises et des Centres Fiscaux ont compétence pour percevoir les impôts qui ne dépassent pas deux cent milliards d'Ariary de CAHT.

Section 2- La Direction Générale des Impôts comorienne²¹

La DGI est la descendance de plusieurs évolutions de l'administration fiscale qui portait le nom de « Administration Générale des Impôts » (AGI) au lendemain de la naissance de la République Fédérale Islamique des Comores (RFIC) suite à la constitution du premier octobre 1978 et est devenue DGI à partir de 1981²². Les Comores ont traversé une crise sociopolitique de 1997 à 2001 suite à la cession de l'île d'Anjouan²³.

Une nouvelle architecture de la DGI est prévue et porte le nom de Direction Nationale des Impôts²⁴ qui est placé sous l'autorité du Ministère des Finances de l'Union des Comores²⁵.

²¹ Direction Générale des Impôts Comorienne, ici, DGIC

²² Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p.

²³ L'île d'Anjouan a proclamé son indépendance par rapport aux Comores et du même coup a manifesté sa volonté de faire partie de la souveraineté française. Les accords de Fomboni (capitale de Mohéli, île des Comores) ont permis de résoudre la crise et d'adopter une constitution en 2001 qui a institué un système présidence tournante de l'archipel à chaque île pour une durée 4 ans. La RFIC a pris le nom de « Union des Comores » qui est composée de trois îles autonomes (Grande-comores, Anjouan et Mohéli) et de Mayotte (sous la souveraineté française).

²⁴ Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p.

La DGI est investie de plusieurs objectifs et missions et contient plusieurs services fiscaux et non-fiscaux qui sont organisés en services centraux et en services extérieurs.

Paragraphe 1- Les objectifs et missions de la DGI

La DGI a principalement des missions fiscales qui visent plusieurs objectifs mais elle a aussi des missions non fiscales.

A- Les objectifs de la DGI

La DGI est chargée de faire entrer dans les caisses publiques les recettes fiscales. Celles-ci sont exposées à des divers détournements. Aussi, la DGI se voit-elle confier divers objectifs dont notamment :

- Lutter contre la fraude fiscale ;
- Lutter contre la corruption²⁶ ;
- Lutter contre l'injustice fiscale par des contrôles et des vérifications ;
- Recouvrer des impôts, droits et taxes pour alimenter la caisse de l'Etat²⁷.

B- Des missions de la DGI

La DGI se voit investie des missions fiscales et non fiscales. Les missions fiscales sont notamment la détermination de l'assiette fiscale, la liquidation fiscale, le contrôle fiscal, le recouvrement de l'impôt, la contestation et le contentieux fiscaux²⁸.

La DGI exerce aussi des missions spécifiques. Ces missions non-fiscales sont entre autre une mission domaniale, une mission cadastrale et topographique, une mission de la protection de la propriété foncière, la gestion du service de la curatelle, mission de publicité et de mutation foncière²⁹. Elle est aussi chargée de l'administration et de la protection du domaine public et privé de l'Etat³⁰.

²⁵ Id. La Direction Nationale des Impôts (DNI) n'a pas vu le jour faute de lois organiques devant organiser l'administration fiscale.

²⁶ La corruption proprement dite, la concussion, le conflit d'intérêt,...

²⁷ Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p.

²⁸ V. infra : Technique fiscale

²⁹ Arrêté N° 87/66/MIEF/CAB Portant création, organisation et fonctionnement la Direction Générale des Impôts en République Fédérale Islamique des Comores.

³⁰ Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p.

Paragraphe 2- Les services centraux de la DGI

La DGIC³¹ remplit sa mission grâce aux différents services fiscaux et non-fiscaux³² qui sont à sa disposition.

A- Les services fiscaux

La DGI remplit sa mission fiscale grâce à différents services à sa disposition.

1- Le Bureau des Affaires Administratives et Financières (BAAF)

Le BAAF est chargé de la gestion du personnel, de crédits et du suivi des statistiques des recettes internes. Dans cette tâche, il se voit confier :

- La gestion des crédits et des dossiers du personnel ;
- La représentation de la Direction des Impôts dans les commissions paritaires ;
- Le suivi du contrôle et la vérification de l'exécution des recettes fiscales ;
- La centralisation sur une base mensuelle des statistiques des recettes internes, provenant des directions régionales du service de recouvrement du Trésor et de la DGI³³.

2- La Brigade de Contrôle et de Recherche (BCR)

La BCR est chargée de :

- De la gestion courante de certains dossiers ;
- D'organiser et d'effectuer le contrôle sur pièces et sur place des dossiers ... ;
- D'organiser des enquêtes, recherches, et recensements en collaboration avec les services de base des îles ;
- D'organiser et assurer l'information et l'assistance auprès des contribuables
- De dresser trimestriellement un rapport précisant le nombre de contrôle, le nombre de dossiers vérifiés et le montant des redressements opérés.

³¹ Le DGIC a à sa tête un Directeur Général (DG) assisté par des Directeurs Généraux Adjointes (DGA), des Inspecteurs des Services Fiscaux, domaniaux et financiers, des secrétaires,...

³² Voir infra

³³ Ces opérations de statistiques sont la nature et le montant des émissions, le recouvrement par nature d'impôts (ou encaissement pour les paiements sans émissions de rôles préalables, le reste à recouvrer par nature d'impôts, les admissions en non valeur,...

B- Les autres services

Au sein de la DGI il y a des services à la fois fiscaux et non fiscaux, les services mixtes, et des services non fiscaux

1- Le service mixte : le Service des Etudes (SE)

Le SE est chargé de l'enregistrement du timbre des affaires foncières et domaniales. Il est en outre responsable de :

- De la législation et du contentieux fiscaux et domaniaux ;
- De la centralisation comptable du recouvrement de toutes les recettes fiscales et non fiscales relevant de la DGI ;
- De l'organisation, de la surveillance et du fonctionnement des services.

2- Le service non fiscal : le Service Central des Domaines de la Propriété Foncière et du Cadastre

Ce service est chargé de :

- De la centralisation de toutes les opérations portant sur le domaine public et privé de l'Etat et celui des tiers ;
- De la centralisation des actes et des titres portant sur le domaine public et le domaine privé de l'Etat ;
- De l'organisation foncière comportant les opérations de remembrement, d'immatriculation, de publication et de conservation des droits fonciers ;
- Du contrôle des opérations immobilières ;
- Des évaluations foncières ;
- De la gestion des biens vacants ou placés sous séquestres ;
- De l'organisation et de la rénovation cadastrale.

Paragraphe 3- Les Directions Régionales des Impôts Comoriennes (DRIC)

La DGI se voit assistée par des directions régionales³⁴ dans chaque île³⁵.

³⁴ Chaque direction régionale des impôts est dirigée par un Directeur Régional placé sous l'autorité hiérarchique du Directeur Général des impôts.

³⁵ Nous estimons que la dénomination de « Directions Régionales des Impôts » Comoriennes (DRIC) est impropre car ça concerne chaque île alors que celle-ci possède des régions. Ce qui paraît susceptible de prêter confusion. Donc, on devrait parler de « Directions Insulaires des Impôts » Comoriennes (DRIC). Les DRI manifestent bien le « copié-collé » du système fiscal français.

Ainsi la DGI est représentée dans chaque île par :

- Une direction régionale chargée des affaires fiscales ;
- Une direction régionale des impôts chargée de l'enregistrement, du timbre, des affaires foncières et domaniales.

Les DRI sont chargées, chacune dans sa compétence et dans son domaine :

- De l'application de la législation et de la réglementation dans leurs circonscriptions ;
- De la diffusion dans leurs services des instructions et circulaires ;
- Du suivi, du contrôle et de la vérification de l'exécution des recettes fiscales dans leurs circonscriptions ;
- De l'animation et de la coordination des services de leurs circonscriptions ;
- De la rédaction d'un rapport annuel de gestion³⁶.

Section 3- L'administration fiscale française

L'administration fiscale française est rattachée au Ministère des finances et du budget dont sa prééminence est illustrée par des « interventions débordantes et des excès d'autoritarisme³⁷ ».

L'administration fiscale, en l'occurrence la DGI, qui assoit, recouvre et contrôle les impôts, dépend du super Ministère des Finances et du Budget. L'organisation de l'administration fiscale française est le repère de l'organisation de l'administration de l'Union des Comores et de la Grande-île en général et de l'administration fiscale en particulier³⁸.

Paragraphe 1- La réforme de l'administration fiscale française

La séparation des administrations chargées de l'assiette et du recouvrement est une spécificité française³⁹.

³⁶ Ce rapport est à adresser au Directeur général avant le 15 mars pour l'année civile écoulée.

³⁷ M. CONAN, Finances publiques, Mémento, Ed. NATHAN. P.14.

³⁸ Cela se traduit par l'histoire commune de colonisation et que c'est le système juridique français qui s'applique à Madagascar et aux Comores. Les deux pays appartiennent dans la famille de la francophonie et ont un seul système juridique, le système romano-germanique. Seulement, une solution pour la France est-elle nécessairement la même solution pour les Comores et Madagascar.

³⁹ Les obstacles à la fusion ne sont pas qu'historiques : le règlement de la comptabilité publique prévoit une séparation stricte des ordonnateurs et des comptables. En ce sens, le responsable des travaux d'assiette de l'impôt ne pouvait être chargé de son recouvrement. V. ordonnance de janvier 1320. Les anciennes colonies françaises ont suivi la règle.

La réorganisation de l'administration fiscale en France fait suite à un mouvement qui a eu lieu dans plusieurs autres pays dans le sens d'une simplification et d'une organisation des services tournée vers les usagers⁴⁰. En 1999, l'inspection générale des finances rend un rapport⁴¹ montrant le coût et la dispersion des administrations fiscales françaises par rapport à ses homologues étrangères.

En France jusqu'en 2008 trois administrations fiscales⁴² géraient les finances de l'État à savoir :

- La Direction générale des Impôts (DGI) ou le fisc ;
- La Direction générale de la Comptabilité publique (DGCP ou Trésor public),
- La Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) pour certaines de ses missions.

Depuis avril 2008 les deux premières ont fusionné pour devenir une seule et même entité : la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

Ces administrations sont des directions du Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, dont sont issus les services déconcentrés, chargés notamment de l'accueil du public⁴³.

Paragraphe 2- Les missions de la DGFIP

La vocation de la nouvelle réforme est d'offrir un interlocuteur fiscal unique pour les particuliers, à l'image de la réalisation de l'interlocuteur unique des professionnels existant dans les Services des impôts des entreprises⁴⁴.

Cette nouvelle réforme reprend les attributions de la DGI (les services fiscaux) en matière de fiscalité professionnelle, personnelle et patrimoniale. Ainsi avant la fusion, une de ses missions était d'établir l'assiette des impôts sur rôles (impôt sur le revenu [IR], taxe d'habitation [TH], taxe foncière [TF], taxe professionnelle [TP], ...), la partie recouvrement étant assurée par la DGCP (Trésor public). Actuellement, cette compétence a été réunie à la mission d'assiette d'impôt sur rôle. Aux côtés du service des impôts des entreprises s'ajoute le service des impôts des particuliers. Chaque catégorie de contribuable dispose ainsi d'un interlocuteur unique.

⁴⁰ La fusion des services fiscaux britanniques a ainsi été décidée en 2004.

⁴¹ Inspection Générale des Finances, Rapport sur l'administration fiscale française, 1999.

⁴² Il en est de même pour les Comores et Madagascar : il y a la DGI, le Trésor Public et la douane.

⁴³ Ce sont les Centres des Finances Publiques depuis la fusion de la DGI et de la DGCP. L'assiette des différents impôts et leur recouvrement se font désormais la plupart du temps dans ces nouvelles structures regroupant les services. Les douanes, en ce qui concerne leurs missions fiscales, procèdent à ces deux types d'actions.

⁴⁴ Exposé des motifs du décret français du 3 avril 2008

Paragraphe 3- Services centraux

Les services de la DGFIP sont les suivants :

A- Les différents services centraux

L'organisation des services centraux de la DGFIP⁴⁵ est calquée sur les missions de celle-ci. De ce fait, elle comporte trois directions. L'une est chargée de la gestion publique, une autre de la gestion fiscale, et une troisième assure la fourniture aux premières des fonctions support (gestion budgétaire, ressources humaines, informatique).

La DGFIP dispose ainsi des services⁴⁶ à compétence nationale (SCN) qui exercent une compétence particulière sur l'ensemble du territoire français.

1- Le service France Domaine

Il est garant de l'immobilier de l'État. À ce titre, il est chargé de l'évaluation patrimoniale et des actes d'acquisitions et cessions du domaine de l'État et des opérateurs de l'État.

2- La Direction des Grandes Entreprises (DGE)

Elle est chargée de gérer la fiscalité des entreprises réalisant plus de 400 millions d'euros de chiffre d'affaires, comme de leurs filiales.

3- La Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI)

Elle est chargée de réaliser le contrôle fiscal des grandes entreprises. Ce qui permet ainsi de lutter contre l'évasion fiscale et la fraude fiscale internationales.

4- La Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales (DNEF)

Elle est chargée de dépister les circuits de fraude fiscale afin de les démanteler.

⁴⁵ La DGFIP dispose d'un directeur adjoint au directeur général

⁴⁶ Ces services à compétence nationale sont définis par l'arrêté du 3 avril 2008.

5- La Direction Nationale de Vérification des Situations Fiscales personnelles (DNVSF)

Elle est chargée du contrôle de la fiscalité des particuliers les plus importants.

6- La Direction des Résidents à l'Etranger et des Services Généraux (DRESG)

Elle a pour principales missions fiscales la gestion et le contrôle des entreprises étrangères sans établissement stable en France et des personnes physiques non résidentes ayant des revenus de source française ou y possédant un patrimoine immobilier les rendant redevables de l'ISF.

La DRESG⁴⁷ exerce également des missions nationales d'encaissement et de restitution des retenues à la source sur les produits financiers et des remboursements de la TVA aux entreprises étrangères.

7- La venue d'autres services

D'autres services sont venus se greffer à la DGFIP et ce rajout ne semble pas prendre fin. Ainsi, sont venus se rajouter le Service des retraites de l'État⁴⁸ (SRE), l'École Nationale des Finances Publiques⁴⁹ (ENFP), les Directions des services informatiques⁵⁰ (DISI).

B- Les services territoriaux

C'est le décret français N° 2009-707 du 16 juin 2009 qui fixe l'organisation des services déconcentrés de la DGFIP⁵¹. Les services prévus par ce décret sont les directions régionales et/ou départementales des finances publiques⁵², les directions spécialisées des finances publiques et les directions locales des finances publiques⁵³.

⁴⁷ Elle est également chargée de la gestion des agents qui travaillent à Bercy (lieu du Ministère des Finances et du Budget), dans les centres Impôts Services, de certaines petites structures et des agents détachés auprès d'autres administrations. La DRESG regroupe notamment le service des Impôts des particuliers non résidents, le service des Impôts des entreprises étrangères, le service de remboursement de la TVA, la recette des non-résidents...

⁴⁸ Le 26 août 2009

⁴⁹ L'ENFP a été créée le 4 août 2010 pour regrouper l'École nationale du Trésor public et l'École nationale des impôts

⁵⁰ Au 1er septembre 2011 sont venues s'ajouter à cette liste, les DISI (Directions des services informatiques), rattachées au chef du service des systèmes d'information.

⁵¹ V. Article détaillé : Services déconcentrés de la direction générale des Finances publiques

⁵² Ces directions sont issues de la fusion des anciennes directions des services fiscaux et trésoreries générales

⁵³ Ces dernières uniquement Outre-mer.

Les services territoriaux sont désormais les directions régionales et/ou départementales des finances publiques, les services de la conservation des hypothèques, les services des impôts⁵⁴, les directions spécialisées en matière de contrôle fiscal et les postes comptables.

Le vent de la réforme de l'administration fiscale française suit son cours et la tendance indique son renforcement. En effet, il convient de relever que cette réforme qui a vu la naissance de la DGFIP, tant nécessaire pour certains, et dénoncée par d'autres, fait l'objet de différents rapports à conclusions et visions différentes, voire divergentes⁵⁵.

⁵⁴ Les services des impôts des particuliers, services des impôts des entreprises, services des impôts des particuliers et des entreprises

⁵⁵ Après un premier avis à la Commission des finances du Sénat en octobre 2011, la Cour des comptes dans un rapport daté du 21 février 2012 dresse un constat sévère « des relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises ». La vision syndicale est différente : l'USSTS (devenu Solidaires Finances publiques) notamment publie une analyse critique du document de la Cour des Comptes pointant les suppressions d'emplois récurrentes notamment. La CGT Finances Publiques dénonce l'absence d'un bilan contradictoire de la fusion, aucun échec n'apparaissant dans l'analyse élaborée par l'administration de la fusion tandis que les moyens nécessaires au bon accomplissement des missions sont largement impactés par les mesures de restrictions budgétaires.

Chapitre 2- Cadre technique et opérationnel de l'impôt

Le présent chapitre va tourner au tour de l'impôt et aborder la technique fiscale

Section 1- Au tour de l'impôt

Nous allons voir les notions relatives à l'impôt, sa classification et ses principes.

Paragraphe 1- Notions essentielles

L'appréhension de l'impôt se diversifie et met le plus souvent l'accent sur ses éléments caractéristiques sans tenir compte sa fonction essentielle ou principale qui est d'alimenter ou d'assurer la couverture des dépenses⁵⁶ des collectivités publiques⁵⁷. Les modalités de cette couverture tiennent compte d'une répartition entre les différents contribuables des impôts votés par les instances délibératives des collectivités qui en sont bénéficiaires.

Pour préciser ce qu'est l'impôt, nous allons le définir notamment par sa fonction, d'indiquer caractéristiques ainsi que ses ramifications et différences aux autres prélèvements.

A- Définition de l'impôt

L'impôt peut se retenir par une définition fonctionnelle qui se justifie aisément.

1- Définition fonctionnelle

Nous retiendrons ici la définition fonctionnelle et de finalité suivante : l'impôt est un prélèvement obligatoire, opéré par voie d'autorité de la puissance publique, non affecté, sans contrepartie et destiné à assurer la couverture et la répartition des dépenses publiques⁵⁸.

Cette définition rejoint la définition doctrinale suivante. Par sa technique « l'impôt est une prestation pécuniaire requise des membres de la collectivité, perçue par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »⁵⁹.

⁵⁶ DISLE Emanuel et SARAF Jacques, Droit fiscal, Manuel et applications, Ed. Dunod, 1998, p.1

⁵⁷ Il s'agit ici de l'Etat, les autres collectivités (Collectivités Territoriales Décentralisées CTD, autres organismes ou entités bénéficiaires d'impôts,...) ne font pas l'objet de la présente étude.

⁵⁸ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998, p. 1.

⁵⁹ Gaston Jèze, professeur de droit public, grand spécialiste des finances publique, 1869-1903 in Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002

2- Justification brève de la définition fonctionnelle

La définition fonctionnelle met en évidence les caractères et procédés de l'impôt ainsi que sa fonction principale⁶⁰ qui est d'alimenter les dépenses publiques. Cette définition manifeste aussi le principe de l'égalité devant l'impôt.

Elle affirme en outre l'idée de solidarité et d'égalité réelle face aux charges publiques et justifie la contribution des citoyens aux dépenses, indépendamment des avantages reçus⁶¹. Il convient de rappeler que certaines dépenses publiques ne sont pas réparties par l'impôt car certaines d'entre elles ne sont pas couvertes par des recettes fiscales⁶².

B- Caractéristiques principales de l'impôt

L'impôt est un prélèvement obligatoire non affecté et sans contrepartie⁶³.

1- La notion de prélèvement pécuniaire

Il s'agit d'un prélèvement ou une prestation pécuniaire⁶⁴ (en argent). Exceptionnellement, il peut toutefois être acquitté en nature⁶⁵. C'est la procédure de la « dation en paiement⁶⁶ ».

2- Une prestation ou contribution collective

L'impôt est une prestation requise des membres de la collectivité. Par « membres de la collectivité », il faut entendre les personnes physiques et les personnes morales (de droit privé ou même de droit public). La notion fiscale de membre de la collectivité se définit par les critères d'assujettissement aux différents impôts⁶⁷.

⁶⁰ Mais la fiscalité peut jouer d'autres rôles notamment socio-économiques, environnemental,...

⁶¹ Cette définition s'oppose à la théorie de l'impôt contrepartie, perçu après service fait comme la sécurité,...

⁶² Cas des dépenses sociales qui peuvent être payées par des prélèvements obligatoires non fiscaux ; les emprunts, des dons,... peuvent servir à payer des dépenses publiques.

⁶³ La règle du produit brut dans les finances publiques.

⁶⁴ Cela se distingue des prélèvements en nature de l'Ancien régime et de l'emprunt (obligatoire ou facultatif) qui peut constituer un autre moyen de couvrir les dépenses publiques.). Il se distingue par là des autres prestations ou services en nature que les membres de la collectivité doivent à l'État ou aux autres collectivités publiques (ex. : anciennes corvées, service militaire – suspendu en France en 2001 –, réquisitions...).

⁶⁵ Les droits de succession, de donation, de partage, et l'impôt de solidarité sur la fortune peuvent être payés au moyen d'œuvres d'art ou d'objets de collection de haute valeur artistique ou historique (ex. : cas de la succession Picasso) ou par la remise de certains terrains ou immeubles. Les dations à l'État ont permis aux musées français de s'enrichir d'œuvres d'artistes célèbres.

⁶⁶ Cette possibilité est prévue par la Loi Malraux de 1968.

⁶⁷ Charles Aimé, Marc Rochedy, Droit fiscal, Sirey, 10^e éd. 2008, 272 p.

3- Le caractère obligatoire de l'impôt

L'impôt est une prestation perçue par voie d'autorité. Il se distingue par là de la contribution volontaire et de l'emprunt. Le caractère obligatoire est inhérent à la notion même d'impôt, mode original de répartition des charges publiques, qui résulte de la loi et de la décision de la Nation⁶⁸.

Le caractère obligatoire de l'impôt signifie également qu'il s'agit d'une contribution dont les citoyens doivent s'acquitter et dont ils ne peuvent être exemptés que par une disposition expresse de la loi et/ou suivant les capacités contributives⁶⁹ ; il ne signifie cependant pas que l'État est seul habilité à percevoir l'impôt.

Ce caractère est à la légitimité de la puissance publique et au principe du consentement à l'impôt⁷⁰. Les contribuables sont tenus à l'obligation de s'acquitter de l'impôt sous peine des sanctions⁷¹ fiscales et/ou pénales prévues en cas de retard, de dissimulation ou de fraude fiscale.

4- Prestation sans contrepartie et affectation

L'impôt est perçu sans contrepartie. Le versement de l'impôt ne comporte aucune contrepartie directe : il n'y a aucune corrélation directe entre les sommes versées par le contribuable et la quantité ou la nature des services (publics) consommés par lui.

⁶⁸ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002. Les contribuables sont en quelque sorte dans une situation statutaire, sans consentement, devant la puissance publique.

⁶⁹ Charte de la Déclaration des droits de l'Homme, Art. 13. – « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

⁷⁰ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002. « L'impôt est l'une des manifestations de la Souveraineté. Le terme utilisé indique bien que ce prélèvement est établi unilatéralement et s'impose au contribuable. L'impôt est bien l'une des prérogatives de puissance publique. Le contribuable ne peut se soustraire à l'obligation fiscale. Si toutefois il s'y refuse la contrainte pourra être utilisée unilatéralement. Des sanctions fiscales s'appliqueront quasiment automatiquement ».

⁷¹ D'autres sanctions sont possibles comme des sanctions administratives, la fermeture de l'établissement,...

Il y a dissociation totale, au niveau de l'individu, entre les sommes versées à la collectivité et les services qu'elle lui rend⁷². L'impôt, en principe, ne comporte pas de contrepartie et n'est pas affecté⁷³.

Cela le distingue :

- Des redevances⁷⁴ : celles-ci sont réclamées en contrepartie d'un service public rendu et généralement à un niveau proportionnel du service rendu ou de la valeur⁷⁵.
- Des taxes : elles rémunèrent un service rendu mais sans lien de proportionnalité avec le service rendu. Elles sont également obligatoires⁷⁶.

5- Prestation à titre définitif

L'impôt est une prestation perçue à titre définitif. Il n'appelle aucun remboursement, sauf erreur ou mauvaise application de la loi⁷⁷ ou sauf cas particuliers⁷⁸. Il représente un sacrifice définitif du contribuable au profit de la collectivité et se distingue par là aussi de l'emprunt émis par l'État.

C- Le voisinage de l'impôt

Le sens de l'impôt se ramifie et se spécifie en même temps par rapport aux autres prélèvements.

⁷²Le contribuable qui paie ses impôts n'obtient rien en échange. Les services qui pourraient lui être rendus le sont à l'usager des services publics et non au contribuable. Or les deux qualités peuvent évidemment se superposer, mais d'abord ce n'est pas nécessaire et surtout il n'y a aucun lien entre les deux.

⁷³La non-affectation des recettes fiscales correspond à un principe budgétaire de la comptabilité publique qui est la règle du produit brut. L'impôt ne peut être affecté à une dépense particulière. C'est là l'application de la règle plus générale de la non-affectation des recettes aux dépenses. Mais des recettes peuvent exceptionnellement être affectées.

⁷⁴DISLE Emanuel et SARAF Jacques, Droit fiscal, Manuel et applications, Ed. Dunod, 1998, 632p. Généralement redevances de plus-value qui est la somme versée à l'Etat après augmentation de valeur d'un immeuble. La plus-value se définit comme un accroissement de la valeur d'une propriété (immeuble).

⁷⁵DISLE Emanuel et SARAF Jacques, Droit fiscal, Manuel et applications, Ed. Dunod, 1998, 632p. Généralement redevances de plus-value qui est la somme versée à l'Etat après augmentation de valeur d'un immeuble. La plus-value se définit comme un accroissement de la valeur d'une propriété (immeuble).

⁷⁶Elles sont définies par le législateur

⁷⁷Les tribunaux peuvent prononcer la restitution du « trop perçu ou versé ».

⁷⁸TVA, crédits d'impôts, carry-back, bouclier,... qui reposent sur un mécanisme de restitution

1- L'extension de la notion d'impôt

L'impôt est depuis longtemps assimilé aux finances nécessaires pour couvrir les dépenses de l'Etat⁷⁹. Cela permet l'interventionnisme de la puissance publique de se développer dans des secteurs et sous des formes de plus en plus divers, du coup, la notion classique de l'impôt s'est élargie⁸⁰.

a- Taxe fiscale

La taxe fiscale⁸¹ emporte contrepartie d'un service rendu s'écartant ainsi de l'impôt qui est perçu sans contre partie mais se rapprochant de l'impôt par son caractère obligatoire et par l'intervention du législateur pour la créer et en autoriser le recouvrement. Elle n'emporte pas cependant proportionnalité ou équivalence du service rendu⁸² contrairement à la redevance. La notion d'impôt se trouve ainsi élargie et troublée.

b- Les impositions de toutes natures

Il s'agit de certains prélèvements⁸³ que le Conseil Constitutionnel français a été amené à se prononcer sur leurs natures. Il en est ainsi des contributions sur les tabacs, des alcools et des spécialités pharmaceutiques⁸⁴, de la Contribution sociale généralisée (CSG)⁸⁵, du versement transport⁸⁷, de la cotisation sociale de solidarité⁸⁸, qui doivent être considérés comme des « impositions de toute nature » et non pas comme des « prélèvements sociaux ».

Le Conseil constitutionnel adopte une attitude pour le moins surprenante et discutable puisque sont « des impositions de toutes natures » les prélèvements qui ne sont ni des taxes parafiscales ni des cotisations sociales alors que classiquement l'impôt est défini positivement par ses caractéristiques.

⁷⁹ Jean-Philippe Baur, *Mémento de Droit fiscal général*, Ed. Publibook, 2009.

⁸⁰ Raymond FERRETTI, *Droit fiscal*, Mai 2002

⁸¹ Id. « C'est en effet une prestation pécuniaire requise des particuliers à l'occasion d'un service rendu » ; DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, *Droit fiscal : Manuel et application*, EDCF, DUNOD, éd. 1998.

⁸² Raymond FERRETTI, *Droit fiscal*, Mai 2002, « ... la contrepartie en question peut n'être que potentielle » voire inexistante : « il n'est pas nécessaire qu'elle ait été effectivement rendue, contrairement à la redevance ».

⁸³ Article 34 de la Constitution française « impositions de toute nature »

⁸⁴ CC Décision n° 82-152 DC du 14 janvier 1983.

⁸⁵ CC Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990

⁸⁶ Cass. Soc., 18 octobre 2001, la Cour de Cassation française se penche pour une position différente en estimant que la CSG est une cotisation sociale. Elle est soutenue par la Cour de justice des communautés (CJCE, 15-02-2000, aff. C-169/98, Commission des Communautés européennes c/ République française).

⁸⁷ CC Décision n° 90-287 DC du 16 janvier 1991.

⁸⁸ CC Décision n° 91-302 DC du 30 décembre 1991.

Il semble que c'est une démarche inverse, par élimination, qui est retenue et tout cela, une fois encore, traduit et l'élargissement de la notion d'impôt et le trouble qu'il provoque⁸⁹.

2- Notions satellites à l'impôt⁹⁰

Il existe beaucoup de prélèvements qui ne répondent pas à la définition de l'impôt et donc soumis à des régimes juridiques propres et différents.

a- Les redevances

La redevance⁹¹ est une rémunération de services rendus, ce qui la différencie de l'impôt qui est sans contrepartie. Ainsi, la redevance ou la rémunération de services rendus est créée par décret⁹² et manifeste le prix proportionnel ou la contrepartie équivalente au montant du service public rendu à un utilisateur, ce qui la démarque de la taxe⁹³.

b- Les taxes parafiscales

La taxe parafiscale⁹⁴ est une « une cotisation obligatoire perçue par un organisme public ou privé ayant une personnalité morale distincte de celle de l'Etat, des collectivités locales et de leurs établissements publics administratifs et ayant un intérêt économique ou social »⁹⁵ alors que l'impôt est perçu dans un intérêt financier.

c- Les cotisations sociales

Les cotisations sociales « sont des prélèvements obligatoires aux profits des organismes de sécurité sociale versés par les assurés et les employeurs.

⁸⁹ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

⁹⁰ Notions qui sont sémantiquement voisines à la notion d'impôt

⁹¹ La redevance d'enlèvement des ordures et résidus ménagers, le péage des autoroutes,... ; DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998.

⁹² Selon l'article 5 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 par décret en Conseil d'Etat. La loi organique sur les lois de finances du 1er août 2001 reprend cette exigence, mais ajoute dans son article 4 que « ces décrets deviennent caducs en l'absence d'une ratification dans la plus prochaine loi de finances afférente à l'année concernée. » ; Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002 ; Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Ed. Publibook, 2009.

⁹³ CE., 21 novembre 1958, Syndicat des transporteurs aériens pose le critère de l'équivalence pour partager la taxe, la redevance et l'impôt ; CC Décision no 83-166 du 29 déc. 1983

⁹⁴ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002, La taxe parafiscale est créée par décret en Conseil d'Etat, sa perception dans l'année suivante est autorisée chaque année par la loi et a une durée de cinq ans sauf reconduction par un autre décret. Le législateur n'intervient donc qu'une seule fois : pour autoriser le recouvrement et non pas pour la création ; Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Ed. Publibook, 2009

⁹⁵ Article 4 de l'ordonnance française du 2 janvier 1959

Economiquement ce sont des taxes parafiscales, mais juridiquement la loi du 25 juillet 1953 les a exclus explicitement de la catégorie des taxes, ce qui a pour effet de les soumettre à un régime juridique particulier⁹⁶.

La sécurité sociale a été prévue dans un cadre professionnel⁹⁷ mais elle concerne aujourd'hui la population selon une logique de solidarité nationale⁹⁸.

Paragraphe 2- Classifications des impôts

La classification des recettes fiscales⁹⁹ peut être économique, administrative, technique ou fiscale.

A- L'aspect économique

« L'impôt est un des instruments les plus efficaces de toute politique économique d'un Etat »¹⁰⁰ et cela grâce à son incidence dans l'économie¹⁰¹. Cela nous conduit à distinguer d'une part l'origine de la richesse, qui se traduit soit par la possession ou la transmission d'un capital ou d'un patrimoine et la perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété, et d'autre part ses emplois par la dépense soit du revenu, soit du capital lui-même¹⁰².

Ainsi, le critère économique va nous permettre de saisir l'élément économique sur lequel la contribution est assise, ce qui nous permettra de retenir la matière imposable à savoir le revenu, la dépense et le capital.

⁹⁶ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

⁹⁷ M. CONAN, Finances publiques, Mémento, Ed. NATHAN, les prestations étaient réservées aux travailleurs et à leur famille.

⁹⁸ Id.

⁹⁹ Charles Aimé, Marc Rochedy, Droit fiscal, Sirey, 10e éd. 2008, 272 p. ; Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Ed. Publibook, 2009 ; DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998,

¹⁰⁰ Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Ed. Publibook, 2009.

¹⁰¹ Sur le plan économique, le prélèvement fiscal peut jouer un rôle important dans l'intervention et la régulation économique puisqu'il peut jouer aussi sur le revenu disponible des ménages et des entreprises que sur le budget de l'Etat

¹⁰² DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998,

1- L'impôt sur le revenu

L'imposition porte sur le revenu annuel d'une personne physique (travail : salaire, honoraire, rémunération,... ; capital : bénéfices, dividendes, gains,...issus d'une entreprise, fortune, loyers, revenus fonciers,...) ou d'une personne morale (le bénéfice imposable) ou sur un revenu mixte (les bénéfices réalisés par l'exploitant individuel)¹⁰³.

Le redevable légal de l'impôt se confond avec le contribuable réel c'est à dire avec la personne qui supporte réellement l'impôt.

Dans les pays de la COI¹⁰⁴, l'impôt sur le revenu (IR) est global et porte sur l'ensemble des revenus du contribuable. Il est annuel, progressif dans son barème¹⁰⁵ et personnel dans la mesure où il prend en considération les caractéristiques particulières de chaque contribuable¹⁰⁶ (situation ou charges familiales, personnes à charge,...).

2- L'imposition sur la dépense

Cet impôt frappe le revenu lors de son utilisation. Dans les pays de la COI, il s'agit essentiellement de la TVA qui constitue un impôt général¹⁰⁷ sur la dépense¹⁰⁸, et des différents droits indirects qui constituent des impôts spéciaux

a- La TVA

La TVA est d'application simple du fait qu'elle est incorporée au prix de vente et relativement peu visible¹⁰⁹.

Ce type d'imposition est sensible aux variations de la conjoncture économique ; elle est d'un très grand rendement, grâce à sa portée générale à la presque totalité des ventes de biens et de services¹¹⁰. A lui seul, il rapporte presque près de la moitié des recettes fiscales publiques, ce qui manifeste son efficacité en matière économique.

¹⁰³ Id.

¹⁰⁴ Madagascar, France et Union des Comores

¹⁰⁵ Ses pourfendeurs l'estiment injuste et inique sur l'extrémité inférieure

¹⁰⁶ L'IR est dans ce cadre considéré comme un instrument de justice social par ses défenseurs.

¹⁰⁷ La TVA frappe le chiffre d'affaire mais en fin de compte c'est consommateur qui supporte son poids.

¹⁰⁸ La TVA aux Comores continue de porter la dénomination ancienne de taxe sur la consommation (TC). Ce qui techniquement laisse certaines opérations s'échapper à l'impôt, facilitant ainsi et la fraude et l'évasion fiscales.

¹⁰⁹ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998 : La TVA est moins sensible alors que ses effets sur les prix sont évidents. Différents taux sont utilisés suivant chaque pays et chaque pays peut appliquer des taux différents pour tenir compte de la volonté d'imposer plus légèrement les PPN.

¹¹⁰ Ce type d'imposition peut apparaître comme facteur de justice social : son montant est calculé de la même façon pour tous les consommateurs sans tenir compte des situations individuelles. Mais la thèse inverse est aussi soutenable c'est-à-dire que cette qualité peut aussi constituer son principal défaut....

C'est un impôt translatif en ce sens qu'il se transmet à chaque transaction et c'est le consommateur (final) qui le supporte. Ici le redevable légal (commerçant) et le redevable réel (consommateur) ne se confondent pas¹¹¹.

b- Les impositions spéciales sur certaines dépenses : les accises

Cela concerne certaines catégories d'impôts qui portent sur certaines dépenses comme les tabacs, alcools, produits pétroliers,... Ces produits sont considérés comme des produits de luxe ou nocifs¹¹², ce qui justifie une majoration de l'impôt au-delà de la TVA normale. Il y a donc une superposition d'impôts¹¹³.

3- L'imposition du capital

L'impôt sur le capital porte sur le capital (la richesse ou le patrimoine), mais il est généralement prélevé sur les revenus¹¹⁴.

Il peut être soit permanent comme l'impôt foncier¹¹⁵ ou l'impôt sur la fortune soit, le plus souvent, réclamé à l'occasion de certaines opérations réputées entraîner un enrichissement¹¹⁶.

¹¹¹ Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002 : l'assujetti (commerçant) inclut l'impôt dans le prix de la marchandise qu'il vend et s'est le consommateur final qui va supporter la taxe. Si le critère semble efficace, il arrive que l'incidence d'un impôt direct ne soit pas directe. Ainsi, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux peut être répercuté en tout ou en partie sur les prix.

¹¹² MAURCE COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p.

¹¹³ Id.

¹¹⁴ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998. Cela permet de ne pas épuiser le capital ou la propriété foncière.

¹¹⁵ Id. L'impôt foncier est perçu annuellement sur la propriété foncière.

¹¹⁶ Id. : « Il en est ainsi par exemple pour l'imposition des plus-values ou l'imposition des mutations et des successions (droits d'enregistrement) ».

B- La classification administrative : impôts directs/impôts indirects¹¹⁷

C'est la classification retenue par le CGI et les différentes lois de finances¹¹⁸. Il s'agit d'une classification des impôts en fonction de l'incidence directe ou indirecte de l'impôt et des administrations de recouvrement¹¹⁹. C'est une classification classique mais contestée car la distinction de ces deux types d'impôts ne se fonde pas sur un critère unique¹²⁰.

Le prélèvement de l'impôt direct reste à la charge de la personne qui le paie¹²¹. Ainsi l'impôt direct est payé directement par le contribuable qui en supporte la charge définitive. Il en est ainsi de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), de l'impôt sur les sociétés. Il convient de souligner que l'impôt direct¹²² s'assoit sur des matières stables comme les revenus, les bénéfices,... Il est qualifié de juste et de douloureux.

Et l'impôt indirect est collecté et reversé par un redevable, agent collecteur pour le compte de l'État (commerçant par ex.), qui n'en supporte pas la charge définitive mais la répercute sur le contribuable (consommateur.) Ainsi la charge de l'impôt indirect¹²³ comme la TVA est supportée indirectement par une tierce personne, le véritable destinataire et cela par l'intermédiaire du redevable¹²⁴. Il est réputé efficace, indolore et injuste.

¹¹⁷ Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002 : C'est Edgar Allix qui disait que l'impôt direct évoque le verbe « être » ou « avoir » alors que l'impôt indirect renvoie plutôt au verbe « faire ». C'est une manière imagée de dire que le fait générateur de l'impôt direct est une situation pérenne : être salarié et à ce titre disposer ou avoir des revenus. Par contre l'impôt indirect a pour fait générateur une transaction, une opération c'est à dire quelque chose qui s'analyse comme une action intermittente et quasiment accidentelle. Lorsque le contribuable « fait » il paye un impôt indirect, lorsqu'on l'impose pour ce qu'il « est » ou ce qu'il « a », alors il s'agit d'un impôt direct.

¹¹⁸ CGI et Lois de finances comoriens, français et malgaches

¹¹⁹ Il s'agit de deux administrations fiscales différentes qui se répartissaient les impôts. Les impôts directs relevaient des contributions directes alors que les impôts indirects relevaient des contributions indirectes. Les deux administrations se sont progressivement fondues en une seule. Ce sont les deux directions des contributions directes et indirectes du ministère des finances qui formeront la direction générale des impôts (DGI).

¹²⁰ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998. Cela permet de ne pas épuiser le capital ou la propriété foncière.

¹²¹ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹²² « Quatre vieilles » : contribution foncière bâtie et non bâtie, contribution mobilière, patente, impôt sur les portes et fenêtres

¹²³ « Vieilles contributions indirectes » : les contributions indirectes (droits de circulation, droits de fabrication)

¹²⁴ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

C- Le critère fiscal : l'imposition des entreprises et l'imposition des ménages

L'entreprise connaît différents impôts qui sont la TVA, la taxe professionnelle, les impôts sur les bénéfices,¹²⁵ et l'impôt sur les sociétés¹²⁶. Il convient de souligner que le bénéfice est calculé selon les méthodes de la comptabilité commerciale suivant l'enregistrement des charges et des produits alors que la fiscalité des ménages selon une comptabilité de caisse qui est un enregistrement des encaissements et des décaissements.

La fiscalité des ménages concerne entre autres matières imposables les fruits du travail (traitements, salaires, rémunérations des dirigeants des sociétés), les fruits du capital (les revenus fonciers issus des locations d'immeubles ou revenus immobiliers, les revenus mobiliers provenant des placements, des actions ou titres, des parts sociales,...), les gains en capital correspondant aux plus-values immobilières ou mobilières..., les revenus du travail, les revenus issus de la gestion d'un patrimoine privé,...

Il est à signaler qu'il existe des impôts qui relèvent à la fois à la fiscalité des ménages et celle des entreprises. Nous pouvons citer comme exemple l'impôt sur le revenu qui est progressivement calculé suivant un taux sur la totalité des revenus du contribuable en additionnant les revenus professionnels et les revenus patrimoniaux¹²⁷.

Paragraphe 3- Les principes de l'impôt

L'Etat se doit de respecter et se soumettre à la règle de droit qu'il édicte lui-même et aux différents principes du droit.

Il en est ainsi des grands principes budgétaires et ceux fiscaux qui trouvent leur source dans le bloc de constitutionnalité et dans les principes généraux du droit et qui font lier le législateur et l'exécutif lors de la préparation et de l'élaboration des lois de finances. Ces principes sont de diverses sources.

A- Les principes d'origine interne

Les principes d'ordre interne puisent leur force dans la constitution étatique.

¹²⁵ MAURCE COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p.

¹²⁶ Cas des sociétés de capitaux ou anonymes.

¹²⁷ MAURCE COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p.

1- Le principe de légalité de l'impôt

Il implique que l'essentiel des règles qui forment le droit fiscal soit posé par la loi¹²⁸. Ce principe rend le Parlement seul compétent pour établir ou lever de nouveaux impôts; cette compétence exclusive du législateur s'entend non seulement de la création d'impôts, mais aussi des règles qui fixent leurs modalités: cette compétence exclusive est valable quel que soit le bénéficiaire de l'impôt.

2- Le principe d'égalité devant l'impôt

Le principe découle de la DDHC qui est soutenu par la Constitution¹²⁹. Il s'agit de l'égalité devant la loi en l'occurrence de la loi fiscale. C'est d'une part le principe d'égalité devant la loi fiscale et d'autre part le principe d'égalité devant les charges publiques¹³⁰.

Ce principe ne signifie pas une uniformité de traitement. Il a pour principale vocation d'interdire les discriminations injustifiées, selon des critères tels que la religion, l'ethnie, le penchant politique,...

Ce principe permet ainsi, a contrario, une discrimination et une considération personnelle en fonction des capacités contributives de chacun, des situations familiales, de profession, etc. Ce qui permet ainsi les discriminations positives qui permettent à ceux qui ont un faible revenu de ne pas payer d'impôt sur le revenu par exemple¹³¹.

3- Le principe de nécessité de l'impôt

Selon la DDHC : pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable¹³².

¹²⁸ L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. » ; les différentes constitutions disposent que : « La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. »

¹²⁹ L'article 1er de la DDHC qui déclare que : Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune. L'article 13 de la DDHC qui dit que : la contribution commune doit être également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés. La constitution renchérit en édictant l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race, de religion, de degré d'instruction, de croyance, d'opinions politiques,...

¹³⁰ Olivier FOUQUET, Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 33, Dossier le Conseil Constitutionnel et l'impôt, octobre 2011.

¹³¹ Ib.

¹³² Article 13 DDHC

L'impôt sert en conséquence à financer les dépenses relatives à l'organisation collective, et qu'il soit nécessaire à celles-ci¹³³.

Ce principe encadre aussi la question des sanctions fiscales et celle de la rétroactivité de la loi fiscale.

4- D'autres principes d'ordre constitutionnel

Le principe d'annualité renforce le principe de légalité. En effet, bien que les lois fiscales soient des lois permanentes, l'autorisation de lever l'impôt doit être votée annuellement par le Parlement. Ainsi ce principe ne concerne que la levée de l'impôt et non son existence. L'impôt doit donc pour être valablement levé, l'être après le vote du budget par le parlement¹³⁴.

Le principe général du respect des droits de la défense¹³⁵ et le principe de l'indépendance de l'instance fiscale et de l'instance pénale doivent être respectés¹³⁶.

B- Les principes émanant de la sphère internationale : les conventions internationales

Les Etats peuvent conclure des conventions fiscales internationales qui sont des traités internationaux dont l'objet est purement fiscal. Elles peuvent concerner les impôts sur le revenu, les droits de succession, de donation et de timbre.

Elles ne traitent cependant ni des taxes sur le chiffre d'affaires, ni des droits indirects car l'application est normalement limitée au seul territoire national, ce qui exclut, en pratique tout phénomène de toute imposition internationale¹³⁷. Elles peuvent avoir plusieurs objectifs.

¹³³ Il s'agit du rôle classique financier de l'impôt. Le rôle de l'impôt s'élargit dans le domaine socio-économique, environnemental, politique, international, idéologique,...

¹³⁴ Olivier FOUQUET, Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 33, Dossier le Conseil Constitutionnel et l'impôt, octobre 2011.

¹³⁵ Le principe du contradictoire : « Nul ne peut être mis en cause sans avoir été mis en mesure de répondre aux éléments qui lui sont reprochés ».

¹³⁶ L'instance pénale est d'ordre de la juridiction judiciaire ou du juge privé alors l'instance administrative est d'ordre de la juridiction administrative.

¹³⁷ Olivier FOUQUET, Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 33, Dossier le Conseil Constitutionnel et l'impôt, octobre 2011.

1- Elimination des doubles impositions

L'objet essentiel des conventions fiscales internationales est l'élimination de la double imposition entre les deux États contractants que l'on distingue traditionnellement comme étant, l'un celui de la source et l'autre celui de la résidence. Cette élimination se fait soit par la méthode de l'imputation¹³⁸ soit par la méthode de l'exonération¹³⁹.

2- Lutte contre la fraude

Les conventions établissent les bases d'une coopération entre les États afin de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale internationale, rendues d'autant plus faciles et attractives par l'existence de « paradis fiscaux »¹⁴⁰. Pour cela, elles prévoient, en général, un échange de renseignements et, éventuellement, une assistance au recouvrement.

Elles fixent également le cadre dans lequel les États vont coopérer pour assurer une correcte application de la convention, pour en interpréter les dispositions obscures ou imprécises et, en définitive, pour assurer une correcte assiette de l'impôt¹⁴¹.

3- Protection des contribuables

Les conventions protègent et informent les contribuables en fixant le régime fiscal applicable à une transaction, à une opération ou à un investissement déterminés. Elles permettent aux contribuables de prendre connaissance à l'avance le régime fiscal, et donc les conséquences financières de leurs activités et manquements. En outre, elles contiennent normalement une clause de non-discrimination qui vise à protéger les ressortissants des deux pays, ainsi que les entreprises contrôlées par les deux pays, contre les discriminations de nature fiscale qu'ils pourraient subir dans l'un ou l'autre État du fait de leur nationalité¹⁴².

¹³⁸ Le bien ou le revenu est initialement imposé dans les deux États mais la double imposition est effectivement évitée par une imputation de l'impôt acquitté à l'étranger sur l'impôt dû dans l'Etat de la source ou de résidence

¹³⁹ Les revenus perçus à l'étranger sont exonérés d'impôt par l'Etat de la source ou de résidence

¹⁴⁰ Madagascar et les Comores sont des paradis fiscaux avec leur pression fiscale qui rode autour de 10%.

¹⁴¹ Olivier FOUQUET, Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 33, Dossier le Conseil Constitutionnel et l'impôt, octobre 2011.

¹⁴² Id.

Sont soumises au droit fiscal national¹⁴³ les personnes¹⁴⁴ ayant leur domicile fiscal dans le territoire national¹⁴⁵ :

- Leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- Une activité professionnelle ;
- Le centre de leurs intérêts économiques.

Pour qu'un contribuable soit considéré comme résident fiscalement en France, à Madagascar ou en Union des Comores, il suffit que l'un seulement de ces critères soit rempli. Ces trois critères sont en effet des critères alternatifs¹⁴⁶ et non cumulatifs.

Section 2- La technique fiscale

Techniquement, le système fiscal distingue trois opérations pour répartir la charge fiscale sur les différents contribuables : l'assiette, la liquidation et le recouvrement de l'impôt.

Paragraphe 1- L'assiette de l'impôt

L'assiette est à la fois le « siège » et l'évaluation de l'impôt à travers la matière imposable. Il s'agit d'un ensemble d'opérations administratives orientées à déterminer et à évaluer la matière sur laquelle l'impôt va frapper. Ainsi, « Asseoir » l'impôt c'est effectuer deux opérations : déterminer la « matière imposable » et évaluer cette matière imposable pour obtenir la « base imposable » à partir de laquelle l'impôt est calculé¹⁴⁷.

A- La matière imposable

L'appréhension de la matière imposable va permettre de porter une précision dans son contenu.

¹⁴³ Les pays ayant la même famille juridique : le droit français. Le système juridique fiscal français impose suivant le critère de territorialité (lieu de situation de la matière imposable ou de l'opération imposable) alors que le système anglo-saxon dont notamment américain opte le système de la nationalité (on est américain, on paie l'impôt quelque soit le lieu où l'on se trouve).

¹⁴⁴ Les personnes physiques ou morales

¹⁴⁵ Pays : Comores, France et Madagascar.

¹⁴⁶ Les conventions fiscales internationales réservent cependant à la France le droit de soumettre à l'impôt français certains revenus perçus par des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France (revenus immobiliers, plus-values immobilières).

¹⁴⁷ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

1- La définition et le choix de la matière imposable

La matière imposable est l'élément économique qui est à l'origine de l'impôt¹⁴⁸. Elle est composée de différents éléments selon ce que la loi fiscale édicte. Il s'agit notamment du revenu (IRPP), du bénéfice (IS), du prix de vente ou du chiffre d'affaires (TVA), des immobilisations (taxe professionnelle), du patrimoine (ISF)...

2- Précision notionnelle : matière imposable et base imposable ou fiscale

La définition de l'assiette de l'impôt consiste à cerner et à isoler la matière imposable et à appliquer les règles d'évaluation correspondantes.

La matière imposable est l'élément économique sur lequel l'imposition s'assoit, repose¹⁴⁹. Il s'agit de l'élément économique brut. Il en est ainsi par exemple de l'IRPP qui est formé de l'ensemble des revenus du foyer fiscal.

La base imposable ou base fiscale suit la matière imposable. La base fiscale est la matière imposable une fois évaluée et à partir de laquelle l'impôt est calculé. C'est, à dire vrai l'élément économique net. La base imposable pour l'IRPP est le « revenu net global ». Elle sert au calcul de l'impôt : c'est le montant net qui va supporter le tarif de l'impôt.

B- L'évaluation de la matière imposable

Pour évaluer la matière imposable et obtenir la base imposable qui sert au calcul de l'impôt¹⁵⁰, la loi prévoit différentes méthodes qui peuvent présenter des difficultés techniques et psychologiques¹⁵¹ : évaluation directe ou déclaration contrôlée, la méthode forfaitaire, la méthode indiciaire, l'évaluation d'office.

1- L'évaluation directe ou réelle : la déclaration contrôlée

C'est la méthode normale d'évaluation¹⁵² qui est effectuée par le contribuable lui-même auprès du fisc.

¹⁴⁸ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998,

¹⁴⁹ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹⁵⁰ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹⁵¹ On parle souvent de « précision extrême » la définition de la loi fiscale sur les procédés d'évaluation de la matière imposable.

¹⁵² TVA, IS, IR,...

Elle vise à faire connaître au fisc l'existence de la matière imposable, du montant réel et de tous les éléments nécessaires au calcul de l'impôt (situation de famille, charges déductibles...) ou au contrôle¹⁵³. Elle conduit à déterminer avec la plus grande précision possible la matière imposable.

L'évaluation directe est une manifestation de confiance entre le fisc et le contribuable qui est présumé animé par un civisme fiscal¹⁵⁴. Il s'agit donc d'un acte de collaboration entre le fisc et le contribuable qui repose sur une présomption d'exactitude et dont son corollaire est le droit de contrôle et de vérification¹⁵⁵ du fisc pour éviter un abus de confiance du débiteur de l'impôt.

2- L'évaluation forfaitaire : l'évaluation approximative

L'évaluation réelle est contestée en raison de son caractère contraignant et coûteux. Aussi, a-t-on institué une méthode forfaitaire d'évaluation renonçant en conséquence la méthode déclarative.

Le forfait est une technique d'évaluation simplifiée qui vise à déterminer approximativement la base imposable, par un calcul approché, approximatif fondé sur une analyse intérieure, sur des indices inhérents à cette matière imposable¹⁵⁶ et sur des éléments jugés significatifs de l'activité du contribuable ou de sa capacité contributive¹⁵⁷.

La méthode forfaitaire trouve application lorsqu'une évaluation exacte s'avère pratiquement trop difficile ou trop compliquée et lorsqu'une donnée moyenne apparaît plus adaptée qu'une évaluation exacte à une situation donnée.

Le système du forfait est utilisé quand il s'agit de déterminer des charges : elle permet au contribuable de déclarer un revenu brut et de bénéficier automatiquement d'un abattement représentatif des charges supportées¹⁵⁸.

¹⁵³ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹⁵⁴ Cela suppose la tenue d'une comptabilité précise et détaillée.

¹⁵⁵ Ce droit permet de limiter la fraude, de la détecter et de la prouver éventuellement.

¹⁵⁶ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹⁵⁷ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998.

¹⁵⁸ Exemple en France : déduction forfaitaire de 10 % du montant des salaires représentant les frais professionnels supportés par les salariés ; abattement forfaitaire de 71 ou 50 % du chiffre d'affaires selon le secteur d'activité de l'entreprise pour le régime micro BIC, abattement de 34 % pour le régime micro BNC, abattement de 30 % pour le régime micro-foncier.

3- La méthode indiciaire

C'est une méthode hasardeuse car beaucoup plus approximative et à valeur représentative. Elle se fonde en effet sur des signes, des indices¹⁵⁹, des éléments et des critères extérieurs¹⁶⁰ à la base ou à la matière imposable¹⁶¹. Elle donne une idée de l'importance de la matière imposable.

Ainsi la méthode indiciaire va-t-elle consister à évaluer la matière imposable à partir de certains signes ou indices extérieurs à la matière imposables aisément constatables. Ces éléments extérieurs sont présumés révéler l'ampleur de la richesse et donc de la matière imposable.

Le CGI en donne un exemple significatif : c'est l'exemple de l'évaluation indiciaire du revenu d'un contribuable d'après les éléments de son train de vie¹⁶². Les éléments du train de vie sont divers¹⁶³.

4- L'évaluation d'office

L'évaluation d'office de la matière imposable par l'Administration est une sanction contre le contribuable fraudeur ou irrégulier dans le paiement des impôts ou qui se soustrait des ses obligations fiscales et refuse de collaborer avec l'administration fiscale.

C'est une procédure à la disposition du fisc d'évaluer unilatéralement la matière imposable¹⁶⁴. Il en est ainsi par exemple en cas de défaut ou de retard de déclaration, d'absence de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications, d'opposition à contrôle fiscal¹⁶⁵...

¹⁵⁹ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

¹⁶⁰ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998,

¹⁶¹ Un système ancien : la contribution sur les portes et les fenêtres et le système actuel : les signes extérieurs de richesse

¹⁶² Article 168 du CGI français. Cette méthode, qui toucherait les autorités publiques comme le législateur ou un haut fonctionnaire, n'a pas encore eu application ni aux Comores ni à Madagascar. C'est évidemment une manifestation d'une fraude fiscale détournée.

¹⁶³ Valeur locative cadastrale de la résidence principale, valeur locative cadastrale des résidences secondaires, employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes, voitures automobiles destinées au transport des personnes, motocyclettes de plus de 450 cm³, Yachts ou bateaux de plaisance à voiles avec ou sans moteur auxiliaire jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale, bateaux de plaisance à moteur fixe ou hors-bord d'une puissance réelle d'au moins 20 CV, avions de tourisme, chevaux de course, chevaux de selle, location de droits de chasse, clubs de golf.

¹⁶⁴ Cette évaluation se fait sous le contrôle du juge.

¹⁶⁵ V. infra.

Paragraphe 2- La liquidation de l'impôt

Une fois la base fiscale définie, établie et évaluée, il convient alors de liquider l'impôt en appliquant le taux et le barème correspondant à cette base¹⁶⁶ après l'arrivée de l'événement déclencheur du calcul de l'impôt, le fait générateur.

A- Définition de la liquidation de l'impôt

Liquider l'impôt revient à en calculer précisément le montant exigible¹⁶⁷, la somme due par le contribuable¹⁶⁸. La liquidation de l'impôt a pour objet de calculer la dette fiscale.

Mais la liquidation de l'impôt ne fait pas naître la créance fiscale : celle-ci préexiste à la liquidation¹⁶⁹ mais prend naissance à la survenance du fait générateur de l'impôt.

B- Le fait générateur

C'est l'événement qui va déclencher le calcul de l'impôt. Il est le facteur qui va faire naître l'exécution de l'obligation fiscale. Le fait générateur est le moment de la naissance de l'obligation fiscale, de la créance du Trésor sur le contribuable. Cet événement peut être un fait matériel ou un acte ou une situation juridique¹⁷⁰.

Il convient de distinguer l'exigibilité de l'impôt et son fait générateur. La première est l'événement, l'acte ou la situation qui rend une personne redevable de l'impôt¹⁷¹ et qui donne naissance de la créance fiscale au profit de la collectivité. Alors que le fait générateur est l'événement qui permet à la créance fiscale d'exister, l'exigibilité fixe la date à partir de laquelle le paiement de l'impôt est dû puisque le fait générateur est intervenu¹⁷².

Le fait générateur est en conséquence le droit pour la collectivité de faire valoir pour obtenir le paiement de l'impôt et en poursuivre éventuellement le recouvrement.

¹⁶⁶ Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002

¹⁶⁷ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998.

¹⁶⁸ Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p

¹⁶⁹ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹⁷⁰ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

¹⁷¹ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998.

¹⁷² Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

Le fait générateur est un élément théorique, l'exigibilité est une donnée pratique qui intéresse directement les contribuables particuliers et les entreprises puisqu'elle détermine la date à laquelle l'impôt est dû. Fait générateur et exigibilité ne coïncident pas obligatoirement. L'exigibilité est souvent différée par rapport au fait générateur.

Aussi le fait générateur est-il l'événement qui va permettre et poser les conditions légales nécessaires de l'exigibilité de l'impôt. Ce qui va faire naître l'obligation du paiement de l'obligation fiscale. Ainsi, la vente rend-elle exigible la TVA et redevable le vendeur à la personne bénéficiaire alors que le fait générateur correspond à la date de délivrance de la chose¹⁷³. L'IR est exigible au titre de l'année qu'il est établi alors que le fait générateur correspond à la date qu'il doit être payé¹⁷⁴.

C- Taux, calcul et barème de l'impôt

Le taux correspond à un pourcentage préétabli¹⁷⁵. Le plus souvent le taux de l'impôt est un taux ad valorem c'est à dire un pourcentage que l'on va appliquer à la base. Mais il peut s'agir pour certains impôts comme les droits d'accises, des taux spécifiques qui s'expriment par une valeur en monnaie¹⁷⁶ par quantité de marchandise ou de produit visé.

Le calcul de l'impôt peut être un taux fixe¹⁷⁷, varier en fonction d'un barème¹⁷⁸ ou être un tarif¹⁷⁹ en fonction de la matière imposable. Le taux ou l'impôt peut être proportionnel¹⁸⁰ ou progressif¹⁸¹. Le calcul de l'impôt est effectué soit par le contribuable lui-même, soit par l'administration fiscale soit par une tierce personne.

¹⁷³ Il y a concomitance entre la date de l'exigibilité et la date du fait générateur. Les prestations de services : l'exigibilité est la date d'encaissement du prix mais le fait générateur est la date d'exécution de la prestation. Les importations : l'exigibilité est la date du dédouanement, le fait générateur est aussi le dédouanement

¹⁷⁴ Le fait générateur est fixé en France le 31 décembre. Pour l'IS, il est fixé à la clôture de l'exercice. Les impôts directs et impôts assimilés perçus par voie de rôles sont exigibles trente jours après la date de mise en recouvrement du rôle. Ainsi l'impôt sur le revenu qui est perçu par voie de rôle et mis en recouvrement en général le 31 juillet de chaque année est exigible le 30 août.

¹⁷⁵ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002. Il porte sur un impôt de quotité : « Dans ce type d'impôt le taux est fixé d'abord. Ensuite, il est appliqué à la base imposable. Enfin, on connaît le produit de l'impôt. Le taux est donc ici une cause et non pas une conséquence. L'impôt de répartition est abandonné : on fixe d'abord le montant attendu du prélèvement. Celui-ci étant connu, on peut le répartir entre les contribuables. Le taux peut alors être calculé ».

¹⁷⁶ Euros, Ariary ou Franc comorien.

¹⁷⁷ Cas de la TVA (20%), de l'impôt sur les sociétés ou IS (33,33%),

¹⁷⁸ Cas de l'IR : l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou IRPP, l'impôt de solidarité sur la fortune ou ISF.

¹⁷⁹ Cas de certains droits d'enregistrement, de « la vignette automobile ».

¹⁸⁰ C'est un impôt dont le taux est constant quel que soit le montant de la matière imposable

¹⁸¹ L'impôt progressif est celui dont le taux s'élève avec l'augmentation de dimension de la matière imposable.

Paragraphe 3- Le recouvrement de l'impôt

Le recouvrement aboutit à l'encaissement de l'impôt mais il se différencie du paiement¹⁸² de l'impôt. Le paiement est l'ensemble et l'étude des modalités et mécanismes de règlement mis à la disposition des contribuables. Le recouvrement est l'ensemble des procédés utilisés par les services des impôts pour faire parvenir le montant de l'impôt dans les caisses de l'État¹⁸³.

L'action de recouvrement est un ensemble d'action et de procédure par lequel le fisc use des moyens juridiques dont elle dispose afin de requérir des contribuables de procéder aux règlements ou au paiement des impôts en souffrance¹⁸⁴. Il s'agit de l'ensemble des opérations tendant à obtenir le paiement de la dette fiscale¹⁸⁵. Le recouvrement peut être amiable ou forcé.

Le recouvrement des impôts est établi par voie de rôle ou non. Le rôle est une liste des contribuables passibles de l'impôt comportant pour chacun d'eux la base d'imposition, la nature des contributions, le taux d'imposition et le montant des cotisations. Le rôle concerne généralement les contributions directes¹⁸⁶.

Les rôles donnent lieu à la délivrance d'avis d'imposition au contribuable. Cet avis d'imposition précise le total des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité ainsi que la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement.

L'impôt peut être perçu sans rôle nominatif. Dans ce cas, le paiement s'effectue volontairement par le contribuable après avoir calculé le montant de l'impôt. Il en est ainsi des contributions indirectes comme la TVA et de certains impôts directs comme l'ISF¹⁸⁷.

¹⁸² Paiement et recouvrement : les deux termes ne sont pas tout à fait identiques. Le paiement est l'une des opérations du recouvrement, ce qui signifie que le recouvrement a un sens et un champ plus large.

¹⁸³ Le paiement penche vers le contribuable alors que le recouvrement se penche vers le fisc.

¹⁸⁴ Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p.

¹⁸⁵ Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002

¹⁸⁶ Les impôts directs sont, d'une manière générale, exigibles trente jours après la date de la mise en recouvrement du rôle.

¹⁸⁷ Ce n'est que si le contribuable omet ou paie insuffisamment que l'administration sera amenée à établir un titre de perception qu'elle rendra exécutoire : l'avis de mise en recouvrement. En cas de non-paiement, une mise en demeure est envoyée au contribuable. C'est l'acte par lequel l'administration fait sommation au débiteur de se libérer. Après l'expiration d'un délai de vingt jours, les poursuites pourront être engagées.

Chapitre 3- Du cadre fiscal conflictuel : du conflit fiscal

Il sera question ici de voir le fait générateur du différend fiscal et son règlement par voie administrative ou judiciaire.

Section 1- Le fait générateur du différend fiscal : le régime général

Il peut y avoir un conflit dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale. Ce conflit peut concerner une contestation sur la légalité ou la réalité d'une décision de l'administration ou de la dette fiscale.

Paragraphe 1- Le recours pour excès de pouvoir : la contestation de la légalité

Le différend entre le contribuable peut avoir pour origine la légalité même de la décision de l'administration fiscale.

Le contribuable peut contester la légalité ou la réalité de la dette fiscale devant le juge. Ce contentieux présente de nombreuses particularités. Parmi celles-ci mentionnons en premier lieu sa division en deux phases. L'une passe nécessairement par une réclamation devant l'administration, l'autre devant le juge. Mais, le juge compétent, et c'est là une deuxième particularité peut être soit le juge administratif soit le juge judiciaire.

Paragraphe 2- Le recouvrement forcé ou les poursuites

Il y a différentes manifestations des poursuites pour le recouvrement.

A- Le premier acte de poursuite : le commandement

Il s'agit d'un acte de poursuite par lequel le débiteur est sommé de payer sa dette. Il n'existe qu'en matière d'impôts directs. Le commandement ne peut être notifié que vingt jours après la lettre de rappel.

Il indique le titre autorisant les poursuites, le montant de la somme à payer et l'ordre de payer la somme réclamée sous peine d'y être contraint par les voies de droit. Les poursuites ont lieu par ministère d'huissier de justice ou sont effectuées par les agents huissiers du Trésor faisant fonction d'huissier de justice pour les contributions directes.

B- Les autres actes de poursuites

Si le commandement de payer ne donne aucun résultat, plusieurs actes de poursuite sont possibles.

1- La saisie-vente

Elle a pour objet de mettre les biens mobiliers corporels du débiteur, sous main de justice. Elle est opérée par les agents huissiers du Trésor ou les huissiers de justice et ne peut, en principe, avoir lieu que huit jours après la signification du commandement.

2- La saisie des rémunérations

La procédure s'applique, aux sommes dues à titre de rémunération à toutes les personnes salariées ou travaillant à quelque titre ou en quelque lieu que ce soit, pour un ou plusieurs employeurs.

3- L'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur est un acte de procédure qui permet au comptable, sur simple demande, d'obliger un tiers à lui verser, sur les fonds dont il est dépositaire, détenteur ou débiteur à l'égard d'un redevable, les impôts dus par ce dernier.

4- La contrainte

C'est la possibilité de faire incarcérer le contribuable. Mais les hypothèses dans lesquelles cela est possible sont extrêmement rares.

Section 2- La tentative de règlement de la contestation fiscale par voie administrative

La manifestation du conflit fiscal se traduit par une réclamation, assortie ou non d'un sursis de paiement, formulée et présentée par le contribuable à l'administration qui va l'examiner pour prendre une décision.

Paragraphe 1- La réclamation

Pour contester le montant ou le paiement de l'impôt, le contribuable, avant de saisir le tribunal, doit avant tout présenter une réclamation à l'administration fiscale¹⁸⁸. La réclamation obéit à certains nombres de condition et met en action deux parties.

A- Les parties en cause

Il s'agit du contribuable, auteur de la réclamation qui se plaint devant l'administration fiscale, destinataire de la plainte de réclamation.

1- L'auteur de la réclamation

Le principe est que la réclamation est individuelle¹⁸⁹. C'est le contribuable lui-même qui doit introduire la réclamation devant le fisc. Il peut cependant être représenté par un tiers mandataire¹⁹⁰.

Il convient de souligner que des réclamations collectives sont possibles. Il en est ainsi d'une imposition collective de plusieurs contribuables ; il en est de même des membres des sociétés de personnes lorsqu'ils contestent des impositions à la charge de la société¹⁹¹.

2- Le destinataire de la réclamation

Le destinataire de la réclamation est l'administration fiscale qui voit sa décision remise en cause par le requérant contribuable. La requête est adressée au service des impôts dont dépend l'impôt ou d'où est issue la décision contestée. Le service peut être le Trésor Public qui établit le rôle et où sont recouverts les impositions directes. Il peut s'agir du service de la DGI qui recouvre les impôts indirects.

En cas d'envoi de la réclamation à un destinataire différent¹⁹², celui-ci se doit de transmettre ladite réclamation au service compétent et d'en informer le réclamant.

¹⁸⁸ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

¹⁸⁹ Raymond FERRETT, Droit fiscal, Mai 2002

¹⁹⁰ Muni d'une procuration ou d'un mandat régulier. Ce mandataire peut être un conseil.

¹⁹¹ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

¹⁹² Autorité hiérarchique supérieure ou un autre service. L'erreur sur le destinataire de la requête ne saurait constituer une cause d'irrecevabilité de la réclamation pour une administration qui se veut être au service du citoyen et du contribuable notamment de bonne foi.

B- Les conditions de la réclamation

Pour espérer que la réclamation soit efficace, elle doit répondre à certaines conditions.

1- La forme et le délai de la réclamation

La recevabilité de la réclamation est soumise à un certain nombre de condition de forme et de délai.

La réclamation doit être établie par écrit. C'est un écrit sous forme d'une simple lettre sur papier libre. Ainsi la réclamation verbale est en principe irrecevable¹⁹³ mais dans certains cas, une simple démarche (réclamation orale) est suffisante¹⁹⁴.

Le délai de réclamation est en principe de deux ans mais il peut varier suivant la nature ou le mécanisme de recouvrement de l'impôt. La réclamation doit être déposée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle (impôts directs établis par voie de rôle). La date de mise en recouvrement figure sur l'avis d'imposition délivré au contribuable ;
- de la notification d'un avis de mise en recouvrement (impôts perçus par les comptables des impôts) ;
- du versement spontané de l'impôt contesté, lorsque ce versement n'a donné lieu, préalablement, ni à l'établissement d'un rôle ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement¹⁹⁵.

2- Les mentions de la réclamation

La requête de réclamation doit comporter :

- Les nom et adresse de son auteur ;
- Le ou les impôts, droits ou taxes qu'elle concerne ;
- L'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier ainsi que les conclusions du réclamant ;
- Le lieu d'élection de domicile ou de résidence ;
- La signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire¹⁹⁶.

¹⁹³ Il convient d'inviter l'administration fiscale de se mettre à la disposition du réclamant pour l'accompagner tout au long de la procédure de réclamation.

¹⁹⁴ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p. Cas des IR, impôts directs locaux.

¹⁹⁵ Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002.

La requête sera accompagnée par des pièces jointes¹⁹⁷. La réclamation incomplète est en principe irrecevable. Certaines omissions peuvent être cependant régularisées dans un délai de trente jours sur invitation à régulariser la requête.

Paragraphe 2- La réclamation assortie de sursis de paiement

Le contribuable peut assortir ou faire accompagner à sa réclamation d'une demande de sursis de paiement. Il va constituer des garanties et cela selon le montant de la créance fiscale¹⁹⁸. Cela le permettrait d'obtenir une dispense d'acquitter l'impôt contesté si le sursis est favorablement reçu.

Le sursis va en principe porter sur le paiement et sur les pénalités mais aussi parfois sur l'assiette fiscale elle-même. Il peut ainsi différer ou décaler le versement des impôts contestés à condition de constituer pour certaines créances, auprès du comptable chargé du recouvrement, des garanties suffisantes pour sauvegarder les intérêts du fisc¹⁹⁹.

Si les garanties sont acceptées, le contribuable acquiert un véritable droit au sursis. Par contre, si les garanties sont refusées, il peut utiliser la procédure du référé fiscal²⁰⁰ et du référé suspension²⁰¹.

Paragraphe 3- La réponse de l'administration

L'administration des impôts statue sur les réclamations dans le délai de six mois à compter de la date de leur présentation. En cas de difficultés ou de raisons particulières, le délai peut être rallongé de trois mois. Dans ce cas le contribuable doit en être averti.

¹⁹⁶ Id. Nous estimons qu'une réclamation non signée serait recevable si elle est accompagnée d'une lettre dûment signée par le réclamant ou si ce dernier est un contribuable illettré ou physiquement inapte à signer.

¹⁹⁷ Id. « L'avis d'imposition ou copie de l'avis d'imposition ou extrait de rôle, lorsqu'il s'agit d'un impôt direct établi par voie de rôle ; l'avis de mise en recouvrement pour les impôts, droits ou taxes ayant donné lieu à la notification d'un tel avis ; les pièces justifiant le montant de la retenue ou du paiement lorsque la demande concerne des impôts perçus par voie de retenue à la source ou versés spontanément, sans émission préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement. »

¹⁹⁸ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p. Cas des IR, impôts directs locaux

¹⁹⁹ Id.

²⁰⁰ Id. Cela va permettre d'attendre la décision de l'administration sur sa réclamation, ou même le jugement du tribunal chargé de statuer en première instance sur le litige, si celui-ci lui est déféré

²⁰¹ Id. Cela va permettre de suspendre la mise en recouvrement de l'impôt en cas d'urgence et de doute sérieux sur la régularité de l'imposition contestée

La décision est notifiée par lettre recommandée avec accusé de réception au réclamant. La date de réception sert de point de départ au délai dont dispose le contribuable pour saisir la juridiction compétente. La notification doit reproduire intégralement les motifs de la décision, lorsqu'il s'agit d'un rejet partiel ou total²⁰².

Le fisc peut s'abstenir de prendre lui-même une décision sur la réclamation et soumettre d'office le litige au tribunal compétent. Le silence de l'administration fiscale au-delà du délai du six ou neuf mois, vaut décision implicite de rejet.

Le contribuable peut se prévaloir de ce silence, devenant ainsi la décision préalable, et il est alors en droit de saisir le juge compétent.

Section 3- Le contentieux fiscal juridictionnel : le recours au juge

Le contribuable insatisfait devant l'administration fiscale peut se retourner devant le juge pour contester la décision du fisc quant à sa légalité et faire valoir ses prétentions. Encore faut-il qu'il ne se trompe ni de tribunal ni de procédure, ce qui manifeste avant tout l'importance du juge dans la réglementation fiscale pour régler le conflit fiscal.

Paragraphe 1- Le rôle du juge dans la construction de la réglementation fiscale

Le contribuable peut contester la réalité et la légalité de la dette fiscale devant le juge suite à une interprétation de la loi par la doctrine administrative²⁰³. Le juge sera amené à préciser l'interprétation de la loi au delà du seul cadre du litige et des parties. En effet, les jugements constituent une véritable source de droit fiscal²⁰⁴ et précisent des notions que la loi en a laissées libre d'interprétation²⁰⁵.

En plus, la jurisprudence s'octroie-elle le droit d'élaborer dans le silence de la loi de véritables constructions dites jurisprudentielles²⁰⁶ et de véritables arsenaux juridiques. Le juge a en définitif le pouvoir et la compétence de dire qui a raison dans le conflit opposant le contribuable et le fisc.

²⁰² Raymond FERRETT, Droit fiscal, Mai 2002

²⁰³ DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998 : instruction, circulaire, directive,...

²⁰⁴ Mais pas seul.

²⁰⁵ Ex. la notion de rémunération excessive pour les dirigeants de sociétés.

²⁰⁶ Ex. la théorie de l'acte anormal de gestion. Cela se manifeste surtout en droit administratif (Droit prétorien) mais aussi en droit commun (décision de la Cour de cassation). Cela permet aussi à éviter le déni de justice.

Paragraphe 2- Le partage de compétence

Le contentieux fiscal est un contentieux complexe non seulement par rapport à la discipline mais aussi par rapport à la compétence juridictionnelle. Il relève de deux ordres de juridiction : administrative et judiciaire²⁰⁷. Ce qui ne facilite pas la vie et les affaires du contribuable.

Le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement relèvent des juridictions administratives ou judiciaires selon les impôts²⁰⁸ sauf les poursuites pénales qui dépendent des juridictions judiciaires.

La loi règle le conflit de juridiction en établissant un partage de compétence, dans le traitement du contentieux fiscal, entre les juridictions administratives et les juridictions judiciaires²⁰⁹.

A- La compétence du juge administratif

Les juridictions administratives sont compétentes pour connaître principalement des impôts directs (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, impôts directs locaux et taxes assimilées)²¹⁰ et des taxes sur le chiffre d'affaires (principalement la TVA)²¹¹ et taxes assimilées.

Le juge administratif connaît en conséquence le conflit du recouvrement relatif à ces impôts sauf en ce qui concerne la régularité en la forme des poursuites²¹².

B- La compétence de la juridiction de l'ordre judiciaire

Les litiges relatifs aux droits d'enregistrement, de timbre et à la publicité foncière, à l'impôt sur la fortune et aux contributions indirectes relèvent de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire²¹³.

Le contentieux de la régularité en la forme des poursuites (commandement, saisie...) relève toujours des juridictions judiciaires et plus particulièrement du juge de l'exécution du Tribunal de Grande Instance.

²⁰⁷ Cela constitue l'une des particularités de la discipline.

²⁰⁸ La loi du 22 frimaire an VII ; loi du 5 ventôse an XII ; loi du 28 pluviôse an VIII.

²⁰⁹ Les questions préjudicielles peuvent toujours se poser.

²¹⁰ Loi du 28 pluviôse an VIII

²¹¹ Loi du 25 juin 1920

²¹² Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentosdallos), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

²¹³ Loi du 22 frimaire an VII ; loi du 5 ventôse an XII

Le juge judiciaire est compétent pour tous les litiges extra-fiscaux qui se rattachant à l'impôt. De plus il étend sa compétence à toutes les données fiscales du litige²¹⁴.

Paragraphe 3- La procédure de saisine

Pour pouvoir saisir une juridiction, le contribuable doit se munir de la décision préalable de l'administration rejetant totalement ou partiellement sa réclamation²¹⁵ à peine de rejet de sa requête pour vice de procédure.

Il est donc nécessaire de respecter l'ordre des deux procédures successives : saisir l'administration par la réclamation pour obtenir sa réponse valant décision préalable pour enfin pouvoir saisir le juge qui va dire qui du fisc ou du contribuable a raison²¹⁶.

Il convient de préciser que le plaignant ne peut pas demander au juge beaucoup plus qu'il n'a réclamé au fisc.

A- Le différend devant les juridictions administratives

Le conflit est généralement du ressort du tribunal administratif dont dépend le lieu d'imposition de la cotisation fiscale ayant fait l'objet de la réclamation.

Devant les juridictions administratives il y a trois ordres de juridictions. Le tribunal administratif est le juge de premier degré qui est saisi dans les deux²¹⁷ ou un²¹⁸ mois de rejet de la réclamation. La cour administrative d'appel est le juge d'appel saisi dans les deux ou un mois de la notification du jugement. Le Conseil d'État, juge de cassation, est saisi dans les mêmes conditions de délai à compter de la notification de l'arrêt de la Cour administrative d'appel. En outre, le Conseil d'État peut être saisi par ces juridictions en vue d'interpréter une question de droit nouvelle présentant une difficulté sérieuse et susceptible de se poser dans de nombreux litiges.²¹⁹

²¹⁴ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

²¹⁵ Jacqueline Morand-Deville, Cours de Droit Administratif, 4ème Ed. Montchrestien, 1995 ; Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentosdaloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p ; Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002 ; Pas de décision, pas d'action.

²¹⁶ MAURCE COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p.

²¹⁷ Deux mois en France

²¹⁸ Un mois à Madagascar. V. CGI ; la loi organique n° 2004-036 du 01 octobre 2004 relative à l'organisation, aux attributions, au fonctionnement et à la procédure applicable devant la Cour Suprême et les trois Cours la composant prévoit un délai de principe de trois mois.

²¹⁹ L'avis rendu par le Conseil d'État ne lie ni la juridiction qui a décidé le renvoi ni les autres juridictions. Il ne prive pas non plus le contribuable ou l'administration de la faculté de faire appel ou d'introduire un recours en cassation

B- Le conflit devant les juridictions judiciaires

Le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel est située le service chargé du recouvrement ou, en matière d'enregistrement et d'impôt de solidarité sur la fortune, s'il est discuté de la valeur vénale réelle des biens, celui de la situation de ces biens.

Lorsque des biens sont situés dans le ressort de plusieurs tribunaux alors qu'ils forment une seule exploitation, le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale²²⁰.

Devant les juridictions judiciaires : le tribunal de grande instance est le juge de premier degré, la cour d'appel, le juge d'appel et la Cour de Cassation, le juge de cassation.

De même que le tribunal administratif, le tribunal de grande instance peut être saisi par le contribuable dans les deux ou un mois du rejet de sa réclamation ou par le fisc qui lui transmet directement la réclamation. Une partie insatisfaite peut interjeter appel²²¹ ou se pourvoir en cassation²²².

²²⁰ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

²²¹ Dans le délai d'un mois à partir de la signification du jugement

²²² Devant la Chambre commerciale et financière de la Cour de cassation dans le délai de deux mois à compter de la signification de l'arrêt de la Cour d'appel

Partie 2- Etude analytique de la lutte contre la fraude fiscale

La deuxième partie est composée de trois chapitres :

Chapitre 1- Analyse de la fraude fiscale

Chapitre 2- Les facteurs de la fraude fiscale

Chapitre 3- Diagnostic introspectif du dispositif de lutte contre la fraude fiscale

Chapitre 1- Analyse de la fraude fiscale

Il s'agira ici de porter un diagnostic sur la fraude et ses ramifications.

Section 1- La fraude fiscale, un phénomène difficile à appréhender

Un Etat sans impôt serait un paradis terrestre pour tout citoyen notamment le contribuable. Mais un tel paradis fiscal terrestre n'existe pas. Du coup, chacun des citoyens doit prendre une partie de son patrimoine pour contribuer aux charges sociales. Mais une telle contribution s'avère souvent douloureuse et pousse beaucoup de contribuable à s'en soustraire malgré la faculté contributive. En effet, la meilleure façon de gagner de l'argent est de ne pas en perdre. Et pourtant, cette rétention constitue une fraude à la loi. C'est la fraude fiscale. De là, une question se pose d'elle-même : comment peut-on définir la fraude fiscale ?

Il est académiquement admis que la fraude fiscale est un phénomène difficilement définissable. En définition simple, la fraude fiscale peut se définir comme la violation de la loi fiscale par des manœuvres frauduleuses. Mais cette définition est beaucoup plus simpliste, encore que la définition de la fraude fiscale est sujette de controverses doctrinales. Donc, il faudrait l'aborder bien que « le diable existe et se trouve dans les détails²²³ ». De ce fait, la fraude fiscale, une pratique provoquant une diminution des recettes fiscales et traduisant l'imperfection du contrôle exercé par l'autorité publique sur les actions individuelles, est empreinte de polymorphie et devient rapidement un sujet complexe²²⁴.

Paragraphe 1- Esquisse définitionnelle de la fraude fiscale

Il convient de saisir la fraude dans ses dimensions définitionnelles

A- Appréhension notionnelle

L'expression « fraude fiscale » est sujet de plusieurs définitions et nous n'allons en retenir que quelques unes dans cette rubrique.

Le terme fraude vient, étymologiquement, du mot latin « fraus²²⁵ » qui signifie « action faite de mauvaise foi dans le but de tromper »²²⁶.

²²³ Expression courante

²²⁴ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

²²⁵ Adage latin : « fraus omnia corrumpit », la fraude corrompt tout.

²²⁶ BASTID (J) : Les douanes, éd. Que sais-je, PUF, Paris, 1965

La fraude est une violation de la loi²²⁷ et un comportement malhonnête²²⁸. C'est en effet l'action ou la manœuvre illicite destinée à tromper ou à porter préjudice directement ou indirectement à une personne.

La fraude fiscale a été techniquement définie comme une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'impôt, d'en réduire les bases²²⁹. On a pu qualifier la fraude fiscale comme l'expression d'une insurrection de la personne physique ou morale contre l'Etat²³⁰.

La fraude²³¹ fiscale²³² se perçoit comme la « soustraction illégale à la loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper »²³³. La tentative de cette soustraction frauduleuse de l'impôt ne constitue pas moins une fraude fiscale²³⁴. Elle s'analyse ainsi comme une dissimulation²³⁵ ou une rétention illégale de la matière imposable. Cependant cette dissimulation peut être plus ou moins conçue et élaborée avec ingénierie.

En effet, la fraude fiscale est une manifestation de l'anti-fiscalisme qui occupe une place considérable dans les rapports entre contribuable et la collectivité. En ce sens, elle peut être le fait d'un seul individu, ou de plusieurs personnes en collusion contre la solidarité contributive fiscale. Elle a dans les deux cas, fraude fiscale collective ou individuelle, pour objet et finalité d'échapper totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou à l'honorable sacrifice fiscal. Elle est une contrariété par des manifestations diverses aux prélèvements destinés à financer les actions de l'Etat et l'objectif du fraudeur étant d'éluder l'impôt²³⁶.

²²⁷ La loi étatique, contractuelle.

²²⁸ Fraude est immorale et amoral.

²²⁹ Lucien MEHL et Pierre BELTRAME in SEMETE O'NKOLMarguerite Francine, Fraude fiscale en RDC, Université de Kinshasa - Licence en droit 2000

²³⁰ SEMETE O'NKOLMarguerite Francine, Fraude fiscale en RDC, Université de Kinshasa - Licence en droit 2000.

²³¹ V. Lexique des termes juridiques, Dalloz, Ed. 17^{ème}, 2010 : La fraude est une action qui révèle chez son auteur la volonté de nuire à autrui ou de détourner sa chose ou de le détourner lui-même ou de tourner certaines prescriptions légales.

²³² Ibid.

²³³ Ibid.

²³⁴ En matière pénale, toute tentative vaut acte, en principe, il en est de même de la tentative de violation de la loi fiscale ou de la tentative du délit de fraude fiscale

²³⁵ Ibid. : La dissimulation consiste à tenir cachée ou secrète la vérité d'une opération juridique, soit en dénaturant, soit en modifiant, soit en supprimant l'acte apparent, soit encore en cachant l'identité du véritable bénéficiaire.

²³⁶ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

Le Conseil Français des Impôts a estimé qu'il y a « fraude dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré consistant notamment²³⁷ à dissimuler une fraction des recettes et à majorer des charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de la majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale »²³⁸.

La fraude fiscale peut en définitive être définie comme une infraction, voulue ou non, à la loi fiscale commise dans le dessein d'échapper au paiement de l'impôt dans sa totalité ou de réduire son montant et/ou de dissimuler totalement ou partiellement la matière imposable ou les actes juridiques ou de faits imposables. Elle aboutit à une minimisation de la recette fiscale.

Selon le CGI français²³⁹ est fiscalement fraudeur « Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits ; soit qu'il ait volontairement dissimulé une partie des sommes sujettes à l'impôt ; soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse... ». En droit suisse, l'article 186 du livre d'impôts fédéraux directs la définit comme le fait que le contribuable, ou le tiers, ait agi dans le but de commettre une soustraction d'impôt.

Il y a ainsi fraude fiscale lorsqu'il y a soit soustraction frauduleuse ou tentative de soustraction frauduleuse de la part d'un contribuable quant à l'établissement et à la déclaration de la matière ou du montant imposables et au paiement des impôts ; soit déclaration tardive de la matière imposable ou même paiement tardif au délai prescrit par la loi ; soit qu'il ait ou non organisé son insolvabilité ou ait mis des entraves par des manœuvres au recouvrement et paiement de l'impôt ; soit d'autres agissements de quelque nature ou forme que ce soit conduisant à l'un de ces desseins.

B- Appréhension extensive : la fuite devant l'impôt (fraude et évasion fiscales)

Nous allons voir la fraude avec quelques autres notions.

²³⁷ L'usage du concept « notamment » n'est anodin pour indiquer que la définition est incomplète.

²³⁸ Emmanuel DISLE et Jacques SARAF : Droit Fiscal, éd. Paris, 2004, in SEMETE O'NKOL Marguerite Francine, *Fraude fiscale en RDC*, Université de Kinshasa - Licence en droit 2000.

²³⁹ Article 1741 du code général des impôts français

1- L'escroquerie fiscale

L'escroquerie fiscale est une notion voisine de la fraude fiscale mais avant de l'appréhender, nous allons définir l'escroquerie. C'est un délit pénal.

C'est un fait consistant soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge²⁴⁰.

Dans l'escroquerie fiscale, l'escroc fiscal ou le contribuable escroc va chercher à amadouer et tromper l'administration fiscale. Celle-ci sera le destinataire de manœuvres frauduleuses de nature à donner crédit aux déclarations mensongères énoncées par le contribuable, en vue de la tromper. Il en est le cas de l'escroquerie à la TVA qui est une fraude commise par le contribuable en omettant de déclarer la TVA collectée au profit de l'Etat ou en constituant un crédit de TVA fictif²⁴¹.

Sous cet angle, le contribuable veut ramener le fisc à lui remettre des fonds de remboursements ou à réduire le montant de l'impôt ou à procéder une imputation comptable en arguant qu'il a droit de crédits de taxe, imaginaires bien entendu. Le contribuable a pu falsifier des factures d'achats, établir de fausses factures ou encore simuler des paiements ou frauder des opérations juridiques ou de fait.

2- L'évasion fiscale

Evasion et fraude fiscale font beaucoup verser de l'encre chez les auteurs pour montrer l'identité ou la différence. La notion d'évasion fiscale est à vrai dire beaucoup plus délicate à cerner que celle de fraude. D'une part, l'évasion fiscale n'est pas appréhendée par le CGI. Il y a donc une insuffisance de définition juridique relative à l'évasion fiscale. Donc le travail définitionnel est laissé à la doctrine. D'autre part la frontière entre fraude et évasion est parfois difficile à établir dans la pratique.

²⁴⁰ Lexique des termes juridiques, Dalloz, Ed. 17^{ème}, 2010 ; Le Droit de A à Z, Editions Juridiques Européennes (EJE), Ed. 3^{ème}, 1998. Art. 313-1 NCP

²⁴¹ Le Droit de A à Z, Editions Juridiques Européennes (EJE), Ed. 3^{ème}, 1998.

Pour Maurice DUVERGER²⁴², la fraude fiscale n'est qu'une des formes de l'évasion fiscale. En réalité, la notion d'évasion est plus large que celle de la fraude : la fraude n'étant qu'un cas particulier de l'évasion.

En effet, on peut échapper à l'impôt en violant les lois, c'est la fraude. Mais on peut y échapper aussi en s'appuyant sur les lois : il y a évasion légale. Selon cet auteur, la fraude est ancrée dans l'évasion et en constitue l'une de ses manifestations.

La plupart des impôts reposant sur une déclaration et calculé par le contribuable, les principales formes de fraude fiscale consistent alors en une déclaration mensongère ou en l'absence de déclaration. Ce qui fait que des impôts s'évadent des recettes de l'Etat à la suite à cette fausse ou à cet absence de déclaration. Ainsi la fraude est-elle une forme de l'évasion. Mais cette approche est moins évidente et moins aisée.

Pour BAZART Cécile, lorsque la frontière de la fraude et de l'évasion est confuse, « l'évasion devient alors un terme qui englobe l'ensemble des comportements de refus de l'impôt, ce qui implique ensuite de distinguer l'évasion admise de celle qui ne l'est pas et qui peut donc potentiellement être apparentée à la fraude²⁴³ ». De là, il y évasion légale, admise, évasion illégale, refusée donc fraude.

Pour BRARD²⁴⁴, l'évasion fiscale désigne l'habile manipulation des lois fiscales qui permet de se soustraire à certaines obligations en la matière. Il assimile l'évasion fiscale aux expressions « gestion fiscale », « optimisation fiscale »,...

Pour Raymond FERRETTI, il « y a fraude fiscale quand il y a violation de la loi, par contre il y a évasion fiscale si la loi n'est pas enfreinte²⁴⁵ ».

En analysant les différents points de vu, nous pouvons en déduire que l'évasion fiscale est opportuniste.

Le contribuable profite des failles de la loi fiscale pour en tirer profit personnel et ne pas payer les impôts. Le contribuable peut se soustraire en conséquence, de plusieurs manières et par des divers procédés, qui ne sont ni contraires à la loi ni conformes à elle, des champs d'attraction de la loi fiscale.

²⁴² Maurice DUVERGER in SEMETE O'NKOL Marguerite Francine, *Fraude fiscale en RDC*, Université de Kinshasa - Licence en droit 2000

²⁴³ BAZART Cécile, *La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables*, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

²⁴⁴ BRARD, 1998 in BAZART Cécile, *La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables*, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

²⁴⁵ Raymond FERRETTI Maître de conférences à l'Université de Metz Droit fiscal, Mai 2002

Il prend par exemple connaissance d'un régime fiscal favorable et en bénéficie, compte tenu de son activité ; il oriente et adapte son activité notamment en s'abstenant de réaliser l'activité, l'opération et l'acte taxables ; il peut aussi chercher à profiter des lacunes de la législation fiscale nationale.

Pour séparer la fraude de l'évasion, nous allons recourir le Droit qui offre la notion d'infraction. Quand il y a répression, il y a alors fraude.

Ainsi l'évasion est légale car en droit ce qui n'est pas interdit est permis. La fraude est interdite et réprimée alors que la loi baigne dans un mutisme au bénéfice de l'évasion devenant ainsi légale autant qu'habile.

En conséquence, comme le dit cette opinion, l'évasion est une «Action visant à soustraire à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi. En ce sens, l'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale, qui implique un comportement, actif ou passif, en infraction avec les règles fiscales²⁴⁶. »

Il convient de souligner que l'évasion fiscale ne soulève pas seulement un problème de droit pour la permettre et la justifier. Elle pose aussi un problème d'éthique et de justice. En effet, « Entre le légal et l'illégal, il n'y a pas une rupture mais une continuité. Des dérapages successifs conduisent le contribuable du légal à la fraude par une série de glissements intermédiaires (...) Dans cette chaîne de la fuite devant l'impôt, tous les maillons sont imprécis²⁴⁷ ».

En outre, il ne suffit pas de défendre que le contribuable n'a pas violé la loi, il convient encore de prendre en compte l'élégance de son acte. Cela renvoie à l'éthique, à la morale, à l'intégrité et à la citoyenneté du contribuable. Mais force est de reconnaître que devant le droit et la justice²⁴⁸, le premier l'emporte toujours.

Force est d'admettre que le conflit de frontière entre fraude et évasion fiscale restent intact et que le problème de leur effet et contenu ne restent pas moins résolus.

Les deux notions ont au moins en commun un effet de réduire la consistance de la dette fiscale. En plus, l'Etat, voyant ses revenus réduits, a tendance d'augmenter le taux d'imposition, ce qui entraîne ou susceptible d'entraîner un effet pervers par réduction des mêmes revenus étatiques et une incitation silencieuse et à la fraude et à l'évasion fiscales.

²⁴⁶ BARILARI et DRAPE, 1992.

²⁴⁷ MARTINEZ, 1984.

²⁴⁸ Alors que le droit est prescriptible la justice ne l'est pas mais elle ne peut rien sans le droit.

La meilleure réponse de l'Etat est, avant d'augmenter le taux d'imposition, de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales²⁴⁹. En effet, combinaison du taux et la suppression des possibilités d'évasion tout en en accentuant la répression de la fraude améliore les résultats de la collecte. Il semble donc nécessaire de déterminer la politique en fonction à la fois du taux d'imposition et du phénomène global de fraude et d'évasion fiscales²⁵⁰.

3- L'évasion fiscale internationale

L'évasion fiscale doit être distinguée de l'exil fiscal. S'exiler fiscalement, c'est partir vivre dans un autre pays, reconstruire une autre vie avec sa famille et parfois avec interdiction de séjourner pour un certain délai dans le pays d'origine. Le délai d'interdiction de séjourner est plus de 183 jours en France²⁵¹. Donc, c'est légal car réglementer.

L'évasion fiscale internationale peut s'analyser sur deux ordres : ordre illégal et un ordre légal. Dans le premier, l'évasion fiscale internationale correspond à la fraude fiscale internationale alors que dans le deuxième ordre elle n'enfreint pas la loi. Dans le dernier, Elle peut consister à utiliser et exploiter légalement différents moyens et instruments pour diminuer ou ne pas du tout s'acquitter de la charge fiscale. Il peut aussi s'agir l'action de délocalisation d'entreprises vers un pays à régimes fiscaux incitatifs.

Elle désigne l'action ou le fait consistant à éviter ou à réduire l'impôt en assujettissant le patrimoine ou les bénéfices dans un pays différent auxquels ils devraient être soumis. Il y a ici fraude à la loi qui édicte une obligation de déclaration et de paiement de l'impôt de tout revenu et richesse localement obtenus.

La résistance fiscale n'est pas un phénomène nouveau mais elle s'amplifie. L'histoire et l'actualité offrent des exemples de révoltes fiscales²⁵².

Au quotidien, la résistance fiscale se manifeste dans les diverses formes d'évasion fiscale: absence de déclaration de revenus, dissimulation de revenus, travail au noir, fausses déclarations,...

Certains contribuables utilisent les failles de la loi pour la contourner. Ils utilisent par exemple le principe de territorialité²⁵³ de l'impôt à leur profit.

²⁴⁹ V. infra 3^{ème} partie.

²⁵⁰ CROSS et SHAW, 1982

²⁵¹ Rfi, 7 milliards de voisins, Le blues des exilés fiscaux, 10 novembre 2014

²⁵² Pierre Lemieux, L'économie de la résistance fiscale in Le Figaro-Économie, 30 janvier 1997, p. XI. ; Le Monde (journal français), SwissLeaks en Suisse : révélations sur un système international de fraude fiscale, 08.02.2015.

²⁵³ Les USA utilisent le principe de nationalité pour imposer.

La recherche des régimes de faveur en matière fiscale suggère, en conséquence, que les contribuables peuvent manipuler et utiliser les divergences existantes entre les systèmes fiscaux de différents pays. Ce qui manifeste une fois de plus l'habileté fiscale et le choix de la voie la moins ou pas du tout imposée.

En effet, la localisation des biens et des valeurs mobilières dans un pays fiscalement plus accueillant est une réalité et même certains pays n'existent que parce qu'ils savent attirer fiscalement les biens et les personnes²⁵⁴ en leur accordant des régimes de faveur fiscale et cela même par des voies opaques²⁵⁵ aux profits de certaines grandes multinationales.

Le phénomène de l'évasion fiscale internationale continue à évoluer, prends de l'ampleur et est donc devenu plus difficile à cerner et appréhender. L'évasion fiscale internationale est devenue une entreprise. Selon Hervé Falciani²⁵⁶, "La fraude fiscale est une industrie". Les révélations médiatiques de tous les jours en constituent en effet des preuves évidentes²⁵⁷.

L'une des grandes difficultés de la fraude fiscale notamment par l'évasion est la presque impossibilité de la chiffrer. Le recours à une estimation reste la voie à emprunter. L'exemple des révélations du journal français le Monde²⁵⁸ en collaboration avec des médias internationaux sous l'égide du consortium des journalistes d'investigation donne un aperçu de l'iceberg de l'ampleur de la fraude fiscale internationale, une véritable industrie dont les chiffres donnent le vertige.

Le Monde publie les fruits d'investigations hors norme et dévoile les dessous d'un vaste système d'évasion fiscale accepté, et même encouragé, par l'établissement britannique HSBC, deuxième groupe bancaire mondial, par l'intermédiaire de sa filiale suisse HSBC Private Bank. Selon les enquêteurs, 180,6 milliards d'euros auraient transité, à Genève, par les comptes HSBC de plus de 100 000 clients et de 20 000 sociétés offshores, très précisément entre le 9 novembre 2006 et le 31 mars 2007.

²⁵⁴ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002 : On peut citer, les pavillons de complaisance : le Liberia, est la première puissance maritime du monde. On peut également citer l'installation juridique des sièges sociaux de certaines entreprises dans des paradis fiscaux : les îles anglo-normandes ou les îles Caïmans.

²⁵⁵ Rfi, Carrefour de l'Europe, Affaire Lux Leaks au Luxembourg : tax reling (rescrits fiscaux), 30 novembre 2014 ;

²⁵⁶ Ancien spécialiste en informatique bancaire dans la HSBC **Private Bank** devenu lanceur d'alerte en matière de fraude fiscale par évasion.

²⁵⁷ Offshore Leaks en 2013, Lux Leaks au Luxembourg en 2014, Swiss Leaks en Suisse avec la HSBC PB

²⁵⁸ Le Monde, SwissLeaks en Suisse : révélations sur un système international de fraude fiscale entretenu par la HSBC PB, 08 février 2015.

Une période correspondant aux archives numérisées dérobées chez HSBC PB par Hervé Falciani, ancien employé de la banque et devenu lanceur d'alerte. Mais HSBC Private Bank comme les autorités politiques et judiciaires suisses contestent aussi bien les chiffres établis que l'utilisation de ces données, au motif que ces dernières sont le produit d'un vol. Son auteur, Hervé Falciani a d'ailleurs été mis en accusation par le ministère public de la Confédération helvétique pour « espionnage économique », « *soustraction de données* » et « *violation du secret commercial et bancaire* ».

Selon Hervé Falciani, « cette fraude fiscale est le résultat d'une volonté, pas d'un hasard. C'est une organisation, une industrie. Et ces démarches servent à bien des activités qui vont au-delà de la question fiscale. En Belgique les sommes sont importantes et concernent aussi le commerce des diamants du sang. En France ou en Espagne, elles masquaient du blanchiment d'argent de narcotrafiquants ou de la mafia chinoise. Il est important aujourd'hui qu'il y ait un soutien populaire, citoyen, à la lutte contre la fraude, qui ne se décrète pas seulement mais qui requiert surtout des efforts²⁵⁹ ».

La même enquête a révélé que beaucoup de pays sont victimes d'évasion fiscale. Parmi eux il y a la France, les USA, l'Allemagne, Madagascar... Pour Madagascar, Swiss Leaks révèle une évasion fiscale d'environ 146,3 millions d'euros. Il y aurait environ 31 clients qui y seraient impliqués en ouvrant 74 comptes bancaires. L'activité la plus forte concerne 50 % des comptes et elle a commencé à partir de 2006 qui est l'année de la genèse du trafic de bois de rose, des métaux précieux ainsi que des ressources naturelles. Sur 31 clients, il y aurait environ 10 % (soit 3 personnes) qui possèdent un passeport malgache²⁶⁰.

La lutte contre la fraude fiscale internationale nécessite de réduire non seulement les opportunités mais aussi les possibilités de recherche d'opportunité d'évasion, ce qui permettrait d'éclairer les schémas potentiels de fraude.

Paragraphe 2– Les éléments constitutifs de la fraude fiscale

Le problème de la qualification est d'une importance capitale dans le monde juridique car elle permet de retenir le régime légal y applicable ou non.

C'est aussi un travail délicat car concernant les comportements, mais c'est aussi tout un art juridique. Aussi la nécessité de qualification se trouve-elle en matière de fraude fiscale.

²⁵⁹ Interview de Hervé Falciani, lors de son audition au Sénat français, en juillet 2013.

²⁶⁰ Pour plus d'informations, voir : Le Monde, SwissLeaks en Suisse : révélations sur un système international de fraude fiscale entretenu par la HSBC PB, 08 février 2015 ; Domoina Rasamoelson, journaliste indépendante, facebook, 09 février 2015 ; L'Express de Madagascar, Evasion fiscale : Le Samifin pointe du doigt les sociétés d'exportation, N° 6051, 11 février 2015, p. 5.

Selon JARNEVIC, « *Toute tentative de qualification des comportements de refus de l'impôt est, en effet, délicate en raison des obstacles auxquels elle se heurte. Toutefois la portée de ces derniers ne doit pas être surestimée : la distinction des comportements en est rendue plus difficile, mais elle demeure nécessaire*²⁶¹. »

La qualification de la fraude fiscale va emprunter le système de qualification en droit général qui repose sur trois éléments : l'élément légal, l'élément matériel et l'élément intentionnel.

A- Le préalable élément légal de la fraude fiscale

La loi²⁶² constitue l'élément légal. Elle est le palais de l'impôt. Donc, se soustraire frauduleusement de l'impôt, c'est violer la loi fiscale qui est le Code Général des Impôts mais pas seulement.

Pour qu'on puisse dire qu'un comportement fiscal, actif ou passif, est infractionnel, il faut avec évidence qu'il soit prévu et puni par la loi²⁶³. Ainsi, la fraude fiscale s'exerce-t-elle à l'encontre d'un objet, la loi, et n'existe donc que s'il y a une règle obligatoire à laquelle on tente de s'en soustraire. Cette loi obligatoire est le CGI, les lois de finances, les lois de règlements ou rectificatives ou collectifs budgétaires, les textes fiscaux internationaux,...

B- Le nécessaire élément matériel

Pas de fraude fiscale sans violation de la loi fiscale et cette violation nécessite une manifestation extérieure. Il s'agit d'un grand principe du droit pénal qui veut que « *la volonté de l'agent doit s'être manifestée par un comportement extérieur. La loi ne sanctionne pas les manières de penser, mais seulement les manières d'agir*²⁶⁴ » qui sous-entendent une action ou une omission.

La fraude fiscale peut consister par des manœuvres frauduleuses d'action, fausses déclarations, ou d'omission, absence de déclaration. Elle implique également l'utilisation avec une grande habileté et imagination des fraudeurs, d'une multitude de moyens.

²⁶¹ JARNEVIC, 1985, p.16.

²⁶² Au sens matériel (pas seulement organique).

²⁶³ Jean Pradel, Principes de droit criminel : droit pénal général, Ed. CUJAS, 1999, p. 71.

²⁶⁴ Id.

C- Le discutable élément intentionnel

La fraude fiscale suppose l'intention de la commettre, c'est donc un acte de mauvaise foi. Le fraudeur a eu un comportement contraire à la règle fiscale impérative et a eu connaissance et conscience de cette contrariété. Il y a une faute intentionnelle ou intention ou dol : la volonté de se soustraire de la charge fiscale en ne se déclarant pas ou en déclarant des mensonges au fisc.

Dans le dol, il y a le « savoir et le vouloir » : la conscience chez le fraudeur d'enfreindre la norme fiscale, et c'est la composante intellectuelle sur la connaissance de l'interdiction de l'acte frauduleux, et la volonté d'agir malgré tout, et c'est la composante volontaire par laquelle l'agent, s'étant représenté le fait tel qu'il est interdit, décide néanmoins d'agir et de passer à l'acte par une tension de sa volonté²⁶⁵. L'élément intentionnel traduit, au sens strict, la volonté d'aller contre la loi.

L'élément légal peut soulever des difficultés pratiques et éthiques. Il convient donc de ne pas confondre entre le dol et le mobile²⁶⁶. Le dol fiscal est le fait de vouloir violer la législation fiscale en commettant ou omettant un acte que l'on sait interdit ou impératif alors que le mobile est le sentiment particulier qui pousse le délinquant fiscal à agir comme la recherche du profit, le risque, la cupidité,... et il est indifférent juridiquement.

L'imprécision qui enveloppe le concept de fraude fiscale peut être source de qualification et de distinction de certains comportements.

Certains auteurs parlent même de fraude dite légale et de fraude illégale. La fraude légale signifierait d'une part « la sous-estimation de la matière imposable que permettent certains régimes fiscaux de faveur » ; et d'autre part, elle désignerait « *les procédés juridiques qui permettent d'échapper à l'impôt sans contrevenir à la loi. En outre, la fraude légale se situe alors aux confins de la légalité, fondée sur l'habileté, l'expression est alors synonyme d'évasion fiscale. La fraude illégale, désigne au contraire la violation ouverte de la loi fiscale. Le terme est employé en symétrie par rapport à l'expression : fraude légale*²⁶⁷ ».

Nous estimons que cette controverse de fraude légale et de fraude illégale n'a pas lieu d'être car toute fraude est illégale car la permission même implicite de la loi fiscale ne saurait être perçue comme contraire à elle, donc comme fraude fiscale. En plus, cette distinction de fraude légale et de fraude illégale, c'est juste un jeu de l'esprit.

²⁶⁵ Id.

²⁶⁶ Le dol est une notion objective alors que le mobile est une notion subjective.

²⁶⁷ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

Peut-il arriver qu'un contribuable viole la loi fiscale avec bonne foi ? Cette question soulève d'une part, le principe selon lequel nul n'est censé ignorer la loi, en l'occurrence la législation fiscale, et d'autre part, l'erreur de droit ou de fait ou l'ignorance légitime de la loi. Il y a absence de connaissance de la loi fiscale. Il croit agir en conformité de la loi fiscale alors que la loi en édicte autrement et il commet une fraude fiscale.

D'où la nécessaire distinction entre l'acte frauduleux de l'erreur qui ne révèle pas une intention frauduleuse. Ce qui nous ramène d'assimiler l'erreur à l'acception première de l'évasion fiscale non frauduleuse car non contraire à la loi. D'ailleurs le Conseil des impôts français distingue l'acte frauduleux, « acte délictuel délibéré », de l'erreur qui ne revêt pas, elle, le caractère conscient et réfléchi de cet acte²⁶⁸. Mais, comme le dit BOUVIER, « *Dans une telle approche, le droit et la morale s'entendent finalement pour ne condamner qu'une catégorie de manquements considérés comme particulièrement graves*²⁶⁹ ».

Dans le domaine fiscal, les trois éléments caractéristiques de l'infraction pénale frauduleuse demeurent mais ils sont appréhendés de manière moins restrictive que dans le droit pénal. L'élément légal est défini de manière très large. L'élément matériel, en fiscalité, est un comportement actif même si la fraude par omission n'est ni rare ni exclue.

L'intention du contribuable va alors éclairer les circonstances et parfois même ce dol peut ne pas être exigé pour la constitution de la fraude fiscale. Il en est comme ça de la fraude fiscale douanière : l'élément légal et l'élément matériel suffisent souvent pour la constitution de la fraude de contrebande par exemple.

Paragraphe 3- De la photographie de la fraude fiscale

Nous allons donner les différentes manifestations non exhaustives de la fraude.

A- Mécanisme et typologie de fraude

La nature du système fiscal est le système déclaratif qui est contrebalancé par le système de contrôle et de vérification. Ce qui fait que les principales formes de fraude fiscale consistent en une déclaration mensongère ou en l'absence de déclaration. Nous pouvons citer les exemples suivants en matière de l'IBS et l'IR et de la TVA.

²⁶⁸ Id.

²⁶⁹ BOUVIER, 1998, p.148 inBAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

La fraude en matière d'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice des sociétés peut passer par la dissimulation de ressources et notamment d'une partie du chiffre d'affaire, par la comptabilisation de dépenses personnelles en frais généraux de l'entreprise et par l'imputation de fausses dépenses. Les ventes sans ou sous factures et les factures sous vente sont parfois utilisées pour frauder la TVA en réduisant la base d'imposition et en augmentant la base de déductions ou de remboursement.

Par définition, l'importance de la fraude ne peut être chiffrée avec précision car justement il s'agit de « fraude » qui se fait au noir. Elle peut se manifester selon diverses manières : omission volontaire de déclaration dans le délai prescrit, dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt, organisation de l'insolvabilité, passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables, incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt, émission de fausses factures, menaces, agressions ou outrage envers un agent de l'Administration des impôts, opposition à l'action de l'Administration des impôts, ou tout autre moyen frauduleux.

La fraude fiscale peut dans certains cas prendre la forme de majoration, des charges ou frais déductibles, d'omission d'écritures comptables ou l'établissement d'écritures fausses...en vue de minorer des recettes ou des revenus.

Nous allons ainsi regrouper les différentes modalités qui peuvent aboutir à la fraude fiscale.

1- Dissimulation matérielle

Le contrebandier ou le fraudeur va chercher à cacher la marchandise ou les fonds ou les revenus qu'il ne veut pas déclarer.

De la même manière, le travail au noir illustre aussi ce type de fraude fiscale puisque le travail sera exécuté sans facture, aucune taxe, aucun impôt ne sera payé. Enfin l'oubli ou l'omission volontaire de déclaration d'un revenu quelconque constitue un tel type de fraude²⁷⁰.

²⁷⁰ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

La dissimulation matérielle porte sur la non-déclaration de l'objet imposable. C'est le cas des employeurs qui cachent le nombre réel de leurs employés afin d'échapper à l'impôt professionnel sur les revenus²⁷¹. Certains assujettis, notamment les commerçants cachent les vraies adresses de leur établissement ou siège social afin qu'ils ne soient pas fiscalisés.

De même certains commerçants, déclarent au fisc qu'ils avaient arrêté leurs activités professionnelles, mais ils les reprennent quelque temps après sans nouvelle déclaration au fisc qui les raye du rôle.

Les importations des marchandises sans facturation ni traces comptables ou à prix réduit constituent matériellement une dissimulation. Beaucoup de commerçants, contribuables potentiels, exercent leur commerce et entreprise dans la clandestinité sans en être inquiétés et cela au su et au vu du fisc²⁷² mais parfois sans qu'il découvre leur existence.

2- La dissimulation comptable

Le contribuable a l'obligation de tenir les livres comptables suivant les prescrits du plan comptable général. La fraude fiscale par dissimulation comptable va consister à des fausses écritures par jeu de calcul. En jouant sur les différentes qualifications comptables il peut être possible d'en retirer un avantage fiscal plus ou moins important. Ainsi, la dissimulation peut prendre la forme de majoration des charges (le compte 6, PCG 2005) ou la minoration des produits (le compte 7, PCG 2005).

Le fraudeur peut ainsi s'aventurer à opérer plusieurs opérations comptables prenant la forme de majoration de charges ou de frais déductibles, d'omissions d'écriture comptables ou de fausses écritures ou traduisant des faits fictifs en comptabilité en vu de minorer des recettes ou des revenus. Le contribuable fraudeur peut être tenté à faire en sorte que ses dépenses personnelles et qui n'ont aucun lien avec son activité professionnelle soient qualifiées de dépenses professionnelles.

Dans une société commerciale ou civile, une partie des bénéfices pourrait être « transformée » en amortissement, et les réserves en provisions.

D'autres comportements peuvent révéler également ce type de fraude par jeux de calculs comptables. Il en est ainsi par exemple de la double comptabilité, une comptabilité fiscale, une comptabilité commerciale réelle.

²⁷¹ Le travail au noir est une réalité à Madagascar et aux Comores. Cas des vendeurs ambulants sous l'autorité de certains commerçants.

²⁷² V. le secteur informel

Le dessein est de réduire les recettes et d'augmenter les frais : la facturation de recettes est inférieure à la réalité, la vente sans facture va servir à éviter la TVA. Nous pouvons également citer la technique des sociétés écrans : une société mère vend moins cher ses prestations à une filiale installée dans un pays fiscalement plus intéressant, laquelle revend ensuite au prix normal²⁷³.

La technique de la double comptabilité est composée d'une comptabilité apparente mais mensongère à présenter au fisc et d'une comptabilité dissimulée mais vraie à présenter à l'établissement de crédit pour contracter un crédit. C'est une opération dangereuse et beaucoup plus dommageable aux recettes fiscales. Mais sa détection est possible à travers les opérations de contrôles, de comparaisons et de recoupements.

Il conviendrait donc que le fisc exige de la banque de lui transmettre toutes les opérations à chaque fin d'exercice pour confronter les différents renseignements.

Donc, dissimulation comptable révèle une comptabilité inexacte et mensongère quant à son contenu et fait apparaître les événements et les flux des opérations de manière incorrecte ou incomplète. Dans un tel cas, le contenu du bilan et du compte de résultats est également inexact. La loi comptable pose un formalisme à observer impérativement. Ainsi si des inexactitudes sur le plan formel sont commises, alors le délit de passation délibérée d'opérations et des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables est commis. C'est le cas d'actifs non comptabilisés, de passifs fictifs, de comptabilisation sous une fausse rubrique ou une fausse date, ou dans un compte inexact, ...

3- La dissimulation juridique

Selon GAUDEMET et MOULIVER, la dissimulation consiste à maquiller une situation de fait derrière une situation juridique apparente mais imposée. Ce type de dissimulation renvoie à vrai dire à deux formes d'actes : la simulation et la fausse qualification.

- L'opération fictive : la simulation

La simulation consiste pour les parties à dissimuler leur accord véritable et réel, le contrat ou l'acte ostensible, sous le faux masque d'un accord « officiel » différent, la contre-lettre²⁷⁴.

²⁷³ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

²⁷⁴ ALAIN BENABENT, Droit civil : Les obligations, Ed. 11^{ème}, Montchrestien, 2007, p.226.

La simulation peut prendre trois formes : le prête-nom, l'acte déguisé et l'acte fictif²⁷⁵. C'est l'existence même de ce dernier qui est fallacieuse. Les parties, le commerçant et une autre personne, vont conspirer en faisant semblant de conclure un contrat de vente par exemple, ce qui nécessite l'établissement de facture, mais il est convenu qu'il restera lettre morte.

L'exemple type est la fausse facturation qui juridiquement parlant retrace des opérations de ventes ou diverses transactions qui matériellement n'ont jamais existé pour en retirer un bénéfice fiscal.

- La fausse qualification

En droit, la qualification d'un acte est l'opération intellectuelle qui permet de le ranger dans telle ou telle catégorie juridique afin de lui appliquer le régime juridique correspondant. La qualification de l'acte peut être une vente, une donation, un bail, un prêt, une succession,... et si la qualification d'un acte ne correspond pas, il y a alors fausse qualification à dessein frauduleux.

En matière fiscale, la fausse qualification est une situation juridique transformée en une autre qui est fiscalement plus intéressante, avantageuse au contribuable. Ça peut être une situation de fait qui serait improprement qualifiée juridiquement. Ainsi, une mutation à titre gratuit sera présentée comme une mutation à titre onéreux etc.

Mais l'administration fiscale et le juge ne sont pas liés par la qualification juridique donnée par le contribuable. Ils peuvent toujours requalifier l'acte. C'est le cas par exemple de certains employeurs qui attribuent le statut d'associé à leurs employés expatriés dans le but d'échapper à l'impôt sur la rémunération des expatriés.

4- La dissimulation du prix²⁷⁶

Le contribuable va cacher une partie du prix de la vente ou de l'opération d'une manière générale.

Ainsi, les parties n'indiquent pas dans l'acte²⁷⁷ qu'un prix inférieur à la réalité²⁷⁸ et la différence est payée de la main à la main²⁷⁹. La dissimulation du prix n'est pas sans risque fiscal²⁸⁰, pénal²⁸¹ et civil au bénéfice de l'acheteur.

²⁷⁵ C'est l'acte fictif qui attire l'attention ici.

²⁷⁶ La dissimulation est l'une des manifestations de la dissimulation comptable.

²⁷⁷ Facture, reçu, contrat,...

²⁷⁸ Une sorte de « dessous de table », COZIAN Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec 1988, 633 p.

²⁷⁹ COZIAN Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec 1988, 633 p.

Il convient de souligner que l'insuffisance du prix peut réveiller la curiosité du fisc pour procéder à un contrôle. Pour qualifier que l'insuffisance du prix est en réalité une dissimulation du prix, le fisc doit en apporter une preuve irréfutable qui reste tout de même difficile. Cependant, le fisc peut toujours prouver que le prix figurant dans le contrat est inférieur à la valeur vénale en apportant les éléments de comparaison²⁸².

B- Typologie de fraudeurs

Il s'agit d'avoir un aperçu sur les différentes catégories de fraudeurs.

1- Les personnes punissables

Les personnes fiscalement punissables sont le contribuable, personne physique ou morale, le redevable, le tiers détenteur, tiers complice²⁸³ ou instigateur²⁸⁴, les dirigeants des sociétés, les ayants-droit ou ayants-cause, et toute personne que le fisc l'estime redevable de l'impôt du vrai contribuable comme les employeurs,... Il est généralement que l'auteur principal de la fraude fiscale est en principe le contribuable lui-même.

Le tiers qui participe à une soustraction ou à une tentative de soustraction comme instigateur ou complice, y compris celui qui commet la soustraction en qualité de représentant de contribuable, peut être auteur, co-auteur, complice ou instigateur de la fraude fiscale.

Il convient de souligner d'une part que la complicité de la fraude fiscale²⁸⁵ s'étend ici aux professionnels de la comptabilité (qu'ils soient salariés ou non) dans la mesure où ils ont utilisé leurs compétences techniques pour échapper à l'imposition par des irrégularités comptables. Les fournisseurs et même les clients du commerçant suspecté de fraude fiscale peuvent faire l'objet de convocation du fisc pour présenter les reçus et documents relatifs aux différentes opérations passées entre eux.

D'autre part, la responsabilité pour évitement fiscalement frauduleux s'étend, en cas d'omission volontaire de déclaration ou de signature de la déclaration, à la personne qui devait légalement souscrire ou signer la déclaration.

²⁸⁰ La découverte de la dissimulation peut entraîner l'exigibilité d'un supplément de droit avec une forte amende.

²⁸¹ Des peines correctionnelles peuvent être encourues

²⁸² Il en est ainsi en matière d'enregistrement. V aussi COZIAN Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec 1988, 633 p. Le fisc pourra exercer son droit de préemption.

²⁸³ Assistance physique ou par fourniture de moyens ... en vue de frauder l'impôt.

²⁸⁴ L'instigation fiscale est le fait de pousser un contribuable ou quelqu'un d'autre à frauder l'impôt ; de lui fournir des instructions ou des renseignements nécessaires à la réalisation de la fraude.

²⁸⁵ Les personnes qui ont aidé ou participé à la fraude fiscale.

Si le contribuable légal est une personne morale (cas d'impôt sur les sociétés par exemple), ce sont ses représentants légaux qui en seront tenues fiscalement et même pénalement responsables.

En droit comparé, la circulaire n°21 de l'administration fédérale suisse a indiqué que lorsque l'auteur de la soustraction est une personne morale, l'intention ou la négligence ne peuvent exister que vis-à-vis des organes ou des représentants des personnes morales.

Il convient de souligner d'une part que le fait de s'opposer et d'entraver l'action de l'Administration fiscale constitue une infraction et cela manifeste une intention frauduleuse. L'action de l'Administration des impôts peut concerner le contrôle, la demande des documents auprès du contribuable ou à toute autre personne.

D'autre part, le fait d'inciter ou d'encourager le public à refuser, à entraver ou à retarder le paiement de l'impôt constitue une infraction qui peut tomber sous le coup de la sanction pour fraude fiscale.

2- Les intouchables fiscaux

L'expression les « intouchables fiscaux » peut sembler avoir une connotation provocante mais elle qualifie la réalité du vécu de tous les jours. Elle renvoie aux différentes personnes physiques ou morales qui se croient aux dessus de la loi dont la loi fiscale. Elles estiment que la loi est faite pour être respectée et appliquée aux autres et surtout pas à elles.

Les personnes concernées sont de divers ordres et secteurs ou domaines : ce sont des politiciens, des autorités publiques et privées, des acteurs économiques, des trafiquants de tout genre comme ceux de ressources naturelles (bois de rose, espèces endémiques,...). Ceux-ci agissent souvent dans l'illégalité et dans l'informel organisé de haut niveau à la méprise de la loi avec toute opacité²⁸⁶.

Et pourquoi des intouchables ? Parce qu'ils sont connus mais seulement on n'ose pas, ou plutôt, on ne veut pas les toucher. En effet, en 2014, l'ancien Premier Ministre Berziky avait transmis le dossier contenant une liste des « gros poissons des trafiquants » à son successeur R. KOLO. Cela montre bien que leurs noms sont connus mais il manque une initiative et une volonté politique pour déclencher une action.

²⁸⁶ *Expresso de Madagascar, SeFaFi : Les dysfonctionnements de l'Etat, N° 6051, 11 février 2015.*

La fraude fiscale touche tous les niveaux de la vie qu'elle soit publique ou privée. Le secteur informel et les trafiques qui impliquent des autorités publiques et des acteurs privés en sont des exemples incontestables. La douane n'en est pas épargnée. En effet, elle réclame l'arrêt des interventions des hautes personnalités publiques afin d'accorder des franchises à des marchandises qui n'en méritent.

Des hauts opérateurs demandent souvent à un ministre ou à un haut responsable de l'Etat et même l'aval du Conseil des Ministres pour intervenir devant la douane afin que celle-ci exonère des marchandises de certains opérateurs intouchables fiscaux alors qu'elles ne remplissent pas les conditions légales pour bénéficier des exonérations²⁸⁷.

En 2014, il y a eu environ plus de 2 000 cas d'infractions douanières correspondant à 12 milliards Ariary et la fraude de non déclaration est la plus élevée comme il en est le cas de l'absence de déclaration de 16 000 téléphones portables en provenance de la Chine²⁸⁸. Nous pouvons logiquement en déduire que le fisc subit de son tour des pressions de haut niveau pour qu'ils défiscalisent des opérations fiscalement potentielles. Des études de la Banque Mondiale ont estimé que plus de 40% du PIB malgache échappe aux législations fiscales et feraient l'objet d'une évasion fiscale²⁸⁹.

Selon le SAMIFIN et l'Afrique expansion magazine, 82% des sociétés formelles à Madagascar faussent leurs déclarations pour échapper au fisc ou opter pour l'évasion fiscale²⁹⁰. Il convient encore de souligner que beaucoup de sociétés, malgaches et étrangères, ne font pas de domiciliation bancaire à Madagascar, ce qui ne permet pas de retracer leurs mouvements de fonds²⁹¹. Ajoutée à cela, la part des recettes fiscales dans l'ensemble des recettes n'a jamais dépassé les 13% alors que contribuables potentiels restent tout simplement des intouchables fiscaux.

En plus, le système d'impôt sur les signes extérieurs de richesse ne s'applique pas à Madagascar et aux Comores. Cet impôt devait frapper certains éléments de train de vie²⁹² mais l'adopter signifierait que tous les hommes et femmes politiques et les acteurs économiques passeraient au panier de cet impôt.

²⁸⁷ *Express* de Madagascar, DGD RAMINOMANANA Hajarizaka, Droits et taxes : La douane réclame l'arrêt des interventions, N° 6046, 5 février 2015, p.5

²⁸⁸ *Id.*

²⁸⁹ Banque Mondiale, rapport 2010. Madagascar et Ghana sont cités comme étant les rois de l'évasion fiscale en Afrique. En fait, l'évasion fiscale représente annuellement 60 à 65% des flux monétaires quittant l'Afrique de manière illégale, soit plus de 10 fois l'aide qui y entre.

²⁹⁰ *Express* de Madagascar, SeFaFi : Les dysfonctionnements de l'Etat, N° 6051, 11 février 2015 ; Banque mondiale, 2010.

²⁹¹ Tax Justice Network, 2010

²⁹² *V. supra.*

Si un tel impôt figurait dans une loi de finances, nous croyons que le législateur prendrait tout son temps pour la lire et le supprimer. Après une telle suppression, le reste d'elle serait votée à la va-vite, sans débat ni amendement par députés» qui font toujours chantage et commerce de vote, pour enfin de compte se révéler « *incompétents* »²⁹³.

Section 2- Photographie des causes de la fraude fiscale

Autour du concept fraude fiscale gravite un ensemble de comportements qui lui sont plus ou moins proches par la terminologie employée pour le décrire et le plus souvent par les comportements qu'il suppose. Le terme générique de fraude fiscale semble alors recouvrir une réalité à la fois complexe et multiforme dont on ne parvient qu'imparfaitement à tracer les frontières.

Cet ensemble complexe de concepts et de phénomènes rend difficile tant la compréhension que la mesure du phénomène et à l'évidence ses causes. Plusieurs causes à la fraude furent avancées : l'inadaptation du système fiscal, le refus des contraintes, l'idéologie, l'anti-étatisme, les mentalités, le goût du risque, la conjoncture socio-économique, la pression fiscale ou simplement l'appât du gain facile ou la chasse à la richesse, etc.

Ainsi les causes de la fraude fiscale seraient multiples et varient extrêmement en fonction des réalités fiscales d'un pays à l'autre, à l'intérieur d'un même pays en fonction des situations, de la conjoncture ou de plusieurs facteurs. Il serait donc prétentieux et hasardeux de se risquer à vouloir les citer ou à déterminer laquelle parmi elles est la plus pratiquée ou la plus déterminante. En fait, elles puisent leur raison et justification dans la subjectivité malhonnête du fraudeur. Ce qui convient d'observer qu'elles ne peuvent être juridiquement motivées et légitimées.

Nous allons cependant tenter de citer et d'analyser pèle mèle certaines d'entre elles sans que cette approche soit considérée comme une approche exhaustive bien qu'originale.

Paragraphe 1- Des causes endogènes

Les causes endogènes sont les causes qui ont pour origine sur le système fiscal.

²⁹³ *Express* de Madagascar, SeFaFi : Les dysfonctionnements de l'Etat, N° 6051, 11 février 2015. Les démons des intouchables fiscaux touchent aussi les Comores.

A- L'inadaptation et complexité du système fiscal

Le système fiscal fait souvent l'objet de plusieurs reproches : ses imperfections et sa complexité. La complexité du système fiscal est un élément mis souvent en avant pour expliquer la fuite devant l'impôt. Cela peut s'expliquer du fait que nos sociétés sont si économiquement et sociologiquement complexes et surtout plus faibles, donc la fiscalité ne peut pas être simple ou parfaite. De la sorte, les règles du droit fiscal se multiplient plusieurs fois et se modifient à maintes reprises dans une même année budgétaire, se cumulent et s'enchevêtrent et ce faisant entraînent la complexité de la loi fiscale et permettent souvent d'échapper à l'impôt.

La loi de finances et les collectifs budgétaires modifient souvent la loi fiscale à chaque vote au parlement. A la complexité du système fiscal s'ajoutent parfois et même souvent les imperfections. Certains impôts peuvent être qualifiés d' « irritants ». La réaction provoquée sera donc de fuir. Ils le sont d'autant plus qu'ils sont apparents ou nouveaux²⁹⁴.

Le système fiscal comorien et celui de Madagascar sont des systèmes fiscaux importés. Cette importation se manifeste par les copies collées fiscales du système français et par les différentes réformes, et souvent timides, dictées par les bailleurs de fonds internationaux.

Ils demeurent en outre très fortement inégalitaires et complexe en leur sein. Aux Comores le taux de l'impôt sur la société²⁹⁵ est en principe de 35 % pour le chiffre d'affaires compris entre 20 000 000 à 500 000 000 FC et de 50 % pour le chiffre d'affaires dépassant 500.000.000 FC²⁹⁶ alors que l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est calculé par l'application d'un barème unique progressif comportant un taux minimum de 5 % sur la fraction du revenu compris entre 150.001 et 500.000 FC et d'un taux maximum de 30 % sur la fraction du revenu compris entre 3.500.000 FC²⁹⁷ et plus et que la Taxe sur la consommation est 10 %²⁹⁸.

²⁹⁴ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

²⁹⁵ Nations unies-Comores, Guide de l'investissement aux Comores, opportunités et conditions, 2011 : Si le CAHT est inférieur à 20 000 000 FC (1 euro ≈ 500 FC), la valeur est de 3% à 10% de la valeur locative des locaux selon la localisation. A cette taxe s'ajoute un montant fixe de 5000 FC à 750 000 FC, selon l'activité. Cet impôt correspondrait à l'impôt synthétique à Madagascar.

²⁹⁶ Art.33 CGIC

²⁹⁷ Art.97 CGIC

²⁹⁸ Art.152 CGIM : taux de 0 % à l'importation et à l'intérieur pour les produits de premières nécessités définis par arrêté conjoint du Ministre en charge de l'économie et du Ministre en charge du Budget et taux de 25 % pour les activités des casinos.

A Madagascar, les bénéfices et revenus des personnes physiques ou morales²⁹⁹ sont frappés par un taux de 20%³⁰⁰ pour les montants égaux ou supérieurs à Ar 20 000 000 à Ar 200 000 000³⁰¹ ou supérieurs à ceux-ci³⁰².

Alors que l'impôt synthétique³⁰³ a un taux de 5%³⁰⁴ pour les revenus inférieurs à Ar 20 000 000³⁰⁵. De son côté, la TVA a un taux normal de 20%³⁰⁶ et que l'IRSA se calcule suivant des barèmes³⁰⁷.

A la lecture de différentes lois de finances, nous avons relevé d'une part que les deux systèmes fiscaux sont largement dépendants des droits et taxes du commerce extérieur³⁰⁸ alors que les impositions du commerce intérieur sont modestes. En outre, ce sont les contributions indirectes qui alimentent presque la moitié du budget de l'Etat.

Cela montre bien le poids déterminant des impôts sur la consommation, ce qui manifeste donc l'inégalité entre les contributions directes et indirectes et la tentative de fraudes.

On a pu reprocher que la faiblesse des impôts progressifs qui seraient à même de réduire effectivement les inégalités de revenus et de fortunes et on a pu dénoncer la surtaxation générale du travail et des revenus du travail du fait que les travailleurs sont les mal-rémunérés. D'où la tentative de fraudes. Seulement, l'Etat ne saurait se comporter comme un « brigand » et confisquer et spolier la fortune privée en imposant lourdement. En plus, chacun doit contribuer aux charges publiques et cela selon ses capacités contributives.

Il convient aussi de soulever qu'aux inégalités érigées par la loi fiscale s'ajoutent des inégalités découlant des conditions d'application de cette législation fiscale. Certains impôts peuvent être plus facilement fraudés que d'autres, et les moyens de prévention et de contrôle ne sont pas sous cet angle efficace.

²⁹⁹ Article 01.01.01 CGIM

³⁰⁰ Article 01.01.14. CGIM

³⁰¹ Le régime d'imposition est celui du réel simplifié avec option pour le régime du réel, sur demande adressée au service territorialement compétent avant la fin de clôture de leurs exercices comptables, Article 01.01.13 CGIM

³⁰² Le régime normal d'imposition est le régime du résultat réel, Article 01.01.13 CGIM

³⁰³ Article 01.02.01 CGIM, l'impôt synthétique est représentatif et libératoire de l'impôt sur les revenus et des taxes sur les chiffres d'affaires, perçu au profit des Collectivités Territoriales Décentralisées, le Fonds National pour l'Insertion du Secteur Informel, et la Chambre de commerce et de l'industrie.

³⁰⁴ Article 01.02.05 CHIM

³⁰⁵ Article 01.02.02 CGIM

³⁰⁶ Article 06.01.12 CGIM, Les exportations de biens et de services sont taxées au taux de 0%.

³⁰⁷ Article 01.03.16. CGIM, la détermination de l'impôt sur les revenus salariaux et assimilés est effectuée selon des barèmes : jusqu'à Ar 250 000 il est de Ar 2 000 et de 20% pour la tranche supérieure à Ar 250 000,... Toutefois, le montant de l'IRSA à payer ne doit pas être inférieur à Ar 2.000.

³⁰⁸ Droits et taxes douanières

Rajouter à cela, il y a des catégories de contribuables : ceux qui payent réellement leurs impôts et ceux qui ne payent pas par fraude ou parce qu'ils auraient des relations de haut niveau.

B- L'inadaptation de l'administration et l'insuffisance du personnel qualifié

L'organisation de l'administration fiscale peut être une cause de la fraude en ce sens qu'elle est poreuse. Les frontières malgaches et comoriennes sont poreuses et cela permet la fraude de toute nature et de genre comme les trafiques des espèces endémiques et la fraude fiscale. Cet état des choses peut être alimenté par des complicités et des connivences par des agents du fisc qui sont relativement qualifiés ou pas du tout³⁰⁹. L'administration fiscale souffre de lenteur et de négligence dans le traitement des dossiers.

Compte tenu du dysfonctionnement de l'administration fiscale, les structures mises en place ne peuvent aucunement occasionner un encadrement sérieux et serein, permettant une protection juridique des recettes fiscales et de lutter contre la fraude fiscale. Encore, les administrations publiques sont possédées par un démon qui le ronge : la corruption³¹⁰.

C- La pression fiscale

« Trop d'impôts tuent l'impôt³¹¹ » c'est dit et connu. Plus le poids de l'impôt est fort, plus la fraude suivra le rythme. Les contribuables potentiels seront tentés de frauder d'autant plus que le poids de leur impôt leur serait insupportable. De ce fait, l'excessive pression fiscale favoriserait les comportements frauduleux. Elle aurait un effet de légitimation sur l'incivisme fiscal chez le contribuable quand il va calculer ses contributions fiscales en fin d'exercice.

Selon Adam SMITH, « *il ne fait pas de doute qu'un impôt exorbitant de l'ordre de la moitié ou même du cinquième de la richesse de la nation justifierait, comme tout abus flagrant de pouvoir, la résistance de la part du peuple* ». Déjà Bossuet demandait au prince de modérer les impôts et de ne point accabler le peuple car « *qui presse trop les hommes excite des révoltes et des séditions*³¹² ».

³⁰⁹ V. infra.

³¹⁰ V. infra.

³¹¹ C'est Laffer et sa fameuse courbe qui a montré que l'augmentation de la pression fiscale augmente le rendement de l'impôt dans un premier temps, avant de le tarir dans un deuxième temps.

³¹² Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

Mais à l'époque actuelle, dans les pays démocratiques, ce que l'on redoute par un excès de l'impôt ce n'est pas tant la révolte que la fuite. Joseph- Berthelemy n'a-t-il pas dit : « Les gros taux tuent les totaux³¹³ » ?

Dans les pays nordiques la pression fiscale est beaucoup plus forte et tourne autour de 50%. Le cycliste français Bernard Hinault³¹⁴ dit à sa manière : « Quand je donne quatre coups de pédales, il y en a trois pour l'Etat et un pour moi »³¹⁵.

L'Union des Comores et Madagascar ont une pression fiscale qui tourne autour de 11% selon leurs lois de finances 2014 et celles de 2015 prévoient une pression fiscale de 12%. Ainsi ce sont des pressions fiscales très faibles qui, a priori, ne devraient avoir un grand impact dans la fraude fiscale.

Mais en réalité, cette pression fiscale concerne seulement les impôts régulièrement payés alors que la majorité des populations sont défiscalisées et ne paient pas d'impôts³¹⁶. Donc, le poids de l'impôt pèse sur une frange infime de la population qui devient très sensible à l'évitement fiscal.

Paragraphe 2- Des causes exogènes

Les causes exogènes sont les causes qui ne concernent pas directement le système fiscal.

A- Les mentalités et la morale fiscales

Le droit civique qui plante et ancre dans l'esprit du citoyen le patriotisme, l'amour à la patrie, le vivre en ensemble et la solidarité collective n'est pas brillant. L'individualisme semble l'emporter et chacun ne regarde que sa personne. Il en est ainsi chez ceux qui ont la capacité contributive.

La culture fiscale fait grandement défaut chez la majorité des citoyens. Ce défaut de culture fiscale est aussi alimenté par un incivisme fiscal qui habille certains contribuables qui veulent à tout prix à ne pas honorer leurs obligations en érigeant des stratagèmes et projets farfelus pour aboutir à la fraude fiscale. Ainsi rares sont les contribuables qui payent réellement l'impôt avec un esprit de tranquillité, de fierté et d'honorabilité. Parmi eux il y a certaines catégories professionnelles comme les salariés, les sociétés commerciales, etc.

³¹³ Id.

³¹⁴ 5 fois vainqueur du tour de France

³¹⁵ MAURCE COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p

³¹⁶ Instat, Politique fiscale à Madagascar : Options et impacts distributifs, décembre 1998.

Ce désintéressement fiscal se nourrit aussi, d'une part, par l'absence d'exemplarité des autorités politiques et administratives en matière fiscale qui ne font que s'octroyer des exemptions et exonérations indues.

L'absence d'infrastructures et de services publics et le manque d'information sur la destination des impôts au citoyen³¹⁷ creuse toujours le fossé au bénéfice du désintéressement fiscal.

En plus, pour de nombreuses personnes voler un épicier ou n'importe quel commerçant c'est mal et ça mérite un châtiment sans précédent³¹⁸. Par contre voler le fisc c'est bien et même honorable. Ce serait une marque d'intelligence et de force.

Cette disproportion dans le jugement résulte sans doute d'une ignorance profonde de la part du citoyen et du fait que l'Etat n'est pour beaucoup qu'une spoliation et abstraction. En effet, on voit mal en général le lien qui existe entre les impôts payés et l'usage qui en est fait sauf peut-être le remplissage des poches de certains politiciens véreux.

Et même si parfois, l'on peut appréhender ce lien, on avance alors que la fraude compense l'injustice fiscale qui entraîne une injustice sociale et économique.

Il y a donc une propension assez évidente et naturelle à tolérer la fraude, à faire preuve d'un civisme fiscal rudimentaire ou latent. D'emblée, nous devons admettre que « voler l'impôt c'est voler les autres »³¹⁹.

B- Le refus et la résistance à la contrainte

C'est dans le sens du caractère obligatoire et contraignant de l'impôt. L'impôt est par définition l'expression d'une contrainte alors que la nature humaine veut toujours s'échapper de toute contrainte. Ainsi la tentation de résister à toute contrainte devient grande. Cette résistance est fonction du poids de la contrainte. Ce qui fait que la résistance est d'autant plus grande que le gain matériel ou la perte financière est important.

La résistance à une contrainte, à l'impôt, est justifiée, donc légitime. Ce qui justifie tout moyen pour résister, y compris le refus de payer l'impôt ou la fraude.

³¹⁷ Le citoyen notamment contribuable est renforcé dans sa fuite devant l'impôt par la corruption et les détournements d'impôts.

³¹⁸ V. le lynchage des voleurs par la justice populaire.

³¹⁹ Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

On a pu expliquer encore cette résistance fiscale à travers une idéologie politique soutenue par les adeptes du fiscalisme : elle serait une manifestation de refus et de rejet d'une contrainte politique. Car l'impôt est-il l'expression d'un pouvoir souverain et que le pouvoir en place aurait tendance à abuser de sa position.

Mais, cette résistance à la contrainte fiscale peut aussi résulter de la transformation d'une résistance à la contrainte politique. D'une part, la fraude à l'impôt serait un contre-pouvoir. Nozick estime qu'il est mal de contraindre un individu à payer un impôt pour financer des biens ou services auxquels il n'a ni consenti ni voulu ni besoin. Il est alors légitime de se rebeller et de résister à l'impôt par la fraude fiscale, l'évasion fiscale ou la révolte fiscale.

Pour lui, la fraude fiscale, la compétition fiscale, l'évasion fiscale, les révoltes fiscales sont justes et bonnes car elles contraignent les gouvernants à choisir des moyens respectueux des droits individuels pour arriver à leurs fins³²⁰. Il oppose ainsi le légitime et le légal.

D'autre part, l'impôt n'est-il pas l'expression d'un pouvoir souverain exercé par une minorité et imposant à la majorité ? Le poids de la fiscalité est ainsi avancé et auréolée pour des fins politiques et servir de justification de la fraude fiscale³²¹.

Sous cet angle pour le contribuable, l'impôt n'est pas une contribution dans les charges communes de l'Etat mais plutôt un sacrifice à lui imposer unilatéralement par une puissance publique indécente qu'il résiste à s'incliner. Par conséquent, il trouve qu'il y a une diminution involontaire et injuste de ses revenus disponibles au profit de l'Etat, et subsidiairement au profit d'autres personnes qui ne veulent pas travailler.

Et même pour certains contribuables, il n'y a pas de fraude fiscale car frauder signifierait voler. Or on ne peut pas se voler, on ne peut pas voler sa propre fortune ; ils ne font que la protéger contre un Etat qui veut récompenser et primer les chômeurs fainéants car ne voulant pas travailler.

Face à cette crise psychologique, le contribuable est tenté de rechercher les moyens d'échapper à l'impôt, tromper le fisc car pour lui, frauder constitue une bonne façon de protéger sa richesse contre les assauts de cette administration fiscale³²².

³²⁰Nozick (se référant à Kant), Ghislain Kavula Mwanangana, La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la République Démocratique du Congo, Université de Kinshasa - licence en droit 2006
³²¹Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002 : ces arguments ont été mis en avant en France dans les années 50 par Pierre Poujade et son mouvement. Ils ont été repris dans les années 70 par le CID-UNATI de Gérard Nicoud.

³²²Ghislain Kavula Mwanangana, La problématique de la fraude fiscale sur le développement de la République Démocratique du Congo, Université de Kinshasa - licence en droit 2006

Ces justifications sont d'autant plus audibles, « impactantes » et efficaces que la morale fiscale est faible et trouée.

C- Le goût du risque

On a avancé que certains contribuables ne payent pas l'impôt pour le jeu du risque alimenté par un défi lancé à l'administration fiscale³²³. Ils veulent chercher à « s'assurer » si son contrôle est efficace³²⁴. Mais quand on a le goût du risque lié à la fraude, il faut avant tout avoir le goût de la sanction fiscale et pénale liée à cette même fraude.

D- L'appât du gain et la chasse à la richesse miraculeuse

La meilleure façon de gagner de l'argent est de ne pas en perdre ou d'en perdre le moins possible en déclarant moins ou pas du tout la matière imposable. Mais c'est aussi la meilleure façon d'en perdre si on est attrapé par les mailles du filet fiscal³²⁵.

Certains commerçants (personnes physiques ou morales) se lancent dans la fraude fiscale en dissimulant une partie de leurs bénéfices imposables à travers différents artifices comptables, juridiques,...

C'est aussi le cas de nombreuses professions libérales qui disposent de nombreuses possibilités de soustraire une partie de leurs activités à l'impôt.

Paragraphe 3- D'autres typologies de causes

Il peut y avoir d'autres diversités de causes de fraude fiscale.

A- La conjoncture économique

Une mauvaise conjoncture économique entraîne dans son sillage des mauvaises conjonctures sociale et fiscale. Elle va être à la base de la fraude fiscale et même de tous les trafiques et fraudes. Les richesses et revenus diminuent, ce qui réduit l'assiette fiscale, ce qui va rendre le paiement de l'impôt périlleux et difficile pour le contribuable surtout.

La majeure partie des malgaches et comoriens vivent sous le seuil de la pauvreté. Ce qui fait que beaucoup d'entre eux ont du mal à payer l'impôt pour le peu qu'ils gagnent. Raison pour laquelle ils ont choisi la voie la plus courte, la fraude fiscale.

³²³ Un jeu de chat à la souris ou le risque ou le goût d'un amour impossible.

³²⁴ Et après ?

³²⁵ Tel est pris qui croyait prendre.

D'un autre côté, un commerçant qui voit ses recettes diminuer, il ne sera pas enchanté de répondre favorablement à « l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques³²⁶ » en payant l'impôt. Car le paiement de l'impôt entraînera un manque à gagner, il va donc fuir l'impôt.

Les contribuables qui ont tendance de ne pas payer leurs impôts pour cause de mauvaise conjoncture économique ont une conception selon laquelle « tout le monde doit vivre aux dépens de l'Etat et ignorent que c'est l'Etat qui vit aux dépens de tout le monde³²⁷ ».

B- L'idéologie et l'étatisme

L'étatisme et l'idéologie³²⁸ politique permettent de comprendre les relations politiques entre l'administration et les individus et les individus entre eux. Ce qui permettrait de chercher et d'avoir la de fraude fiscale y relative. Pour y arriver, il convient de distinguer deux grands modèles : le modèle orthodoxe de l'Etat³²⁹ et le modèle du Léviathan³³⁰.

Le modèle orthodoxe de l'Etat domine la théorie économique des finances publiques et part de l'idée que seule l'autorité peut satisfaire la demande de « biens publics » comme la sécurité et la défense nationale et de tout ce que l'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 et le répercuter sur les autres passagers.

Le modèle Léviathan³³¹ va chercher chez les contribuables le maximum qu'il peut en tirer sans risquer de tarir la poule aux œufs d'or ou de provoquer une révolution. Mais, si l'Etat cherche à lever des impôts maximum sans égard à la demande de biens publics, s'il exploite les contribuables au profit d'une minorité (ou d'une majorité) qui reçoit plus qu'elle ne paie, alors la fraude fiscale (et l'évasion) trouvera une justification non seulement morale mais aussi économique³³².

³²⁶Article 101 de la constitution française de 1793 in MAURCE COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p.

³²⁷ Anonyme

³²⁸Pierre Lemieux, L'économie de la résistance fiscale : Selon la manière dont on modélise l'État, l'évasion fiscale entraîne des conséquences bien différentes in *Le Figaro-Économie*, 30 janvier 1997, p. XI.

³²⁹ Héritier de la philosophie politique de Hobbes et Rousseau ainsi que de la tradition économique classique

³³⁰ Apparenté à la philosophie de Locke et à l'analyse économique contemporaine des choix publics.

³³¹ Thomas Hobbes avait assimilé l'Etat souverain à Léviathan, le monstre redoutable du livre de Job

³³² James Buchanan et Jeffrey Brennan, The Power to Tax in Pierre Lemieux, L'économie de la résistance fiscale : Selon la manière dont on modélise l'État, l'évasion fiscale entraîne des conséquences bien différentes in *Le Figaro-Économie*, 30 janvier 1997, p. XI.

C- Les autres causes

Il y a diverses autres causes qui conduisent à la fraude et voici quelques unes.

1- Les causes politiques : le manque de confiance dans les institutions du pays

Dans plusieurs pays en voie de développement, dont les nôtres, il existe un manque de confiance des contribuables envers l'Etat et une absence d'identification avec ses objectifs qui limite la collaboration de la société aux activités financières.

En effet, le crédit et l'austérité de l'Etat forment la base psychologique sur laquelle est assis le pouvoir de taxation. Ils dépendent de la confiance générale du peuple dans l'aptitude des gouvernants à réaliser le bien commun et à remplir leur engagement.

Aussi, l'honnêteté et l'austérité des dirigeants constituent les moyens nécessaires et préparatoires à l'action des citoyens vis-à-vis du paiement de l'impôt. Elles sont polarisatrices de la sympathie populaire et formatrices d'un capital de confiance pour le pouvoir en place. Elles rendent les projets gouvernementaux crédibles et l'effort fiscal demandé légitime.

2- L'affaiblissement du sens civique

La fraude fiscale, à cause de son impunité apparaît comme une attitude normale et compréhensible. Elle n'est ni condamnée par la conscience du contribuable ni par celle de l'opinion publique. C'est ici d'où est née une fausse idée selon laquelle la fraude ne nuit à personne.

3- Les mentalités de classes

L'intensité et la nature des réactions des contribuables au prélèvement fiscal manifestent la rupture ou le fossé et leur explication dans la psychologie des classes. Les représentants de la classe possédant se considèrent comme la minorité qui fait les frais des dépenses votées au profit de la masse³³³. Ainsi, ils vont chercher à tourner la loi plutôt qu'à la violer en procédant bien attendu par l'évasion des capitaux.

Par contre dans la classe moyenne (artisan et paysans), règne la lutte des intérêts entre les représentants. Lorsque les procédés frauduleux sont découverts par certains, une fois vulgarisés, ils sont utilisés par d'autres jusqu'à se généraliser à tous.

³³³ Inconnu

D'où les honnêtes, par crainte de payer à l'Etat plus que les concurrents finissent par imiter les fraudeurs. Il y a lieu de signaler que les possibilités de fraude sont multiples dans cette classe où s'exercent les professions libérales.

Certains assujettis sont poussés à la fraude pour affronter la concurrence dans les meilleures conditions ; d'autres le sont par solidarité professionnelle. Citons ici le cas des ventes sans factures qui profitent à la fois au vendeur et à l'acheteur au détriment du trésor public.

Section 3- Les impacts de la fraude fiscale

Les informations relatives à l'économie souterraine, l'économie au noir et la fraude fiscale sont difficiles à obtenir car les individus engagés dans de telles activités ne désirent pas se faire connaître. Il n'existe donc pas des données et des chiffres exacts qui peuvent mesurer la teneur et la consistance de la fraude.

Néanmoins, le regard sur elle et l'estimation de la fraude sont nécessaires et intéressants puisqu'ils permettent de se faire une idée de l'ampleur du manque à gagner au niveau des finances publiques et ses effets sur le domaine socio-économique et sur l'image et l'équité du système fiscal.

Paragraphe1- Les effets de la fraude sur l'image et l'équité du système fiscal

Selon l'adage latin, « *fraus omnia corrumpit*³³⁴ », y compris l'image et l'équité de tout système comme le système fiscal.

A- La tarte du système fiscal pour cause de fraude fiscale

La fraude fiscale affaiblit le système fiscale quant à son image, sa force, son efficacité, son poids.

A cause de la fraude, le sentiment d'injustice partielle va grandir : le système fiscal peut être perçu comme conçu pour servir certains et détruire les autres. En plus, à cause d'elle, l'Etat pourrait être perçu comme une puissance d'argile, chef de tout et voulant tout mais responsable de rien quant à sa lutte contre la fraude.

La fraude fiscale peut aussi rendre régressive l'impôt par le phénomène de répercussion. En effet, certains impôts sont mal-recouvrés et mal-collectés alors que les besoins de l'Etat sont trop dépensiers.

³³⁴ La fraude corrompt tout.

Alors, l'Etat, au lieu d'aller chercher l'impôt dans le secteur moins couvert comme en matière de la fiscalité foncière, il va imposer beaucoup plus dans les secteurs qu'il maîtrise mieux comme en matière de l'impôt sur le commerce extérieur (TVA à l'importation) ou l'impôt sur les sociétés.

Comme ça, il y a un secteur qui va subir une grande pression fiscale alors que d'autres semblent bénéficier d'une amnistie fiscale : il y a une répartition inégalitaire de la charge fiscale au bénéfice d'une certaine catégorie de personnes au détriment d'autres.

B- Les effets de la fraude fiscale sur l'équité du système fiscal

La fraude et l'évasion fiscales nuisent également à la justice et à l'équité. Il y a rupture d'égalité devant l'impôt à cause de la fraude. L'équité et la justice sont des conditions essentielles pour rendre les impôts acceptables du point de vue social et politique.

Il faut que la charge fiscale soit répartie de manière plus équilibrée, afin que chacun, du col-bleu à la multinationale profitant des services de l'Etat, en passant par l'individu fortuné qui place ses économies dans des investissements offshore, contribue équitablement aux finances publiques³³⁵. L'équité et la justice exigent également la création de meilleurs systèmes fiscaux, plus équitables et une guerre contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale.

Paragraphe 2- L'incidence négative de la fraude et de l'évasion fiscales

D'emblée, à notre connaissance, aucune statistique récente³³⁶ comorienne ou malgache n'existe sur la consistance en chiffre de la fraude fiscale.

La fraude fiscale est une forme de contournement délibéré de la loi fiscale, donc de l'impôt et ce détournement est généralement puni pénalement. Elle englobe les situations dans lesquelles de fausses déclarations sont délibérément effectuées et présentées ou de faux documents sont produits devant l'autorité fiscale de manière intentionnelle.

L'évasion fiscale, de son côté, désigne généralement des mécanismes et des procédés illicites par lesquels l'assujettissement à l'impôt est caché ou ignoré par le fisc, c'est-à-dire que le contribuable paie moins d'impôts que ce qu'il aurait dû et qu'il est légalement tenu de payer, en dissimulant des revenus ou des informations aux autorités fiscales³³⁷.

³³⁵ Commission Européenne, Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, 22 mai 2013

³³⁶ Dans les 5 dernières années. Du coup, nous allons nous référer des données et des estimations relativement anciennes (celles du Projet Madio des années 90) et celles des autres pays ou institutions internationales.

³³⁷ Commission Européenne, Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, 22 mai 2013. Nous assimilons ici l'évasion fiscale à la fraude fiscale, dans les deux cas il y a violation de la loi fiscale et les deux aboutissent au même résultat, le non-paiement partiel ou total de l'impôt.

Au-delà des questions de définition, de la diversité de ses manifestations, se pose le problème de son sillage et de son ampleur. Dès lors ce phénomène qui s'avère délicat à cerner se révélera également malaisé à mesurer. Les enjeux de son évaluation, ainsi que les techniques mises en place pour y parvenir sont, pour le moins, approximatives.

A- L'effet érosif de la fraude fiscale sur les recettes fiscales

La fraude fiscale limite la capacité des États à percevoir des recettes qui leur permettent à mettre en œuvre leur politique socio-économique. Selon les estimations, plusieurs dizaines de milliards de dollars, d'euros, d'Ariary se trouvent dans des comptes, des paradis fiscaux, des juridictions offshore, souvent sans être déclarés ni imposés, ce qui réduit les recettes fiscales nationales.

La littérature économique fournit des estimations gigantesques et très différentes sur le phénomène à l'échelle mondiale. Aussi, des mesures destinées à réduire au minimum la fraude se doivent d'être prises car elles permettraient de générer des milliards de dollars de recettes supplémentaires pour les budgets publics des Etats³³⁸.

La fraude fiscale accroît aussi le solde budgétaire. En effet, l'insuffisance de recettes va pousser l'Etat à recourir à la dette publique, aux emprunts et aux bons de trésor. Il se retourne souvent aux institutions internationales financières pour demander de « l'aide et de dons » qui sont des prêts à rembourser avec un taux d'intérêt exorbitant qui peut dépasser la valeur de la dette elle-même.

B- Quelques chiffres

Le mécanisme de la fraude fiscale, n'est pas l'apanage des sociétés dites « développées ». Dès qu'une société organise un système cohérent et centralisé de prélèvement pour elle-même, les mécanismes d'évitement apparaissent. Ainsi dans le domaine historique certains mécanismes de fraudes, ou d'évasion dits « fiscaux » sont connus par la tradition historique.

La fraude fiscale et l'évasion fiscale concernent toutes les personnes, de droit privé et de droit public, nationales et internationales. Nous allons citer quelques estimations de la fraude et de l'évasion fiscales tout en reconnaissant que les chiffres ne sont qu'estimatifs et vertigineux.

³³⁸ V. infra

Les instruments de mesure sont nombreux mais toujours approximatifs, car le mécanisme de la fraude étant caché, par principe, et donc difficile à mesurer directement, ne peut qu'être évalué sans une exhaustivité au demeurant impossible. Ces méthodes sont l'estimation dite méthodique et la méthode de l'échantillon représentatif des contribuables et se fondent sur les estimations de l'économie souterraine, l'économie au noir, économie occulte, économie informelle, économie parallèle, économie non observée, secteur informel,...

L'une des raisons en est que, la fraude fiscale, l'économie souterraine ou encore au noir appartiennent à des mondes qui se croient et qu'elles échappent par principe à l'administration fiscale³³⁹.

La fraude fiscale concerne tous les pays du monde sans distinction, à des degrés divers. En France, d'après les chiffres de la campagne gouvernementale « Frauder c'est voler, celui qui fraude sera sanctionné », en 2010, 16 milliards d'euros ont été rapportés par les opérations de contrôle fiscal, et la fraude fiscale est estimée entre 60 et 80 milliards en 2013³⁴⁰. En France, les chiffres récoltés suite aux différents contrôles et poursuites pénales sont édifiants. Les contrôles sur place correspondant successivement en 2009, 2010 et 2011 sont de l'ordre de 9,935 milliards, 10,400 milliards et 10,815 milliards d'euros.

Dans les mêmes périodes, les contrôles sur pièces ont rapporté 5,215 milliards, 5,602 milliards et 5,594 milliards d'euros alors que les résultats des poursuites pénales sont de l'ordre de 939 milliards, 981 milliards et 966 milliards d'euros³⁴¹. Nous remarquons que les chiffres augmentent au fur des années.

Selon un rapport de l'Internal Revenue Service des Etats Unis, on a estimé les revenus non déclarés par les contribuables, personnes physiques, entre 100 et 135 milliards de dollars.

Cela correspond à une perte de recettes de 19 à 26 milliards de dollars d'impôt direct représentant 9 à 12 % du PNB des États-Unis³⁴², situation qui ne s'est d'ailleurs pas démentie comme le montre l'affaire dite des comptes suisses de 50 000 résidents américains auprès des établissements bancaires suisse en 2009³⁴³.

³³⁹Hafsatou DIALLO, Güngör KARAKAYA, Danièle MEULDERS et Robert PLASMAN, Estimation de la fraude fiscale en Belgique, Dulbea, Université Libre de Bruxelles, N°10-06.RR, 14/05/2010

³⁴⁰Rfi, Carrefour de l'Europe, Lux leaks : tax rulings, 30 novembre 2014

³⁴¹DGFIP, Rapport d'activité annuel, 2011

³⁴²Internal Revenue Service(fisc américain), rapport,1976

³⁴³Swiss-Leaks, Le Monde, 2009

Les principaux pays dits développés ont reconnu la fraude fiscale sur leur sol. Pour ne prendre que quelques exemples, la Suède estime cette fraude entre 3,8 % et 5,5 % du PIB national, le Royaume-Uni établit que la simple fraude concernant les insuffisances déclaratives génère au moins 3,5 milliards sterling par an d'évasion fiscale. Au Canada, la fraude fiscale a été estimée à hauteur de 10 % de l'imposition sur le revenu, un chiffre similaire est évalué par les USA sur leur propre territoire.

Selon l'OCDE : « *L'évasion et la fraude fiscales mettent en péril les recettes des États du monde entier* ». Aux États-Unis, le Sénat estime à 100 milliards USD par an le manque à gagner imputable à l'évasion et à la fraude fiscale et dans un grand nombre de pays d'Europe, les recettes perdues se chiffrent en milliards d'euros.

Le phénomène se traduit par une contraction des ressources disponibles pour financer les infrastructures et influe sur les conditions de vie de tous, tant dans les économies développées que dans les économies en développement. La mondialisation offre des perspectives d'accroissement de la richesse mondiale, mais multiplie aussi les risques³⁴⁴.

Dans les pays en voie de développement, les chiffres estimés de la fraude fiscale peuvent paraître parfois énormes.

En effet, selon une étude dans certains États ce sont « *entre 80 à 90 % des recettes fiscales que devraient percevoir les États ne sont jamais récupérés par leurs Trésors Publics* »³⁴⁵.

Selon une récente étude, mais remise en cause par plusieurs économistes de renommée internationale pour cause de sous-estimation de l'ampleur du phénomène, l'Afrique perdrait au moins 50 milliards de dollars chaque année d'impôts suite aux opérations financières relatives à différentes activités douteuses et mafieuses (drogues, trafiques de tout genre, ...).

Ce sont des capitaux qui quittent en plus illégalement l'Afrique pour être placés et blanchis dans des banques occidentales telles que des banques américaines, européennes³⁴⁶.

Le scandale récent baptisé «SwissLeaks» réaffirme que la fraude et l'évasion fiscales sont une industrie beaucoup plus lucratives pour beaucoup de pays dits paradis-fiscaux comme la Suisse, les Seychelles,... et de plusieurs entreprises multinationales notamment bancaires comme la HSBC PB.

³⁴⁴ OCDE, rapport 2010

³⁴⁵ Ib.

³⁴⁶ rfi, Afrique matin, 04 février 2015.

Selon «SwissLeaks», 180,6 milliards d'euros ont transité en secret, à Genève, par des comptes de la filiale suisse de la banque HSBC entre le 9 novembre 2006 et le 31 mars 2007. Ce travail a révélé plus de 100 000 clients et de 20 000 sociétés offshores. Cette fraude et évasion massives aurait été «acceptée, et même encouragée» par la banque, d'après les informations de l'ICIJ, le consortium de journalistes qui a dirigé l'enquête³⁴⁷.

Tous les pays en sont concernés du scandale, pays occidentaux comme la France avec 557 millions d'euros appartenant à 3000 ressortissants français et des pays africains comme Madagascar avec 146,3 millions d'euros dans 74 comptes appartenant à 31 clients malgaches³⁴⁸.

Ce consortium affirme que la France est le cinquième pays avec le plus d'argent ayant transité par la filiale suisse de HSBC, avec des montants déposés pouvant atteindre pour certains les 557 millions d'euros.

Paragraphe 3- Les impacts de la fraude dans la socio-économie

La littérature économique fournit des estimations très différentes quant à l'ampleur du phénomène de la fraude fiscale mais ses conséquences négatives sur le domaine socio-économique sont connues et prévisibles. Il y a répercussion négative de la fraude sur l'économie et la population.

La fraude n'est donc pas quelque chose de bénin : elle diminue les ressources disponibles pour le financement des services publics indispensables à la collectivité nationale, elle crée des distorsions de concurrence et des inégalités au détriment des contribuables honnêtes et génère de leur part des frustrations et un mécontentement justifié. Elle constitue donc autant de coups de canif et scie dans le contrat social au risque, en cas d'expansion, de le mettre sérieusement en danger³⁴⁹.

³⁴⁷ Le Monde, SwissLeaks, 09 février 2015

³⁴⁸ L'Express de Madagascar, Evasion fiscale : Le Samifin pointe du doigt les sociétés d'exportation, No 6051, 11 février 2014, p.7 ; On semble découvrir que la banque favorise l'évasion fiscale. N'est-ce pourtant pas le produit phare de l'activité dite de banque privée, pratiquée par toutes les banques. Pourquoi est-ce que BNPP, SG, CA ... sont présentes en Suisse, Monaco, Luxembourg, îles anglo-normandes et autres paradis fiscaux ? Pas pour capter la clientèle des commerçants locaux. On a tout libéré, les transferts, les changes, les ouvertures de comptes, voilà le résultat.

³⁴⁹ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

A- Répercussion négative sur les rapports d'égalités devant l'Etat

Il est vrai que les impôts, réduisent non seulement les dépenses totales des ménages et des entreprises mais ils peuvent être aussi à l'origine de distorsions dans l'allocation des ressources économiques³⁵⁰.

Plus leurs coût sont élevés en taux et/ou en quantité, plus ils incitent au développement des phénomènes de fraude de la part des contribuables, consommateur ou professionnel, tous les deux des agents économiques. Cette situation peut être aussi alimentée lorsque les gouvernements s'avèrent ne pas être à la hauteur de satisfaire et de fournir aux populations les services publics de base ou lorsque ces biens ne sont pas d'une qualité adéquate.

L'Etat ne saurait de son côté laisser faire et se laisser asphyxié par le refus ou l'évitement de l'impôt de la part du contribuable. Il va en conséquence chercher le moyen pour avoir les fonds nécessaires pour fonctionner et répondre à ses différentes missions.

Mais le risque est qu'il sera tenté d'augmenter la pression fiscale pour imposer d'avantage ceux qui paient déjà l'impôt au lieu de chercher ceux qui n'en paient pas, les fraudeurs, pour parvenir à un niveau de recettes fiscales donné. Il y a ainsi répercussion de la fraude sur d'autres contribuables qui en supportent le coût et la charge. Cela va avoir des répercussions sur la population et sur les honnêtes contribuables. Il y a ainsi divers traitements des contribuables dans les rapports avec l'Etat.

B- Répercussion négative de la fraude sur certains impôts et les dépenses

Comme l'une de ses conséquences, la fraude va empêcher l'Etat d'atteindre son objectif de recettes fiscales et être contraint à réduire ses dépenses socio-économiques : les dépenses d'investissements et les dépenses sociales.

Ainsi si les coupes budgétaires et l'arbitrage budgétaire concernent des dépenses sociales, donc bénéficiant aux plus pauvres³⁵¹, la fraude exerce encore un effet régressif³⁵².

³⁵⁰ Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

³⁵¹ Les pauvres vont en pâtir et payer encore trop cher dans la mesure qu'ils sont démunis et que la TVA n'opère distinction aucune.

³⁵² Francis ANDRIANARISON, PRESSION, STRUCTURE ET REFORMES FISCALES A MADAGASCAR : Où en est-on?, Projet Madio n° 9636/E, Juillet 1996

La fraude va donc, à coup sûr, rendre l'impôt injuste³⁵³ et en abaisser le rendement non seulement budgétaire³⁵⁴ mais aussi son efficacité dans le développement socio-économique.

Plus la fraude sera élevée, plus ses incidences érosives seront considérables. Il faut donc mettre en place des politiques de lutte contre la fraude fiscale (et sociale). En effet, des actions de grande envergure et efficaces permettront non seulement d'asseoir l'impôt sur une base plus large afin de réduire autant que possible sa charge sur les contribuables, mais aussi de réduire considérablement les inégalités entre les contribuables et d'assurer, à terme, le sentiment du bien-être de la société.

C- D'autres incidences négatives.

La fraude fiscale peut ramifier ses effets négatifs à d'autres secteurs. En effet, dans une économie de marché, la fraude fiscale porte atteinte au libre jeu de la concurrence.

Il va y avoir des entreprises qui vont subir une concurrence déloyale parce qu'elles sont respectueuses de la loi et conscientes de leurs responsabilités sociales et civiquement fiscales. En plus, la fraude fiscale fausse les structures de certaines personnes morales ou physiques tout comme elle contribue à la survie des entreprises marginales.

La fraude et l'évasion fiscale peuvent être aussi à l'origine de distorsion entre plusieurs acteurs internationaux. C'est le cas des USA et de la Suisse concernant des contribuables américains qui ont ouvert des comptes bancaires en Suisse sans déclaration au fisc américain et bénéficiant de la fiscalité avantageuse suisse. La Suisse a dû reculer en arrière et remettre certains contribuables américains au fisc américain en 2011.

³⁵³ Shleifer and Vishny, 1993 et Asher, 2001 in Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

³⁵⁴ Hendriks, Keen et Muthoo, 1999

Chapitre 2- La conjoncture de la fraude fiscale

Ce chapitre va aborder le climat général de la fraude fiscale.

Section 1- Les facteurs de la fraude fiscale

S'interroger sur les facteurs de la fraude revient à se demander et à évoquer les motivations et les finalités, donc la nature et la psychologie des fraudeurs. La diversité de comportements qui font le lien entre l'honnêteté et la malhonnêteté -qui, cette dernière, ne saurait qu'être totale ou, « discutablement », partielle- peut ainsi être le reflet d'une diversité des motivations, à l'image de la duplicité et de la complexité de la nature humaine : faire subir et ne pas subir, en l'occurrence la fraude.

En ce qui concerne les causes de la fraude, il n'y a pas une explication mais des explications variables selon les auteurs du délit. Tout est subjectif, du moins a priori. Toutefois, la tradition recourt souvent trois classifications pour catégoriser les facteurs de la fraude fiscale: les facteurs politiques, économiques et sociaux.

On a cependant pu avancer que la motivation du fraudeur peut aller au-delà de ces facteurs traditionnels : la réalisation de l'acte de fraude découlerait tout d'abord de l'existence d'une opportunité³⁵⁵ mais l'équité et la psychologie du fraudeur fiscal n'en sont, tout de même pas, innocentes.

Paragraphe 1- Les facteurs classiques de la fraude

Le système de prélèvements obligatoires est confronté à des risques de fraude en évolution. La fraude est « un phénomène illégal, qui pénalise les organismes publics, alourdit la charge de la contribution commune pour l'ensemble des contribuables et vient rompre le principe fondamental d'égalité devant l'impôt »³⁵⁶.

Dans ces conditions, il faut lutter contre les causes et les ressorts de la fraude et seulement elle. Donc, point de s'intéresser aux motivations des éventuels fraudeurs. Mais ignorer le problème, la solution ne marchera pas³⁵⁷. Il faut donc comprendre ce qui influence le comportement des contribuables.

³⁵⁵ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

³⁵⁶ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

³⁵⁷ Albert Einstein

Sinon, les autorités fiscales risquent, en matière de lutte contre la fraude, de s'en tenir aux seuls symptômes sans en traiter les causes réelles au risque de mettre en place des stratégies trouées et donc inadaptées³⁵⁸.

Cela rejoint la vision de l'OCDE : « il ne faut pas automatiquement partir de l'idée que la population cible pourra changer de comportement de son plein gré. C'est pourquoi l'autorité fiscale doit bien comprendre la cause du comportement qui pose problème³⁵⁹ ».

Ainsi, « examiner la cause essentielle du comportement et choisir la stratégie qui convient face à cette cause pourrait faire la différence entre une discipline fiscale parcellaire à court terme (voire une indiscipline fiscale aggravée) et une discipline fiscale durable dans le long terme³⁶⁰ ».

A- Les facteurs économiques

Nous rappelons à juste titre le lien étroit entre le système fiscal avec l'économie : ils sont interdépendants et inter-influents. L'impôt est l'un des instruments efficace à la disposition de l'Etat pour conduire l'économie dans tel ou tel sens, pour la relancer ou même pour la ralentir. De même, une bonne ou mauvaise santé économique aura des répercussions sur le système fiscal notamment sur les impôts.

Le coût de la discipline et la complexité des opérations fiscales³⁶¹ peuvent peser sur les opérations économiques et commerciales du contribuable. Il en est ainsi de la complexité³⁶² des opérations de paiement des prélèvements. En effet, les obligations fiscales peuvent faire supporter au contribuable, au-delà des obligations fiscales, d'autres charges et coûts supplémentaires de temps³⁶³ (pour se conformer aux formalités), de frais, de comptabilité et d'autres frais indirects.

³⁵⁸ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

³⁵⁹ OCDE – Centre de politique et d'administration fiscales, Septembre 2004.

³⁶⁰ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

³⁶¹ Id.

³⁶² La complexité du système fiscal (la présence de multiples régimes, dérogations,...) peut être source d'opportunité de fraude et indirectement de sentiment d'injustice et d'arbitraire fiscaux.

³⁶³ « Time is money », dit-on. Mais à notre avis, le temps, c'est plus que de l'argent.

Tous ces facteurs peuvent retarder le contribuable professionnel à prendre une décision de stratégie commerciale pour relancer son entreprise ou sa société³⁶⁴. Cela entraînera des conséquences fâcheuses et regrettables sur l'économie, ce qui est susceptible de pousser et conduire le contribuable à prendre un raccourci, la fraude.

Le niveau de prélèvement sur le revenu d'une personne physique ou morale peut être un facteur important dans l'incitation à la fraude fiscale ou dans sa régression. Plus le niveau d'un prélèvement est élevé, plus l'incitation à la fraude sera forte et réciproquement si le niveau du prélèvement est faible³⁶⁵.

B- Les facteurs sociopolitiques

La fraude fiscale peut avoir des connotations politiques et sociologiques notamment en temps de crise. En effet, et d'une part, certains mouvements politiques peuvent dénoncer l'instauration d'un nouvel impôt. Cette dénonciation va manifester la rupture de la classe politique sur la justesse de l'impôt et même des promesses politiciennes de sa suppression une fois « l'opposition au pouvoir » sont adressées aux citoyens.

Donc, un contribuable sera tenté de frauder cet impôt, qui de toute façon, sera supprimé et donc non-viable. Seulement, cela ne reste pas moins une fraude malgré la naïveté du contribuable qui croit aux promesses politiciennes³⁶⁶.

Des mouvements sociaux et patronaux de leur côté peuvent monter au créneau pour appuyer ou dénoncer, chacun de son côté, un impôt donné. Certains contribuables seront tentés de vouloir pencher sur le côté qui le dénoncer et ne pas le payer. Nous pouvons citer le cas de la France avec l'écotaxe, le cas du GEM qui dénonce le harcèlement et le racket fiscaux à Madagascar,...

³⁶⁴ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

³⁶⁵ « Ce phénomène est d'autant plus sensible que l'augmentation du taux marginal d'un impôt accroît sensiblement la « rentabilité » de la fraude : plus le taux marginal est élevé, plus le contribuable gagnera à ne pas déclarer une partie de son revenu... Une étude américaine montre ainsi qu'une augmentation d'un point du taux marginal de l'impôt fédéral sur les revenus des particuliers entraîne, ceteris paribus, une augmentation de 1,4 point de la taille de l'économie informelle. », V. Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

³⁶⁶ « Les promesses n'engagent que ceux qui les reçoivent », Jack Chirac.

Paragraphe 2- Le facteur opportuniste de la fraude

Le facteur opportuniste de la fraude fiscale veut dire que la fraude est un résultat du saisissement et de la réalisation d'une opportunité lors de la réalisation d'une opération de technique fiscale notamment soit au moment de la déclaration soit au moment du calcul de l'impôt.

En conséquence, c'est au regard des grandes lignes de la technique fiscale qu'il sera possible de caractériser les occasions et les opportunités³⁶⁷ de la fraude.

L'occasion peut alors résulter soit du mode et des procédés d'évaluation de la base ou matière imposable, soit des caractéristiques relatives au recouvrement et au contrôle de l'impôt.

A- Le système déclaratif de l'impôt, une niche opportuniste de la fraude fiscale

Le système déclaratif de l'impôt peut manifester diverses opportunités pour frauder le fisc.

1- La détention de l'information exacte sur la matière imposable

Selon BAZART Cécile, les règles d'établissement de l'assiette peuvent être source d'incitation à la dissimulation de la matière imposable. Les systèmes fiscaux malgache et comoriens ainsi que celui de la France obéissent à la règle déclarative : la contribuable déclare lui-même la matière imposable et même calcule le montant de l'impôt qu'il doit verser dans les caisses de l'Etat.

Le système déclaratif est réputé être le système à pouvoir répondre efficacement à la complexité des éléments qui servent de base au calcul de l'impôt. Et la conséquence en est que la technique de la déclaration s'est presque généralisé sur l'ensemble du système fiscal. La déclaration est vêtue par un principe de bonne foi et de présomption de vérité et de sincérité. L'administration ne doit, en conséquence, que tenir pour valable les déclarations faites par le contribuable tant qu'elle n'a pas rassemblé d'éléments pour les mettre en doute : c'est de cela que le contribuable est tenté de tirer parti³⁶⁸.

En ce sens, le contribuable se trouve en position de force grâce à un avantage informationnel. Car il connaît avec exactitude ses revenus, les sources de ses revenus ainsi que les montants qu'il perçoit.

³⁶⁷ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

³⁶⁸ Id.

De son côté, l'administration, va juste se contenter des informations transmises par la confession déclarative du contribuable. De là découle donc une opportunité de fraude pour le contribuable qui détient, du moins dans un premier temps, le monopole de l'information et peut être tenté de l'exploiter frauduleusement pour réaliser une économie d'impôt³⁶⁹.

On a pu reprocher le système fiscal déclaratif en ce sens qu'il est extrêmement déclaratif et cela constituerait l'une des principales raisons à l'existence de la fraude, et la conséquence de ce mécanisme général d'imposition est de se concrétiser en une fraude étendue par absence de déclaration du travail illégal³⁷⁰.

2- L'ignorance des obligations fiscales par le contribuable

L'une des facteurs de la fraude fiscale serait la méconnaissance des chefs d'entreprises de leurs obligations fiscales. En effet, des études empiriques menées dans le secteur informel dans les PED ont indiqué que les chefs d'établissements informels (et des micro-entreprises en général) n'ont généralement ni connaissance ni conscience de leurs obligations administratives³⁷¹. L'ignorance est ainsi devenue un motif du non respect des obligations fiscales ; le non-respect apparaît donc comme un acte non intentionnel alors que la fraude fiscale est nécessairement intentionnelle.

Cette évasion fiscale par méconnaissance des obligations légales³⁷² et fiscales est le premier argument avancé par les contribuables « s'ignorant » avec un résultat compris entre 30 et 90%. Elle est suivie par « le coût trop élevé de l'impôt », « le refus de coopérer avec les autorités » ou encore « le manque de contrôle et de sanctions fiscales », des fraudes fiscales, occupent moins de 50% des entreprises interrogées³⁷³.

Selon cette enquête, Madagascar connaît la même situation que ses pairs africains. En effet, l'ignorance des chefs des entreprises des « Unité de Production Informelle » (UPI) de leurs obligations légales expliquerait l'état de l'informel à Madagascar.

³⁶⁹ Ibid.

³⁷⁰ COURSON et LEONARD, 1996 in BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

³⁷¹ MADIO 1995, Morrisson et al. 1994, DIAL - DSCN 1993, Roubaud 1992 in Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

³⁷² On peut raisonnablement estimer que les chefs d'entreprises interrogés étaient coupés du monde et vivaient dans des endroits enclavés sans accès aucun de communication. Cela montre bien que le système fiscal des pays africains souffre d'une pathologie de sensibilisation, de communication et de pédagogie.

³⁷³ Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

Selon cette même enquête, « 56% des chefs d'UPI n'ont pas enregistré leur unité auprès des services fiscaux soit par méconnaissance de cette formalité, soit en pensant ne pas être concerné par celle-ci. Les motivations véritablement liées à la fraude fiscale sont représentées par les réponses « trop cher », « trop compliqué » ou « ne veut pas collaborer avec l'Etat ».

Celles-ci représentent près de 40% des opinions émises dans le cas de la « Patente » et environ 33% des réponses dans le cas de la « Carte Rouge³⁷⁴ ».

La méconnaissance des obligations « fiscalo-légales » explique en partie le secteur informel des micro-entreprises et manifeste en ce sens un stimulus fiscal opportuniste pour s'échapper de l'impôt encore que la bonne fois des chefs d'entreprises devient discutable.

3- La complexité de l'imposition, un catalyseur de la fraude

La complexité des opérations de l'imposition est également présentée comme l'une des causes factorielle de la fraude fiscale. Le système fiscal contemporain contient en son sein diverses opérations préalables à faire avant d'aboutir à extraire le montant exact à verser au Trésor Public.

Ces opération sont entre autres la multiplication des déductions, les exonérations, des opérations de correction fiscale, des déductions à la base imposable, et autres allègements fiscaux qui conduisent, dans le cadre de l'impôt synthétique, à la personnalisation de l'imposition en adaptant au cas par cas la base imposable ; elles peuvent également être moteurs de fraude.

Selon BAZART C., « *Alors que la déclaration incite à la sous évaluation de la base brute, les déductions galvanisent les tentations de majorations dont le corollaire est une diminution de la base nette*³⁷⁵ ». Pour la TVA par exemple, qui repose sur le principe même de déduction, l'impôt dû doit être diminué des montants payés au stade précédent, l'opportunité alors réside dans le gonflement de la taxe d'amont.

Du coté des entreprises, les bénéfices bruts ne sont imposés qu'après déduction des dépenses effectuées pour leur acquisition, leur conservation, déduction des frais généraux (frais d'établissement, frais financiers, loyers, dépenses d'entretien et de modernisation, primes d'assurance, frais de personnel, dons ou subventions).

³⁷⁴ MADIO (1995), DIAL-DSCN (1993), Morrisson et al (1994 –OCDE) : « Impôt sur le revenu : réponses multiples.

³⁷⁵ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face a face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

Dés lors, il semble alors évident qu'il suffit de majorer les charges pour diminuer l'impôt. Du coup, la liquidation ou le calcul de l'impôt sur la base nette peut être également source opportune de fraude.

L'IRPP est de son tour soumis à certaines opérations déductibles qui permettent de calculer la matière imposable nette. Il en est ainsi par exemple des traitements salariaux qui permettent d'en déduire les frais professionnels et d'autres frais.

Ces opérations de déduction peuvent servir d'opportunité pour construire une stratégie de fraude avantageuse qui va conduire à une minimisation de la dette fiscale.

B- Le contrôle fiscal, un indicateur de l'opportunisme de la fraude fiscale

Le contrôle fiscal est la contrepartie de la technique déclarative et du principe de bonne foi et de présomption de sincérité sur la justesse déclaration fiscale. Il manifeste l'efficacité d'un système fiscal qui se veut de qualité dans la lutte contre la fraude fiscale.

Grâce au contrôle, une incitation à la juste déclaration est possible et cela par ses effets dissuasifs et répressifs sur les velléités et les tentations de fraude.

Le contrôle regroupe l'ensemble des procédures qui permettent de s'assurer que les contribuables ont bien acquitté leurs obligations. En cela il constitue la contrepartie au système déclaratif. De fait, il permet également que les erreurs ou les manquements soient réparés³⁷⁶.

Le contrôle fiscal baigne dans un arsenal de pouvoir dit fiscal qui regroupe le droit de contrôle, le droit de reprise, le pouvoir de redressement et le pouvoir d'infliger des sanctions³⁷⁷. Il y a trois formes principales de contrôle que l'administration fiscale peut activer : le contrôle sur pièces, la vérification de comptabilité ou contrôle ou vérification sur place et l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (possibilité de demander des éclaircissements à un tiers comme la banque, c'est la déclaration fiscale de tiers).

Le contrôle est une arme efficace et dissuasive et cela aussi grâce à l'importance des moyens de recoupement, fondés sur le système de déclaration des tiers et un droit de communication élargi par l'inefficacité de l'opposabilité qui peut être soulevé par le contribuable ou le tiers comme le secret bancaire.

³⁷⁶ Ib.

³⁷⁷ Voir infra

Elle est aussi renforcée par l'émission de bulletins de recoupement qui intervient lorsque par exemple les contribuables perçoivent un salaire, achètent une automobile ou un bien mobilier, ou encore s'inscrivent au registre du commerce. Ces bulletins vont alors rejoindre le dossier fiscal du contribuable.

Mais et bizarrement, la force qui réside dans l'efficacité du contrôle et de recoupements est sa propre faiblesse.

D'une part, seuls certains types de revenus peuvent être correctement recoupés³⁷⁸ et qu'il n'y a pas obligation de déclaration de tiers, celle-ci se fait sur demande hormis le cas de dénonciation qui n'est d'ailleurs pas obligatoire.

En plus, rien ne garantit un recoupement à erreur zéro. Des erreurs, des omissions, des complaisances, des imprudences, des inexactitudes peuvent toujours survenir pendant les opérations de contrôle et de recoupements³⁷⁹ alors que l'ampleur de la tâche de recoupement est considérable.

Ce qui ouvre et constitue une opportunité d'espoir pour le contribuable de prendre le risque de frauder le fisc. D'autre part, les administrations notamment fiscales des PED sont poreuses et « dysfonctionnantes »³⁸⁰.

Paragraphe 3 – Le facteur psycho-étique

Il s'agit de tenir compte de la psychologie et du niveau du civisme fiscal des contribuables pour pouvoir apprécier, à travers les comportements mentaux ou physiques, leurs impacts sur leurs obligations fiscales.

Ces facteurs psychologiques et comportementaux des contribuables peuvent concerner la perception des politiques de lutte contre la fraude, les normes sociales et culturelles et leurs considérations psychologiques et morales, les interactions avec les pouvoirs publics et l'appréciation des contribuables envers l'administration fiscale, le système fiscal, etc.

Mais avant d'aborder ces différents facteurs, il convient d'appréhender succinctement le civisme fiscal.

³⁷⁸ BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques

³⁷⁹ La perfection est toujours au-delà de la hauteur humaine.

³⁸⁰ C'est secret pour personne.

A- La notion de civisme

Le civisme fiscal peut s'appréhender comme l'accomplissement volontaire, de bonne foi et de justesse par le contribuable de ses obligations fiscales, notamment les obligations de déclaration et de paiement et ce conformément aux prescriptions de la loi fiscale.

C'est aussi la reconnaissance par le contribuable que le montant de l'impôt frappant son revenu ne lui appartient pas mais appartient à autrui, qui est la collectivité publique. Et en honnête Homme et citoyen, il va le rendre au bénéficiaire une fois disponible la matière d'où il prend naissance disponible³⁸¹.

Il s'agit d'un devoir citoyen de tous les citoyens ou résidents de s'acquitter de leurs contributions fiscales et cela en fonction des facultés contributives. Ainsi le civisme fiscal revêt un caractère spontané ou volontaire du consentement à l'impôt et un aspect de contrat social incluant une soumission et une juste contrainte.

Dès lors, l'incivisme fiscal est un phénomène ou la fonction contraire du civisme. Il signifie le refus ou l'évitement du contribuable de payer l'impôt de manière volontaire et cela par l'usage des procédés frauduleux en passant de la simple négligence à la fraude caractérisée. Il y a a priori violation de la loi fiscale.

B- La justesse des prélèvements obligatoires

L'impôt est par définition la manifestation d'une contrainte et la tentation de résister à toute contrainte est grande et cette résistance est d'autant plus grande et accrue que le gain matériel peut être important³⁸².

Donc, la perception par le contribuable de la destination des impôts- leurs dépenses- peut avoir un impact considérable sur son comportement vis-à-vis des obligations fiscales : frauder ou ne pas frauder. Mais aussi, des considérations d'équité peuvent entrer en scène dans le respect par les contribuables de leurs obligations fiscales et cela sur plusieurs cadres.

1- Rapport contribuable-système fiscal

Il s'agit surtout du rapport contribuable et le fisc et du sentiment du contribuable à l'égard du système fiscal d'une manière générale.

³⁸¹ Une sorte de « donner à César ce qui appartient à César et à Dieu ce qui appartient à Dieu ».

³⁸² Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

Le sentiment du contribuable à l'égard du système fiscal n'est pas indifférent quant à son comportement vis-à-vis de lui. En effet, le comportement du contribuable sera influencé par le sentiment que le système le traite justement ou injustement par rapport à d'autres contribuables.

La façon dont le contribuable est traité par l'administration dans l'accomplissement de ses démarches et procédures de formalité ou de régularisation fiscales peut avoir une grande influence sur son degré de civisme. En conséquence, une mauvaise qualité de service, un certain arbitraire dans les procédures de l'administration ou encore un manque de sécurité juridique jouent négativement sur la volonté du contribuable de respecter ses obligations.

Il en est aussi le cas si un individu croit, à tort ou à raison, que l'indiscipline fiscale est répandue jusqu'aux autorités fiscales et dans l'ensemble du système fiscal, la probabilité est bien plus grande qu'il ne respecte pas lui-même ses obligations fiscales³⁸³.

Il n'est pas évident de faire appliquer aux autres ce qu'on ne se fait pas appliquer à soi-même, c'est de l'évidence même³⁸⁴.

2- Retour à l'impôt³⁸⁵

Bien qu'il est généralement admis que l'impôt est perçu sans contrepartie, mais il y a toujours un effet retour du paiement de l'impôt à travers les services publics. Alors le contribuable, ne payant pas ses impôts par charité et désintéressement, attend généralement de sa contribution un « juste retour ».

S'il estime que l'Etat est gangrené par la corruption, ou qu'il fait trop peu avec les recettes qu'il perçoit, ou qu'il est au service à certaines catégories de personnes ou que lui-même ne reçoit pas assez de biens et services publics par rapport à sa contribution, il ne va pas trouver l'intérêt de payer ses impôts au profit de personnes ou de destination inconnues et cela peut influencer négativement sa volonté de respecter ses obligations fiscales.

Section 2- Le secteur informel fiscal : « l'infiscal³⁸⁶ »

Une question se soulève et se pose d'elle-même : l'informel, appelée aussi économie informelle, est-il une forme de fraude fiscale³⁸⁷ ?

³⁸³ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

³⁸⁴ « Sois l'exemple de ce que tu veux advenir », M. Gadhi.

³⁸⁵ Même connotation à « retour à l'investissement ».

³⁸⁶ D'emblée, cette partie va traiter la situation de la fraude fiscale liée au secteur informel. Aussi, avons-nous intitulé le secteur non fiscalisé ou non imposée de « infiscal ». Ainsi la fraude fiscale qui est liée par rapport à l'économie souterraine est dénommée dans le présent travail d'infiscal.

A première vue, la réponse apparaît simple, « un oui » et on croirait passer à autre chose mais, à vrai dire, elle n'est pas si évidente car beaucoup plus complexe qu'elle n'apparaît. L'extrait de l'observation de Thierry Perreau en dit plus qu'on puisse le croire : « Quand ils (les entreprises informelles) commencent à avoir une certaine taille, ils mettent une plaque et se font alors repérer par des entreprises, voire par des administrations qui viennent leur passer commande. Dans un premier temps, ils empruntent la patente (carte rouge) du voisin, puis, lorsqu'ils voient que c'est rentable, ils en prennent eux-mêmes une »³⁸⁸.

L'informel est un passage obligé d'épreuve et de survie pour plusieurs entreprises avant d'entrer dans le monde formel mais généralement il constitue une niche fiscale.

Paragraphe 1- Panorama sur le secteur informel

Nous allons apporter une analyse succincte.

A- Esquisse conceptuelle et définitionnelle

Le droit n'aime pas le vide mais parfois, pour ne pas dire souvent, il a horreur à définir certaines situations et cela, entre autre, pour ne pas s'en limiter et donner un large manœuvre d'appréciation et d'extension³⁸⁹ aux techniciens, praticiens, juristes, juges,... dans leurs différentes entreprises professionnelles ou autres. Il en est ainsi en matière du secteur informel laissé sans définition juridique et donc, laissé à l'appréciation de tout un chacun.

Mais, cette absence de définition ne signifie en rien désintéressement du juridique au secteur informel. En effet, le droit cherchera toujours à appréhender une situation³⁹⁰ qui soulève conflit à peine de déni de justice.

Malgré l'absence de définition juridique, nous allons recourir à d'autres disciplines et instruments pour essayer de donner une définition relativement acceptable de la notion secteur informel qui pose une problématique sérieuse et complexe à l'image du phénomène.

³⁸⁷ Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

³⁸⁸ VAN EECKHOUT LAETITIA « Madagascar, Un secteur informel très dynamique » Le Monde, 14 septembre 1999 Supplément le Monde Economie, page 6 in Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

³⁸⁹ Il y a ainsi un risque de contreverse

³⁹⁰ Donne-moi les faits, je te donnerai le droit.

1- Approche originaires

Le terme « informel » a pris ses origines et racines en Afrique et s'est internationalisé à travers divers facteurs et phénomènes³⁹¹ et par le biais des conférences et entités internationales³⁹². On attribue sa « découverte³⁹³ » au BIT au Kenya en 1970 et à Keith Hart au Ghana en 1972³⁹⁴.

Il était utilisé à travers le concept « emploi informel³⁹⁵ » qui manifestait en ce sens les germes des débats qui s'en sont suivis et qui ne cessent de se poursuivre à l'heure actuelle et cela avec les changements et évolutions des phénomènes socio-économiques.

Le concept « emploi informel » a connu différentes connotations et perceptions mais une définition internationale et globalisante a été retenue en 1993. Keith Hart assimilait le phénomène aux opportunités de revenus informels alors que le Bureau International se référait dès l'origine aux entreprises informelles.

Mais le débat a surgi et continue à rebondir aujourd'hui avec les concepts d'économie informelle, d'emploi informel ou au noir, d'économie souterraine, de secteur informel, de secteur non observé, de secteur ou d'économie au noir, d'activités au noir,...qui retiennent l'attention de plusieurs institutions et des conférences internationales notamment du travail³⁹⁶ et faisant l'objet de plusieurs observations et recommandations³⁹⁷.

2- Approche évolutionnaire

Le concept de secteur informel était classé parmi les activités illégales et cette image laissait entendre la violation de la loi, ce qui donne une image négative aux acteurs du domaine en question. Aussi, faut-il le « désenchantiser » de son image dégradante et d'illégalité en faisant la différence avec le secteur souterrain à connotation suspecte³⁹⁸. C'était le premier objectif de la 15^{ème} CIST de 1993 faisant suite des discussions préliminaires de la 14^{ème} Conférence de 1987.

³⁹¹ Le commerce, les échanges, les communications,...

³⁹² Conférence Internationale des Statisticiens, Bureau Internationale du Travail,

³⁹³ Doit-on parler de « découverte » ou de son « premier usage » dans les institutions et conférences internationales ?

³⁹⁴ Jacques Charmes, Les origines du concept de secteur informel et la récente définition de l'emploi informel, l'Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris

³⁹⁵ Pour plus d'information voir rapport du BIT sur le Kenya ILO, 1972.

³⁹⁶ CIT : sous les auspices de l'OIT, c'est une conférence tripartite : représentants des Etats, des organisations représentatives des travailleurs et des organisations représentatives des employeurs.

³⁹⁷ Conférence Internationale du Travail, Juin 2002 ; Conférence Internationale des Statisticiens du Travail, 2003.

³⁹⁸ V. OECD pour une distinction claire entre illégal, souterrain et informel, 2002

L'historique du concept est d'une importance utilitaire pour comprendre ses ramifications actuelles d'ailleurs évolutives. Cela permettra de contextualiser les différentes évolutions. L'expression secteur informel a pris naissance au Kenya, il est donc logique de voir comment ce concept est appelé en swahili³⁹⁹.

Les pays industrialisés avaient assimilé le concept informalité à l'ensemble des activités qualifiées d'activités souterraines. Ils avaient appelé le secteur informel de « moonlighting »⁴⁰⁰ de façon unilatérale et univoque. Aussi, fallait-il au Kenya de donner une leçon de pédagogie et d'encadrement sémantique car il y a dénaturation du concept.

En Swahili, les activités improprement qualifiées de « moonlighting » étaient exercées « en plein soleil » et non en « pleine lune ». Le terme Swahili est « Jua Kali »⁴⁰¹ qui sert à désigner les activités litigieuses de qualification.

*C'est évidemment « une façon de dire que les activités du secteur informel, loin de se cacher, s'exercent en plein jour et qu'il n'y a pas, de la part de ces opérateurs, une volonté délibérée d'éviter de se soumettre aux obligations légales et au paiement des taxes. Il s'agit bien plutôt d'une certaine incapacité ou d'un manque de volonté de la part de l'Etat, à faire appliquer ses propres réglementations, peut-être parce que, dans bien des cas, celles-ci se révèlent inadaptées et inapplicables »*⁴⁰².

3- Approche définitionnelle du « secteur informel »

Selon le dictionnaire Le petit Larousse et en même temps dans le langage courant, l'« informel », est un adjectif qui décrit ce qui « n'obéit pas à des règles déterminées ; qui n'a pas un caractère officiel⁴⁰³ ». De là, l'informel n'obéit pas aux règles de formalité prévue et n'a aucun caractère officiel pour être juridiquement valable.

Mais cette définition est incomplète car elle se met en amont et n'appréhende pas l'aval. Car, bien que l'informel n'ait pas obéi aux règles de forme et de procédure quant à sa permission et à son exercice, il peut toujours produire des effets juridiques comme des sanctions à cause effectivement de son exercice sans les formalités requises.

³⁹⁹ Langue nationale de Kenya et majoritairement parlé en Afrique à l'exclusion des langues d'origine étrangères.

⁴⁰⁰ Moonlighting signifie au clair de lune, lune de miel.

⁴⁰¹ « Jua Kali » signifie « sous le soleil accablant », « sous le soleil brûlant ».

⁴⁰² Jacques Charmes, Les origines du concept de secteur informel et la récente définition de l'emploi informel, l'Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris

⁴⁰³ Le Petit Larousse, 2001.

On a pu définir le secteur informel comme étant une situation des activités et des acteurs qui évoluent en dehors des formalités légales⁴⁰⁴. Cette définition, bien qu'intéressante, n'est pas suffisante. En effet, informel ne signifie pas forcément absence de règles de droit d'une part. En effet, le commerçant de fait est dans le secteur informel alors qu'on lui applique les obligations des règles du commerce, même si souvent à titre de sanction mais elles n'en restent pas moins des règles de droit. En plus, il se pourrait qu'il exerce son activité tout en attendant l'obtention de toutes les autorisations d'exercice⁴⁰⁵.

D'autre part, l'objet de l'informel est souvent quelque chose de licite mais seulement, « l'informaliste »⁴⁰⁶ n'a pas encore juste eu l'autorisation légale alors que la procédure est en cours. Donc une évolution définitionnelle s'impose.

L'informel est aussi suggéré comme tout ce qui échappe au contrôle administratif et statistique de l'Etat⁴⁰⁷. Cette définition n'est pas techniquement satisfaisante car trop étendue.

Ainsi, TREILLET S. avance de son côté que « Le secteur informel est un ensemble très hétérogène désignant toutes les activités économiques de survie qui ne se rattache pas au champ des entreprises structurées »⁴⁰⁸. La définition de ce secteur se fait soit par le critère de taille, soit celui de la légalité.

Nous allons emprunter la définition de l'unité économique proposée par le BIT pour définir le secteur informel. L'informalité est se caractérise d'une façon générale « *comme un ensemble d'unités produisant des biens et des services en vue principalement de créer des emplois et des revenus pour les personnes concernées. Ces unités, ayant un faible niveau d'organisation, opèrent à petite échelle et de manière spécifique, avec peu ou pas de division entre le travail et le capital en tant que facteurs de production. Les relations de travail, lorsqu'elles existent, sont surtout fondées sur l'emploi occasionnel, les relations de parenté ou les relations personnelles et sociales plutôt que sur des accords contractuels comportant des garanties en bonne et due forme* »⁴⁰⁹.

⁴⁰⁴ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴⁰⁵ Ce qui montre l'importance de régularisation et de reprise.

⁴⁰⁶ Celui qui exerce dans le secteur informel.

⁴⁰⁷ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴⁰⁸ TREILLET S., « L'économie de développement : de Bandoeng à la mondialisation », Paris 2005, Ed. Armand Colin, Coll. CIRCA, p.210. in ANDRIANJAFY Philippe Patrick, L'EMERGENCE DU SECTEUR INFORMEL URBAIN CAS TANANARIVE, Mémoire ès-Sciences Economiques, 07 Mai 2014

⁴⁰⁹ BIT, 15ème Conférence, 1993b.

La Conférence⁴¹⁰ de son côté propose une définition statistique – opérationnelle en estimant que « *le secteur informel est considéré comme un ensemble d'unités de production qui constituent un élément, au sein du Système de Comptabilité Nationale (SCN), du secteur institutionnel des ménages en tant qu'entreprises individuelles* ».

Ces définitions mettent l'accent sur un certain nombre d'aspects l'économie, l'activité, le personnel, l'organisation, le capital, la main d'œuvre, la parenté, le social, l'emploi, le revenu, le travail,... au délaissement du juridique.

Le secteur informel ainsi défini, quels que soient le lieu de travail, l'importance des immobilisations, la durée de l'activité et son exercice à titre principal ou secondaire, comprend, d'une part « *les entreprises informelles de travailleurs à compte propre qui peuvent employer des travailleurs familiaux non rémunérés et des salariés occasionnels : pour des raisons opérationnelles et selon les circonstances nationales, ce segment comprend soit toutes les entreprises à compte propre, soit seulement celles qui ne sont pas enregistrées selon les formes spécifiques de la législation nationale (lois fiscales ou de la sécurité sociale, ordres professionnels, ou autres lois ou règlements); et d'autre part les entreprises d'employeurs informels qui peuvent employer un ou plusieurs salariés sur une base permanente et qui satisfont à un ou plusieurs des critères suivants : une taille de l'établissement inférieure à un certain nombre d'emplois (défini sur la base des seuils minimaux incorporés dans les législations nationales ou les pratiques statistiques), le non enregistrement de l'entreprise ou de ses salariés* »⁴¹¹.

Les premiers éléments de la définition, se référant aux caractéristiques de l'unité économique et non à celles de l'individu, révèlent bien que la définition porte sur le « secteur » informel et non sur l'emploi informel. Ce qui permet d'extraire le secteur informel des Systèmes de Comptabilité Nationale et du secteur institutionnel des « ménages ».

Il convient de souligner que la définition de la Conférence exclut les activités illégales et les productions agricoles⁴¹².

⁴¹⁰ Ibid.

⁴¹¹ Jacques Charmes, Les origines du concept de secteur informel et la récente définition de l'emploi informel, l'Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris

⁴¹² Pour plus d'informations voir Conférence Internationale du Travail, Conférence Internationale des Statisticiens du Travail, 1972, 1993, 2002, 2003,...

En général, l'informalité est l'exercice d'une activité ou une situation socio-économique, de fait qui, pour son exercice, requiert l'accomplissement de formalités d'autorisation d'ouverture et/ou d'exercice ou des formalités de déclaration et d'inscription prescrites par la loi et dont le droit l'appréhende, non, quant aux droits et avantages, mais quant aux obligations et sanctions y relatives. C'est aussi l'ensemble des activités licites issues des initiatives lucratives ne figurant pas sur les registres officiels ou administratifs légaux comme le registre de commerce et des sociétés, le rôle fiscal,...

Selon l'INSTAT-Madagascar, l'informel est « l'ensemble des unités de production non constituées en société, qui ne possède pas de numéro statistique (n° Stat) et/ou ne tiennent pas de comptabilité écrite formelle »⁴¹³. Il s'agit d'une comptabilité qui a une valeur administrative au sens de la contribution directe⁴¹⁴.

B- L'indétermination du secteur informel

Il n'est pas aisé de pouvoir déterminer de façon définitive le secteur informel.

1- Hétérogénéité notionnelle

Le secteur informel peut se manifester selon différentes formes et de ce fait plusieurs concepts, à raison mais souvent à tort, lui sont associés ou utilisés comme synonyme. Il en est ainsi des concepts économie clandestine, au noir, au grise ou souterraine, économie familiale ou domestique, secteur non observé, secteur illégal ou illicite, et petits métiers urbains, suburbains ou ruraux,...

Quelques précisions apparaissent nécessaires pour éviter les malentendus.

⁴¹³ PROJET MADIO, Le secteur informel dans l'agglomération d'Antananarivo, enquête 1-2-3, Décembre 2001 in ANDRIANJAFY Philippe Patrick, L'EMERGENCE DU SECTEUR INFORMEL URBAIN CAS TANANARIVE, Mémoire ès-Sciences Economiques, 07 Mai 2014

⁴¹⁴ ANDRIANJAFY Philippe Patrick, L'EMERGENCE DU SECTEUR INFORMEL URBAIN CAS TANANARIVE, Mémoire ès-Sciences Economiques, 07 Mai 2014

L'économie domestique ou familiale assimilable au secteur informel concerne des activités légales et honorables et dont les principales sont des activités de service (le ménage, la couture, le jardinage, le bricolage, la coiffure, vente, garde des enfants ou des malades ou personnes de troisième âge, chauffeur, transport, les petites réparations comme l'électronique et l'électroménager, construction, menuiserie,...), les transformations et ventes de certains produits alimentaires (fabrication et vente de petits pains : mofo gasy, misao, café, gâteaux, vary, mofoakondro, godrogodro,...), des activités de services à personne : la garde des enfants, des malades et des personnes âgées et les transports des personnes,... Elle représenterait 2/3 du PIB⁴¹⁵.

L'économie souterraine ou économie clandestine ou au noir a une surface beaucoup plus large que le secteur informel. En effet, le secteur informel est nécessairement l'exercice d'une activité licite et légale mais en dehors des prescriptions de formalité légales que ce soit en matière d'autorisation, de contrôle, de comptabilité, ou d'enregistrement.

Par contre, l'économie souterraine ou au noir peut contenir aussi en plus du secteur informel des activités illégales et illicites comme la vente clandestine de produits interdits (drogues, trafics humains, activités criminelles,...), le travail au noir (proxénétisme, exploitation, esclavage,...), ou fortement réglementés (armes, médicaments, travailleurs de sexes⁴¹⁶, ...). En plus, le secteur informel n'est pas clandestin ; il s'exerce en « Jua Kali »⁴¹⁷.

2- Hétérogénéité de contenu de l'informalité

Doré et déjà, le secteur informel présente des difficultés à la fois théoriques et pratiques pour lui donner des caractéristiques spécifiques et propres. Celles-ci sont nombreuses et peuvent se démarquer d'une activité à une autre et des acteurs à d'autres, d'un environnement et d'un milieu social ou géographique ou autre à autres.

Le secteur informel englobe tous les secteurs d'activités primaires, secondaires et tertiaires. Ces activités peuvent se manifester de diverses manières et avoir différentes structures propres. Elles sont complexes, hétérogènes, dynamiques, de création personnelle ou collective ou familiale ou amicale, fragiles, généralement de petites ou modestes tailles,...

⁴¹⁵ « Les données se réfèrent à un échantillon de 22 pays de l'Afrique, de l'Asie et de l'Amérique Latine. De son côté, le BIT estime que l'emploi dans le secteur informel varie de 19% à 71% de l'emploi total dans des différents pays de l'Afrique, de 6% à 54% en AMERIQUE Latine, de 10% à 71% en Asie (BIT 2002) » in ANDRIANJAFY Philippe Patrick, L'EMERGENCE DU SECTEUR INFORMEL URBAIN CAS TANANARIVE, Mémoire ès-Sciences Economiques, 07 Mai 2014

⁴¹⁶ Travailleurs de sexes : prostitution (jadis mais délaissée car péjorative).

⁴¹⁷ V. supra.

Le secteur informel est ainsi composé d'éléments de différentes natures et d'activités diverses et même parfois étrangères les uns des autres. Il peut être simple ou banal, vente de tomates par exemple, ou complexe, comme la vente en réseaux de matériels de haute technologie. Le secteur informel est donc composé de plusieurs activités de production de biens ou de services variant selon le degré d'imagination de chaque opérateur⁴¹⁸.

Le secteur informel est généralement vulnérable car il n'a aucune protection socio-juridique. Il est précaire et exercé par des gens qui sont dans une précarité profonde. Les acteurs sont souvent liés par des liens ou des contrats déséquilibrés sans protection juridique. En plus, ils peuvent être à tout moment démantelés par l'Etat ou l'administration locale.

Le secteur informel porte parfois la dénomination de « Unité de Production Informelle⁴¹⁹ » (UPI). Les UPI ont une part considérable dans le secteur économique malgache⁴²⁰.

Paragraphe 2- L'ampleur de l'économie informelle

Nous allons toucher la portée et l'importance du secteur informel.

A- Le phénomène

Les informations relatives au secteur informel et à la fraude fiscale sont difficiles à obtenir car les individus engagés dans de telles activités ne désirent généralement pas se faire connaître. Néanmoins, l'estimation du secteur informel et de la fraude est intéressante puisqu'elle permet de se faire une idée du poids socio-économique et de l'ampleur du manque à gagner au niveau des finances publiques.

Le secteur informel à Madagascar continue à se développer et s'est surtout développé ces dernières années à cause de la crise politique de 2009 et de la perte de plusieurs emplois suites aux fermetures de plusieurs entreprises. L'emploi dans le secteur informel représente actuellement 90 % de l'emploi total⁴²¹.

⁴¹⁸ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴¹⁹ Jean-François Gautier, Faly Rakotomanana et François Roubaud, L'impôt sur les facteurs de production est-il une solution pour fiscaliser les entreprises informelles ?, Projet Madio, DT/99/10, 1999.

⁴²⁰ « Environ 60% sont de Unités de productions informelles (nom donné aux petites entreprises individuelles du secteur informel : les marchands ambulants, les marchands sur les voies publiques etc.) » in RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴²¹ BIT, 2013

Une diversification accrue des emplois informels et donc du secteur informel avec une précarité des conditions du travail constitue une réalité quotidienne. La croissance des micro-entreprises et des gargotes confirme les difficultés d'insertion sur le marché du travail et traduit les stratégies individuelles et familiales face à la pauvreté : en 2011-2012, la création d'entreprises individuelles est à un niveau jamais atteint depuis 2005⁴²².

De manière générale, l'on a constaté une prépondérance de jeunes et d'ouvriers parmi les travailleurs informels. En outre l'économie informelle s'est largement diversifiée avec la crise. Près de 70% des travailleurs victimes de la crise se sont convertis au commerce généralement informel alors que 13% exercent des activités plus « techniques » (électricité, maçonnerie, soudure, mécanique automobile,...).

L'économie informelle ou le secteur informel apparaît comme un creuset d'emplois certes, mais aussi comme une niche de pauvreté et d'inégalités. En conséquence, le secteur informel est avant tout un secteur de subsistance et de survie. Et si le pouvoir public ne prend pas le problème au bras le corps, le phénomène va croissant au-delà des 2 280 500 unités de productions classées informelles en 2012⁴²³.

B- Apport du secteur informel et de l'emploi informel

Malgré de ce qu'on peut dire du mal du secteur informel, celui-ci n'est pas dénué d'une valeur ajoutée socio-économique. Madagascar traverse une crise socio-économique alarmante et les différentes statistiques qu'elles soient nationales ou internationales en témoignent cette situation. Il est classé comme le pays le plus pauvre au monde en terme de revenus (moins de 400\$ annuel par habitant) alors que 92% de sa population vit sous le seuil de la pauvreté avec 2 \$ PPP⁴²⁴.

⁴²² Ib ; OUSSEINE Abdoufatah, Relance économique après la crise de Madagascar, Fac-DEGS, Département d'Economie, Mémoire es-Economie, 2013 : « La création et la vente de produit dans les petits coins et au long des chemins et routes est une manifestation flagrante du problème du chômage qui touche tous les secteurs sociaux notamment les jeunes. Ce phénomène informel est en plein expansion comme des champignons ou comme des bulles de neiges. »

⁴²³ Enquête sur le secteur informel à Madagascar, INSTAT 2012

⁴²⁴ Rapport Instat et Banque Mondiale, 2013 ; rapport UNDP, 2013. Le taux de 90% est aussi une conséquence de la crise politique de 2009 et devenue en plus depuis lors socio-économique. Avant cette crise, le taux de pauvreté était augmenté de 43,9% en 2001 à 61,6% en 2002, il n'a toujours pas réussi à descendre en dessous du seuil de 50%, Rapport Banque Mondial, 2006

En outre, nulle part au monde, les créations d'emploi n'ont été capables d'absorber tous les chômeurs et les surplus de main d'œuvre libérés par des taux de croissance de la population active proches de 2% dans les pays en développement et bien supérieurs aux taux de croissance de la population dans les pays africains⁴²⁵.

Madagascar connaît un chômage galopant et qui s'est encore accru en 2009 suite au licenciement et des destructions massives de plusieurs entreprises et des mouvements de vandalisme des entreprises⁴²⁶ qui avaient frappait le pays pendant cette période. En conséquence, le taux de chômage et le sous emploi ont explosé alors que les taux de chômage ont atteint et dépassé le taux de 10%⁴²⁷ avec une forte composante de sous emploi dans des pays qui n'ont subi de crise politique.

De tout ce qui précède⁴²⁸, le malgache va chercher une voie de survie et de subsistance avec sa famille ou ses proches et recourt au secteur informel. Des études ont même révélé que 83% des Malgaches gagnent leur vie dans le secteur informel en 2007⁴²⁹, une période avant crise 2009. Le nombre de Malgaches exerçant des métiers informels s'est accru de manière significative depuis les années 90.

Le travail indépendant au sens large d'auto-emploi est l'une des principales composantes de l'emploi informel et du secteur informel. La création d'emploi non salarié a par conséquent été le moyen par lequel un équilibre a pu être atteint sur les marchés du travail des pays en développement mais aussi des autres régions. Dans la Commune Urbaine d'Antananarivo, le nombre d'UPI s'est multiplié et a atteint 33,7% entre 1995 et 1998, ensuite 25,5% entre 1995 et 2001 alors qu'entre 2008 et 2009, les activités informelles ont augmenté de 13% dans le pays⁴³⁰.

La caractéristique du secteur informel pour assurer la subsistance est l'insuffisance des revenus familiaux, donc la faiblesse du pouvoir d'achat de la population et l'absence d'habitat décent influent le choix d'intégrer dans le secteur informel.

⁴²⁵ Jacques Charmes, Les origines du concept de secteur informel et la récente définition de l'emploi informel, l'Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris

⁴²⁶ Nombre de la perte d'emplois à cause de la crise 2009 : 1 250 716, Rapport BIT, 2013.

⁴²⁷ Jacques Charmes, Les origines du concept de secteur informel et la récente définition de l'emploi informel, l'Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris

⁴²⁸ Il y a d'autres causes qui motivent le secteur informel et que le secteur informel ne date pas aujourd'hui.

⁴²⁹ Madagascar tribune, 23 Octobre 2007, par Felana in RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴³⁰ Projet MADIO, 1995,1998, 2001, enquête1-2-3, phase 2 ? Madagascar tribune, 20 Juillet 2010 par Mona

Il convient de rappeler qu'à l'heure actuelle, l'emploi informel se définit par les caractéristiques de l'emploi occupé, en l'occurrence le non enregistrement ou l'absence de protection sociale (emplois non protégés), le secteur informel (défini par les caractéristiques de l'unité économique dans laquelle travaille la personne) étant considéré comme une de ses composantes.

Paragraphe 3- L'imposition du secteur informel : l'impôt synthétique

Il sera question de voir s'il faut fiscaliser le secteur informel ou non.

A- Débat sur la fiscalisation ou défiscalisation du secteur informel

Un débat entre fiscaliser le secteur informel et le défiscaliser est ouvert et continue à faire couler beaucoup d'encre entre différents auteurs. Le secteur informel participe incontestablement à créer une valeur ajoutée socio-économique à Madagascar et dans les PED.

L'apport en valeur ajoutée de l'informel au PIB à Madagascar a été estimé à 16% en zone urbaine alors qu'elle était estimée à 15% au Cameroun, au Bénin⁴³¹.

Le secteur de l'économie informelle est reproché d'échapper aux obligations fiscales et ne participe à la solidarité nationale. Il est en conséquence assimilé par certains à une évasion fiscale frauduleuse alors que d'autres défendent le contraire.

Ainsi la question de la fiscalisation du secteur informel se pose mais il convient de reconnaître que la question est complexe qu'elle n'apparaît. En effet, il y a un certain nombre de contraintes⁴³² quant à la fiscalisation dudit secteur comme le niveau de vie des acteurs informels, le caractère familial du secteur, la complexité des procédures des formalités et le coût administratif et la possibilité technique d'appliquer un impôt à des entreprises n'ayant aucune culture documentaire (facturation, comptabilité).

Deux courants s'affrontent sur la situation fiscale du secteur informel. D'un côté, on estime que le secteur constitue une source de manne fiscale intéressante et que l'Etat ne peut pas négliger les recettes fiscales qui peuvent en être issues.

⁴³¹Jean-François Gautier, Faly Rakotomanana et François Roubaud, L'impôt sur les facteurs de production est-il une solution pour fiscaliser les entreprises informelles ?, Projet Madio, DT/99/10, 1999.

⁴³²Jean-François GAUTIER, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet Madio, juin 2000

En plus, imposer le secteur informel va permettre de promouvoir un traitement égalitaire des citoyens devant la loi⁴³³, ce qui va assurer une justice sociale et ne pas avoir deux poids de mesure. De surcroît, l'imposition est du ressort de la souveraineté du pouvoir, et donc aucun secteur ne peut échapper de la cotisation fiscale obligatoire à la méprise de la volonté de l'Etat.

En définitive, le secteur informel doit participer aux charges publiques au même titre que les formalistes qui payent les impôts. En plus d'autres raisons non-fiscales sont avancées comme des raisons commerciales (concurrence), sanitaires (contrôle et sécurité alimentaires,...) etc.

En plus, la fiscalisation de l'informel permettrait un « transfert » d'une partie de la charge fiscale du secteur formel vers le secteur informel⁴³⁴, ce qui aura pour conséquence une participation citoyenne du secteur informel aux charges publiques et une diminution du fardeau fiscale trop élevé des entreprises formelles. Cela va réduire le caractère « désincitatif⁴³⁵ » des impôts élevés du secteur formel.

Dans l'autre courant, on y trouve les pourfendeurs traditionnels de toute imposition : ils s'opposent à l'existence de l'impôt lui-même. Le non-paiement de l'impôt ne serait pas une fraude mais c'est une résistance à l'arbitraire d'une minorité qui détient le pouvoir. D'autres estiment que le rejet de l'impôt dans le secteur informel manifeste le fruit d'une carence de légitimité des Etats dans les PMA⁴³⁶.

D'autres arguments spécifiques en faveur de la défiscalisation de l'informalité sont avancés. Le secteur informel permettrait de réduire les inégalités et les injustices sociales en faveur des plus démunis se trouvant dans une situation de précarité peu supportable. Ainsi, taxer le secteur informel va revenir à imposer les sources de revenus et le gain pain de la population fragile sans sources de revenus stables.

Donc, à terme proche, cette imposition va agrandir encore le fossé de la pauvreté et des inégalités. Pour justifier cet argument, certains auteurs avancent que les activités informelles ne fournissent qu'un revenu de survie⁴³⁷ et de solidarité mais non un enrichissement personnel.

⁴³³ Medahri Alaoui, 1989

⁴³⁴ Rapport Thill, 1991.

⁴³⁵ Jean-François Gautier, Faly Rakotomanana et François Roubaud, L'impôt sur les facteurs de production est-il une solution pour fiscaliser les entreprises informelles ?, Projet Madio, DT/99/10, 1999.

⁴³⁶ Pheuphanh Ngaosyvathn, 1975 ; Fotsing, 199 in ROUBEAU François, Fiscaliser le secteur informel : est-ce souhaitable est-ce possible ?, Projet Madio, no 9723/E, mais 1997.

⁴³⁷ Lautier, 1994 ; Latouche, 1991

Or une fiscalisation de l'économie informelle, qui ne court pas à l'accumulation et à la maximisation du profit étant étrangères aux entreprises informelles⁴³⁸, conduirait encore à réduire les possibilités d'embauche des membres de la famille et d'autres personnes.

Il serait donc normal de ne pas fiscaliser le secteur informel au risque d'engouffrer de plus et de précariser les conditions de vie⁴³⁹ et de travail des pauvres.

Le débat entre fiscaliser ou non le secteur informel suggère une lecture différente du problème. En effet, il est beaucoup plus théorique et ne tient pas compte de la situation réelle du vécu des acteurs de l'informel.

D'une part, dire que le secteur informel est tout simplement un moyen de subsistance et n'entraîne pas une valeur ajoutée d'enrichissement dans le patrimoine personnel ne peut pas être sans nuance. Des enquêtes statistiques ont indiqué qu'une partie des revenus issus de l'informel est supérieure à la base imposable et même supérieure à certains revenus issus du secteur formel qui est imposé.

Pour étayer cela, une étude a montré que 20% des indépendants informels au Conakry gagnent des salaires très élevés alors que l'enquête sur le secteur informel dans l'agglomération d'Antananarivo a estimé que le salaire moyen des chefs d'entreprises informelles est 6 fois supérieur au salaire minimum⁴⁴⁰.

Les revenus de l'informel sont en plus parfois complémentaires à d'autres revenus, donc l'informel constitue une activité secondaire. Ainsi, le revenu global est composé de revenus formels et de revenus informels, donc consistant, et en conséquence imposable. A Madagascar, les actifs informels menant également une activité dans le secteur formel représentent 14% de l'ensemble des informels alors qu'ils sont de 12% à Yaoundé (Cameroun)⁴⁴¹.

B- Le secteur informel, un havre de la fraude fiscale ?

La fraude fiscale revêt d'abord une dimension financière car elle génère une perte de ressources fiscales.

⁴³⁸ Lautier 1994, p. 68 in Jean-François Gautier, Faly Rakotomanana et François Roubaud, L'impôt sur les facteurs de production est-il une solution pour fiscaliser les entreprises informelles ?, Projet Madio, DT/99/10, 1999.

⁴³⁹ Charmes, 1980.

⁴⁴⁰ Jean-François Gautier, Faly Rakotomanana et François Roubaud, L'impôt sur les facteurs de production est-il une solution pour fiscaliser les entreprises informelles ?, Projet Madio, DT/99/10, 1999.

⁴⁴¹ Ib.

Néanmoins, si la fraude grève les capacités des gouvernements à faire face à leurs dépenses, elle s'oppose aussi à la répartition équitable du fardeau du financement public entre les contribuables en accroissant le poids de ceux qui demeurent honnêtes en payant régulièrement leurs contributions fiscales.

C'est dans cet esprit que les Etats cherchent toujours les parades qui permettraient au secteur informel de supporter une partie de la douleur fiscale et participer à la solidarité fiscale nationale. Certaines mesures notamment légales comme l'impôt synthétique à Madagascar sont entreprises pour y parvenir bien que certains estiment que le secteur informel a toujours payé des impôts.

1- La fiscalité de l'informel avant l'institution de l'impôt synthétique

On a tendance de présenter le secteur informel comme une forme d'échappement à l'impôt, donc une fraude fiscale. Mais dire que le secteur informel échappe à toute forme d'imposition, c'est lui faire un faux procès. Cela peut paraître paradoxe et pourtant certaines enquêtes sur des micro-entreprises et sur le secteur informel des PED le témoignent. Ces études ont montré qu'une part importante de ces entreprises est soumise à au moins un impôt⁴⁴².

Ce fait récuse la conception « libérale » selon laquelle le secteur informel est un havre ou espace de liberté, où les acteurs sont motivés par le souhait d'échapper à toute réglementation étatique et par conséquent fiscale⁴⁴³. Il en est ainsi d'un entrepreneur informel qui trouve qu'il lui est fiscalement avantageux de rester dans l'informel au détriment du formel⁴⁴⁴ et quand il constatera que les avantages se trouvent dans l'autre côté, il changera de casquette pour se régulariser.

A Madagascar, l'enquête MADIO sur les unités de production « informelles », menée en 1995 dans l'agglomération d'Antananarivo, estime que près de 19% d'entre les UPI sont déclarées auprès des autorités fiscales de l'Etat. Ce qui laisse entendre que l'informel pour ces UPI est ultérieur à la déclaration.

⁴⁴² MADIO, 1995 ; Morrisson et al. 1994, Lautier, 1994 ; Oudin, 1991.

⁴⁴³ H. de Soto, 1994.

⁴⁴⁴ Il y a alors fraude fiscale

2- Pour une fiscalisation du secteur informel

Une question se pose ici. L'informel est-il imposable ? La réponse à la question est d'une évidence difficilement contestable malgré les arguments que peuvent avancer les anti-impôts⁴⁴⁵. Nous reconnaissons les arguments avancés par les uns et les autres et ainsi que leurs forces. Aussi, nous situons-nous sur une position pragmatiques, conciliant les intérêts de l'Etat tout en assurant une source de revenu des acteurs démunis de l'informel et non ceux qui échappent « brutalement » alors qu'ils répondent sans restriction ni nuance aux conditions légales d'imposition.

Nous pouvons reprendre les arguments avancés par les défenseurs de l'imposition du secteur informel comme la participation aux charges publiques, l'égalité devant la loi, la solidarité nationale,... Ce sont des arguments, à notre avis, suffisants en eux-mêmes. Encore qu'ils ne sont pas avancés pour dépouiller les revenus de ceux qui exercent l'économie informelle mais seulement qu'ils participent selon leur capacité contributive. Ici, cette capacité contributive et élargie devant être accrue pour ne pas creuser le fossé de la pauvreté dans lequel ils se trouveraient.

En plus, personne n'est légitime pour apporter atteinte aux intérêts et à l'efficacité d'action et de contrôle de l'Etat. Ainsi, le secteur informel, dans son acception « fraude fiscale » contrarie à la fois l'efficacité et l'équité de la collecte des ressources publiques.

Elle traduit également les lacunes du contrôle qu'exercent les pouvoirs publics sur les agents privés et témoigne de la méconnaissance et l'ignorance des causes et des schémas par lesquels les contribuables informels éludent l'impôt.

Il est évident que l'informel contient en son sein une connotation de fraude fiscale et donne lieu à l'évasion fiscale qui peut être généralisée et même manifester la méprise des lois. Il a en outre un effet de découragement pour les contribuables honnêtes qui seront tentés de basculer dans le paradis fiscal informel pour bénéficier de ce havre fiscal. Il y a ainsi un risque « d'allergie fiscale⁴⁴⁶ ».

⁴⁴⁵ V. supra.

⁴⁴⁶ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

En plus, ce n'est pas la situation du droit ou juridique qui fonde l'imposition. Celle-ci se justifie à chaque fois qu'il y a une valeur ajoutée ou un gain de profit. Ainsi, l'imposition tient compte à premier abord des réalités socio-économiques et le juridique⁴⁴⁷ va en extraire le non-imposable. Certains auteurs ont affirmé que « *le réalisme du droit fiscal tient au fait qu'il frappe les réalités économiques et non les situations de droit*⁴⁴⁸ ».

De son côté, J. KIRKPATRIK affirme que « *le droit fiscal se fonde sur des réalités* »⁴⁴⁹, et quant à Maurice COZIAN, il avance que « *le réalisme du droit fiscal appréhende moins les situations juridiques que les situations de fait*⁴⁵⁰ ». Le réalisme du droit fiscal a été posé par le Conseil d'Etat français dans son arrêt du 21 janvier 1921, *syndicat des agents généraux des compagnies d'assurance du territoire de Belfort*.

Le commissaire du gouvernement CORNEILLE a argumenté en avançant que : « la loi fiscale est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit où elle se trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc, non seulement des situations de droit, mais aussi des états de fait⁴⁵¹ ».

Or, le secteur informel est une situation de fait, il doit alors être soumis à l'impôt. En conséquence, les acteurs du secteur informel seront autant soumis à l'impôt au même titre que ceux du secteur formel. Il appartiendra donc au pouvoir public de définir les mécanismes de récolte de l'impôt informel⁴⁵².

On a pu avancer que le secteur informel est aussi en partie issu d'une méconnaissance des obligations fiscales des entrepreneurs. Cet argument peut peut-être tenir dans d'autres époques. Mais à l'heure actuelle, il ne semble pas raisonnable qu'il soit valable dans une époque où la NTIC se propage. En plus, l'informel dans l'agglomération de Tana ne saurait pas se justifier par l'ignorance des obligations légales fiscales des acteurs à peine de manifester une mauvaise foi flagrante et une malhonnêteté moins tolérable.

⁴⁴⁷ C'est le réalisme du droit fiscal.

⁴⁴⁸ Jean Claude MARTINEZ et Pierre Di MALTA, *Droit fiscal contemporain*, LITEC 1989 p. 54 in RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴⁴⁹ Dans le Journal pratique de droit fiscal et financier (belge), 1969, N°6-7, p. 161 à 176. Source : M. COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LITEC, 4^{ème} éd., 1999.

⁴⁵⁰ COZIAN (M.), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LITEC 4^{ème} édition, 1999, p. 18

⁴⁵¹ Id. in RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

⁴⁵² V. infra.

3- L'intervention de la loi fiscale dans le secteur informel : l'impôt synthétique

Suite aux difficultés pratiques et techniques qui faisaient peser un lourd poids fiscal sur les petites entreprises, l'Etat se devait de reformer son système fiscal pour répondre à ces difficultés et élargir l'assiette fiscale en introduisant l'impôt synthétique⁴⁵³ (IS).

Une réforme du système fiscal à travers une harmonisation du CGI a eu lieu en 2008 et a regroupé les quatre impôts (impôts analytiques : la taxe professionnelle ou la patente, l'impôt sur les Revenus Non Salariaux ou IRSM, la Taxe Sur les Transactions ou TST, et les impôts locaux tels que la Taxe foncière et les droits de place sur les marchés) qui frappaient les petites entreprises malgaches en un seul impôt dit IS⁴⁵⁴.

L'IS est un impôt plus simple pour les petites entreprises et unités de production informelles. Ainsi, la complexité tant dénoncée est remplacée par une simplicité destinée à contribuer à leur formalisation.

Le CGIM⁴⁵⁵ a défini l'IS dans son Article 01.02.01 : « Il est institué un impôt unique, dénommé « Impôt synthétique », représentatif et libératoire de l'impôt sur les revenus et des taxes sur les chiffres d'affaires, perçu au profit des Collectivités Territoriales Décentralisées⁴⁵⁶, le Fonds National pour l'Insertion du Secteur Informel⁴⁵⁷, et la Chambre de commerce et de l'industrie⁴⁵⁸ ... ».

L'Article 01.02.02 CGIM a cité à titre indicatif les personnes, les activités et le domaine de l'IS tout en donnant le fisc tout pouvoir d'appréciation en ce qui concerne un domaine non prévu ou ne répondant pas aux critères par lui posés.

⁴⁵³ Loi 99.032 de la Loi de Finances 2000 dans ses articles 01.06.01 et suivants ; Décision 01/2000-MBDPA/SG/DGI/DELF du 05 septembre 2000. L'IS était jadis un impôt d'Etat.

⁴⁵⁴ Ces impôts présentaient des taux d'imposition différents (sauf pour la patente qui est un impôt forfaitaire), et donc avec des modalités de calcul différentes. Ce qui rendait les calculs difficiles et compliqués, non seulement pour le contribuable, mais aussi pour les agents du fisc. Cela constituait une grande perte fiscale pour l'Etat car pris individuellement, le taux d'imposition était insignifiant, car la matière imposable était moins élevée alors que le taux de l'impôt synthétique était proportionnel de la matière imposable qui a, dès lors, augmenté, devenant ainsi consistant. Cela est compréhensif car il s'agit du revenu de la même personne.

⁴⁵⁵ CGIM 2014

⁴⁵⁶ 39% pour la région et 60% pour la Commune

⁴⁵⁷ 2%

⁴⁵⁸ 3%

Ainsi, « Sont soumis à l'Impôt Synthétique, les personnes physiques ou morales et entreprises individuelles exerçant une activité indépendante lorsque leur chiffre d'affaires annuel, revenu brut ou gain estimé hors taxe, est inférieur à Ar 20 000 000 :

- les agriculteurs, éleveurs et pêcheurs ;
- les producteurs ;
- les artisans ;
- les commerçants ;
- les prestataires de service de toute espèce ;
- les personnes exerçant des professions libérales ;
- les artistes et assimilés ;
- les gargotiers avec ou sans boutiques ;
- le propriétaire d'un seul véhicule conduit par lui même et comportant moins de neuf places payantes, s'il s'agit de transport de personnes, ou ayant une puissance inférieure à 10CV, s'il s'agit de transport de marchandises, ainsi que l'entreprise de transport par véhicule non motorisé (charrette, pousse-pousse, pirogue etc...).

L'Administration des impôts est en droit de soumettre d'office le contribuable au régime fiscal de droit commun, si d'après les éléments recueillis, le contribuable ne remplit pas les conditions prévues précédemment. »

L'idée directrice de ces dispositions est de faciliter, simplifier et harmoniser le système fiscal des petites entreprises et d'inciter la conversion du secteur informel au secteur formel.

Cette incitation est aussi renforcée par un taux d'imposition moins significatif car plus faible de 5%⁴⁵⁹. Ce taux frappe la matière imposable inférieure (chiffres d'affaires, revenu brut ou gain acquis par le contribuable durant l'exercice clos au 31 Décembre de l'année antérieure⁴⁶⁰) de Ar 20 000 000 annuel⁴⁶¹.

L'autre idée conduite par l'IS est de fusionner les différents impôts soumis aux petits contribuables (TVA, IR, TP) mais aussi de simplifier les obligations procédurales administratives comme les déclarations mais aussi les obligations comptables. Il convient de souligner que le calcul de l'IS est effectué par le contribuable lui-même⁴⁶².

⁴⁵⁹ CGIM, Article 01.02.05.- Le taux de l'impôt est fixé à 5p.100 de la base imposable. L'impôt ne peut en aucun cas être inférieur à Ar 16 000. L'impôt est valable pour une année.

⁴⁶⁰ CGIM, Article 01.02.04.-

⁴⁶¹ Ministère des Finances et du Budget (MFB) : « LE CENTRE DE GESTION AGREE Antananarivo Juin 2012, p. 3-5. Abattements fiscaux : IS : Abattement de 30% de la base (Chiffre d'affaires) et plafonné à Ar 500.000 et Impôt sur les revenus : Abattement de 50% de la base (bénéfice net) et plafonné à Ar 8.000.000.

⁴⁶² L'IS se fait avec moins et de simples calculs.

Il semble que l'institution de l'IS pour lutter contre le secteur informel et la fraude fiscale informelle n'a pas répondu au rendez-vous. D'une part, une réticence de la part du contribuable s'est décelée et les « informalistes⁴⁶³ » rechignent à se présenter devant l'administration fiscale qui a succombé de son côté dans un laxisme flagrant⁴⁶⁴. D'autre part, le secteur informel est exponentiel. Ces dernières années, l'économie informelle a connu une hausse vertigineuse bien que cela était liée en partie par la destruction d'emplois à cause de la crise politique de 2009. Ainsi le secteur informel a augmenté jusqu'à 90% de l'emploi actuel⁴⁶⁵.

Il y a en effet une diversification accrue des emplois informels avec une précarité des conditions du travail. La croissance des micro-entreprises et des gargotes confirme les difficultés d'insertion sur le marché du travail formel et traduit les stratégies individuelles et familiales face à la pauvreté : en 2011-2012, la création d'entreprises individuelles est à un niveau jamais atteint depuis 2005⁴⁶⁶.

De manière générale, l'on a constaté une prépondérance de jeunes et d'ouvriers parmi les travailleurs informels.

En outre l'économie informelle s'est largement diversifiée ces dernières décennies. Près de 70% des travailleurs victimes de la crise se sont convertis au commerce généralement informel alors que 13% exercent des activités plus « techniques »⁴⁶⁷. Cela montre que l'IS souffre d'une inefficacité.

La réticence des acteurs informels semble liée surtout, du moins en partie, aux agissements de l'administration fiscale qui procéderait à des harcèlements et redressements fiscaux sans justification technique⁴⁶⁸.

⁴⁶³ Acteurs du secteurs informels

⁴⁶⁴ Les informalistes sont partout.

⁴⁶⁵ BIT, 2013.

⁴⁶⁶ Ib. La création et la vente de produit dans les petits coins et au long des chemins et routes est une manifestation flagrante du problème du chômage qui touche tous les secteurs sociaux notamment les jeunes. Ce phénomène informel est en plein expansion comme des champignons ou comme des bulles de neiges alors que l'IS voulait exactement les pousser à être formel.

⁴⁶⁷ OUSSEINE Abdoufatah, Relance économique après la crise de Madagascar, Fac-DEGS, Département d'Economie, Mémoire es-Economie, 2013

⁴⁶⁸ La Gazette de la Grande Ile, N° 3585, 30 janvier 2015, p.3

En effet, plusieurs points inquiètent les chefs d'entreprise comme la corruption et le racket fiscal que dénonce Nour Andriamamonjiarison⁴⁶⁹ : « *Le problème de la fiscalité c'est un problème de gouvernance au niveau de l'administration fiscale. Il y a des demandes exagérées de redressement qui ne sont pas justifiées du tout sur le plan technique, et il y a également des réclamations de paiements indus*⁴⁷⁰ ». Les tracasseries administratives ont été aussi avancées par les groupements et associations des opérateurs économiques, lors de leur rencontre avec le Président de la République de Madagascar, quitte, pour certaines PMI-PME à basculer dans le secteur informel⁴⁷¹.

En définitive, l'IS qui est destiné à décourager le recours au secteur informel a du mal à faire ses épreuves. Il semble qu'au lieu d'en être une solution⁴⁷², il est la première pierre pour une grande construction d'une politique destinée au secteur informel. Il mérite de tout de même le privilège de poser un pas vers le secteur formel et de prévoir la personnalité fiscale des acteurs informels.

Section 3- La corruption fiscale et le paradis fiscal

Nous allons voir la corruption fiscale et le paradis fiscal.

Paragraphe 1- La fraude fiscale par la corruption fiscale

Nous allons analyser les liens entre fraude fiscale et corruption.

A- Panorama de la corruption

Cette rubrique va appréhender la corruption.

1- La définition de la corruption

La corruption est un problème croissant et sérieux qu'il faut faire face sans relâche et elle est même une hésitation d'implication pour les bailleurs internationaux, un problème très sérieux d'autant que l'aide étrangère dans certains cas est conditionnée par la réduction de la corruption.

⁴⁶⁹ Présidente du GEM, le Groupement des entreprises de Madagascar

⁴⁷⁰ Rfi, Afrique matin, 30-01-2015

⁴⁷¹ La Gazette de la Grande Ile, N° 3585, 30 janvier 2015, p.3.

⁴⁷² RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, Mémoire, DEA en Droit des Affaires DEGS, 19 Décembre 2013

La corruption est un phénomène complexe et de ce fait elle fait l'objet l'un de plusieurs définitions ce selon l'institution qui la définit. Elle est une préoccupation intéressant les institutions nationales et internationales et fait l'objet de différentes politiques et stratégies pour son éradication. Nous allons proposer différentes définitions avancées par différents auteurs et institutions.

Le dictionnaire Le Petit Larousse affirme que la corruption est l'action de corrompre quelqu'un en le soudoyant pour qu'il agisse contre son devoir⁴⁷³.

Le Lexique des termes juridiques définit la corruption comme le « *comportement pénalement incriminé par lequel sont sollicités, agréés ou reçus des offres, promesses, dons ou présents, à des fins d'accomplissements ou d'abstentions d'un acte, d'obtention de faveurs ou d'avantages particuliers. La corruption est dite passive lorsqu'elle est le fait du corrompu, elle est dite active lorsqu'elle est le fait du corrupteur* »⁴⁷⁴.

La Banque mondiale définit la corruption comme le fait d'utiliser sa position de responsable d'un service public à son bénéfice personnel. Il y a alors corruption dès lors qu'il y a détournement de la position de responsable public ou détournement de pouvoir pour servir des intérêts personnels.

Selon la Banque asiatique de développement, la corruption est « *Tout comportement par lequel les agents du secteur public et privé obtiennent un enrichissement improprie et illicite qu'il soit personnel ou à l'avantage de relations, ou qu'ils le provoquent en profitant de leur position.* »

Cette définition a un champ large car elle ne met pas seulement l'accent sur le seul agent public. Elle met aussi dans son sillage la personne privée. En plus, la destination de l'avantage peut ne pas être personnelle ou juste le profit illicite d'une position.

Il convient de souligner que toutes les fautes causées par une mauvaise interprétation ou une incompétence ne relèvent pas forcément de la corruption à moins qu'elles ne soient motivées par un gain personnel⁴⁷⁵ ou à autrui.

Transparency International voit la corruption comme « *l'usage du pouvoir dont on est investi pour obtenir des gains personnels* ». Autrement, « *la corruption consiste en l'abus d'un pouvoir reçu en délégation à des fins privées* »⁴⁷⁶.

⁴⁷³ Le Petit Larousse, 2001.

⁴⁷⁴ Lexique des termes juridiques, éd. 17^{ème} Dalloz 2010.

⁴⁷⁵ Valts Kalniņ, Corruption: définition, causes et conséquences, Tunis (Tunisie), septembre 2014

⁴⁷⁶ Transparency International, <http://www.transparency.de/mission.html> (Dec. 15th, 1998).

La corruption est l'un des défis du monde contemporain qu'il faut éradiquer. Elle cancérisse la bonne gouvernance, elle intoxique les institutions publiques et leur fonctionnement, elle conduit au détournement des ressources publiques, elle affecte le développement du secteur privé et elle porte particulièrement un coup fatal aux pauvres⁴⁷⁷.

Les institutions du système des Nations Unies ont relevé la corruption aux priorités qu'il faut combattre. Elles assimilent la corruption à un « *phénomène social, politique et économique complexe* » qui « *contribue à l'instabilité gouvernementale, s'attaque aux fondements des institutions démocratiques en faussant les élections, en corrompant l'Etat de droit* » et « *ralentit le développement économique en décourageant les investissements directs à l'étrangers et en plaçant les petites entreprises dans l'impossibilités de surmonter les 'coûts initiaux' liés à la corruption* ».

L'institut international de planification de l'éducation de l'UNESCO a étudié plus particulièrement la corruption dans l'éducation. A ce titre, il donne la définition suivante : « *la corruption est l'utilisation systématique d'une charge publique pour un avantage privé, qui a un impact significatif sur la disponibilité et la qualité des biens et services éducatifs et, en conséquence, sur l'accès, la qualité ou l'équité de l'éducation* »⁴⁷⁸.

Les institutions de l'Union Européenne appréhende de son côté la corruption. Ainsi l'Assemblée Parlementaire du Conseil de l'Europe définit la corruption comme « *l'utilisation et l'abus du pouvoir public à des fins privées* ». Pour la Commission des Communautés Européennes, « *la corruption est liée à tout abus de pouvoir ou toute irrégularité commis dans un processus de décision en échange d'une incitation ou d'un avantage indu* ».

La définition donnée par le groupe multidisciplinaire sur la corruption du conseil de l'Europe est légèrement différente « *la corruption est une redistribution illicite ou tout autre comportement à l'égard des personnes investies de responsabilités dans le secteur public ou secteur privé, qui contrevient aux devoirs qu'elles ont en vertu de leur statut d'agent d'Etat, d'employé du secteur privé, d'agent indépendant ou d'un autre rapport de cette nature et quivise à procurer des avantages indus de quelque nature qu'ils soient, pour eux-mêmes ou pour un tiers* ».

⁴⁷⁷ Inge Amundsen, Political Corruption: An Introduction to the Issues, Chr. Michelsen Institute, 1999

⁴⁷⁸ Système des Nations Unies in RAZANAJATOVO Hajatiana, La corruption au sein de l'administration publique malgache : causes, effets et politique de lutte contre la corruption, Fac-DEGS, Maîtrise es-Sciences Economiques, 16 Mai 2012

L'Organisation mondiale des parlementaires contre la corruption retient la définition suivante : la corruption, c'est « *abuser d'une charge publique à l'avantage du secteur privé, à l'avantage d'un particulier ou d'un groupe à qui l'on doit allégeance. Il y a donc corruption lorsqu'un agent public accepte, sollicite ou extorque un paiement, ou encore lorsqu'un agent privé offre de payer pour se soustraire à la loi en vue d'un avantage commercial ou personnel*⁴⁷⁹. »

Le code pénal malgache appréhende la corruption dans la section II dont notamment les paragraphes 2 et 4. Il s'en déduit que la concussion et la corruption sont la perception, l'offre ou la promesse de perception, sur sollicitation ou sur offre, de la part d'un agent public (concussion, corrompu) ou d'un particulier (corruption, corrupteur), d'un avantage pour des fins personnelles ou d'un excédant de ce qui est dû dans l'exercice des fonctions ou d'un mandat publics contrairement à la loi⁴⁸⁰.

Le Code de Déontologie de l'Administration et de Bonne Conduite des Agents de L'Etat⁴⁸¹, définissant par déduction intuitive la corruption, dispose que tout agent public doit s'assurer et assurer sa mission en toute intégrité avec transparence et éviter toute situation suspecte et équivoque ou délictuelle.

Il ne doit ni réclamer ni accepter ou recevoir, directement ou indirectement, aucun paiement, don, cadeau, ou autre avantage, matériel ou immatériel, en nature ou en numéraire, pour s'acquitter ou s'abstenir de s'acquitter des ses obligations ou fonctions⁴⁸².

Le BIANCO retient la définition suivante pour la corruption : « *le mauvais usage de pouvoirs dont on est investi à des fins personnelles ou comme la commercialisation du pouvoir administratif* ».

Le pouvoir administratif détourné à des fins de corruption ou de concussion (en contrepartie d'un avantage de quelque titre et/ou nature que ce soit ou à des fins personnelles ou relationnelles) est ainsi assimilée à une marchandise.

⁴⁷⁹ L'Organisation mondiale des parlementaires contre la corruption, Combattre la corruption : Manuel du parlementaire, août 2005

⁴⁸⁰ Articles 174 et s ; articles 177 et s CPM.

⁴⁸¹ Décret N° 2003-1158 du 17 décembre 2003.

⁴⁸² Code de Déontologie de l'Administration et de Bonne Conduite des Agents de L'Etat : Articles 16, 17, 18 et s.

Plusieurs auteurs ont, à leur tour, essayé de définir la corruption. La corruption est aussi définie par l'économiste Ulrich comme étant « *le noyautage du bien commun par des intérêt particuliers* ». La corruption est « *l'obtention de services ou de biens par le biais de l'influence assurée par la fonction publique ou la fortune privée, et qui génèrent un enrichissement illicite* »⁴⁸³.

A la lecture des différentes définitions arrêtés (par les textes légaux) ou proposées (sans valeur juridique), la corruption est un cancer, la perversion ou le détournement d'un processus ou d'une interaction avec une ou plusieurs personnes, physiques ou morales privées ou publique⁴⁸⁴, dans le dessein, pour le corrupteur (la personne privée et même publique), d'obtenir des avantages ou des prérogatives particulières ou, pour le corrompu, d'obtenir une rétribution en échange de sa bienveillance alors que c'est contraire à la loi et même à l'éthique...

La corruption est donc l'attitude par laquelle une personne use et abuse des prérogatives attachées à sa fonction pour accomplir un acte souvent illicite en échange d'une rémunération ou des avantages matériels ou immatériels ou de tout autre forme de contrepartie.

Dès lors, la corruption est un jeu qui se joue à deux parties, la corruption conduit des agents du secteur public et du secteur privé à se livrer à des activités illégales, illicites ou illégitimes qui portent atteinte aux perspectives socioéconomiques d'un pays et dégradent ses institutions politiques et sociales tout en cancérisant l'Etat et ses institutions privées et publiques.

La corruption, un symptôme de la faiblesse des systèmes politique, social, judiciaire et économique, manifeste l'immoralité des acteurs publics et l'absence d'intégrité de ceux-ci.

Un bon moyen de savoir s'il y a corruption ou non consiste à déterminer si les activités publiques se déroulent dans un climat d'ouverture, de transparence et de reddition de comptes⁴⁸⁵.

Même lorsque la corruption est généralisée, ceux qui s'y livrent cherchent à la cacher au public. La corruption n'est rien de nouveau et n'est pas confinée à telle ou telle région du monde.

⁴⁸³ RAZANAJATOVO Hajatiana, La corruption au sein de l'administration publique malgache : causes, effets et politique de lutte contre la corruption, Fac-DEGS, Maîtrise es-Sciences Economiques, 16 Mai 2012

⁴⁸⁴ Il convient de souligner qu'une personne publique peut se rendre coupable de corruption en corrompant une autre personne (publique ou privée).

⁴⁸⁵ Reddition des comptes : acte par lequel un mandataire public ou privé, un comptable,... présente les comptes de sa gestion.

Au contraire, c'est un phénomène mondial, bien que sa gravité varie d'un pays à l'autre. Elle n'est pas l'apanage des pays du monde en développement mais concerne aussi les pays développés⁴⁸⁶.

« La corruption est un mal insidieux dont les effets sont aussi multiples que délétères. Elle sape la démocratie et l'état de droit, entraîne des violations des droits de l'homme, fausse le jeu des marchés, nuit à la qualité de la vie et crée un terrain propice à la criminalité organisée, au terrorisme et à d'autres phénomènes qui menacent l'humanité »⁴⁸⁷.

Selon l'APEC, la corruption est un problème qui doit être saisi par tous les Etats et gouvernements quelque soit le niveau du développement pour le combattre⁴⁸⁸.

Madagascar et les Comores, comme l'ensemble des PED, sont ensorcelés par la corruption et cela à grande échelle. Tous les rapports du BIANCO⁴⁸⁹ affirment que toutes les administrations publiques et les services administratifs sont touchés par la corruption⁴⁹⁰. De son côté, Transparency International n'en est pas tendre pour la Grande-Île. Transparency international a classé Madagascar au 133ème rang mondial sur 174 pays (points : 28%), contre 127ème l'année 2013 sur l'Indice de Perception de Corruption⁴⁹¹.

2- Les formes et manifestations de la corruption

La majorité des conventions des institutions internationales⁴⁹² ne définissent pas ce qu'est la corruption mais elles en établissent les offenses c'est-à-dire les formes et manifestations qu'elle peut prendre.

Mais à vrai dire, il n'est pas possible d'établir d'une manière exhaustive toutes les formes de corruption. En effet, les agents, corrompus et corrupteurs, ne manquent jamais d'imagination pour inventer une autre forme de corruption dans le but de l'adoucir et la justifier en lui donnant une autre appellation.

⁴⁸⁶ Les scandales des Olympiques (match truqués, paris fraudés ou corrompus,...) et de la Commission Européenne (lobbys des entreprises de cigarettes contre la directive sur la réglementation des ventes des cigarettes sur l'espace de l'UE,...), USA (lobbys au congrès, ...), Suisse (avec le système de dessous de tables,...)

⁴⁸⁷ Kofi A. Annan, ex Secrétaire général des Nations Unies in Office des nations unies contre la drogue et le crime, Convention des nations unies contre la corruption, Nations Unies New York, 2004

⁴⁸⁸ Asia-Pacific Economic Cooperation (APEC), Anti-Corruption and Governance: The Philippine Experience, Study Center Consortium Conference Ho Chi Minh City, Viet Nam 23-24 May 2006.

⁴⁸⁹ Le BIANCO, une puissance en argile marchant sur des œufs : dépendance à la présidence de la République, budget non-autonome, politisation, complaisance, inefficacité. Pour plus de renseignement, voire l'article de Léa Ratsiazio 5 décembre 2014.

⁴⁹⁰ BIANCO « statistique d'investigation du 1 er Janvier 2008 au 30 novembre 2011 », Répartition des doléances de corruption reçues par secteur du 1 er janvier au 30 Novembre 2011

⁴⁹¹ Rang Mondial et Note d'IPC donnée par Transparency International pour Madagascar (année, rang et scores) : 2004 : 82ème - 3,1 ; 2005 : 97ème - 2,8 ; 2006 : 84ème - 3,1 ; 2007 : 94ème - 3,2 ; 2008 : 85ème - 3,4 ; 2009 : 99ème, 3,0 ; 2010 : 123ème - 2,6 ; 2011 : 100ème - 3,0.

⁴⁹² Conventions des Nations unies, du Conseil de l'Europe et de l'OCDE

La corruption peut concerner des agents publics nationaux et étrangers ou fonctionnaires d'institutions internationales, le secteur public et privé.

Il peut s'agir de trafic d'influence, d'extorsion, d'appropriation et d'autre diversion de la propriété, d'abus de fonctions, d'obstruction à la justice, d'extorsion, de favoritisme, de népotisme et d'autres formes.

La corruption revêt toutes sortes de formes dont les pots-de-vin, le népotisme, le favoritisme, le vol de biens public, l'évasion fiscale, le détournement de fonds et la fraude électorale, la fraude fiscale (corruption par fraude fiscale ou corruption fiscale).

Le pot-de-vin consiste par le paiement, à l'initiative ou par offre d'un agent privé ou à la demande d'un agent public, de faveur comme un marché de l'État, un avantage, une réduction d'impôts, un permis ou un jugement favorable, à un agent public.

Le « *graissage de patte* », c'est le paiement à un agent public pour accélérer le traitement d'une demande, du paiement offert ou demandé à des fins illégales. Le graissage de patte est ainsi l'argent qu'un agent public reçoit pour exercer les fonctions de la charge pour laquelle il est déjà rémunéré, et fournir des services courants auxquels un individu a droit, comme obtenir un permis de conduire⁴⁹³.

La « *petite corruption* » concerne les transactions relativement petites entre les agents ou fonctionnaires subalternes, occupant un poste inférieur ou subordonné, et le public, l'administré.

Ce niveau de corruption touche souvent la fourniture de biens et services gouvernementaux à la population. Par ailleurs, la « *grande corruption* » implique des opérateurs, des politiciens, des hauts fonctionnaires, des directeurs, des secrétaires d'Etat, des juges, des parlementaires, des administrateurs, des hauts gradés, des conseillers, des ministres et des chefs d'État ou de gouvernement,... et sévit aux niveaux supérieurs de l'autorité étatique ou politique. Elle concerne généralement les politiciens véreux et les décisionnaires malhonnêtes qui ont tendance à modifier les règles du jeu et la réglementation en fonction de leurs intérêts personnels.

Une telle corruption existe surtout lorsque les politiciens et les décisionnaires, qui sont autorisés à formuler, à établir et à appliquer des lois au nom de la population, sont eux-mêmes corrompus⁴⁹⁴. Cela peut se manifester en matière de passation de marchés publics, de gros investissements, d'attributions de gisements,...

⁴⁹³ L'Organisation mondiale des parlementaires contre la corruption, Combattre la corruption : Manuel du parlementaire, août 2005

⁴⁹⁴ Ibid.

La corruption bureaucratique consiste pour les agents publics à se servir de la latitude dont ils disposent pour faire modifier des règles et règlements en échange de certains avantages.

La corruption bureaucratique est fonction de l'importance des avantages, des récompenses et des pénalités ou sanctions qui relèvent d'un agent public ainsi que « *de la latitude qui lui est laissée pour les attribuer et de la mesure dans laquelle il doit rendre compte des décisions et des mesures qu'il prend. Plus sa latitude est grande et moins il a de comptes à rendre, plus le potentiel de corruption augmente. En outre, lorsque le salaire des agents publics est faible ou qu'il existe une grande disparité entre le secteur public et le secteur privé, les fonctionnaires sont davantage tentés de se livrer à la corruption* »⁴⁹⁵.

La corruption politique concerne les dirigeants politiques ou les représentants élus qui sont investis du pouvoir public et ont la responsabilité de représenter les intérêts du public⁴⁹⁶. On peut citer le trafic d'influence, l'accord de faveurs, les irrégularités dans les campagnes de financement et la fraude électorale.

Si on recompose ces différentes formes de corruption, c'est au total plus du quart des Malgaches (26%) et 31% des usagers qui ont été victimes de la corruption au sein de l'administration durant l'année écoulée. Si on y ajoute la corruption politique, l'incidence totale de la corruption atteint le chiffre dramatique de 48% de la population (et 54% des usagers).

A ce niveau, les différences entre milieux rural et urbain ne sont plus significatives.

B- Le phénomène de la corruption fiscale

Le sens de causalité ou de lien entre la fraude fiscale et la corruption n'est pas tout à fait évident. La corruption induit-elle la fraude ou la relation est plutôt dans l'autre sens?

La fraude fiscale et la corruption sont deux formes distinctes de malhonnêteté⁴⁹⁷ mais pouvant être conduites à se croiser et devenir complémentaires⁴⁹⁸ ou unitaires, ce qui conduit à la dénomination de corruption fiscale.

⁴⁹⁵ Ibid.

⁴⁹⁶ Transparency International 2004. Rapport sur la corruption mondiale, p. 11

⁴⁹⁷ Hindricks et al. 1999.

⁴⁹⁸ Chu, 1990

La corruption fiscale combine à la fois la corruption et la fraude fiscale. Elle va mettre en face deux acteurs : le fraudeur (le contribuable) et l'agent du fisc (le fiscalement corrompu). Le dernier va demander ou accepter l'offre du contribuable pour réduire la somme totale de l'impôt en contrepartie d'un prix ou d'un avantage particulier.

La corruption des agents des administrations financières ou fiscales par les contribuables ne constitue pas une condition nécessaire à la fraude fiscale, celle-ci pouvant exister indépendamment de la corruption.

Cependant, la corruption fiscale va modifier considérablement les effets fiscaux de la fraude. En effet, le contribuable fraudeur devenu dès lors corrupteur va se sentir beaucoup plus protégé dans la mesure où il va considérer avoir payé une prime d'assurance et de refuge qui lui permettrait d'être à l'abri et d'échapper à la sanction. Ainsi, la corruption fiscale va réduire fortement la probabilité de sanctions et favoriser le développement de la fraude fiscale.

Cela va apporter un coup sérieux et presque irréversible aux recettes fiscales, car il y a coopération frauduleuse et machination entre un agent du fisc et le contribuable.

La corruption fiscale peut être généralisée dans le cadre d'une corruption généralisée dans l'administration fiscale et, par extension, dans l'administration publique. En effet, lorsqu'une administration fiscale est corrompue, la fraude fiscale par corruption fiscale devient un marché et fait l'objet de concurrence et de complicité entre les contribuables et les autorités publiques du fisc. La corruption fiscale devient un fonds de commerce et chaque agent du fisc cherchant la plus grande clientèle des contribuables.

Une telle possibilité n'est pas une hypothèse d'école et elle est d'autant beaucoup plus vraie quand la corruption touche toute l'administration publique et les institutions de contrôle et de justice.

En plus, l'augmentation du taux de pression peut, il est vrai, être facteurs de corruption fiscale. En effet, un taux de pression plus élevé offre l'opportunité d'une corruption comme le versement d'un pot de vin plus grand à négocier avec le contribuable.

Cette augmentation a aussi des effets contagieux de corruption fiscale des autres honnêtes fonctionnaires : ceux-ci, constatant l'impunité et les largesses⁴⁹⁹ de leurs collègues alors qu'ils ont les-mêmes traitements de salaire et d'indemnités, vont se laisser prendre par le jeu avant que cela devienne leur habitude ou quotidien.

⁴⁹⁹ Train de vie ostentatoire, vacances, voitures, villas,

Cela va ainsi affecter le comportement moral et psychologique ainsi que l'intégrité des fonctionnaires qui étaient honnêtes pour devenir des corrompus à leur tour.

Il y a ainsi une relation négative entre la fraude fiscale et la corruption⁵⁰⁰ quelque soit le degré de la corruption. En effet, aucune corruption, minimum soit-elle, ne saurait être tolérable de la part de l'Etat et des différents acteurs car ses effets, qui ne sont que seulement négatifs, sont imprévisibles et immesurables.

Dans le cas d'un contexte de corruption généralisé dans les administrations publiques et rouages de l'Etat, les fonctionnaires ne rechignent pas à se livrer à des actes de corruption étant donné que la culture institutionnelle et de bonne gouvernance en fait un flagrant défaut, à côté d'une intégrité et d'une moralité qui n'existent que par les vocables.

Le risque de détection et de sanction est inexistant car trop négligeable, les comportements malhonnêtes trouvant en conséquence un havre et un terrain propice de sécurité. Cela est d'autant plus compréhensible dans la mesure où la faiblesse des recettes fiscales limite l'action de l'Etat, généralement tardive d'ailleurs.

Un cercle vicieux conduisant à l'expansion de la fraude fiscale va se créer et s'agrandir. Le problème qui était d'origine entre un seul contribuable et un seul agent va contaminer toute une administration et se généraliser dans les composantes de l'Etat.

Il devient ainsi difficile d'ériger des institutions fortes et solides et de bâtir des mécanismes d'incitation fiscale favorables à toute réforme fiscale et même, de là, de réforme tout entier de l'Etat et de développement socio-économique.

Il ne serait cependant jamais assez d'insister sur les politiques de réduction de la corruption en général et de la corruption fiscale en particulier⁵⁰¹. Pour y parvenir, à côté des différentes réformes sérieuses et de la bonne gestion transparente des deniers publics et de l'Etat lui-même, l'Etat doit améliorer sa performance en termes de fourniture de biens publics sociaux et de services publics afin d'inciter davantage la population à honorer ses obligations fiscales. L'Etat doit encore tenir compte des résistances de la part de certaines autorités publiques et de certains fonctionnaires à ces réformes.

C- Les causes et conséquences de la corruption fiscale

Nous allons voir un bref aperçu des causes et conséquences de la corruption fiscale.

⁵⁰⁰ Besley et McLaren, 1993

⁵⁰¹ V. infra.

1- Causes de la corruption

Les causes de la corruption⁵⁰² fiscale sont les mêmes causes qui gangrènent toutes les administrations publiques. Elles ne peuvent pas être quantifiées mais elles sont entre autres : la pauvreté, le faible développement social, les opportunités créées par la cupidité (règles, procédures, contrôles faibles), la culture (quand la corruption est devenue comme quelque chose normale), les cadeaux, la fidélité de groupe, le « patrimonialisme »⁵⁰³, faiblesse ou complaisance de l'administration fiscale,...

La corruption fleurit lorsque les institutions gouvernementales sont faibles, que les politiques et les règlements de l'État lui donnent le champ libre, et que les institutions de surveillance (le parlement, l'appareil judiciaire, la société civile) sont marginalisées ou elles-mêmes corrompues. Les causes de la corruption sont souvent contextuelles, enracinées dans l'évolution politique d'un pays, son évolution judiciaire, son histoire sociale, ses traditions bureaucratiques, ses conditions et politiques économiques.

Par conséquent, les efforts nécessaires pour la combattre varient non seulement d'un pays à l'autre, mais aussi d'une institution à l'autre au sein d'un même pays.

La corruption fiscale peut trouver ses racines dans des facteurs politiques⁵⁰⁴, dans l'opacité fiscale ou de la gestion de l'État (manque de transparence et de reddition de comptes), dans la centralisation et mainmise du pouvoir par une minorité (la corruption devient un mode de gestion et de gouvernance de l'État), dans la bureaucratie accrue (dotation de vastes pouvoirs discrétionnaires à certains individus, d'où corruption pour en profiter), dans la mauvaise qualité du système judiciaire (inexistence de probabilité d'être arrêté et puni pour s'être livré à des manœuvres frauduleuses), dans l'inefficacité des lois (incrédibilité de la police et des tribunaux, généralement corrompus), dans les milieux à faible développement socio-économique (petite corruption, PED,...),...

Il en est aussi dans les situations monopolistiques (renseignements d'initiés, abus, gestion politique laissant désirer,...), dans les économies fermées ou à barrières tarifaires élevées (versements de pot-de-vin par les sociétés internationales), dans les dimensions transnationales⁵⁰⁵,...

⁵⁰² R. Klitgaard : Corruption = Monopole + Discrétion – Responsabilité.

⁵⁰³ Valts Kalniņ, Corruption: définition, causes et conséquences, Tunis (Tunisie), septembre 2014

⁵⁰⁴ Voir le contexte politique instable à Madagascar : cas de la transition de 2009 à 2014 (Haute Autorité de la Transition, HAT)

⁵⁰⁵ Pays dits « abominablement corrompus », États de l'Europe de l'Est et de l'ex-Union soviétique. Voir : L'Organisation mondiale des parlementaires contre la corruption, Combattre la corruption : Manuel du parlementaire, août 2005

Transparency Internationale a placé les Comores au 127ème rang sur 177 pays évalués, avec la note de vingt-huit points sur cent en 2013. L'archipel grignote encore six places en comparaison au classement de 2012.

Selon Transparency International dans une enquête de 2013⁵⁰⁶, parmi les secteurs les plus corrompus à Madagascar, l'on peut citer la gendarmerie nationale, les collectivités territoriales décentralisées, la justice, le service foncier et l'éducation⁵⁰⁷.

Ses enquêtes affirment que 58% des malgaches estiment que le niveau de la corruption a augmenté durant les deux dernières années et le secteur juridique est vu comme étant l'organisme public le plus corrompu. 32% de la population enquêtée ont affirmé avoir payé un pot-de-vin, soit pour accélérer le processus auprès d'un service public quelconque, soit parce que c'est l'unique moyen pour un aboutissement, tandis que 54% ont déclaré que les actions du gouvernement pour combattre la corruption sont inefficaces.

Les habitants des Comores et de Madagascar ne croient guère à l'honnêteté et à l'intégrité du secteur public.

2- Conséquences de la corruption

Les effets de la corruption sont dévastateurs et touchent tous les aspects de la vie sociale, politique, économique et environnementale d'un pays.

Il y en a entre autres, pour la démocratie : dévalorisation et faiblesse de la loi ; régression de la confiance et de la légitimité, démotivation et bouleversement de la participation politique, déformation des résultats des élections, complication de la mise en œuvre des politiques,... ; pour les services sociaux : moins de résultats pour plus d'argent, dépenses publiques pour les projets à potentiel de corruption, marginalisation du pauvre et du faible, normalisation et institutionnalisation de la corruption, ... ; pour le développement économique : distorsion de la concurrence et réduction de l'investissement, dégradation de l'environnement, perception de pots-de-vin comme un impôt,...

L'administration fiscale malgache est possédée par la corruption et ce à en croire les opérateurs économiques. Cette corruption est soutenue par certaines pratiques inacceptables entretenues par le fisc.

⁵⁰⁶ Transparency International Index 2013 de perception de la corruption dans le secteur public pour l'Afrique sub-saharienne

⁵⁰⁷ BIANCO « statistique d'investigation du 1 er Janvier 2008 au 30 novembre 2011 », Répartition des doléances de corruption reçues par secteur du 1 er janvier au 30 Novembre 2011

On a reproché au fisc de procéder à la « *corruption et au racket fiscal*⁵⁰⁸ ». Or, « *En faisant pression sur les entreprises, l'administration fiscale ne fait que favoriser les corrupteurs et les corrompus*⁵⁰⁹ ».

Le fisc se doit alors d'agir dans la légalité et de se montrer exemplaire dans le respect de la loi fiscale qu'il entend faire respecter. Il convient toutefois de souligner que la pression du fisc sur les contribuables (personnes physiques, entreprises) ne saurait justifier la corruption dans toutes ses formes. Un contribuable plaignant doit saisir l'autorité administrative ou juridictionnelle pour entrer dans ses droits.

Paragraphe 2- La fraude fiscale par le paradis fiscal

Les paradis fiscaux qui sont au cœur de la globalisation et de la mondialisation du commerce et des marchés de capitaux, sont devenus des industries d'investissements et de rentabilité rapide.

La majorité du commerce et des investissements transfrontaliers s'effectuent en effet au travers de centres offshores⁵¹⁰ et de pays paradis fiscaux. Ils opèrent en catalyseur de la concurrence fiscale et offensent l'efficacité des réglementations de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

En plus, le secret bancaire encourage et entretient une corruption et une fraude fiscale par évasions massives, alors que la plupart des paradis fiscaux sont des pays occidentaux ou développés et figurent parmi les pays les moins corrompus au monde⁵¹¹.

Révéler l'ampleur financier et l'organisation industrielle de l'évasion fiscale, donc des paradis fiscaux, a des allures impossibles car c'est la loi de la clandestinité et de l'opacité qui régissent l'ensemble du système industriel. Aussi, des estimations seront avancées pour avoir une idée sur l'ampleur de la fraude fiscale à travers les paradis fiscaux. Cela va nous conduire à voir les mesures entreprises pour la réduire mais avant tout une esquisse définitionnelle va être abordée.

⁵⁰⁸ Nour Andriamamonjirison in rfi,

⁵⁰⁹ Ntsoa Randriamifidimanana, président du FivMpaMa lors de l'ouverture du SIM (Salon des industries de Madagascar).

⁵¹⁰ John Christensen, La corruption, la pauvreté, et l'économie politique des paradis fiscaux, 1 octobre 2007

⁵¹¹ 56% des pays recensés par Transparency International en octobre 2007 comme les moins corrompus sont des paradis fiscaux et des centres financiers offshores. « L'impact qu'ils ont sur les pays pauvres est totalement désastreux, mais ce problème est ignoré par les agences internationales, par la majorité des gouvernements occidentaux, et (de façon inexcusable) par une grande partie des institutions en charge de l'aide au développement », John Christensen.

A- Le paradis fiscal

Le concept « paradis fiscal » ou « tax haven » renvoie à un espace, un territoire, un Etat qui offre une très faible imposition des avoirs, revenus, des richesses et des opérations ou transactions financières et/ou juridiques au profit des non-résidents ou étrangers. Il renvoie aussi un sens quand on compare les différents systèmes et régimes fiscaux des divers Etats. Cela permet de déceler les Etats à régimes fiscaux plus avantageux, à forte optimisation fiscale, et ceux dont les régimes fiscaux sont couteux⁵¹².

Cette situation fiscalement avantageuse est aussi ou souvent alimentée par un système bancaire opaque qui garantit la discrétion et l'identité des clients qui sont généralement potentiellement riches (des sociétés multinationales, des hommes riches, de pouvoir,...)⁵¹³.

Le système paradis fiscal peut être classé ou revêtir certaines caractéristiques en fonction de la finalité avantageuse.

1- Classification des paradis fiscaux

Nous pouvons classer les paradis fiscaux comme suit :

- « Tax havens zero » ou Impôt à taux zéro

Il s'agit des pays qui adoptent des impositions ou des régimes fiscaux à taux zéro au profit des étrangers non résidents dans leurs territoires ou à l'occasion des transactions et différentes opérations d'ordre privé ou professionnel. A vrai, la fiscalité est tout à fait inexistante, tant pour les opérations domestiques qu'étrangères et c'est le cas par exemples, des îles Bahamas, des îles Cayman, des îles Turk et Caicos, Nauru, etc⁵¹⁴.

- « Quasi tax havens » ou « Quasi zéro taxe »

Ce mode de taxation signifie que la taxation est tellement faible et même presque inexistant ou assimilable au premier. Certains pays comme les British Virgin Islands adoptent et ce pour attirer des fonds des grandes entreprises à y investir ou à les placer chez eux.

⁵¹² El Fakiri Saïd, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, Mémoire, à Université Libre de Bruxelles, 2009

⁵¹³ Suisse, îles Caïmans, Swiss Leaks (HSBC), Lux Leaks, offshore leaks On trouve un peu de tout, des entreprises des secteurs de l'alimentaire (Coca-Cola, Pepsi, Heinz...), des nouvelles technologies (Amazon, Apple), du mobilier (Ikea), du luxe (Burberry, LVMH), des laboratoires pharmaceutiques (GSK, Mylan, Teva) et des banques-assurances (HSBC, Axa, CNP...)

⁵¹⁴ El Fakiri Saïd, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, Mémoire, à Université Libre de Bruxelles, 2009

- **« Territorial tax » ou « « Taxe sur la base territoriale » : « sociétés offshores »**

La taxation va se faire sur la base territoriale des activités des sociétés et non sur la base de la situation ou du siège de la société. Par ce système, les pays ne taxent que sur la base territoriale. Ils excluent de tout ou de presque tout impôt les sociétés qui opèrent exclusivement en dehors de leur territoire.

Ils bénéficient en revanche de la création d'emplois et des investissements effectués par les sociétés sur leurs territoires. Ces pays et sociétés portent l'appellation de « offshore » comme par exemple les îles anglo-normandes(Jersey, Guernesey, Sark), l'île de Man, Gibraltar, Hong kong, le Liechtenstein, etc.

- **Tax rulings ou "rescrits fiscaux » : dumping fiscal**

Les Etats adoptent un régime fiscal spécial d'exclusion fiscale au bénéfice de certaines sociétés multinationales. Celles-ci ne payent quasiment pas ou peu d'impôts et cela souvent par la signature d'accords secrets avec les Etats. Il en est ainsi du Luxembourg avec certaines sociétés holdings ou de la Belgique avec certaines sociétés comme les centres de coordinations ou les SICA⁵¹⁵.

2- Caractéristiques conditionnelles des paradis fiscaux

L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) a essayé de classer les paradis fiscaux selon quatre critères principaux mais d'autres spéciaux sont parfois avancés.

- **Faiblesse ou quasi-inexistence de taux d'imposition**

Un paradis fiscal peut prévoir un régime fiscal à taux zéro ou à très faible taux sur l'ensemble de la matière imposable que ce soit les revenus, les bénéfices, l'immobilier,...

⁵¹⁵ Ibid.

Le choix d'un tel système peut être motivé selon diverses raisons comme l'absence de richesses dans le territoire national pour être exploitées, faiblesse de revenus des nationaux⁵¹⁶, concurrence fiscale internationale, réduction des charges fiscales nationales élevées⁵¹⁷,... On peut citer le Luxembourg.

- **Absence de transparence : secret défense fiscal**

Les législations fiscales sont généralement habillées par une opacité ou sont faites en catimini à l'insu de tout le monde dont notamment les institutions de transparence et les autres Etats.

Parfois même, les lois fiscales sont faites de sorte que les autorités fiscales et même judiciaires ne puissent pas avoir accès facilement aux renseignements et informations sur les contribuables. C'est le cas de la pratique stricte du secret bancaire en Suisse.

- **Absence de coopération et d'échange d'informations**

Le système juridique des paradis fiscaux empêche presque automatiquement les échanges de renseignements et d'information avec d'autres systèmes juridiques, internes ou externes. Cette avarice fiscalo-administrative et législative constitue d'ailleurs l'une des garanties et attractions des évadés fiscaux. C'est le cas des pays de Caraïbes, de la Suisse,...

- **Absence ou insignifiance d'activité substantielle**

Il arrive que les fonds bancarisés ne soient conditionnés à aucun investissement quelque conque. La condition est qu'ils soient rapatriés dans le pays paradis fiscal.

Il peut s'agir seulement quelques opérations d'investissements et de transactions sans imposition. De même, la création d'une société sans frais et taxes ni imposition peut en être la contrepartie.

Il convient de souligner que certaines spécificités sont rattachables au système de la pratique de paradis fiscal⁵¹⁸.

⁵¹⁶ Il ne sera donc pas nécessaire d'imposer des revenus déjà faibles

⁵¹⁷ Les charges fiscales sont élevées et l'Etat va recourir à un système fiscal avantageux pour les fonds étrangers. Ce qui va attirer les sources et ressources étrangères, ce qui va permettre de réduire les charges fiscales pesant sur les nationaux.

⁵¹⁸ El Fakiri Saïd, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, Mémoire, à Université Libre de Bruxelles, 2009

- **Le secret des affaires : secret commercial et bancaire**

Toutes les transactions et informations financières ou commerciales sont qualifiées de confidentielles et donc doivent avoir droit à une protection accrue. Ici, la confidentialité, la discrétion et le secret en font législation. La violation de telles dispositions tombe même sous le coup de la loi pénale et civile. On y rencontre entre autres des comptes bancaires confidentiels, des comptes à dénominations numériques (comptes à numéros), des propriétaires de sociétés qui investissent dans les paradis fiscaux.

Le système est pénalement, civilement et fiscalement hyper-protégé et hyper-sanctionné. C'est le cas de l'affaire « Swiss Leaks⁵¹⁹ ».

- **La stabilité politique et socio-économique**

Les paradis fiscaux connaissent généralement une stabilité politico-institutionnelle, sociale et économique. Cette stabilité est souvent due et assurée par soit leurs protections par de grandes puissances comme par exemple le Liechtenstein, Monaco, soit le fait qu'ils sont des pays économiquement et politiquement indépendants tels que la Suisse, le Luxembourg... Cela permet d'alimenter la confiance et la crédibilité de maîtrise des différents risques que peut rencontrer un investisseur ou un client.

- **La facilité et la liberté des changes et des mouvements de capitaux**

De nombreux paradis fiscaux mettent en œuvre un double système de contrôle monétaire dans les flux financiers : un pour les nationaux ou résidents et l'autre spécialement et favorablement pour les capitaux étrangers.

Ce système permet d'alimenter la confiance et la crédibilité des évadés fiscaux qui vont d'avantage rapatrier leurs fonds et capitaux dans les pays paradis fiscaux. Ce système peut poser une condition, ou plutôt une obligation, qui est de faire les mouvements et transactions des capitaux en devises étrangères. Cela permet en conséquence aux paradis fiscaux de gagner une valeur ajoutée dans leurs systèmes économico-financiers.

⁵¹⁹V. supra. Suite au vol par un employé de HSBC Private Bank d'une listing d'évasion et de fraude fiscales contenant des noms et des sociétés, la HSBC PB comme les autorités politiques et judiciaires suisses contestent les chiffres établis et l'utilisation de ces données, au motif que ces dernières sont le produit d'un vol. Son auteur, Hervé Falciani, qui tenta de revendre les fichiers avant de se raviser et de les fournir aux autorités françaises, a été mis en accusation par le ministère public de la Confédération helvétique, le 11 décembre 2014, pour « espionnage économique », « soustraction de données » et « violation du secret commercial et bancaire ».

- L'importance du secteur financier

Les paradis fiscaux sont des véritables capitales financières en ce sens qu'ils constituent des lieux de transaction et de flux financiers considérables. Des capitaux de grandes institutions, des sociétés multinationales et banques financières y résident et/ou y transitent.

Ces pays encouragent les transactions financières offshores en offrant des services financiers avantageux et une fiscalité à quasi zéro taxe. Beaucoup de grandes banques à portée multi-continentale ont des filiales dans des paradis fiscaux⁵²⁰.

Les paradis fiscaux ont généralement une infrastructure développée (moyens de communication modernes), une procédure d'enregistrement souple, une rapidité ou célérité d'exécution, une bonne image de marque et d'attraction (absence d'affaires de corruption ou de blanchiment d'argent⁵²¹). Selon El Fakiri Saïd « *les paradis fiscaux sont en fait des paradis fiscaux, des paradis bancaires, mais aussi des paradis judiciaires*⁵²² ».

Le système des paradis fiscaux est un phénomène planétaire qui touche tous les continents comme en témoigne, à titre indicatif, les paradis fiscaux suivants : Andorre, Jersey, Madère, la Belgique, Guernesey, Malte, Chypre, l'île de Man, Monaco, Gibraltar, le Liechtenstein, la Suisse, l'Irlande, le Luxembourg, Bahreïn, Dubaï, Anguilla, Belize, Panama, Antigua Barbuda, les Bermudes, Saint Christophe et Niévès, les Antilles néerlandaises, les îles Caïmans, Saint-Kitts-et-Nevis, Aruba, Costa Rica, Sainte Lucie Les Bahamas, la Dominique, Saint Vincent et les Grenadine, la Barbade, les îles Vierges britanniques, Turks et Caicos, les Seychelles, Île Maurice, Botswana, Brunei, Guatemala, Montserrat, Nauru, Niue, Philippines, Macao, Singapour, Îles Mariannes du Nord, Îles Marshall, Vanuatu. Hong-Kong, Nauru, Campione d'Italia, Delaware, Curaçao, les Samoa-Occidentales⁵²³.

⁵²⁰ HSCB, BNPP, SG, CA ... sont présentes en Suisse, Monaco, Luxembourg, îles anglo-normandes et autres paradis fiscaux ; V. Jean-marc DIONISI 09/02/2015

⁵²¹ Il convient de rappeler que les paradis fiscaux sont souvent le propre des blanchiments d'argent de toutes origines : dragues, crimes, corruption, détournements, biens mal acquis,.... V. affaires Offshore Leaks 2013, Lux Leaks 2014, Swiss Leaks pour le scandale de fraudes et évasion fiscales et blanchiment d'argent,...

⁵²² El Fakiri Saïd, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, Mémoire, à Université Libre de Bruxelles, 2009

⁵²³ Ibid.

B- Coûts et ampleur du paradis fiscal

Bien sûr, et c'est déjà dit et maintenant connu, comme l'évasion fiscale est par définition discrète ou secrète, sinon clandestine, on ne dispose que d'estimations sur les chiffres et montants concernés. Mais la plupart des évaluations et estimations se recoupent globalement et démontrent qu'il s'agit bel et bien d'un phénomène de masse.

L'évasion fiscale ne concerne pas seulement le recours au système traditionnel dit paradis fiscal qui étaient composé d'Etats mais actuellement des banques jouent le même rôle devenant à leur tour des paradis fiscaux. Au cours des dernières années, les plus grands fournisseurs de noms d'évadés fiscaux n'ont pas été les paradis fiscaux, mais bel et bien les banques.

Les listes (volées) de fraudeurs potentiels achetées à d'anciens salariés par l'Allemagne⁵²⁴, par les États-Unis,⁵²⁵ ou par la France⁵²⁶, auraient en effet permis aux autorités fiscales de ces pays d'obtenir plus de 30 000 noms de contribuables et de récupérer plusieurs milliards de dollars d'arriérés d'impôts⁵²⁷. Suite à l'obtention de la liste HSBC, la France a abouti à 4 725 dossiers traités, soit 7,3 milliards d'euros de fonds régularisés, dont 1,3 milliard pour le Trésor public français⁵²⁸.

Les dossiers dérobés posent cependant des problèmes éthiques et juridiques. En effet, est-ce que l'administration fiscale peut ouvrir une enquête contre un fraudeur figurant sur la liste et procéder à des perquisitions sur la base des fichiers dérobés ? Peut-on lutter et punir l'illégal sur la base de données et de renseignements illégalement obtenus ?

L'accès à ces fichiers bien que dérobés a permis de laisser entrevoir l'étendue des informations dissimulées au fisc et l'intérêt qu'il pouvait y avoir à en disposer. Les révélations de 2011 grâce à la liste HSBC ont dévoilé qu'un milliard de dollars aurait été dissimulé par quelques 170 diamantaires belges en Suisse. Selon le scandale HSBC⁵²⁹ de fraude et évasion fiscales et blanchiment d'argents de janvier 2015, plus de 180,6 milliards d'euros ont transité en secret par des comptes de la filiale suisse de la banque HSBC entre 2006 et 2007, d'après une enquête menée par une soixantaine de médias internationaux.

⁵²⁴ Affaire LGT, affaire Crédit Suisse, 2010

⁵²⁵ Affaire UBS, 2010

⁵²⁶ HSBC, 2011, 2014. Le voleur de la liste des clients de HSBC ne l'a pas vendue à la France mais il la lui a transmise sans contrepartie.

⁵²⁷ CCFD-Terre Solidaire, Paradis fiscaux : le G20 de la dernière chance, après trois ans de négociations internationales, un bilan en 12 questions, 2011 ; V. rapport CCFD-Terre, Paradis fiscaux : bilan du G20 en 12 questions, avril 2010

⁵²⁸ « 1,2 à 1,3 milliard d'euros récupérés grâce à la "cellule de régularisation" » Le Monde, 18 août 2011

⁵²⁹ Le Monde, SwissLeaks, 11 février 2015

Ce travail de plusieurs mois, baptisé «Swiss Leaks», a mis au jour des transactions douteuses concernant plus de 100.000 clients et 20.000 sociétés offshore dans le monde. Cette évasion fiscale massive aurait été « acceptée, et même encouragée » par la banque.

L'enquête cite des profils de clients très divers: politiciens, trafiquants d'armes, vedettes ou grands PDG. *«Les chirurgiens français désireux de blanchir leurs honoraires non déclarés⁵³⁰ y côtoient des diamantaires belges, des protagonistes de l'affaire Elf...»*, résume Le Monde.

Le vol des fichiers scandaleux des clients de HSBC pose des problèmes sérieux dans un cadre éthique et juridique. En effet, utiliser de tels fichiers pour poursuivre des fraudeurs soulève quelques questions quant à la régularité de la procédure tenant compte de l'origine des fichiers obtenus par vol. Nous estimons que de telles poursuites sont valables et régulières. Il faudrait distinguer deux phases : le vol et la transmission des fichiers à l'administration fiscale. En effet, le vol des fichiers est fait par un ancien employé de la banque et non par le fisc. Celui-ci n'a pas participé à ce vol, il peut donc valablement utiliser ces fichiers contre les fraudeurs. En outre, la remise des fichiers à l'administration peut être assimilée à une dénonciation. Ce qui renforce l'idée que le fisc peut à la base de ces fichiers mener des opérations chez des contribuables figurant sur la liste.

Mais en France par exemple, des perquisitions sur la base d'informations issues des fichiers volés ont été annulées par la Cour d'appel de Paris au motif de l'illégalité de leur origine. Il est donc nécessaire de s'inspirer de ces initiatives pour imaginer des solutions légales viables.

Au niveau mondial, la fraude fiscale par l'évasion se chiffre à des milliers de milliards de dollars. Cette évasion fiscale mondiale en chiffres transite et siège dans les paradis fiscaux et est difficile à évaluer en raison de l'opacité et de la clandestinité des transactions en plus que le mode de calcul et la nature des capitaux détournés ne facilitent pas les choses. Deux chiffres sont généralement avancés pour montrer l'ampleur.

Il y a l'évaluation effectuée par l'économiste britannique Gabriel Tsukmani, spécialiste de la fraude fiscale. Selon lui, il y aurait 5800 milliards d'euros qui sont dissimulés dans des paradis fiscaux⁵³¹.

Le deuxième chiffre qui revient et beaucoup plus consistant, c'est celui évalué par l'ONG américaine « One » qui avance la somme de 18000 milliards d'euros⁵³².

⁵³⁰ Blanchiment de fraude fiscale

⁵³¹ Rfi, Appels sur l'actualité, 18 février 2015

⁵³² ONG One, rapport 2014 in Rfi, Appels sur l'actualité, 18 février 2015

De son côté, la Tax Justice Network a relevé que les actifs financiers dissimulés dans les paradis fiscaux atteindraient 26000 milliards d'euros, soit 10 fois plus le PIB annuel de la France⁵³³.

Le manque à gagner annuel se situerait entre 155 et 225 milliards d'euros, soit plus que le budget annuel de l'aide au développement mondial⁵³⁴. En France, 1 euro sur 5 échapperait à l'impôt. Les différentes combines d'évasion et de fraude fiscales coûteraient de 60 à 80 milliards d'euros par an à l'État, soit une perte estimée de 16,76% à 22,3% des recettes fiscales brutes⁵³⁵.

Alors que l'UE estime que ses Etats perdent 1000 milliards d'euros de rentrées fiscales, le fisc des Etats Unis évalue ses pertes fiscales à hauteur de 330 milliards \$ USA⁵³⁶.

Pour les PED, aux dires de la Tax Justice Network, le montant estimé des sommes ayant fui les pays en développement au profit des paradis fiscaux depuis les années 1970 leur aurait permis d'effacer leurs dettes. Ainsi, l'Afrique aurait perdu environ 1,7 mille milliards USD (1,2 mille milliards d'euros) entre 1970 et 2010 dû à l'évasion fiscale⁵³⁷. Juste l'année 2014, l'Afrique aurait perdu plus de 50 milliards d'euros de recettes fiscales au bénéfice par évasion au profit des paradis fiscaux mais cette somme ne fait pas l'unanimité par les experts car jugée très faible⁵³⁸.

Madagascar et Ghana seraient les rois de l'évasion fiscale en Afrique selon Tax Justice Network. On a estimé que l'évasion fiscale représente annuellement 60 à 65% des flux monétaires quittant l'Afrique de manière illégale, soit plus de 10 fois l'aide qui y entre.

Pour la Grande-Île, la Banque Mondiale estime que plus de 40% du PIB malgache échappe aux législations fiscales et feraient l'objet d'une évasion fiscale. Madagascar fait partie des pays africains où l'évasion fiscale est une réalité, rapporte les médias internationaux⁵³⁹.

⁵³³ Tax Justice Network, rapport, fin 2013

⁵³⁴ Id.

⁵³⁵ Syndicat Solidaires-Finances publiques rapports 2012, 2014. Pertes fiscales en 2010 : 16 milliards, en 2011 : 339,4 milliards d'euros.

⁵³⁶ Rfi, Appels sur l'actualité, 18 février 2015

⁵³⁷ Tax Justice Network, rapport, fin 2013.

⁵³⁸ Rfi, Afrique matin, 04 février 2015. Cette somme serait aussi d'origine de drogue, de trafic de diamants, de pierres précieuses,... et elle serait aussi mise dans des banques occidentales pour être blanchies.

⁵³⁹ V. scandale Swiss Leaks, 2015.

Aux dires du SAMIFIN, à part que plus de 82% des sociétés formelles à Madagascar faussent leurs déclarations pour échapper au fisc⁵⁴⁰, certaines sociétés, malgaches et étrangères, ne font pas de domiciliation bancaire à Madagascar, ce qui ne permet pas de retracer leurs mouvements et flux financiers⁵⁴¹.

Madagascar n'est pas épargné par le scandale de Swiss Leaks. 146,3 millions d'euros seraient la somme des impôts dont l'Île rouge aurait dû bénéficier de 1993 à 2006 mais qui a fait l'objet d'évasion fiscale et placée dans des paradis fiscaux⁵⁴².

Il convient d'insister qu'il s'agit uniquement des sommes qui auraient transité par la HSBC. Ce qui signifie qu'il s'agit d'une étincelle de la partie émergente de l'iceberg.

C- La lutte contre le paradis fiscal

La lutte contre l'évasion fiscale est l'une des préoccupations des Etats qui essayent de coopérer pour réduire le phénomène de placement de capitaux dans les paradis fiscaux en toute illégalité. Ainsi le G20 incite la multiplication de traités bilatéraux pour permettre l'échange d'informations fiscales entre les administrations de deux pays.

En pratique l'histoire est un peu différente dans la mesure qu'aucun paradis fiscal ne va signer des accords pour déstabiliser ses principales sources de revenus et son système fiscal attractif. Ainsi une approche multinationale est une perspective sérieuse à côté d'une haute autorité internationale de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et du blanchiment d'argent.

Beaucoup de pays préfèrent la solitude pour mener la croisade fiscale et démanteler les fraudeurs évadés ainsi que les banques associées dans cette fraude. Aussi, les USA ont adoptés depuis 2010 la loi anti fraude par évasion fiscale appelée FATCA⁵⁴³, une véritable innovation. En effet, estomaqués par les résultats obtenus dans le cadre de l'affaire UBS qui a amené plus de 14 700 contribuables à se dénoncer au fisc en 2010, les États-Unis ont décidé de prendre les choses à bras le corps et de frapper fort avec un grand coup et de passer à la vitesse supérieure pour traquer l'évasion fiscale. À partir de janvier 2013, l'échange automatique d'informations de la part des intermédiaires et opérateurs financiers est la condition sine qua non de l'accès au marché américain.

⁵⁴⁰ V. supra.

⁵⁴¹ SAMIFIN, conférence du 11 février 2015. Ajoutée à cela, la part des recettes fiscales dans l'ensemble des recettes n'a jamais dépassé les 13% alors que pour les autres pays moins avancés celle-ci est de 20% au minimum.

⁵⁴² L'express de Madagascar, N° 6051, 11 février 2015, p.7

⁵⁴³ Foreign Account Tax Compliance Act

La loi FATCA, votée en avril 2010, oblige en effet chaque prestataire de services financiers étranger (banques, fonds d'investissement, assureurs, etc.) voulant investir sur le marché américain à effectuer un « reporting » périodique et automatique aux autorités fiscales américaines sur les comptes de ses clients ressortissants américains même vivant ou résidant à l'étranger. S'ils s'y refusent, une retenue à la source de 30 % sur les paiements des revenus (soit notamment les dividendes et intérêts) ainsi que sur le produit de la vente de titres financiers américains sera prélevée.

Cette sanction, qui s'applique aux transactions de la banque pour ses clients mais aussi pour son propre compte, est si dissuasive qu'elle ne laisse pas le choix aux prestataires de services et financiers dont notamment les banques. Ces dernières sont obligées de fournir les informations demandées au risque non seulement de perdre l'accès au marché américain mais aussi d'en courir d'autres sanctions financièrement lourdes et éventuellement pénales pour violation de la loi américaine. En plus, le risque de pénalité se trouve accru si les transactions se font par des devises américaines (le dollar américain).

Par la mise en place d'un tel mécanisme d'échange automatique d'informations directement entre les établissements financiers étrangers et le fisc américain, les États-Unis ont ouvert la voie vers un type de mesure extraterritoriale qui permet de contourner le secret bancaire des autres places financières dont notamment les paradis fiscaux⁵⁴⁴. Cette initiative unilatérale n'est évidemment pas à la portée de tout le monde car elle repose directement sur l'attractivité du marché américain. Or il est difficile d'imaginer le Pérou, le Mali, Madagascar ou les Comores faire la même chose.

D'autres alternatives restent cependant possibles : la coopération internationale et la création d'une haute autorité internationale de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et le blanchiment d'argent⁵⁴⁵. La nécessité d'une action résolue pour lutter contre l'évasion fiscale et pour assurer l'équité des systèmes fiscaux a tout son sens. Nous estimons que la structure de lutte contre la fraude fiscale prônée par le G20 à travers des accords bilatéraux d'échanges de renseignements a une portée limitée quant à son efficacité⁵⁴⁶.

⁵⁴⁴ L'UE et les établissements financiers ont critiqué la loi FATCA de ses conséquences sur les établissements financiers européens et ont essayé de négocier des exemptions et une extension du délai d'application de la loi.

⁵⁴⁵ V. supra et infra.

⁵⁴⁶ La liste Swiss Leaks qui contient des criminels qui blanchissent de l'argent et des hommes et même des rois montre déjà la limite des coopérations bilatérales.

Il est à remarquer que Madagascar dispose de deux conventions relatives à la prévention contre toutes fraudes et évasions fiscales : la convention franco-malgache⁵⁴⁷, laquelle promeut et affermit les relations fiscales entre la France et Madagascar et est destinée à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu ; et la convention entre Madagascar et Maurice⁵⁴⁸, laquelle a également pour but d'éliminer la double imposition et de prévenir toute évasion et fraude fiscale internationale.

⁵⁴⁷ Convention franco-malgache du 22 juillet 1983, Journal Officiel du 11 décembre 1984

⁵⁴⁸ Convention malgacho-mauricienne du 30 Août 1994 et ratifiée par la loi n°95014 du 09 Août 1995

Chapitre 3- Diagnostique introspectif du dispositif de lutte contre la fraude fiscale

Ce chapitre va analyser le dispositif de lutte contre la fraude fiscal prévu par le système fiscal.

Section 1- Le dispositif de lutte contre la fraude fiscale

Il sera question ici des différents moyens de lutte contre la fraude fiscale.

Paragraphe 1- Les moyens de lutte contre la fraude fiscale

Ce sont les moyens posés par les CGI et autres lois.

A- Les instruments juridiques : le CGI et LF.

Le système fiscal comorien et celui de la Grande-île se trouvent, dans la globalité dans chacun de Code Général des Impôts et des lois des finances de chaque pays. La fiscalité comorienne est généralement issue du Code Général des Impôts (loi n° 85-018/AF du 24 décembre 1985)⁵⁴⁹. Une réforme fiscale a eu lieu en 2012.

Madagascar a de son coté procédé à la reforme de son système fiscale en 2007/2008. Les différentes réformes sont entre autre destinées à assurer l'efficacité fiscale, l'élargissement de la pression fiscale et la lutte contre la fraude et la corruption fiscales ainsi que le secteur informel.

Ainsi, à part les obligations faites au contribuable de se déclarer devant le fisc et de payer l'impôt, le CGI offre encore des moyens coercitifs financiers (des amendes et supports des charges financières,...) et pénaux que l'administration peut les utiliser contre le fraudeur fiscal et prévenir la fraude fiscale.

En plus, la législation fiscale pose des privilèges fiscaux comme celui du Trésor Public ou du fisc face aux différents créanciers du contribuable. Cela permet au fisc d'avoir le paiement des impôts sans concurrence des créanciers, ce qui permet en outre au fisc de se prémunir contre les coalitions frauduleuses entre le contribuable et une autre personne pour ne pas payer l'impôt. La législation fiscale fait même peser une obligation fiscale aux tiers.

⁵⁴⁹ Et du code des douanes (ordonnance n° 92-008/PR du 7 septembre 1992)

Ainsi par exemple, le Titre de perception à la base duquel un avis d'imposition a été notifié, est aussi exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais encore contre ses ayants cause. Les héritiers sont solidairement responsables du paiement des impôts directs et taxes dus par le de cujus.

Des sanctions administratives, pénales, financières, et d'autres contraintes sont à la disposition du fisc pour contraindre le paiement de l'impôt et lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Le CGI pose en plus que les impôts directs et taxes assimilées (impôts indirects) sont à la fois portables et transférables⁵⁵⁰. C'est un instrument redoutable en la disposition du fisc. Il est aussi fait obligation de toutes les institutions de l'Etat notamment de sécurité et de force de se mettre à la disposition du fisc dans l'accomplissement de ses fonctions. Il en est ainsi en matière de lutte contre la fraude fiscale.

B- Les moyens techniques et organisationnels

Les questions relatives aux impôts sont au premier à bord du ressort de la Direction Générale des Impôts. Il en est ainsi de la lutte contre la fraude fiscale. Dans chaque DGI, il y a un service spécialement affecté à pourchasser et traquer les fraudeurs et à prévenir la fraude fiscale. A Madagascar, l'autorité ou le service chargé de lutter contre la fraude fiscale est la Direction de la Recherche et du Contrôle Fiscal⁵⁵¹ (DRCF) qui est aussi chargé entre autre d'élaborer et mettre en œuvre des stratégies d'intégration du secteur informel dans le secteur formel.

La lutte contre la fraude fiscale se fait au niveau national et au niveau local suivant le système de l'organisation de l'administration fiscale.

1- Les directions fiscales

La DGI est sous le capotage du Ministère des Finances et du Budget et assume les opérations fiscales nationales. La DGI qui possède plusieurs services fiscaux et non-fiscaux est chargée de l'administration, du contrôle, du recouvrement des impôts. Elle a deux directions chargées de collecter les impôts et ce en fonction de la consistance des sommes c'est-à-dire du chiffre d'affaires pour les entreprises.

⁵⁵⁰ Article 20.01.05. CGIM.

⁵⁵¹ V. supra

Il s'agit de :

- la Direction de la Fiscalité des Grandes Entreprises à compétence nationale et chargée des dossiers des entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à deux (2) milliards d'Ariary par an, ainsi que des groupes de sociétés et des entreprises de zone franche.
- Des Directions Régionales des Impôts : les Services Régionaux des entreprises chargés de recouvrer les impôts des Entreprises de Taille Intermédiaire (ETI) réalisant un chiffre d'affaire égal ou supérieur à deux cent millions d'Ariary (200 000 000 Ar), et les Centres Fiscaux pour les PME et les micros et petites entreprises.

A l'occasion de paiement des impôts, les agents chargés de recouvrer les fonds sont aussi appelés à déceler et détecter les irrégularités que présenteraient les déclarations et dossiers présentés par le contribuable. Il en est ainsi des opérations de recoupements et de confrontations des différentes déclarations et opérations passées ou des informations ou renseignements obtenus par les soins des agents du fisc et ceux présentées par le contribuable.

2- L'administration fiscale de proximité

Il s'agit de structures dépendantes de l'administration fiscale centrale⁵⁵² et sont différentes des centres fiscaux de la DGI. La fiscalité de proximité concerne les petits contribuables et consiste pour l'administration fiscale à aller dans les zones reculées pour collecter l'impôt.

Il s'agit d'une atténuation à la règle déclarative de l'impôt dans la mesure où c'est le fisc qui va se déplacer chez le contribuable pour opérer les opérations de la technique fiscale et collecter l'impôt alors qu'aucune fraude n'est décelée. Il semble que la fiscalité de proximité est destinée à désenclaver les contribuables de tailles modestes qui sont fiscalement enclavés⁵⁵³.

C- Les moyens traditionnels

Il s'agit des ressources humaines, des moyens financiers et logistiques. L'administration fiscale dispose d'un personnel destiné à répondre à toutes les opérations fiscales et à lutter contre la fraude fiscale. Mais la DGI dispose des ressources humaines largement insuffisantes tenant compte des tâches qui doivent être effectuées.

⁵⁵² A ne pas confondre avec l'administration fiscale locale des CTD bien que celle-ci travaille souvent avec les centres fiscaux de l'Etat (DGI).

⁵⁵³ Ce sont les contribuables qui sont à vrai dire territorialement enclavés : moins de voies de communication (routes, ou beaucoup plus reculés)

Il y a une sous-administration qui est due par la carence de personnel et d'agents du fisc. La DGI regroupe deux catégories de personnels ou d'agents : les contrôleurs des impôts et les inspecteurs des impôts et dans les deux cas ils sont insuffisants par rapport à la tâche attendue d'eux.

Ainsi, en 2001 par exemple, un inspecteur des impôts était chargé à gérer 80000 contribuables alors qu'un contrôleur s'occupait de 3000 contribuables⁵⁵⁴. Aux Comores, le personnel de la DGI était de 88 en 2005⁵⁵⁵.

Il convient de souligner qu'à Madagascar le nombre du personnel de la DGI augmente toutes les années à travers les différents recrutements par voie de concours mais de manière insuffisante encore que non proportionnellement à l'augmentation du nombre des contribuables et que la fraude fiscale et l'informelle n'en font pas de cadeau.

Aux Comores, l'administration fiscale fait face à diverses difficultés et carences. Les moyens matériels font défaut et cette situation est aussi constatée à Madagascar. Des mouvements sociaux des fonctionnaires se plaignent souvent d'une mauvaise rémunération en décalage avec le poids des fonctions à remplir alors que l'Etat ne met pas toutes les dispositions et tous les moyens logistiques et financiers pour lutter contre la fraude fiscale.

Paragraphe 2- Politique d'action et de contrôle

Le Code général des impôts soumet, en principe, les professions à des obligations comptables. Grâce à cette comptabilité il est possible de déterminer le revenu l'activité, un bénéfice ou une perte (déficit). Ce « bénéfice⁵⁵⁶ » représente la différence entre les recettes ou produits et les charges. La détermination de ce bénéfice professionnel permettra de calculer par exemple l'impôt sur le revenu, d'établir la base de calcul de cotisations sociales et éventuellement de fixer le montant des déductions et des abattements. Une fois le contribuable fait sa déclaration ou pas, le fisc peut juger de l'opportunité de procéder ou non à des contrôles.

A- Droits et programmation des contrôles fiscaux

La programmation des contrôles fiscaux relève de l'administration fiscale et peut poser ou non des critères qui vont permettre de contrôler tel ou tel contribuable.

⁵⁵⁴ Programme national d'appui au secteur privé (PNSP) 2001

⁵⁵⁵ Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p

⁵⁵⁶ Lorsqu'il ne s'agit pas de « déficit »

Ainsi, il peut exister plusieurs critères qui permettent à l'administration fiscale de désigner les contribuables qui feront l'objet d'un contrôle fiscal.

1- La programmation administrative de vérification et de contrôle

En principe, chaque année, la DGI par son Directeur définit les grandes orientations de la politique de contrôle de l'année. Au niveau de chaque directeur départemental (en France) régional (à Madagascar et Comores) et insulaire (aux Comores), une sélection de dossiers est mise en œuvre par des méthodes de sélection informatique s'appuyant sur une analyse statistique.

Certains dossiers qui s'écartent des moyennes calculées sont susceptibles d'être soumis à un contrôle fiscal. C'est le responsable compétent qui décidera de l'inscription d'un dossier fiscal à un programme de vérification⁵⁵⁷.

Les programmations fiscales de contrôle peuvent provenir suite à une dénonciation par un tiers. Celle-ci existe dans le CGI français. La pratique de la dénonciation est ainsi légalisée et même rémunérée. Mais le CGIM et le CGIC n'en prévoient pas mais nous estimons qu'elle est légalement valable. La dénonciation ne viole en effet, et ce par principe, aucun droit ni liberté fondamentaux.

Dans le CGIF, il est disposé dans l'article 1825 qu' « *Aucun indicateur ne peut prétendre à une remise ou à une rémunération quelconque s'il ne justifie pas par écrit que ses renseignements ont été fournis avant le procès-verbal* ».

Il convient de souligner qu'en pratique, les dénonciations ne seraient pas rares mais les informations ainsi obtenues suite de dénonciations sont analysées et vont donner lieu à une enquête effectuée par des services spécialisés mais elles peuvent ne pas déclencher une procédure de contrôle.

Le dépôt tardif de déclarations peut suffire pour l'administration d'ouvrir une enquête et un contrôle à l'encontre du contribuable retardataire. En effet, le dépôt tardif fait de son auteur un contribuable moins rigoureux. Il en est de même d'un dépôt d'une déclaration rectificative qui pourrait occasionner tout d'abord un contrôle sur pièces, au cours duquel le service va examiner les postes modifiés, et éventuellement le déclenchement d'une vérification générale si les anomalies décelées sont considérables.

⁵⁵⁷ Patrice MARIE, Le contrôle fiscal

2- Le droit du délai de reprise

L'administration fiscale a parmi ses privilèges et droits la possibilité de réparer les omissions ou les insuffisances constatées dans le calcul ou l'établissement de l'impôt à l'intérieur d'un délai appelé « délai de reprise » qui est généralement de trois ans.

Le délai de reprise se différencie du délai de restitution ou de réclamation qui est de deux ans à Madagascar dans la mesure où ce dernier permet au contribuable de demander la restitution de l'indu versé au fisc. En plus, à ne pas confondre avec le délai de prescription qui est de deux ans à Madagascar et de 3 ans aux Comores et en France.

Le délai de reprise est variable selon les impôts en cause et les circonstances. En principe, pour la plupart des impôts et taxes, il expire le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Il faut rappeler que parfois la prescription du délai de reprise peut être interrompu ou même et plus étendu notamment en cas de :

- Découverte de fraude ou d'agissements frauduleux (même inefficaces) entraînant le dépôt d'une plainte aux fins de l'application de sanctions pénales. L'administration peut alors opérer des vérifications et des contrôles et procéder à des redressements pendant deux années supplémentaires. Ce qui ramène le délai à cinq ans ;
- Décès d'un contribuable : à la suite de la déclaration de succession, si des anomalies sont constatées dans les impositions établies au nom du défunt pendant le délai normal de prescription, elles peuvent être réparées pendant les 2 années qui suivent la déclaration de succession (ou à défaut les 2 années suivant le paiement des droits de mutation) ;
- Omissions ou insuffisances d'imposition révélées lors de poursuites devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse : elles peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année qui suit celle de la décision qui a clos les poursuites pénales ou le contentieux fiscal ;
- Si des notifications de redressements ont été prononcées à l'intérieur du délai de reprise, elles ont pour effet d'arrêter le cours de la prescription et de faire repartir un nouveau délai de trois années plus l'année en cours⁵⁵⁸.

⁵⁵⁸ Patrice MARIE, Le contrôle fiscal

B- Les différents contrôles fiscaux

Le contrôle et la vérification fiscaux constituent la contrepartie du système déclaratif et un droit que l'administration fiscale peut actionner à tout temps même en l'absence de fautes qui seraient constatées ou suspectées.

En effet, bien que les éléments indiqués par les contribuables soient présumés exacts, il ne demeure pas moins que des inadvertances, des erreurs, involontaires ou non, peuvent s'y glisser surtout en matière de sous.

Cela fonde en conséquence la légitimité, et la nécessité d'un contrôle a posteriori des déclarations. Un contrôle se trouve aussi nécessaire et justifié en cas de suspicions de fraude fiscale.

Le contrôle est aussi destiné à assurer une bonne rentrée de l'impôt, mais il est aussi un instrument au service de la justice contributive et de l'égalité devant la loi fiscale. Il est en effet évident que, tout manquement aux obligations fiscales constituerait un supplément de charges aux contribuables scrupuleux au bénéfice des contribuables fraudeurs et une distorsion de concurrence pour les agents économiques en situation de concurrence et de compétition. Dès lors, la politique d'action et de contrôle est alors tout aussi fondamentale qu'importante.

Pour mener cette politique et détecter éventuellement la fraude fiscale, ou pour avoir l'esprit tranquille et de clarté, le fisc a deux modalités de contrôle : le contrôle sur pièces et le contrôle sur place soutenus par un droit de communication.

1- Le droit de communication

Pour assurer et mener à bon escient sa mission de contrôle de l'impôt, l'administration fiscale dispose d'importants moyens d'investigation et de recherche comme le droit de communication ou le droit de visite qui peuvent être actionnés préalablement ou dans le cadre d'une procédure de contrôle.

Le droit de communication investit au fisc le pouvoir de demander et de disposer de tous les renseignements qui lui sont nécessaires pour le contrôle de l'impôt. Il pourra par exemple demander des documents, des factures, des actes au contribuable ou à des tiers comme les personnes morales ou physiques qui ont la qualité de commerçants (un inspecteur pourra par exemple vérifier le prix d'acquisition d'un matériel chez le fournisseur), les administrations de l'Etat, des banques (le banquier est tenu de renseigner l'administration, sur l'identité du titulaire d'un compte, ainsi que sur les différentes opérations qu'il a enregistrées).

Nous tenons à observer que certains organismes sont tenus de communiquer directement des documents qui permettront à l'administration d'effectuer des recoupements avec les déclarations du contribuable.

Nous pouvons citer par exemple l'administration qui reçoit directement les déclarations de salaires, d'honoraires, de pensions, de rentes ; les relevés des organismes sociaux ; les déclarations des contrats de prêt ; les actes d'enregistrement des acquisitions immobilières et les relevés d'ouverture et de clôture des comptes bancaires.

Les documents recueillis par l'administration fiscale vont en principe faire l'objet d'un examen critique auprès des autorités de contrôle et de lutte contre la fraude fiscale. A l'issue de ce contrôle sur pièces, l'inspecteur des impôts pourra soit établir directement des redressements, soit procéder à une demande d'éclaircissements ou de justifications⁵⁵⁹.

2- Le contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièce est le contrôle effectué par le fisc sans déplacement. C'est l'examen de la déclaration qui permet au vérificateur d'examiner de son bureau et d'analyser la cohérence de déclaration à partir des éléments de dossier du contribuable. Il peut s'agir d'un contrôle formel qui tend, au vu des déclarations, à repérer les erreurs matérielles les plus évidentes. Mais il peut prendre un aspect plus approfondi, celui d'un examen critique des pièces figurant dans le dossier du contribuable (recoupement, factures), en vue de relever des anomalies ou discordances éventuelles.

Le contrôle sur pièce est la forme la plus simple et la plus courante de contrôle. A l'issu du contrôle, une simple demande d'informations peut être adressée au contribuable. En cas de défaut de réponse de la part du contribuable, aucune sanction légale ne peut être appliquée, mais le fisc peut utiliser d'autres moyens lui permettant d'exiger cette information. Des demandes d'éclaircissements ou des justifications peuvent également être demandés. Dans ce cas, le contribuable doit répondre impérativement dans un délai prévu par la loi⁵⁶⁰.

⁵⁵⁹ Exceptionnellement l'administration fiscale peut utiliser son droit de visite et de saisie pour rechercher la preuve d'agissements frauduleux (comptabilité occulte par exemple). L'utilisation de ce droit de visite et de saisie est placée sous le contrôle de l'autorité judiciaire, en France.

⁵⁶⁰ Délai de quinze jours à Madagascar et de soixante jours en France. Si la réponse est insuffisante, une nouvelle demande peut vous être adressée et un nouveau délai de trente jours pour répondre en France. Mais à Madagascar, le fisc peut procéder directement à redressement.

A défaut de réponse dans ce dernier délai ou en cas de réponse évasive ou incomplète, l'administration fiscale est en droit de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office qui consiste, en pratique, à notifier directement les redressements qu'elle envisage sans aucun dialogue avec le contribuable.

Le contrôle sur pièce peut aboutir aux conclusions suivantes :

- Il n'y a aucune anomalie, le fisc classe le dossier ;
- Il est constaté une surtaxe, le fisc prononce un dégrèvement pour restitution ou report de crédit d'impôt au bénéfice du contribuable ;
- Il peut être estimé que certains points doivent être éclaircis ou justifiés, il est adressé une demande de renseignements au contribuable ;
- L'administration fiscale qui conclut à une insuffisance d'imposition peut engager une procédure contradictoire de redressement ou taxer d'office.

3- Le contrôle externe ou sur place

Le fisc peut juger nécessaire de ne pas se limiter à un contrôle sur pièces. Il entreprend alors un contrôle « externe » ou sur place. A la différence des contrôles sur pièce, il implique une intervention dite « sur place », c'est à dire le fait pour l'agent des impôts de se déplacer chez le contribuable pour obtenir les éléments d'information qui lui sont indispensables⁵⁶¹.

Le contrôle « externe » peut revêtir deux formes :

- Soit une vérification de comptabilité, qui est un contrôle sur place de la comptabilité de l'entreprise, afin de s'assurer de l'exactitude des déclarations. Dans un premier temps, ce contrôle ne peut pas être étendu à la situation personnelle du contribuable ;
- Soit un examen de situation fiscale personnelle (E.S.F.P.) qui est une méthode de contrôle du revenu global des particuliers qui ne sont pas astreints à la tenue d'une comptabilité. Elle consiste en principe à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie⁵⁶² du contribuable.

⁵⁶¹Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

⁵⁶² L'impôt sur les éléments de train de vie n'existe pas à Madagascar et aux Comores.

Il est à noter que la vérification et le contrôle sont soumis à des règles de procédure précises : le fisc est tenu d'informer le contribuable de la décision d'engager une vérification à son encontre, de la date du début de celle-ci, des opérations concernées, et de la possibilité qu'a le contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix⁵⁶³.

4- Contrôle fiscal à la demande

Le contrôle fiscal à la demande est une autre procédure⁵⁶⁴ qui permet au contribuable de demander au fisc de contrôler sa situation fiscale.

Il s'agit d'une intervention, sur place, de l'administration fiscale à titre préventif, afin de vérifier la bonne application des règles fiscales. Le contribuable doit solliciter, par écrit, l'avis de l'administration sur une question fiscale précise, concernant soit l'exercice en cours, soit un exercice clos⁵⁶⁵.

Paragraphe 3- Déroulement et conclusions du contrôle

Il sera question ici du déroulement du contrôle externe et des conclusions des contrôles sur place ou sur pièces.

A- Déroulement du contrôle externe

L'administration fiscale doit, lors d'un projet de contrôle externe, respecter les droits du contribuable notamment celui de la défense ou du contradictoire et d'être entendu qui est érigé à un principe général constitutionnel. L'administration fiscale doit obligatoirement aviser le contribuable faisant l'objet d'un contrôle sur place de son intention d'effectuer une vérification soit de comptabilité, soit d'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (E.S.F.P.) à peine d'irrégularité.

Cet avis de vérification est obligatoire avant toute intervention et mentionne les années soumises à vérification. En France, l'avis est obligatoirement accompagné d'un exemplaire de la « charte des droits et obligations du contribuable vérifié » qui donne des informations sur le déroulement des opérations de contrôle.

⁵⁶³ V. la Charte du contribuable en France.

⁵⁶⁴ Procédure entrée en vigueur depuis le début de l'année 2005 en France.

⁵⁶⁵ Patrice MARIE, Le contrôle fiscal : « Il est précisé que la procédure de contrôle à la demande ne constitue pas une vérification de comptabilité. De plus, l'administration n'est pas tenue d'apporter une réponse et la loi ne lui fixe aucun délai pour se prononcer. Si la réponse de l'administration fait état d'une absence d'anomalie, le fisc est lié par sa réponse et ne peut rectifier ces points ultérieurement. En revanche, si des erreurs sont décelées, le contribuable peut régulariser ses déclarations et demander le bénéfice de la procédure de régularisation spontanée ».

Il est donc évident que le fait de ne pas envoyer cette brochure est susceptible d'entraîner la nullité de la procédure de vérification. Il est encore possible pour le contribuable de se faire assister au cours des vérifications par une personne de son choix (conseil, comptable...).

La vérification ou le contrôle de comptabilité a lieu chez le siège de l'entreprise ou dans le centre des opérations de l'entreprise, à la date mentionnée sur l'avis de vérification. Le contrôle doit instaurer un débat oral et contradictoire des dossiers et documents.

En principe, le contrôleur ou vérificateur n'a pas à emporter les documents comptables, la vérification devant s'effectuer dans les locaux professionnels sous peine de nullité des impositions.

Cependant, si cet examen se révèle difficile sur place, le contribuable vérifié peut demander au contrôleur d'emporter les documents. Si le vérificateur accepte de les emporter, il en devient en conséquence le dépositaire et il doit délivrer un reçu détaillé au contribuable.

En principe, les vérifications de comptabilité sont limitées dans le temps⁵⁶⁶ mais aussi en fonction du montant litigieux pour chaque année vérifiée (sous peine de nullité des impositions). En revanche, si les recettes brutes d'une seule année soumise à vérification excèdent le seuil numéraire, la durée de la vérification de comptabilité peut ne pas être limitée. La durée de la vérification se décompte de la date de la première intervention sur place du vérificateur jusqu'à la date de la dernière intervention.

En cas d'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP) la durée du contrôle ne saurait en principe dépasser un an. Elle se décompte de la date de réception de l'avis de vérification à la date d'achèvement de l'E.S.F.P. Mais ce délai peut être prolongé si le contribuable vérifié ne fournit pas ses comptes bancaires dans un délai défini⁵⁶⁷ ; s'il dispose de revenus à l'étranger ; s'il a obtenu des délais complémentaires pour répondre ou s'il a adressé une réponse insuffisante à une demande d'éclaircissement ou de justification ou si le droit de communication est exercé auprès d'une autorité judiciaire. Il est à remarquer qu'il est impossible de recommencer une vérification achevée

⁵⁶⁶ Trois mois en France

⁵⁶⁷ Le délai est de soixante jours en France et de quinze jours à Madagascar

B- Conclusions du contrôle

Que ce soit un contrôle sur pièces, une vérification de comptabilité, un E.S.F.P., une demande d'éclaircissements ou de justifications, le vérificateur doit observer certaines règles de procédure. Le contrôle va aboutir à une conclusion : soit il y a une absence de redressement fiscal soit il y a un redressement fiscal.

1- Absence de redressement fiscal

Si le fisc décide de n'envisager aucun redressement fiscal du contribuable, cela veut dire que le contribuable vérifié est dans une situation régulière.

L'administration est tenue dans ce cas d'adresser au contribuable un avis d'absence de redressement qui marque la fin officielle et définitive du contrôle. Aucun autre contrôle sur la même période, sur les mêmes exercices et sur les mêmes comptes ne peuvent plus être rouvert.

2- La mise en redressement du contribuable

Le redressement du contribuable suppose que le fisc a décelé des anomalies dans les comptes contrôlés du contribuable.

a- Le contribuable vigilant

Cette procédure concerne le contribuable qui a respecté ses obligations en matière de dépôt des déclarations.

L'administration fiscale doit faire parvenir, par lettre recommandée avec accusé de réception, une notification de redressements qui énonce les rectifications de base qu'elle envisage d'appliquer pour chaque impôt et pour chaque exercice vérifié.

Cette procédure normale de redressement est appelée : la procédure contradictoire. Le contribuable peut faire connaître son refus, son acceptation ou formuler des observations et se faire assister par un conseil de son choix. Il doit répondre dans un délai de 30 jours pour répondre en France. S'il donne son accord, l'imposition est établie sur la base notifiée.

Si par contre il formule des observations, l'administration doit adresser une « réponse aux observations du contribuable ». Si elle juge les observations fondées, elle abandonnera ou modifiera son projet de redressement. En revanche, si elle les rejette, le service des impôts doit lui en informer par une réponse motivée.

b- Le contribuable retardataire dans les dépôts de la déclaration

Si le contribuable n' pas souscrit sa déclaration d'ensemble des revenus dans le délai légal, les trente jours en France et quinze jours à Madagascar, d'une première mise en demeure ou s'il n'a pas ou insuffisamment répondu aux demandes d'éclaircissements ou de justifications de l'administration, il peut être taxé d'office.

Si le contribuable n'a pas souscrit sa déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une première mise en demeure ou s'il s'oppose à un contrôle fiscal, ses bases d'imposition peuvent être ou sont évaluées d'office.

Dans ces deux cas, le contribuable est privé de son droit de présenter sa défense avant la mise en recouvrement des impositions, et il supporte la charge de la preuve dans l'éventualité d'un contentieux devant les Tribunaux. De plus, dans le cadre d'une procédure d'imposition d'office, des pénalités de retard et des majorations variables peuvent être appliquées.

En France, la loi de finances rectificative pour 2004, votée fin 2004, a instauré, d'une part, une procédure de régularisation des erreurs ou omissions commises avant la fin de la vérification. Ainsi depuis le 1er janvier 2005, en cours de contrôle fiscal et avant la proposition de rectification formulée par le contrôleur du fisc, les professionnels ou contribuables ont la possibilité de régulariser spontanément leur situation, si les inexactitudes relevées ont été commises en toute bonne foi⁵⁶⁸.

Il convient de rappeler que le contribuable dispose d'un ensemble de voies de recours devant l'administration fiscale (recours gracieux, recours hiérarchique, transaction,...) ou devant les juridictions administratives ou judiciaires en fonction de la nature de l'impôt après obtention de la décision préalable.

⁵⁶⁸Toutefois, cette faculté ne peut jouer que si le contribuable a déposé ses déclarations dans les délais. Pour en bénéficier, le déclarant doit effectuer la demande par écrit, avant toute proposition de rectification, sur un formulaire spécial n°3964. Si l'administration fiscale fait droit à la demande du contribuable, ce dernier s'engage alors à régler, intégralement, le supplément de droits et les intérêts de retard «réduits», dans le délai indiqué sur l'avis d'imposition. Cet engagement est pris par écrit sur la déclaration complémentaire de régularisation (DCR) établie par le vérificateur. Le contribuable qui ne signe pas la DCR est censé avoir renoncé au bénéfice de la procédure. A l'inverse, la remise de la DCR signée interrompt la prescription et vaut reconnaissance des erreurs et omissions commises. En cas de non-paiement intégral des impositions supplémentaires à la date prévue, le contribuable perd le bénéfice de la procédure et doit régler l'intérêt au taux normal.

Section 2- Le recours à la contrainte

Les manquements constatés par l'administration fiscale entraîne le redressement du contribuable et font l'objet soit de sanctions financières, soit de sanctions pénales (fraude fiscale). Les pénalités fiscales sont appliquées par l'Administration fiscale et les sanctions pénales sont prononcées par les tribunaux correctionnels pour les infractions particulièrement graves.

Le contribuable fraudeur peut se voir frappé par des sanctions financières sous formes d'intérêts et d'amendes et des sanctions pénales conformément au droit fiscal pénal. Le fisc peut aussi recourir la force de l'ordre dans sa mission.

Paragraphe 1- Les pénalités fiscales

Le fisc prévoit plusieurs types de sanctions qui peuvent se cumuler. Ce sont les pénalités fiscales qui comprennent les intérêts de retard qui ne sont pas des sanctions mais seulement des pénalités et les sanctions fiscales qui sont des pénalités à caractère répressif.

A- Les intérêts de retards

Les intérêts de retard sont des pénalités et non des sanctions dans la mesure où ils n'ont pas un caractère répressif alors que les sanctions fiscales sont des pénalités ayant un caractère répressif.

Ils sont des pénalités qui visent à dédommager le Trésor du préjudice subi et résultant du retard de paiement de l'impôt. Il s'agit d'un prix du temps pris illégalement par le contribuable et d'un loyer de l'argent dû au Trésor ou au fisc. Ces pénalités n'ont pas à être motivées car elles n'ont pas le caractère de sanctions⁵⁶⁹.

Un intérêt de retard par mois⁵⁷⁰ est systématiquement appliqué, sur le montant de l'impôt non acquitté dans les délais, par les services d'assiette et par les comptables de la DGI, quelles que soient les raisons du retard de paiement du contribuable (absence de dépôt des déclarations, paiement tardif, insuffisance de paiement, absence de paiement d'un avis de mise en recouvrement...).

⁵⁶⁹ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

⁵⁷⁰ En France le taux est de 0,40 % par mois soit 4,80 % par an ; à Madagascar il est de 1% soit 12% par an et aux Comores il est de 1,5 % par mois, plafonné à 50 % du montant de la dette principale, calculé sur la base des droits mis à la charge du contribuable (Art.L.96 Livret de Procédure fiscal comorien.)

Ainsi l'article 20.01.53 CGIM dispose que « *Tout retard dans l'enregistrement de tout acte ou écrit, dans le paiement ainsi que toute régularisation spontanée effectuée par un contribuable en cours ou en dehors d'une vérification fiscale de tout impôt, droit et taxe ou toute autre somme quelconque due à l'intérieur du territoire ou dont le versement de tout montant retenu par une personne tenue d'en effectuer, est passible d'un intérêt de retard de 1p.100 du montant à payer par mois de retard sans que la totalité des intérêts à payer soit inférieure à Ar 2 000. Tout mois commencé étant dû en entier* ».

Les intérêts de retard doivent être dus dans tous les cas de redressement. Pour échapper aux intérêts de retard, le contribuable peut établir une « mention expresse » au moment de sa déclaration. Bien que l'administration fiscale pourra contester la validité des options, mais la mention permet au contribuable de montrer sa bonne foi en estimant qu'il y a une « absence de manquement délibéré ». En conséquence, il ne pourrait pas être remis en cause et il éviterait ainsi l'application d'intérêts de retard⁵⁷¹.

La « mentions expresse » signifie que le contribuable s'est trompé mais il avait fait connaître par une mention sur sa déclaration ou sur une note annexe les motifs de droit ou de fait qui le conduisaient à ne pas déclarer tous les éléments imposables ou à faire état de déductions.

Le taux d'intérêts pour retard ne s'applique pas en cas d'absence de réponse de l'Administration avant la date de déclaration, à une question qui lui était posée et concernant l'interprétation d'une nouvelle disposition fiscale. La taux d'intérêts ne s'applique pas non plus en cas d'insuffisance de déclaration ne dépassant pas un seuil des droits ou des montants dus comme 10 % pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et l'ISF ou 5 % pour l'IR et l'IS. C'est juste une tolérance légale critiquable.

B- Les sanctions fiscales

Ce sont des sanctions pécuniaires qui doivent être motivées. Elles sont variées et peuvent prendre la forme de majorations ou d'amendes. La différence entre majoration réside sur leur expression. La majoration s'exprime en taux de pourcentage alors que l'amende est une somme fixe.

⁵⁷¹ Extrait article 1728 du CGIF. Seuls les impôts établis ou recouvrés par la DGI sont soumis à l'intérêt de retard (IS, TVA, ISF, droits d'enregistrement), les impôts recouvrés par les comptables du Trésor ne sont pas concernés (IR, impôts locaux).

1- Les majorations fiscales

Les majorations sont proportionnelles aux droits dus et aux comportements du contribuable. Selon le CGIM en son Article 20.01.54, *« Toute insuffisance, inexactitude, omission, minoration ou fausseté relevée dans toute déclaration périodique ou occasionnelle aux fins d'imposition aux impôts, droits et taxes donne lieu au paiement d'une amende égale à 40p.100 du complément des droits exigibles. Sans préjudice des dispositions particulières du présent Code, l'amende est de 80p.100 du complément des droits exigibles en cas de manœuvre frauduleuse et de 150p.100 de la base des éléments en possession de l'Administration en cas d'opposition au contrôle fiscal. Toute personne se rendant complice d'une telle manœuvre est solidairement responsable du paiement de cette amende ».*

Et l'article suivant du même code affirme que *« Toute personne physique ou morale qui verse à des tiers des revenus imposables à l'impôt sur les revenus au titre des salaires et assimilés et qui aura omis d'opérer tout ou partie des retenues pour impôt prévues aux articles 01.03.10 et suivants est passible, en plus du paiement des sommes qu'elle a omises de retenir, d'une amende égale à 40p.100 du montant desdites sommes.*

Toute personne physique ou morale ayant opéré des retenues pour impôt sur des revenus salariaux payés à des tiers et qui aura omis de verser tout ou partie de ces retenues auprès de l'agent chargé du recouvrement est passible, en plus du paiement des sommes non versées, d'une amende égale à 80p.100 du montant desdites sommes »⁵⁷².

L'article L.97 du Livret de Procédure fiscale comorien dispose de son côté que *« Les insuffisances, omissions ou dissimulations qui affectent la base ou les éléments d'imposition et qui ont conduit l'administration à effectuer des redressements, en sus de l'intérêt de retard prévu à l'article L.96, donnent lieu à l'application des majorations suivantes : 50 % en cas de bonne foi, 100 % en cas de mauvaise foi et 150 % en cas de manœuvres frauduleuses,... ».*

On distingue deux sortes de majoration : les majorations en cas de défaut ou retard de paiement et les autres majorations.

Les majorations en cas de défaut ou retard de paiement concernent le défaut ou le retard dans le paiement des impôts recouvrés par les comptables directs du Trésor (impôt sur le revenu, impôts locaux...) qui est sanctionné par une majoration de 10 % en France ou de 40% à Madagascar sans intérêt de retard.

⁵⁷²En matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée, l'amende est de à 80p.100,(Article 20.01.54.2)

Cette mesure, très efficace en raison de son caractère dissuasif, permet aux comptables, surtout lors des échéances massives, de recouvrer en temps voulu un fort pourcentage des impôts directs⁵⁷³.

Le retard dans le paiement d'une somme devant être versée au receveur des impôts de la DGI (TVA, impôt sur les sociétés, enregistrement...) donne lieu à une majoration qui s'ajoute à l'intérêt de retard sauf lorsque le dépôt tardif de la déclaration ou de l'acte est accompagné du paiement des droits ou lorsque les droits supplémentaires découlent d'un contrôle fiscal externe⁵⁷⁴.

Les autres majorations, qui s'accompagnent avec l'intérêt de retard, concernent la commission de diverses infractions. Elles sont de deux ordres. Les unes ont pour objet de sanctionner le manque de respect du contribuable à ses obligations fiscales et ont un caractère « semi-automatique » : il peut y avoir majorations de 10 %, 40 % ou 80 % pour défaut ou retard de déclaration servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt.

Il est souligné que le taux varie suivant que le contribuable répare son erreur spontanément ou dans les 30 jours d'une première mise en demeure (10 %), la répare ultérieurement (40 %) ; il est porté à 80 % en cas d'activités occultes ou clandestine (activités et travail clandestins, prête-nom, société fictive...) ⁵⁷⁵.

Les secondes majorations se rapportent sur la qualification du comportement du contribuable : majorations de 40% en cas de manquements délibérés (mauvaise foi), de 80% en cas de manœuvres frauduleuses et d'abus de droit, voire de 100% en France ou de 150%⁵⁷⁶ à Madagascar et aux Comores en cas d'opposition à contrôle fiscal.

L'opposition au contrôle peut être l'absence du contribuable dans les locaux alors qu'il était régulièrement informé de la vérification ou du contrôle fiscal, le refus de recevoir le vérificateur, la comptabilité emportée et détruite par une tierce personne ou la femme du contribuable avant la vérification, la potence dressée ou le cercueil installé dans la cour de l'entreprise, attroupement de foule à l'initiative du contribuable pour empêcher le contrôle, menaces verbales avec des insultes à l'endroit du vérificateur, ...

⁵⁷³ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, *Droit fiscal (mémentos dalloz)*, 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

⁵⁷⁴ Il s'agit là d'une tolérance administrative.

⁵⁷⁵ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, *Droit fiscal (mémentos dalloz)*, 14e édition Dalloz, 2009, 402p ; Des mesures spécifiques concernent la déclaration de succession et la déclaration d'impôt sur le revenu. Ainsi pour cette dernière déclaration, il existe une majoration supplémentaire de 10 % (art. 1758 A CGI, loi de finances pour 2006) en cas de défaut ou de retard de déclaration qui s'ajoute à la seule majoration de 10 % en cas de dépôt dans les 30 jours d'une mise en demeure. Cette majoration spécifique ne s'applique pas aux majorations de 40 et 80 %.

⁵⁷⁶ 150% en France avant le 1er janvier 2006 mais depuis c'est 100%.

2- Les amendes fiscales

De nombreuses amendes sanctionnent la fraude qui peut être l'absence de production ou la production tardive de pièces ou documents, les omissions, inexactitudes, ou dissimulations, les fausses factures ou factures de complaisance,... Les amendes peuvent être forfaitaires ou proportionnelles selon un autre élément que l'impôt dû.

Les amendes forfaitaires obéissent à une somme fixe. Aussi l'Article 20.01.52. dispose que « *Le défaut de dépôt de toute déclaration de revenu, droit ou taxe, d'enregistrement, de recette ou d'opération taxable ou de tout autre somme due comportant une périodicité ou dont le dépôt est requis en raison de la cession ou la cessation, en totalité ou en partie, des activités d'une entreprise ou de l'un quelconque des documents dont le dépôt est obligatoire, prévus au présent Code est passible d'une pénalité de Ar 100 000* ».

En France, l'omission de déclaration de comptes à l'étranger est punie à 1 500 € et 10 000 € s'il s'agit de comptes ouverts dans un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Les amendes proportionnelles concernent un autre élément que l'impôt lui-même dû. Cela peut être le montant des sommes omises ou non déclarées, le montant de la facture, de la transaction, des sommes reçues ou versées... Il en est ainsi par exemple de l'absence de déclaration des commissions, des ristournes et des honoraires qui est sanctionnée par une amende de 50 % des sommes non déclarées en France.

Les amendes peuvent parfois atteindre des montants très élevés comme c'est le cas de flagrance fiscale ou de blanchiment de fraude fiscale.

Paragraphe 2- Les sanctions pénales : peines d'emprisonnement et des amendes

Les sanctions pénales sont prononcées par les tribunaux répressifs en cas de délit, notamment de délit de fraude fiscale. Ainsi la fraude fiscale est-elle pénalement sanctionnée. Les infractions pénales fiscales sont les violations aux prescriptions du Code général des impôts, régissant les impôts, droits et taxes divers et ses textes d'application. Elles constituent des infractions d'ordre économique ou touchant l'ordre public⁵⁷⁷.

⁵⁷⁷ Article 20.02.45 CGIM

Le contribuable commet une fraude lorsqu'il se soustrait frauduleusement ou tente de se soustraire frauduleusement à l'établissement, au paiement, au reversement total ou partiel des impôts, droits et taxes visés dans le Code Général des Impôts ; lorsqu'il refuse expressément de faire sa déclaration dans les délais prescrits ; lorsqu'il dissimule une part des revenus sujets ou des sommes sujettes à l'impôt ; lorsqu'il organise son insolvabilité ou met obstacle au recouvrement de l'impôt⁵⁷⁸ ou lorsqu'il commet tout fait conduisant à ne pas payer frauduleusement ses obligations fiscales ou s'abstient à faire une obligation pour les mêmes raisons.

La fraude se manifeste par des éléments matériels et une intention délibérée de fraude. Il peut s'agir d'omissions volontaires de passation d'écritures comptables ou passation délibérée d'écritures fictives ou inexactes, d'omissions de déclarations, dissimulation de sommes imposables, d'achats ou de ventes sans factures ou factures concernant des opérations fictives...

Les sanctions pénales peuvent consister à des peines principales (amendes, emprisonnement), et accessoires (elles sont automatiques : interdiction de participer aux travaux de certaines commissions des impôts, de créer ou gérer un centre ou une association de gestion agréée,...) et/ou complémentaires (elles doivent être décidées et prononcées par le tribunal : publication et affichage obligatoires du jugement, radiation des listes électorales, interdiction d'exercer certaines professions, exclusion des marchés publics, suspension du permis de conduire...) ⁵⁷⁹.

Lorsque le délit de fraude fiscale est constaté, les tribunaux correctionnels peuvent ordonner des peines privatives de liberté (emprisonnement) et/ou des amendes à l'encontre du délinquant, le fraudeur.

Le cumul des sanctions fiscales et pénales est admis par la Cour de cassation et le Conseil d'État français. Ainsi, les sanctions pénales peuvent être appliquées sans préjudice des sanctions fiscales.

Il peut y avoir un cumul d'amendes : les amendes fiscales et les amendes pénales du code pénal. Les peines pénales peuvent être alourdies notamment en cas de circonstances aggravantes comme la récidive ou amoindries en cas de circonstances atténuantes comme la régularisation en cours de l'instance pénale.

⁵⁷⁸ Art.L.116 Livre des Procédures fiscales Comorien

⁵⁷⁹ Pour les impôts indirects et les droits de douane, les sanctions pénales prennent une place importante en raison des méthodes de constatation des infractions et de règlement des litiges propres à ces impôts (PV entraînant directement la saisine des tribunaux répressifs sauf cas de transaction).

Il convient de souligner que toutes les actions et poursuites en matière fiscale pour violations aux réglementations fiscales sont sous l'initiative exclusive du fisc sur décision du Directeur Général des Impôts⁵⁸⁰, qui, seul, peut saisir le Ministère public.

Prononcées par les juridictions répressives (tribunaux correctionnels), les sanctions pénales frappent les auteurs et complices d'infractions qualifiées de délits : opposition individuelle ou collective à contrôle fiscal, refus collectif de l'impôt... mais surtout fraude fiscale.

Paragraphe 3- Des pouvoirs et de moyens de pression accrus

L'Administration fiscale dispose d'un pouvoir fiscal très important tempéré par certaines règles et par des droits et garanties accordés aux contribuables.

A- Le pouvoir fiscal : dotation de prérogatives de puissance publique

Les moyens dont dispose l'Administration fiscale pour remplir ses missions fiscales sont des prérogatives de puissance publique reconnues à l'État, c'est-à-dire de ce « régime juridique composé de prérogatives et de sujétions exorbitantes du droit commun »⁵⁸¹.

Il est même possible de constater que dans de nombreux cas, le pouvoir fiscal dépasse le pouvoir administratif par les « armes » mis à sa disposition et qui atteignent le domaine des droits fondamentaux et des libertés publiques essentielles.

Il en est ainsi par exemple, de la décision exécutoire qui peut être d'un emploi fréquent, et même pouvant devenir une voie normale. Nous pouvons citer l'établissement du « rôle » en matière d'impôts directs.

⁵⁸⁰ Article 20.02.105 CGIM. Cela constitue à notre avis un obstacle en matière de lutte contre la fraude fiscale.

⁵⁸¹ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p.

Il en est de même des procédures spéciales exercées sous la forme de l'imposition d'office ; du droit de communication (qui permet aux agents de l'administration fiscale chargés de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impôts d'avoir connaissance d'un certain nombre de documents énumérés par la loi, sans formalisme particulier ; de la possibilité d'ordonner des sanctions essentiellement pécuniaires (majorations de droits, amendes fiscales) sans en référer préalablement à un juge ou de décisions administrative (fermeture d'établissement ou de locaux, retrait de permis ou de licence, des comptes bancaires exclusion des marchés publics,...) ; de la liberté certaine dont jouit l'Administration fiscale, dans l'exercice de ses pouvoirs et de l'initiative de l'action publique et de la possibilité de l'interrompre à sa guise (répression des infractions, en matière de contributions indirectes et de douanes)⁵⁸².

L'administration fiscale dispose du pouvoir de transiger ou non avec un fraudeur⁵⁸³. La transaction permet au fisc d'appliquer des sanctions plus souples alors qu'il dispose d'un appareil répressif particulièrement rigoureux.

L'administration fiscale est dotée de pouvoirs exorbitants du droit commun et cela à deux titres : du fait qu'elle est une administration publique, donc l'Etat, et de par la volonté de la loi qui lui confère des pouvoirs accrus sans précédent. Ainsi l'administration peut exiger l'impôt et ordonner son paiement, quitte à aller le rechercher chez le redevable⁵⁸⁴.

A côté de ces pouvoirs, le fisc bénéficie du droit de privilèges⁵⁸⁵. C'est une véritable garantie sur le paiement de sa créance fiscale. Ainsi, il peut être payé prioritairement des autres créanciers du contribuable.

En outre, lorsque le contribuable est insolvable ou une cause quelconque empêche le paiement de l'impôt, le fisc peut se tourner contre des tiers pour le paiement de la dette fiscale du véritable contribuable⁵⁸⁶.

Le fisc jouit aussi de droit de visites et de perquisitions sur la voie publique et dans les locaux ouverts au public (sans restriction de temps ni de formalité), des visites domiciliaires (chez les particuliers de 6h à 18h ; chez le contribuable pendant le temps où son établissement est ouvert au public) ou des visites corporelles et du droit d'arrestation.

⁵⁸² Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

⁵⁸³ Article 20.02.114 ; Art. L.157 LPFC ; Le pouvoir de transaction autorise l'Administration à accorder sur demande du contribuable une atténuation des amendes fiscales ou des majorations d'impôts lorsque celles-ci et les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

⁵⁸⁴ Article 20.01.05.- Les impôts directs et taxes assimilées sont portables et quérables.

⁵⁸⁵ Article 20.01.48 CGIM

⁵⁸⁶ Article 20.01.49 CGIM, Article. L.70 LPFC

Le secret professionnel n'est pas opposable au fisc en ce sens de l'empêcher de remplir ses fonctions dont le contrôle et les vérifications mais le vérificateur est tenu par le secret professionnel faute de quoi la méprise du secret professionnel tombe sous le coup de la loi pénale⁵⁸⁷.

B- Du pouvoir fiscal encadré : les limitations apportées au pouvoir fiscal

Redoutables soient-elles, les « armes » de l'administration fiscale, bien que des prérogatives exorbitant de puissance publique, ne sauraient rester sans limite et au seul maniement à sa guise de l'administration fiscale et cela sans contrôle. Ainsi, la force de puissance du fisc est tempérée par des pratiques et des règles de droit ainsi que par le contrôle du juge.

D'une part, les pratiques concernent la collaboration du contribuable avec le fisc. Cette collaboration contribue à « *donner au pouvoir fiscal une réelle originalité : la collaboration du contribuable au fonctionnement du service est unique, tant par son étendue que par son importance qualitative*⁵⁸⁸ ». Il est souligné que la majorité des contribuables déposent dans les délais leur déclaration à l'impôt sur le revenu⁵⁸⁹.

En outre, le législateur ne pouvait pas laisser le citoyen désarmé devant une puissance sans égale. Ainsi, il a mis à disposition des contribuables des droits et des garanties essentielles soit sous la forme de procédures spéciales préalables à l'acte d'imposition (respect d'un certain formalisme, intervention des différentes Commissions des impôts et du Comité de l'abus de droit, avis, assistance d'un conseil,...) soit par le recours au juge chargé de contrôler la légalité et de sanctionner le cas échéant l'action administrative.

En plus, l'administration a elle-même érigé des limites de son action en ajoutant des garanties qui ne sont pas prévues par la loi et ce afin d'améliorer non seulement les services qu'elle rend aux usagers mais aussi les droits accordés aux contribuables de bonne foi⁵⁹⁰.

D'autre part, l'intervention du juge est une garantie pour le contribuable quant au respect de ses droits dont celui de la défense et de la procédure.

⁵⁸⁷ Article 20.06.09 CGIM ; Art. 378 CPM (vol). Art. L.49 LPFC

⁵⁸⁸ Christian de Lauzainghein Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal (mémentos dalloz), 14e édition Dalloz, 2009, 402p

⁵⁸⁹ Il s'agit bien entendu des contribuables honnêtes.

⁵⁹⁰ « Chartes » du contribuable en France

En définitive, les contribuables bénéficient de garanties : légales, jurisprudentielles et même administratives. Ils peuvent aussi bénéficier des garanties générales comme l'opposabilité de la doctrine administrative, le recours hiérarchique, le droit de réponse à tout acte contraignant.

Le contribuable dispose aussi des garanties particulières lors de procédures de contrôle comme l'assistance d'un conseil, l'instauration d'un débat contradictoire, la communication des résultats du contrôle. Enfin, dans le cas des vérifications de comptabilité (visite ou contrôle sur place) et des ESFP, l'Administration doit envoyer un avis de vérification et la Charte du contribuable au contribuable vérifié. La durée des vérifications et le droit de reprise sont limités dans le temps et dans des exercices.

Le non respect d'une garantie du contribuable prévue par la loi ou mentionnée dans la Charte du contribuable vérifié fausse et vicie les actions du fisc entraînant en conséquence un vice de procédure et les contrôles effectués, les rectifications établies par l'administration ainsi que les redressements effectués et les sanctions éventuellement prononcées sont nuls.

Section 3- Analyse empirique de l'efficacité des dispositifs de lutte contre la fraude fiscale

Il y a lieu de relever l'efficacité du dispositif de la lutte contre la fraude fiscale.

Paragraphe 2- Les avancées dans la lutte contre la fraude fiscale

Les avancées du dispositif sont diverses.

A- Aperçu des avancées des reformes

Les réformes du système fiscal opérées par Madagascar en 2007/2008 ont des visées à une politique fiscale instaurant un système fiscal simple, équitable et favorable à la croissance. Ce système fiscal se veut gérer par une administration fiscale à la fois efficace et moderne, et qui permettrait aux autorités fiscales de créer un espace budgétaire nécessaire pour s'acquitter de ses principaux rôles et garantir les services publics tout en donnant au secteur privé l'impulsion pour sa prospérité⁵⁹¹.

L'ambition est qu'un système fiscal simple et équitable réduirait la motivation à l'évasion fiscale frauduleuse et inciterait les contribuables à intégrer l'économie formelle. Ce qui réduirait le recours du secteur informel.

⁵⁹¹ MFB, 2012

De surcroît, la réforme soutenue par une administration fiscale moderne et efficace permettrait l'élargissement de l'assiette fiscale et, enfin de compte, un recouvrement plus efficace des impôts. Donc une réduction de la fraude fiscale.

En 2007-08, grâce à la mise en œuvre d'importantes réformes de la politique et de l'administration fiscale, Madagascar a obtenu des résultats louables en matière de mobilisation des recettes et de modernisation du système fiscal. Ce bon score s'inscrivait dans une politique de recouvrement élargi, de réduction du secteur informel et d'augmentation de la pression fiscale.

Mais à partir de 2009⁵⁹², la performance de recouvrement fiscal s'est considérablement détériorée ; la performance globale est retombée à des niveaux historiquement bas. Une détérioration de la gouvernance, une explosion des activités informelles et un basculement à la fraude s'en sont suivis, et les recettes fiscales ont baissé fortement en conséquence⁵⁹³.

B- Les impacts des contrôles

Le contrôle est en matière de lutte contre la fraude fiscale d'une efficacité considérable.

Il ne s'agit pas seulement de la hauteur des sommes qui en seraient issues car l'impact des contrôles va au-delà des sommes qui peuvent être effectivement récupérées à l'occasion des contrôles. Primo, au-delà des rentrées des recettes dans les caisses de l'Etat, le contrôle permet de déceler le recouvrement éventuel par le fisc des montants indus. Ce qui permettrait au fisc de rembourser les sommes qu'il aurait injustement perçues sous peine d'un enrichissement sans cause.

Secundo, le contrôle a un effet direct de cessation du comportement frauduleux. En effet, en intervenant et en décelant une fraude, le contrôle aboutirait normalement à ce que le contribuable change de comportement⁵⁹⁴ à l'avenir.

Au-delà du comportement du fraudeur, et même en l'absence de recouvrement, le contrôle est une mesure d'alerte de redressement de l'entreprise.

En plus, si l'entreprise tombe en liquidation judiciaire, le contrôle permet de mettre fin à la reconduction d'une infraction aux règles fiscales.

⁵⁹² Crise politique

⁵⁹³ MFB, INSTAT, 2012

⁵⁹⁴ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

Tertio, le contrôle a un effet indirect de dissuasion et de prévention sur les autres contribuables qui seraient tentés de recourir à la fraude. Ce qui signifie que des sanctions sévères doivent être prononcées et divulguées à grande échelle. Il en est de même des procès verbaux des transactions éventuelles. En effet, sachant qu'ils risquent d'être sévèrement sanctionnés et divulgués s'ils recourent à des procédés frauduleux, les autres contribuables vont réfléchir « sept fois⁵⁹⁵ » avant de tenter le goût de la fraude. Ainsi, le contrôle va logiquement les dissuader de frauder.

On a pu même estimer qu'il est « *probable que le troisième effet, bien qu'indirect soit aussi le plus important : les contrôles ont finalement moins d'intérêt pour les montants qu'ils permettent de récupérer directement que pour la pression qu'ils maintiennent sur l'ensemble des contribuables et notamment ceux qui seraient tentés de frauder*⁵⁹⁶ ». En Suède, près de 25% des impôts sont récupérés grâce à l'effet de dissuasion lié au contrôle qui pousse les contribuables suédois à remplir sans résistance leurs obligations fiscales.

Il est à convenir que la performance de l'action de contrôle ne doit pas être mesurée à partir des montants redressés. Le fisc ne doit pas seulement se contenter sur les redressements les plus « faciles » et les plus « rentables » en raison de leur caractère bénin ou facilement détectable et au détriment de la prospection et de la répression des fraudes les plus graves et les plus complexes.

La DGI française retient comme indicateurs de performance en matière de contrôle fiscal : la part des opérations à caractère répressif dans le total des redressements effectués, ce qui doit permettre de s'assurer que les services de contrôle consacrent une partie suffisante de leur action à la fraude proprement dite ; la part des contrôles à caractère répressif issu d'un signalement par les services de recherche, ce qui permet de suivre l'efficacité des services de la DGI en charge de la recherche ; le taux de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal, ce qui permet d'évaluer la qualité du contrôle fiscal et, plus particulièrement, la qualité des liaisons entre les services de contrôle et les services de recouvrement.

⁵⁹⁵ L'adage africain n'a-t-il pas dit de tourner la langue sept fois avant de parler ?

⁵⁹⁶ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007.

Il est relevé que les grandes entreprises fraudent peu mais se retrouvent souvent dans des situations d'irrégularité et d'optimisation. Elles font l'objet d'un suivi particulier en matière de contrôle, compte tenu des enjeux, et sont contrôlées beaucoup plus souvent que les PME qui commettent le plus de fraudes⁵⁹⁷ en raison le plus souvent de leurs caractéristiques économiques.

Paragraphe 2- Une balbutiante efficacité

L'efficacité du dispositif est limitée.

A- Une efficacité limitée de l'action du contrôle

Les résultats du contrôle ne constituent donc pas une mesure adéquate de l'efficacité de l'action du contrôle et pourtant le fisc avance souvent les chiffres pour montrer qu'il est efficace.

En plus, une complaisance et un clientélisme dans le contrôle fiscal est souvent soulevé. Cela est d'autant vrai que l'administration publique en générale et celle fiscale en particulier soit possédée par les démons de la corruption⁵⁹⁸.

Il convient encore de souligner l'absence de statistiques chiffrées de la fraude fiscale à Madagascar et aux Comores alors que la fraude fiscale y est une réalité⁵⁹⁹. Ainsi, l'action du contrôle se trouve limitée à un champ très réduit et les contrôles ne se font que chez les mêmes et uniques contribuables.

Dans les pays qui ont des chiffres bien qu'estimatifs sur les effets de la fraude, il peut être d'une part reproché à ces résultats des contrôles menés par les différents organismes chargés du recouvrement des prélèvements obligatoires qu'ils constituent la seule source d'information directement disponible concernant la fraude. Ainsi, ces organes chargés en même temps de recouvrer l'impôt et de lutter contre la fraude fiscale peuvent être susceptibles de grossir les résultats en leur faveur pour manifester leur efficacité d'action dans la lutte contre la fraude fiscale.

D'autre part, ces chiffres sont, sous certains angles, à la fois fragiles et discutables. D'abord, ils mélangent à la fois irrégularité et fraude stricto sensu alors que leur distinction entre ces deux catégories laisse le doute.

⁵⁹⁷ Deux poids de mesures ?

⁵⁹⁸ V. supra in corruption fiscale notamment.

⁵⁹⁹ Des statistiques estimatives car la teneur de la fraude ne peut pas être certaine.

En outre, les résultats des contrôles montrent dans la plus part des cas les sommes redressées sans tenir compte des événements qui interviennent après le contrôle comme les recours devant l'administration ou devant le juge de l'impôt, le dégrèvement gracieux, recouvrement....

Enfin, l'évidence veut que les chiffres ou résultats ne reflètent que la fraude détectée et ne constituent donc pas une description exhaustive de la fraude car insuffisants pour obtenir une évaluation globale des montants fraudés⁶⁰⁰. Cela manifeste logiquement une imprécision dans les résultats du contrôle fiscal.

B- Tendances

L'absence de statistiques sur la fraude fiscale et l'opacité qui règne dans les transactions fiscales ne facilitent pas d'affirmer sans balbutier la tendance en matière de fraude fiscale après le contrôle. Du coup, nous allons recourir le système comparé des pays fiscalement en bonne santé et qui lutte plus ou moins sérieusement contre la fraude fiscale.

1- Versement minimaliste des montants redressés

Selon un rapport du Conseil des Prélèvements Obligatoires Français (2007), il y a un versement minimaliste des montants redressés suite au contrôle alors que le montant des dégrèvements non seulement est important mais aussi ne peut pas être suivi avec précision.

Selon le conseil, « *Dans la sphère fiscale, une part importante des montants redressés n'est en fait pas récupérée par l'Etat. Les montants redressés à l'issue d'un contrôle fiscal peuvent faire l'objet de dégrèvements, c'est-à-dire que les droits et les pénalités supplémentaires peuvent être annulés et remis. Cette décision d'annulation ou de remise peut être prise soit par l'administration elle-même, dans le cadre d'un contrôle hiérarchique ou bien suite à une décision du juge de l'impôt* ».

En définitif, l'écart entre le montant du redressement initial et le redressement finalement à percevoir, peut être important encore qu'il y a aussi possibilité de report des créances issues des redressements. En conséquence, seule la moitié des montants redressés fait l'objet d'un recouvrement encore que le recouvrement n'est pas du ressort des services des contrôles mais des comptables de la DGI.

⁶⁰⁰ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

En France, seule une fraction des montants redressés est effectivement récupérée par les comptables. En fait, deux ans après le contrôle, le taux de recouvrement sur ces créances est de l'ordre de la moitié, 53,3 % en 2005⁶⁰¹.

Il convient de soulever que le recouvrement des montants redressés dépend d'une part de la rapidité du comptable à exercer son action en recouvrement, qui dépend de son coté de la qualité des liaisons entre les services de contrôle et les services chargés du recouvrement ; et d'autre part de la solvabilité des contribuables redressés ainsi que leur disposition à s'acquitter ou non de leur dette fiscale.

2- Inadaptation du dispositif de contrôle

Le dispositif de lutte contre la fraude fiscale n'est pas adapté à l'évolution de la fraude fiscale. Il présente en effet des imperfections en ce sens que certaines fraudes ne sont pas appréhendées par le dispositif alors qu'elles viennent compliquer considérablement la tâche des services de contrôle.

D'une part, les contrôles sont traditionnels c'est-à-dire centrés sur la comptabilité de l'entreprise et les modalités de rémunération de ses employés. Ils apparaissent en conséquence de moins en moins efficaces lorsque les contribuables ne sont pas ou plus enregistrés ou lorsqu'ils localisent à l'étranger une partie de leur activité ou de leur revenu. Il semble donc urgent de s'interroger sur l'adaptation du dispositif de contrôle face aux défis engendrés par ces comportements frauduleux en développement.

D'autre part, le dispositif de contrôle pour lutter contre la fraude fiscale reste silencieux sur le secteur des NTIC notamment en ce qui concerne les différentes transactions bancaires comme le « e-banking » ou les banques mobiles, le commerce électronique et le développement d'internet.

Les transactions et opérations commerciales électroniques sont pourvues de certaines spécificités qui rendent impossible l'application des règles fiscales traditionnelles comme les vérifications de comptabilité. Cette difficulté est due par la dématérialisation de l'économie qui rend invisible les transactions. Cela est de nature à perturber considérablement et l'application de la TVA et, plus généralement, la perception des impôts sur les bénéfices ou des cotisations sociales.

Il convient de relever que cette situation réduit le système traditionnel du patron collecteur d'impôt, en l'occurrence la TVA, pour le fisc⁶⁰². Il est encore moins facile pour le

⁶⁰¹ Ibid.

fisc de pouvoir détecter un site Internet dans la mesure où il constitue un espace virtuel difficilement localisable.

Ainsi et à titre d'exemple, le SAMFIN (Service de Renseignements financiers) a recensé en 2013 environ 3 892 opérations cash, des opérations de transfert d'argent via téléphone portable non justifiées auprès d'une banque primaire. En plus, il a détecté des opérations de blanchiment d'argent à hauteur de plus de 120 milliards d'Ariary via des opérations effectuées par téléphone portable dans la même année⁶⁰³. Toutes ces opérations ont échappé à tout contrôle dont fiscal.

Il a affirmé à l'occasion que Madagascar ne dispose pas encore de dispositif législatif régissant le commerce en ligne dont le paiement via téléphone mobile, ce qui rend encore compliquer pour le fisc d'appréhender et de contrôler les opérations effectuées par le biais des NTIC.

C- La montée de la fraude fiscale du secteur informel

L'impôt synthétique est conçu comme un remède pour fiscaliser le secteur informel et destiné pour couvrir fiscalement les activités indépendantes, les ménages, les productions agricoles,... dont la plupart échappent au filet fiscal. Il est ainsi destiné pour réduire la fraude fiscale du secteur informel et appréhender les groupes de populations qui se trouvent en marge du périmètre fiscal. Ces individus ne paient pas d'impôts bien qu'ils ne bénéficient que presque rarement des services publics.

La mission de l'impôt synthétique semble moins remplie dans la mesure où le secteur informel a explosé. C'est ce que des études nous informent et apprennent et qui exposent la situation de l'informel comme suit : *« Au dernier trimestre 2012, le nombre d'unité de production individuelle (UPI) hors agriculture, élevage, chasse et pêche à Madagascar est estimé à 2 282 500 unités, employant 3 312 00 personnes dans les branches marchandes hors agriculture, élevage, chasse et pêche. La quasi-totalité, soit 99,9% d'entre elles sont classées comme unités de production informelles c'est-à-dire soit ne possédant pas de numéro statistique soit ne tenant pas de comptabilité écrite ayant une valeur administrative⁶⁰⁴ ».*

⁶⁰² Il y a « désintermédiation, c'est-à-dire la disparition des intermédiaires commerciaux qui sont traditionnellement les collecteurs de TVA, au profit d'un rapport plus direct entre le producteur et le consommateur final qui supporte la TVA.

⁶⁰³ Midi Madagascar, 11 septembre 2014.

⁶⁰⁴ INSTAT/DSM-PNUD-BIT, ENEMPSI, 2012

Ce chiffre bien qu'il montre l'importance économique des activités informelles pour la population, en ce sens qu'en moyenne plus de la moitié des ménages tire l'ensemble ou une partie de leurs revenus d'une unité de production informelle, il traduit aussi une fraude fiscale à grande échelle et la grande perte de recettes fiscales pour les collectivités. Les UPI se concentrent beaucoup dans les secteurs de circulation, notamment commerciaux (34% des UPI) et les activités de transformation manufacturière (35%).

Selon les mêmes études, « *Le secteur informel marchand non agricole a produit pour 7 472 milliards d'Ariary de biens et services et a créé 4 840 milliards d'Ariary de valeur ajoutée. Cette valeur ajoutée représente 24% du PIB total officiel en 2012, et 36% du PIB marchand non agricole* ». Cela montre bien que le secteur informel occupe une place importante sur le plan économique national mais très moins important sur le plan de la solidarité contributive fiscale nationale.

Les enquêtes ont révélé que neuf unités sur dix sont inconnues par les services publics : elles ne possèdent ni numéro statistique, ni carte professionnelle, elles ne sont enregistrées ni au Registre du commerce, ni à la CNaPS, elles ne paient pas la patente professionnelle.

Il convient de reconnaître que le non enregistrement des UPI ne rime pas forcément avec absence totale du paiement de la dette fiscale. Ainsi certaines UPI, soit 8,5%⁶⁰⁵, honorent, ne serait-ce que partiellement, la patente. La part des impôts et taxes versés à l'Etat demeure très faible et ne dépassant pas 1,9% de la valeur ajoutée total du secteur. Mais cela reste très insignifiant tenant compte de la surface du secteur.

La corruption a aussi ses ramifications dans le secteur informel et elle se révèle à cause des litiges qui naissent avec les agents publics pour manquements aux réglementations pour 30% des cas ou en cas de l'emplacement ou le lieu de travail pour 28% des cas⁶⁰⁶.

Le différend se règle généralement par le versement d'un « cadeau » ou d'une amende sans reçu, symptôme du phénomène de la corruption dont fiscale. Ce genre de règlement concerne 38% des chefs d'UPI interpellés par les agents de l'Etat⁶⁰⁷.

⁶⁰⁵ INSTAT/DSM-PNUD-BIT, ENEMPSI, 2012

⁶⁰⁶ Id.

⁶⁰⁷ Id.

Les enquêtes affirment que près de 41% des UP sont prêtes à s'enregistrer auprès de l'administration notamment fiscale et 61% sont prêts à payer l'impôt alors que 27% des UPI sont favorables au principe du « guichet unique » pour harmonisation et simplification des démarches d'enregistrement⁶⁰⁸.

Paragraphe 3 – De la couverture fiscale dans la lutte contre la fraude fiscale

Il convient de voir l'efficacité du dispositif par rapport à la couverture fiscale et la fraude. Mais il convient de distinguer d'abord irrégularité et fraude fiscales.

A- Distinction irrégularité et fraude fiscales

La lutte contre la fraude enseigne une distinction entre irrégularité et fraude bien que cette distinction est parfois et même souvent complexe à établir. Ainsi, la distinction entre contrôle sur pièce et contrôle sur place devrait permettre d'établir la distinction : le premier aurait des connotations d'imprudences sans la volonté de frauder : il y a ici irrégularités, comme c'est le cas des erreurs de calculs ou de lecture de la loi.

Par contre, l'audition de la comptabilité ou la situation personnelle du contribuable devrait permettre à détecter la fraude stricto sensu. Il faut tout de même admettre que cette distinction se trouve fragilisée lorsque le contribuable a sciemment laissé couler certaines irrégularités pour tenter « sa chance ».

Il en est par exemple lorsque le contribuable salarié a déclaré des montants en deçà de sa rémunération alors que les données transmises par son employeur en stipulent autrement ou lorsque le chef d'entreprise a mis dans les charges de l'entreprise ses vacances professionnelles le conduisant par opportunisme à rencontrer un partenaire potentiel.

B- Une couverture fiscale imparfaite

La performance fiscale globale de Madagascar reste faible. Le taux de pression fiscale est estimé en moyenne à 11 % au cours de la période 2005-2012⁶⁰⁹.

⁶⁰⁸ Id.

⁶⁰⁹ Banque mondiale, « Madagascar: Vers un agenda de relance économique », juin 2010.

Le taux de pression fiscal était de 10 en 2013⁶¹⁰, de 11% en 2014 et les projections de 2015 l'estiment à 12%⁶¹¹ alors que la pression fiscale des PED africain est de 19%⁶¹² sauf aux Comores où elle est de 10% avec un objectif de 11-12% en 2015⁶¹³.

Cette faiblesse du taux de la pression manifeste une mauvaise couverture du contrôle fiscal sur l'étendue du territoire et sur l'ensemble des contribuables : certains contribuables se trouvent dans le périmètre du contrôle alors que d'autres en sont épargnés. Une couverture du contrôle fiscal imparfaite est ainsi manifeste.

En outre une répartition inégalitaire des effectifs sur le territoire doit attirer l'attention dans la mesure que cela peut montrer un déséquilibre dans la lutte contre la fraude entre différentes localités. De là, est-il raisonnable de souligner que certains risques de fraude vont se trouver imparfaitement contrôlés. En effet, les contrôles ont un rôle et un effet dissuasif fondamental pour l'ensemble des redevables et cela grâce à la « peur du gendarme fiscal ».

Cette « peur de la police », donc de la sanction, constitue en même temps un facteur et un catalyseur puissants du civisme fiscal. Ainsi, pour être véritablement efficace, cet effet dissuasif doit à la fois être équitablement repartitionné et ressenti « par les contribuables qui doivent considérer qu'ils ont une chance non négligeable d'être contrôlés dans un avenir proche⁶¹⁴ ».

Dès lors, la couverture des contribuables par les opérations de contrôle et de vérification, c'est-à-dire le taux de personnes effectivement contrôlées, et le sentiment du risque d'être contrôlé à tout moment par le fisc doivent être suffisamment importants pour éviter la naissance et le développement d'un sentiment d'impunité chez certaines catégories de contribuables.

Pourtant la DGI a tendance à privilégier, dans la couverture de leur tissu fiscal et donc le contrôle fiscal, les enjeux budgétaires en se concentrant sur les contrôles des entreprises de taille importante⁶¹⁵.

Ce choix, s'il semble défendable du point de vue des objectifs budgétaires, « peut néanmoins rentrer en contradiction avec l'objectif de dissuasion et aboutir à ce que certaines « petites fraudes » soient peu contrôlées⁶¹⁶ ».

⁶¹⁰ FMI, 2014

⁶¹¹ Loi de Finance malgache pour 2015.

⁶¹² Banque mondiale, « Madagascar: Vers un agenda de relance économique », juin 2010

⁶¹³ Ex. Directeur Général des Impôts

⁶¹⁴ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

⁶¹⁵ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, DEA, Droit des Affaires-DEGS, décembre 2013

⁶¹⁶ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

Nous estimons que, et ce dans une perspective de dissuasion, la répartition géographique des effectifs de contrôle devrait être à l'importance du risque de fraude. Mais dans la pratique, il se trouve que certains prélèvements et certains secteurs ne sont pas suffisamment contrôlés. Ainsi, certains secteurs font l'objet d'une couverture plus ou moins lâche alors même que l'on peut logiquement et raisonnablement penser et croire que les enjeux fiscaux ne sont pas moins importants. C'est le cas des PME et des UPI.

De plus, la répartition géographique des effectifs des services de contrôle apparaît moins optimale par rapport aux enjeux encore que les effectifs sont largement insuffisants par rapport aux enjeux fiscaux notamment ceux relatifs à la lutte contre la fraude fiscale. En effet, bien qu'on argue que la DGI a une organisation fonctionnelle couvrant toutes les sources de recettes fiscales et que le nombre d'employés continue d'augmenter de façon constante depuis ces dernières années, nous estimons que ces effectifs sont largement insignifiants par rapport à la tâche et aux résultats escomptés.

En effet, selon des données, « à la fin 2012, la DGI comptait 1 817 employés, dont plus de 50 % sont des techniciens (321 inspecteurs des impôts, 388 contrôleurs des impôts, 288 agents et 10 personnels non techniques). Par rapport à 2009, l'effectif global a augmenté de 22,3 %, hausse dont plus de 50 % est due à l'augmentation de personnel qualifié (inspecteurs et contrôleurs)⁶¹⁷ ».

Dès lors, certains secteurs d'activité sont sujets de mal couverture tenant compte de l'étendu du territoire, des domaines d'activités et des secteurs, du nombre insuffisant des effectifs encore que ces effectifs ne sont pas seulement dirigés pour lutter contre la fraude. Le risque de différences (importantes) dans les taux de couverture par les vérifications et le contrôle fiscaux externes ou sur place de certains secteurs ou de certaines catégories de contribuables est ainsi réel. En soi, ces différences ne sont pas nécessairement problématiques.

Il convient en effet d'observer que le problème ne réside pas dans le fait que le fisc ait défini des priorités de contrôle sur certains périmètres ou domaines jugées à risque de fraude ou d'irrégularité. Mais c'est la tendance de délaissement de certains domaines lissés en « errance fiscale » au risque de laisser libre cours à un développement rapide de la fraude.

Mais, faut-il l'admettre, l'absence d'une estimation de la fraude rend assez difficile à évaluer de façon objective et sans passion la répartition des agents de contrôle sur le territoire national tout en admettant que trop d'effectifs n'est pas garantie d'efficacité.

⁶¹⁷ « Stratégies de modernisation de la Direction Générale des Impôts (2007-11) ». (<http://www.impots.mg/>).

Les politiques de contrôle doivent cependant concilier des finalités divergentes au risque de laisser passer une partie de la fraude ou de mécontenter les contribuables honnêtes à cause d'éventuels contrôles et redressements injustifiés. En effet et c'est dit, les contrôles ont tendance à pencher beaucoup plus sur les grands contribuables en terme de montants⁶¹⁸ et cela se justifierait par le fait qu'une erreur ou une fraude aurait des impacts budgétaires considérables alors que l'enjeu de fraude est amoindri par rapport aux PME et UPI. Cela risque de porter un coup sévère à l'effet dissuasif des contrôles et permettrait l'émergence de « petits » fraudeurs. Or, la somme de plusieurs petites sommes grossit la somme.

Le mécontentement des contribuables honnêtes à cause de contrôles et des redressements intempestifs et injustifiés ne doit pas être pris avec légèreté. D'une part, cela peut être source de méfiance entre le fisc et le contribuable de bonne foi. En plus, cela montre un « amateurisme fiscal » soutenue par une incompétence⁶¹⁹ de la part de l'administration fiscale qui multiplie les contrôles plusieurs fois dans la même année et dans les mêmes exercices chez le même contribuable. D'autre part, un acharnement de contrôle fiscal peut entraîner des effets pervers.

A Madagascar, dans les années de la crise politique (année de la transition politique), les patrons des grandes entreprises étaient montés au créneau pour dénoncer certains agissements de l'administration fiscale qui s'est comportée en accaparatrice et racketteuse fiscale. En effet, plusieurs points inquiètent les chefs d'entreprise comme entre autres la corruption et le racket fiscal⁶²⁰ en ces termes : « *Le problème de la fiscalité c'est un problème de gouvernance au niveau de l'administration fiscale. Il y a des demandes exagérées de redressement qui ne sont pas justifiées du tout sur le plan technique, et il y a également des réclamations de paiements indus*⁶²¹. » En conséquence, « *En faisant pression sur les entreprises, l'administration fiscale ne fait que favoriser les corrupteurs et les corrompus* »⁶²².

⁶¹⁸ V. infra.

⁶¹⁹ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, DEA, Droit des Affaires-DEGS, décembre 2013

⁶²⁰ Lantoniana Razafindramiadana « *Le privé dénonce un racket fiscal* », janvier 2013

⁶²¹ Noro Andriamamonjirison, Présidente du Groupement des Entreprises de Madagascar (GEM) in Rfi, Afrique matin, 30-01-2015

⁶²² Président du FivMpaMa lors de l'ouverture du SIM (Salon des Industries de Madagascar), 16 septembre 2014

Aussi le fisc ne peut-il pas effectuer plusieurs contrôles fiscaux sur les mêmes exercices des mêmes contribuables sans violer la loi fiscale en charge de l'appliquer et de la faire respecter. La violation éventuelle par l'autorité fiscale de la loi fiscale ne saurait pas fonder et justifier la corruption et la fraude fiscales cependant.

Un contrôle sur place efficace et sérieux est un gage de bon partenariat fiscal crédible entre contribuable et le fisc. Le contrôle reste le moyen le plus efficace pour détecter et démanteler la fraude fiscale. Mais une couverture générale et globalisée doit être priorisée et porter sur toutes les activités et sur tous les domaines. Sinon, la préférence donnée à la logique budgétaire néglige et sous-estime l'effet indirect des contrôles et l'importance de cet effet pour entraîner les contribuables à honorer civiquement leurs obligations fiscales.

Partie 3- De la proposition de stratégies prospectives de lutte contre la fraude fiscale

L'importance d'une stratégie de lutte coordonnée contre toutes les formes de fraude fiscale doit s'insérer dans une logique et une politique à la fois globale, générale et sectorielle. Globale, car la lutte contre la fraude exige une action concertée des différents acteurs et services de lutte contre toutes les formes de fraude qu'elles soient fiscales ou autres. Générale, dans la mesure où un combat comme la lutte contre la fraude fiscale ne saurait ignorer les autres formes de fraudes fiscales. Sectorielle, en ce sens que des organismes et services fiscaux doivent être créés pour se spécialiser et anticiper toutes les formes de fraude, nouvelles ou anciennes, et ce dans un logique d'efficacité, d'efficience et de célérité. Une telle ambition suggère une harmonisation effective du système fiscal.

Le système d'imposition est principalement déclaratif récompensé par une présomption d'exactitude et un contrôle du contenu de ses déclarations. En règle générale, on a pu supposé que les omissions et erreurs relevées dans les déclarations du contribuable sont présumées avoir été commises de bonne foi. Mais il serait naïf de croire que le contribuable sera toujours de bonne foi et de déclarer la vérité. Ce qui justifie le nécessaire contrôle⁶²³.

Aussi, outre la *fraude* intentionnelle, le contrôle fiscal a-t-elle pour objectif de relever des irrégularités et des erreurs, qui s'expliquent souvent par la législation complexe et changeante, et la difficulté de l'appliquer sans erreur, en gros la complexité du système fiscal. Cette partie va se consacrer sur les propositions de solutions et de suggestions. Elle comprend trois chapitres :

Chapitre 1- De l'harmonisation et du renforcement du dispositif de lutte contre la fraude fiscale

Chapitre 2- De la mise en œuvre d'un système (mécanisme) de partenariat fiscal public-privé (PFPP)

Chapitre 3- De la coopération et de l'incidence des mesures de lutte contre la fraude fiscale

⁶²³ Le contrôle n'exclut pas la confiance.

Chapitre 1- Harmonisation du système fiscal en vue de réduire la fraude fiscale

Le système fiscal est un système fragile et instable car sujet et susceptible à plusieurs modifications dans une année budgétaire de par le CGI ou à travers la loi de finances et le collectif budgétaire⁶²⁴ qui interviennent au cours de l'année. Dès lors, le système fiscal prend l'allure de « météo », delà, « une météo fiscale », en raison de sa susceptibilité changeante plusieurs fois dans des périodes courtes. Ce qui nous conduit à prôner un système fiscal rationnel et harmonieux qui se baigne dans une modernisation qui se veut contextuelle et stabilisante.

Section 1- De l'adoption d'un environnement fiscal rationalisé et harmonisé : modernisation du système fiscal

Peu d'informations sont disponibles sur l'importance des impôts non collectés en raison de la fraude fiscale à Madagascar. Le recours à des estimations des pays qui ont un système fiscal plus ou moins solide nous a permis de supposer comparativement que Madagascar n'en est pas épargné encore que le secteur informel et la corruption y font légion.

Aussi un diagnostic du système fiscal doit s'imposer pour essayer de mettre des balises, des perspectives et des directives qui permettraient non seulement de proposer des remèdes appropriés au « malade » fiscal mais aussi d'avoir une vision globale du court et du long terme en passant par le moyen terme.

Delà, l'établissement d'un audit fiscal du système fiscal nous paraît important et, sans pour autant anticiper sur les conclusions éventuelles de tel audit, une réforme administrative devrait être aussi une piste sérieuse à jeter un regard critique aux fins d'appréhender une grande majorité de contribuables. Le monde technologique apparaît comme un moyen qui peut apporter des avancées effectives et considérables dans la lutte contre l'évitement fiscal, son renforcement devant être priorisé en conséquence.

La lutte contre la fraude fiscale ne devrait pas souffrir des lenteurs de la justice en raison des différents litiges faisant la queue devant les tribunaux notamment correctionnels, d'une part et d'autre part, le procès fiscal ne devant pas seulement dépendre du bon vouloir du Directeur Général des impôts alors que le ministère public trouverait des arguments pour poursuivre un fraudeur.

⁶²⁴Lois de règlement ou rectificatives

Dès lors, il nous paraît loisible que dans le cadre de telle réforme, l'instauration d'un tribunal financier indépendant quant à la poursuite et quant à la recherche des fraudeurs sera d'un apport sans précédent en matière d'envoi de messages forts et d'effet de dissuasion aux fraudeurs et aux autres contribuables.

Paragraphe 1- Conseil d'audit du système fiscal et réforme administrative

Nous estimons qu'il serait nécessaire d'instaurer un conseil d'audit du système fiscal qui va regrouper d'une part le secteur public de par l'administration fiscale et les contribuables dont notamment les entreprises et la société civile d'autre part. Une réforme administrative qui va s'orienter vers une unification procédurale peut, à notre avis, réduire la béance du secteur informel et réduire le fraude fiscale

D'une manière générale, un audit a pour but de déceler les problèmes et à développer des recommandations aux audités à qui il leur apporte des propositions de solutions. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer les « règles du jeu » du groupe et surtout de faire pratiquer les « 3R » Rechercher, Reconnaître et Remédier aux faiblesses de l'organisation⁶²⁵.

Un panorama de ce qu'est l'audit semble nécessaire avant d'apercevoir les objectifs après avoir rodé au tour du conseil d'audit du système fiscal.

A- Conseil d'audit du système fiscal

Il va falloir faire le tour de l'audit fiscal.

1- Contour de l'audit fiscal de l'entreprise

Il faudrait définir ce qu'est l'audit puis fiscal.

a- La notion d'audit

Plusieurs définitions ont été proposées pour cerner au mieux une aussi vague notion comme l'audit. Nous allons citer dans le cadre de notre travail un ensemble de définitions les plus manifestes présentées par des praticiens en la matière.

L'audit « c'est un travail d'investigation permettant d'évaluer les procédures comptables, administratives ou autres en vigueur dans une entreprise afin de garantir à un ou

⁶²⁵ Inconnu.

plusieurs groupes concernés, dirigeants, actionnaires, représentants des personnes, tiers (banques, organismes publics), la régularité et la sincérité des informations mises à leurs dispositions et relatives à la marche de l'entreprise⁶²⁶».

Le Lexique des termes juridiques définit de son côté l'audit comme la « Mission de vérification de la conformité d'une opération ou de la situation d'une entreprise aux règles de droit en vigueur ; confiée à un professionnel indépendant (l'auditeur) par une personne (le prescripteur) souhaitant s'informer sur l'intérêt de cette opération ou de cette situation, elle peut aller jusqu'à évaluer les risques de l'initiative ou de l'activité vérifiée, ainsi que son degré d'efficacité. On parle d'audit juridique, d'audit fiscal, social etc.⁶²⁷ ».

Selon C.H. Gary, l'audit est « un examen critique des informations fournies par l'entreprise ».

De son côté, Mr J.P. Ravalec estime que l'audit « met en évidence et mesure les principaux problèmes de l'entreprise ou de l'organisation à évaluer, il en évalue l'importance sous forme de coûts financiers ou d'écarts par rapport à des normes, en apprécie les risques qui en découlent, diagnostique les causes, exprime des recommandations acceptables en termes de coûts et de faisabilité pour améliorer le fonctionnement ».

On a pu aussi définir l'audit comme « l'examen d'information en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité, cette opinion doit accroître l'utilité de l'information⁶²⁸ ».

L'ensemble des définitions se rejoignent en admettant que l'audit est un diagnostic d'un ensemble de données fournies par l'entreprise et une appréciation d'un ensemble d'informations basée sur un critère de qualité qui est de nature à y accroître son utilité.

b- L'audit fiscal

Plusieurs opinions sont proposées pour définir l'audit fiscal et nous en retenir quelques unes.

⁶²⁶Encyclopédie Universelle

⁶²⁷Lexiques des termes juridiques, Dalloz 2010

⁶²⁸Audit Financier, Edition CLET 1983

On a défini l'audit fiscal comme un examen critique de la situation fiscale d'une personne physique ou personne morale en vue de formuler une appréciation. En clair, il s'agit d'établir un diagnostic⁶²⁹.

Une autre opinion appréhende l'audit fiscal comme un moyen de se prononcer sur l'ensemble des structures fiscales d'une entité et leur fonctionnement : c'est la fiscalité sous toutes ses formes et manifestations qui est l'objet de l'audit⁶³⁰.

Delà, l'audit fiscal d'un audité peut se concevoir comme l'expression d'opinion ou d'appréciation d'une conjoncture fiscale d'une personne, entreprise ou entité (économique ou non).

L'audit fiscal permet en fait de réaliser le diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise, de faire le point sur la stratégie fiscale de l'entreprise et de proposer le cas échéant des solutions de nature à rendre la gestion fiscale plus performante en diminuant la charge fiscale⁶³¹. Ce qui permet d'établir un diagnostic des obligations fiscales de l'entreprise et de proposer des solutions propres à diminuer la charge fiscale⁶³².

D'après ce qui précède, on constate que les définitions antérieurement présentées de l'audit fiscal ont évolué vers une approche plus concrétisée où l'audit fiscal se présente comme un outil de gestion et d'aide à la prise de décision.

En résumé, l'audit fiscal est un diagnostic de la situation fiscale d'une entité permettant d'apprécier le respect des règles fiscales en vigueur et l'aptitude de cette entité à mobiliser les ressources du droit fiscal dans le cadre de sa gestion pour y atteindre ses objectifs.

L'audit fiscal peut être défini comme un examen critique de la situation fiscale d'une personne physique ou morale en vue de formuler une appréciation et des orientations. L'objectif est d'établir un diagnostic de la situation fiscale de l'entreprise ou de la personne audité.

..... En effet, on peut affirmer que l'audit fiscal est l'examen approfondi des traitements afférents aux questions fiscales de l'audité (entreprise, personne physique). On repère ainsi deux critères fondamentaux régissant cet examen à savoir la régularité et l'efficacité.

La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle mais également de sanction de la part de l'administration, les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont apparus rapidement.

⁶²⁹ P. Bougon, *Audit et Gestion Fiscale* Tome I, Edition CLET 1986

⁶³⁰ *Audit Financier*, Edition CLET 1983

⁶³¹ Mr Mokded Mastouri, *Revue d'Entreprise* N°2 Nov. /Déc. 1992

⁶³² Mr Chokri Mseddi, *Revue d'Entreprise* N°10 Mars/Avril 1994

Ces enjeux pouvant être susceptibles à conduire le contribuable à vouloir éviter ses obligations en recourant à des procédés frauduleux ou à commettre des erreurs, il sera donc dans l'intérêt de l'entreprise de faire un audit fiscal pour réduire les risques des fraudes et choisir l'une des différentes options fiscales que la loi fiscale offre à l'entreprise et même à optimiser les impôts. Un audit fiscal reste bénéfique pour l'entreprise⁶³³ et pour l'Etat⁶³⁴.

2- Contour du conseil d'audit du système fiscal

Le Conseil de l'Audit du Système Fiscal est une proposition de structure de dialogue et de concertation entre l'administration fiscale et les contribuables. C'est une plate forme d'échanges et de dialogue entre les professionnels et les autorités fiscales.

Cela s'inscrit dans un but de dissiper les tensions qui rejaillissent souvent entre l'administration et les contribuables notamment les entreprises dans le cadre des rapports fiscaux que ce soient au niveau des contrôles ou au niveau des modalités de calculs des montants ou au niveau des redressements. Cela permettrait d'instaurer une tribune de dialogue qui permet d'établir des relations de confiance.

Aussi, tenant compte que la loi fiscale est souvent réputée complexe, le Conseil sera-t-il un espace à travers lequel les entreprises vont pouvoir poser toutes questions relatives aux réglementations fiscales et aux modalités de détermination de l'assiette fiscale. Ce qui va sans dire réduire considérables les erreurs et les imprudences dans les déclarations et dans les comptabilités.

Ainsi, l'Etat sera-t-il amené à prendre connaissance et conscience avec lumière et donc visibilité des faiblesses inhérentes au mode de traitement des questions fiscales dans l'entreprise et qui constituent une source de risque fiscal.

D'un autre coté, l'Etat va prendre conscience des éventuelles imperfections du système fiscal et des impacts de la doctrine administrative fiscale sur les personnes concernées qui sont les contribuables. Ce qui logiquement va permettre à l'administration fiscale d'être à la fois pragmatique, réformiste et moderniste.

⁶³³ V. objectifs de l'audit fiscal, infra.

⁶³⁴ L'intérêt de l'Etat dépasse le sphère fiscal en se ramifiant dans les secteurs socio-économique et environnemental.

3- Objectifs de Conseil d'Audit du Système Fiscal

Le Conseil revêt plusieurs objectifs qui sont notamment fiscaux mais un effet d'entraînement positif est aussi possible. Trois objectifs vont attirer notre attention ici bien qu'ils peuvent être nombreux :

- Prendre régulièrement le pouls du système fiscal : diagnostiquer en permanence ses avancées et ses ronces ;
- Examen de la régularité : Mesurer et contrôler la régularité et l'efficacité du système fiscal en détectant les dispositions et difficultés fiscales notamment procédurales ou substantielles auxquelles le contribuable est soumis ;
- Examen de l'efficacité fiscale : contrôler l'efficacité et mesurer l'aptitude de l'entreprise à mobiliser les ressources du droit fiscale dans le cadre de sa gestion, afin d'optimiser ses charges fiscales.

Nous estimons qu'un tel système va permettre de recenser d'une part les risques et failles qui existent dans le système fiscal dans la mesure où le Conseil a une vision globale et croisée par le fait qu'il regroupe en amont et en aval tous les acteurs concernés.

Aussi, la régularité va-t-elle permettre au contribuable de réduire les erreurs et irrégularités et incidemment va permettre à désengorger les tâches de l'administration fiscale qui pourrait se pencher sur un secteur fiscalement mal couvert sans pour autant baisser de vigilance.

Le Conseil est ainsi un axe majeur de prévention du risque fiscal, il présente également des vertus pédagogiques en attirant l'attention des dirigeants sur les sources d'irrégularités ou sur les points susceptibles d'être relevés pour un meilleur système fiscal.

D'autre part, le Conseil peut prendre la température et le pouls du système fiscal à travers une vision dynamique de l'impôt et d'une manière générale du paramètre fiscal. Ainsi, des politiques fiscales voire économiques et sociales peuvent être émises et vont associer le secteur privé et le secteur public. Ce qui à notre avis permettrait de mesurer en permanence l'efficacité du système et de l'ajuster aux situations.

Il est souligné que les entreprises malgaches ont demandé à l'Etat de procéder à un audit fiscal des entreprises et du système fiscal et cet audit regrouperait des auditeurs publics (administration fiscale), des auditeurs privés (les contribuables) et des auditeurs indépendants⁶³⁵.

⁶³⁵ Noro Andriamamonjiarison, présidente du GEM, le Groupement des entreprises de Madagascar, in TV Plus, 29 janvier 2015

Paragraphe 2- Harmonisation de l'administration : une décentralisation de l'administration fiscale

L'administration fiscale malgache est fortement centralisée bien que des efforts sont récemment effectués à travers l'opération « fiscalité de proximité ». Mais la création de centres fiscaux dans certaines zones rurales ne suffisent pas davantage à couvrir fiscalement l'ensemble des activités et à recevoir la majorité des contribuables. Aussi, nous encourageons une décentralisation effective de l'administration fiscale. Nous estimons qu'il faudrait donc mettre en avance les CTD⁶³⁶ dans cette décentralisation fiscale en ce sens qu'elles sont à même de pouvoir pourchasser les fraudeurs qui sont situés dans leurs localités. Et l'Etat va jouer un rôle de gendarme dans cette décentralisation et collecte des impôts.

L'absence de l'administration fiscale dans les zones reculées constituerait une « excuse valable pour les contribuables de ne pas honorer leurs obligations fiscales. Ceci provoque aussi une forte concentration des activités informelles dans les zones rurales et donc dans les activités agricoles »⁶³⁷.

Il convient de souligner que le gouvernement central perçoit près de la totalité des recettes fiscales à hauteur de 95% et les localités qui en perçoivent directement environ 5% sont alimentées beaucoup plus par l'Etat sous forme de transferts que de ressources propres. En plus l'impôt synthétique est perçu par des centres fiscaux qui sont gérés par des agents centraux. Il nous semble que cela repose sur la politique qui veut que le développement vient d'en haut et nous estimons qu'il devrait venir d'en bas et c'est aux CDT de nourrir l'Etat central.

Paragraphe 2- De la dématérialisation fiscale

Nous estimons qu'il faut mettre les NTIC⁶³⁸ au service de la lutte contre la fraude fiscale.

A- Le « e-fiscal »

L'idée ici est de faciliter la tâche de l'administration fiscale par une harmonisation technologique.

⁶³⁶ CTD : Collectivité Territoriale Décentralisée

⁶³⁷ RAKOTONIRINA Arisoa Baholy, Les causes fiscales de l'informel, DEA, Droit des Affaires-DEGS, décembre 2013 : « Les bureaux sont encore, pour la plupart des régions, concentrés dans les zones urbaines ou les grandes villes. Cela constitue un sérieux problème d'accessibilité et de proximité... ».

⁶³⁸ NTIC : Nouvelle Technologie de l'Information et de la Communication

Il s'agit de la simplification des procédures fiscales à travers les TIC. Cela permettrait de poser des règles claires, prévisibles et équitables et qui seront appliquées de manière juste, simple et limpide.

Ainsi, une option du mode de paiement sera offerte au contribuable pour payer ses impôts. Celui-ci va se voir attribuer un numéro électronique du rôle, « le rôle électronique », qui lui permettra de payer à distance ses impôts en utilisant le système bancaire traditionnel et surtout le système bancaire mobile via les téléphones portables.

L'usage des TIC dans le paiement des impôts va répondre aussi au souci de la simplification des procédures fiscales, au sens le plus large: il ne s'agit pas seulement de ravalier les règles de forme qui régissent l'établissement et la perception de l'impôt, mais aussi de revoir l'ensemble des processus qui y conduisent, en principe ou en pratique.

Le système d'information peut être un des projets les plus ambitieux et les plus sérieux que l'administration fiscale peut se doter et engager dans le cadre de son programme de modernisation. Il s'agit de la mise en place d'une administration électronique basée sur l'utilisation des nouvelles techniques d'information et de communication comme instrument de travail et de rapprochement entre l'administration fiscale et son environnement. Autrement dit, il s'agit de mettre en œuvre des canaux de communication privilégiés entre l'administration et son environnement et de les articuler autour des nouveaux concepts « des Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication ».

L'investissement dans les TIC par l'administration fiscale, en tant qu'instrument de base pour le renforcement de la compétitivité et de la lutte pour la réduction de la fraude, permet incontestablement un gain de productivité, une baisse des coûts, une délocalisation et proximité des services ainsi qu'une meilleure connaissance de l'environnement. Ce qui facilitera à coup sûr une meilleure prise de décision fiscale de tous les acteurs.

B- Objectifs de la dématérialisation fiscale

En termes d'objectifs le système d'information va offrir aux usagers un bouquet de services dématérialisés dont la finalité est de rapprocher davantage les usagers de l'administration fiscale. D'autres objectifs peuvent être attendus dans la mise en œuvre de ce système tels que : développer de nouvelles opportunités dans la collecte de l'information fiscale ; fluidifier la circulation de l'information en interne.

Il demeure clair que le déploiement de l'administration électronique est porteur de changements culturels du fait qu'elle adopte progressivement la logique de l'utilisateur (administration fiscale) qui l'amène à délaisser la logique organisationnelle, du moins dans sa relation avec l'utilisateur (contribuable). Cela se traduit par la proposition de services en ligne qui correspondent aux événements de la vie du contribuable.

Au final, la construction de l'administration électronique s'avère une nécessité incontournable et constitue un levier important de la réforme de l'administration. Cela permettra l'interconnexion et de la coopération des services fiscaux ; l'établissement du rôle électronique ainsi que d'autres avantages : efficacité, célérité, contrôle, satisfaction, tranquillité, sécurité, fiabilité, réduction de la fraude et de la corruption.

Adopter les technologies de la communication et de l'information va permettre à favoriser la progression de l'administration fiscale vers une administration plus efficace, moderne et transparente. Ainsi faudra-t-il donc fournir le support des Technologies de l'Information à la DGI dans l'accomplissement de ses missions et l'atteinte de ses objectifs, garantir la sécurité des données dans le recours aux technologies de communication appropriées ; fournir des applications simples d'utilisation, à même de permettre aux utilisateurs d'exercer leurs obligations et responsabilité fiscales avec l'efficacité et l'efficience requises ; garantir une disponibilité de données fiables, à l'ensemble des utilisateurs habilités ; assurer une formation sur les technologies de communication adaptée à l'ensemble des utilisateurs ; élaborer un dispositif pour maintenir le niveau de connaissances en NTIC du personnel, selon ses responsabilités respectives ; simplifier les procédures, notamment celles à l'usage des contribuables et rechercher l'amélioration de la performance à travers l'audit continu des systèmes installés⁶³⁹. Ce qui nécessite une fois encore le rôle du Conseil⁶⁴⁰.

Paragraphe 3- L'instauration d'une justice financière et fiscale

Pour lutter efficacement contre la fraude fiscale et d'autres trafiques⁶⁴¹, il nous semble primordial de créer une brigade, un parquet et un tribunal qui seront chargés de cette mission. Cette justice spécialisée aura en charge les questions de fraude fiscales.

⁶³⁹ Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts algérien, Séminaire sur le système d'information : vers une administration électronique, REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE, 2014.

⁶⁴⁰ V. supra.

⁶⁴¹ Autres trafiques comme celles des ressources naturelles (bois de roses, animaux endémiques,...) mais nous allons pencher dans le cadre de notre travail au côté de la lutte contre la fraude fiscale.

A- De la brigade financière

La brigade financière (fiscale) serait une brigade spécialisée dans toutes les formes de fraude et de trafiques. Ça sera le bras armé du parquet financier c'est-à-dire un Office central de lutte contre la fraude et la corruption qui va se voir attribuer des moyens d'enquête renforcés et spéciaux. Il peut recourir aux «*techniques spéciales d'enquête*» que sont la surveillance, l'infiltration, les sonorisations, la garde à vue plusieurs jours, etc. et ce pour démasquer les faits de fraude fiscale notamment aggravée.

Nous estimons qu'elle devrait être indépendante du ministère des finances tout en coopérant avec lui. Ainsi, la brigade va juste transmettre les dossiers au ministère des finances (fisc) au titre d'information et de recouvrement, et vales transmettre aussi directement au procureur financier au titre de poursuite indépendamment de la volonté de l'administration fiscale tant que la loi fiscale est violée.

B- Le tribunal et le parquet financiers ou fiscaux

Le tribunal fiscal sera un tribunal qui va juger et sanctionner les fraudeurs fiscaux suite aux poursuites qui seront engagées par le parquet financier qui sera un procureur financier ou fiscal.

Une telle institution sera «*la clef de voûte de l'amélioration de la lutte contre la corruption et la délinquance économique et financière*»⁶⁴². Ils auront une compétence large portant sur les affaires «*complexes*»⁶⁴³ telle que la fraude fiscale.

Il convient de préciser qu'il ne s'agit pas de remettre en cause le monopole de l'administration fiscale en matière de poursuites pour fraude fiscale. Il s'agit plutôt d'aménager les relations entre les juges et le fisc et aussi pour répondre à des soucis d'efficacité et de transparence dans la lutte contre la fraude fiscale.

Section 2-De l'adoption d'un environnement fiscal rationalisé et harmonisé : du renforcement du dispositif de prévention de lutte contre la fraude fiscale

Pour lutter efficacement contre l'érosion fiscale par la fraude, il convient d'harmoniser et de rationaliser le système fiscal.

⁶⁴²Christiane Taubira, garde des Sceaux, Ministre de la justice, France, 18/03/14

⁶⁴³Corruption, trafic d'influence, prise illégale d'intérêts, favoritisme, détournements de fonds publics, délits boursiers, trafiques de diverses natures et formes (bois de rose, animaux, faunes et flore,...)

Paragraphe 1- De la politique fiscale

La solution de la complexité est la simplicité.

A- De l'orientation de la politique fiscale : vers la simplicité pour l'efficacité et l'efficience

La politique fiscale de lutte contre la fraude fiscale devrait répondre à des besoins de célérité, de transparence, d'efficacité, de traitement rapide du dossier, de la disposition du fisc au service du contribuable, en termes de conseils, d'orientation, d'assistance...

De telles perspectives nous semblent pouvoir répondre aux inquiétudes que les contribuables ont tendance à se plaindre et aussi aux orientations actuelles et modernes de toute politique fiscale qui veut que la réussite repose avant tout sur « l'hypothèse d'une administration efficace et performante ».

Dès lors, la politique fiscale doit s'orienter dans la simplicité car la simplicité est la meilleure solution de la complexité. Aussi doit-elle se pencher :

- À la mise en place de procédures nouvelles et simples de recouvrement, de gestion fiscale et de contrôle des entreprises, en commençant par les opérateurs les plus importants : quand la « peur du gendarme », et donc d'être spontanément contrôlé, est permanente, cela va aboutir au renforcement de l'action en recouvrement, à la déclaration et au paiement spontanés de l'impôt, à la simplification des procédures et démarches, au raccourcissement des délais de traitement ;
- Au renforcement des structures de contrôle externe (brigade de vérification) et interne (Inspection des services) afin de mieux lutter contre la fraude et la corruption fiscale ;
- A la simplification de la fiscalité des petites entreprises, en instaurant le système de guichet unique administratif⁶⁴⁴, ce qui va réduire les parcours de combattants des acteurs du secteur informel qui voudraient se régulariser mais découragés par la tracasserie administrative, et appliquant effectivement l'impôt synthétique unique aux divers droits et taxes actuellement en vigueur ;

⁶⁴⁴ Toutes les procédures des UPI devant s'enregistrer devant un guichet unique et à charges pour l'Etat de dispatcher les dossiers dans les différentes administrations respectives.

- A l'application effectivement des différents instruments fiscaux de manière efficace tout en réduisant leur instabilité causée par des changements et des multiplications moins opportuns et rendant moins lisibles le système fiscal : en d'autres termes, le gouvernement peut toujours modifier les lois fiscales, mais, si ces dernières ne sont pas appliquées efficacement, ces changements risquent d'être d'une portée moins significative. Il importe donc que les modifications apportées à la législation fiscale se traduisent par des changements du système fiscal appliqué.

B- De l'orientation de la politique fiscale : vers le renforcement des instruments

La simplification du système fiscale est solution d'évidence, puisque la fuite devant l'impôt est souvent due à la complexité du système fiscal. Il faudrait donc simplifier le système⁶⁴⁵. Il est souvent reproché au système fiscal notamment ses textes fiscaux complexes et moins lisibles même pour un contribuable chevronné et honnête. La clarté et la simplicité des textes ne doivent plus relever d'un vœu pieux au détriment d'être une solution réaliste.

La sécurité juridique doit être assurée dans le cadre de la lutte pour une réduction de la fraude fiscale. Ainsi, la stabilité des réformes et la mutabilité et la flexibilité des textes ne doivent pas être laissées pour compte. Il est généralement admis que lorsqu'on mène un combat, on le mène dans tous ses angles au risque que l'échec ne soit au rendez-vous.

La consécration et l'application effectives du rescrit fiscal⁶⁴⁶ est un gage du renforcement de sécurité et des garanties que la législation pourrait accorder aux contribuables.

Dès lors, les contribuables pourront avoir la possibilité de saisir la DGI préalablement à la conclusion de leurs transactions à caractère fiscal, la réponse donnée par l'administration lui étant opposable. Il faudrait donc améliorer la sécurité juridique des contribuables grâce aux procédures de rescrit.

⁶⁴⁵ On mesure toutefois la difficulté. La réforme de la fiscalité est souvent prônée ici et là. C'est même un argument électoral. Or on s'aperçoit bien vite qu'il est plus facile en la matière de promettre que de réaliser. Non pas que les acteurs soient dénués de volonté, mais parce qu'il est difficile d'entreprendre des réformes en profondeur. De tels intérêts sont en jeu, de plus il existe un effet boule de neige. Bref cette solution relève beaucoup plus du vœu pieux que de la solution réaliste.

⁶⁴⁶ Rescrit fiscal (ruling) : garantie au profit de contribuable pour demander au fisc la situation fiscale d'une opération ou transaction donnée. La réponse du fisc lie ce dernier alors que son silence n'a aucun effet juridique. Ainsi en cas de fraude ou d'irrégularités fiscales, le contribuable va seulement régulariser sa situation fiscale sans en subir les sanctions (fiscales et pénales).

Dans ce combat, le renforcement des moyens juridiques, matériels et logistiques, en ressources humaines et financières doivent être priorités. Des réformes fonctionnelles peuvent être envisagées comme l'organisation des services par unités spécialisées pour tenir compte des secteurs d'activités, l'élaboration des guides de procédures et leur mise à disposition des contribuables et usagers afin qu'ils disposent d'une information simple et utile...

Paragraphe 2- Des mesures de prévention et de contrôle

Il faut des politiques de présences renforcées sur le terrain pour lutter contre la fraude fiscale.

A- Augmentation des descentes sur terrain

L'un des enjeux dans la lutte contre la fraude fiscale consiste à mettre en œuvre des solutions multiples qui peuvent être à la fois préventives, répressives et de contrôles. Pour lutter et réduire considérablement la fraude fiscale, il paraît essentiel d'augmenter le nombre des contrôles dans leur forme actuelle, d'améliorer et de multiplier la présence sur le terrain des administrations en charge du recouvrement, pour mieux détecter les activités dissimulées et évaluer la sophistication des moyens de détection, le renforcement de la coordination entre administrations fiscales.

En renforçant les contrôles, nous pouvons légitimement penser réduire la fraude fiscale. Ils peuvent être renforcés par l'accroissement des effectifs des contrôleurs, par des plans systématiques de vérification ou encore par des mesures visant à connaître toutes les sources de richesse⁶⁴⁷.

B- Contrôles préventifs

Les contrôles et vérifications ont un effet préventif non seulement sur les contribuables contrôlés (diminution du risque de récidive) et les autres contrôles par la peur de subir le même sort qu'un contribuable contrôlé et redressé mais aussi sur le système fiscal lui-même.

⁶⁴⁷ . Cependant cette solution peut soulever quelques difficultés techniques fiscales et juridiques notamment en matière de respect des certains droits et libertés fondamentaux. En effet, d'une part, les contrôles sont limités par principe : on ne peut évidemment placer un contrôleur derrière chaque contribuable. D'autre part dans un Etat de droit fondé sur la liberté individuelle les contrôles ne peuvent qu'être limités par principe.

Du côté des contribuables, le niveau élevé des irrégularités est inconfortable et moins satisfaisant et cela pour raison d'image et du fait qu'ils risquent de payer beaucoup plus que ce qu'ils avaient anticipé et calculé alors que le risque de sanctions pénales les suit. Du côté administration fiscale, ces irrégularités mobilisent fortement des moyens et les services de contrôle alors que les enjeux auraient pu être traités en amont.

De plus, on a pu estimer qu'un niveau élevé d'irrégularités crée un contexte assez favorable pour le développement de la fraude⁶⁴⁸. Dès lors, il faudrait réduire les possibilités d'irrégularités par la simplification de la législation et des démarches des contribuables. Des actions fortes dans ce sens doivent être engagées

Il convient de souligner que d'autres mesures ont des effets préventifs tels que le renforcement des sanctions, la publication des sanctions et procès verbaux des transactions fiscales en cas de fraude, la transparence, l'établissement d'une liste administrative de délinquance fiscale (le fraudeur va figurer dans une liste pour 5 ans par exemple,...), le renforcement du contrôle et des vérifications par les contrôles a priori, en cours et a posteriori, les échanges automatiques (obligatoires) d'information entre le fisc et les établissements de crédit... C'est un contrôle dans l'action fiscale⁶⁴⁹.

Section 3- De l'adoption d'un environnement fiscal rationalisé et harmonisé : du renforcement de l'arsenal administratif et répressif

L'administration fiscale devrait être renforcée. Il en est ainsi de l'arsenal répressif.

Paragraphe 1- Le renforcement du dispositif et des mesures administratifs

L'administration fiscale, une administration publique, dispose des moyens d'action qui sont des prérogatives de puissance publique reconnues à l'État, c'est-à-dire elle baigne dans un « *régime juridique composé de prérogatives et de sujétions exorbitantes du droit commun*⁶⁵⁰ ». D'autres pouvoirs lui sont attribués par voie d'autorité de la loi et ce pour remplir sa mission.

⁶⁴⁸ Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

⁶⁴⁹ « La confiance n'exclut pas le contrôle », dit le dicton. « Je contrôle pour avoir confiance », Staline.

⁶⁵⁰ Principe du droit public dont notamment du droit administratif.

Pour exercer ses missions de contrôle afin d'assurer efficacement la réduction de la fraude fiscale, l'Administration devrait exercer effectivement et complètement les pouvoirs qui sont à sa disposition comme les demandes d'informations (demandes de renseignements, d'éclaircissements, de justifications, droit de communication), les perquisitions (confiscations, visites et saisies domiciliaires), le droit d'enquête ou la procédure de flagrance fiscale (pouvoir d'arrestation), les contrôles sommaires (contrôles formels, contrôles sur pièces) ou approfondis (vérifications de comptabilité, ESFP), taxation et redressement d'office, astreintes...

Elle dispose ainsi des procédures d'enquêtes renforcées, des pouvoirs d'émettre des amendes pécuniaires, de fermeture d'établissement, de retirer des licences ou de permis d'exploitation ou d'activité ou tout simplement de ne pas sanctionner.

A ce titre, elle peut émettre des sanctions dites administratives sans recourir au préalable au juge contre un fraudeur fiscal. Ce sont des véritables « punitions » qui peuvent être infligées contre tout fraudeur bien qu'elles se cachent le plus souvent derrière le caractère préventif. Elle doit en conséquence envoyer un signal fort aux fraudeurs que sont pouvoirs sont en vigueur et qu'ils peuvent être efficaces.

Nous suggérons que le taux des astreintes doivent être augmentés en ce sens que, puisqu'un fraudeur ne veut pas perdre de l'argent, alors la meilleure sanction contre lui est de faire en sorte qu'il en perd beaucoup d'avantage en cas de fraude fiscale.

Paragraphe 2- Le renforcement du dispositif pénal : mesures de sanction juridictionnelle

Nous estimons que le renforcement des mesures pénales peut être d'une efficacité significative dans la lutte contre la fraude fiscale. L'aggravation des peines correctionnelles encourues pousserait le fraudeur de penser à plusieurs fois avant de passer à l'action de fraude⁶⁵¹.

Aussi, estimons-nous qu'il faudrait allonger les délais de prescriptions en matière fiscale pour permettre à l'administration à déposer plainte devant la juridiction correctionnelle en matière de fraude fiscale au-delà de trois ans. L'allongement du délai de prescription en matière de fraude fiscale aurait un effet d'entraînement dissuasif.

⁶⁵¹ Penser sept fois avant de frauder aurait dit l'adage africain.

..... Il en est de même de l'extension du délai de reprise en cas de fraude fiscale. La création de nouvelles circonstances aggravantes⁶⁵² nous semble opportune.

Nous estimons en outre qu'il faudrait encore préconiser de neutraliser les délais de prescriptions en érigeant l'imprescriptibilité fiscale en cas de récidive de fraude fiscale.

En résumé, nous sommes convaincus qu'un durcissement et un renforcement des peines et des sanctions pénales encourues en cas de fraude fiscale (amende, prison, publication) auront un effet dissuasif pour le contribuable à mettre en œuvre des manœuvres et procédés frauduleux.

Mais force est de reconnaître que de telles dispositions ne seront efficaces que lorsqu'elles sont effectivement appliquées aux fraudeurs et que les autorités fiscales (agents du fisc notamment) soient sanctionnées (des mêmes ou de lourdes peines) en cas d'inertie, de corruption ou de complaisance.

Paragraphe 3- Création de circonstances aggravantes

En se référant à la loi française du 6 décembre 2013, nous nous alignons dans la lettre et l'esprit de cette loi en estimant que certaines infractions de fraudes fiscales présentent certaines circonstances particulières dites circonstances aggravantes. Donc la création de nouvelles circonstances aggravantes de fraude fiscale et le durcissement des peines encourues semblent raisonnablement un des moyens qui permettraient de réduire considérablement la fraude fiscale.

Parmi ces circonstances, nous pouvons citer : la circonstance de bande organisée ; le recours à des comptes ouverts ou des contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger que les comptes ou les contrats aient été déclarés ou non ; l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger, tels que les trusts et les fondations ; l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal malgache ou de toute autre falsification ; la domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ; le recours à un acte fictif ou artificiel ou l'interposition d'une entité fictive ou artificielle⁶⁵³ ; le délit de blanchiment de fraude fiscal.

⁶⁵² V. infra

⁶⁵³ Circulaire relative à la lutte contre la fraude fiscale ; loi organique n° 2013-906 et la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relatives à la transparence de la vie publique ; la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier et la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (France).

La fraude fiscale peut faire l'objet d'un blanchiment lorsque les sommes soustraites sont réintégrées dans le circuit légal. Exemple fréquent : lorsque le contribuable dépose frauduleusement des sommes sur un compte bancaire en Suisse, puis contracte un emprunt d'un montant similaire auprès de cette banque ou d'une de ses filiales. Cette dernière se rembourse alors à partir des sommes figurant sur le compte bancaire tandis que le contribuable utilise cet emprunt pour investir légalement⁶⁵⁴.

Une autre sanction qui existe dans le système juridique Anglo-Saxon nous paraît transposable à Madagascar. C'est l'institution « *Naming and shaming* »⁶⁵⁵

Ce procédé consiste à divulguer l'identité du délinquant de manière à lui attirer l'opprobre. Il est utilisé pour les délits conventionnels (vols, violences...), mais aussi pour les fraudes relatives à l'impôt. Alors que le secret fiscal est très bien protégé, aux Etats-Unis comme au Royaume-Uni, ce qui est révélé pendant la procédure pénale est destiné à être porté sur la place publique⁶⁵⁶.

La publicité autour des condamnations est même perçue comme un instrument essentiel de promotion du respect de l'impôt et du civisme fiscal. L'administration fiscale britannique publie sur le site de partage de photos « Flickr » une galerie de photos des plus grands fraudeurs, alors qu'elle émette des communiqués de presse à leur sujet.

D'une part, en stigmatisant ainsi les comportements déviants des fraudeurs ou des délinquants fiscaux, les administrations fiscales espèrent renforcer la norme sociale en faveur du civisme fiscal : les contribuables honnêtes, c'est-à-dire ceux qui se conforment à leurs obligations fiscales peuvent ainsi être convaincus qu'ils ne sont pas lésés en obéissant au droit.

D'autre part, le rappel des (lourdes) peines infligées aux illégalismes les plus scandaleux envoie un message dissuasif aux fraudeurs potentiels. La médiatisation est particulièrement marquée lorsqu'il s'agit de personnalités connues⁶⁵⁷.

Mais il convient de reconnaître qu'une telle politique reste discutable et même son succès semble balbutiant à Madagascar et aux Comores.

⁶⁵⁴ Cas de Jérôme Cahuzac, ex Ministre du Budget en France, 2014.

⁶⁵⁵ Réputation et honte : peine infamante.

⁶⁵⁶ Katia Weidenfeld in Le Monde 12.02.2015

⁶⁵⁷ Id.

D'un coté, la mise au pilori des petits contribuables délinquants risque de renforcer le sentiment d'injustice et de deux poids de mesures en ce sens que ce sont toujours ceux qui n'ont pas des « relations » qui sont toujours faits écrouer alors que les « gros poissons », bizarrement, passent à travers les mailles du filet, ils sont ainsi pénalement et fiscalement intouchables.

Mais, la révélation des noms des grands délinquants ou classes dominantes est tout de même susceptible de susciter des cris d'orfraie à géométrie variable.

D'un autre coté, le procédé « *naming and shaming* » peut cependant avoir des effets pervers en banalisant la fraude puisque répandue et étalée. Mais tout devrait être fait pour que de telles éventualités ne se produisent.

Chapitre 2- La mise en œuvre d'un mécanisme d'information et de partenariat fiscal

La DGI ne peut pas se contenter de ses pouvoirs régaliens pour être efficace, il devrait communiquer, informer et se comporter beaucoup plus en partenaire qu'en gendarme. Dès lors, bien que l'adhésion spontanée de tous aux paiements d'impôts soit souhaitée, la DGI ne devrait pas se contenter seulement de sa puissance pour remplir sa mission régaliennne.

En effet, les réformes qui doivent aboutir au renforcement de la justice fiscale, à la qualité des services à améliorer, doivent refléter une volonté de l'administration fiscale d'instaurer une relation de partenariat avec les contribuables et le public en passant par une bonne communication soutenue par un mécanisme d'information.

Section 1- Le système d'information

Dans toute lutte, il faut un système de communication et d'information adéquat. Comme en guerre, il faut une guerre psychologique fiscale pour faire adhérer la grande masse dans le combat tout en isolant et décourageant les adeptes de la fraude. Aussi, une campagne de communication, d'information, de sensibilisation et de responsabilisation devrait être érigée afin de mener le contribuable dans le combat et même l'y associer avec l'engagement du public.

La politique d'information pour une fiscalité non-fraudée va s'orienter dans des campagnes de communication visant à réveiller la culture proactive du civisme fiscal qui va passer par l'éducation et l'information. Elle va aussi nécessiter le renforcement des politiques de communication en vigueur dans le but de susciter un effet d'entraînement émotionnel et de transparence fiscal.

Paragraphe 1- L'éducation du civisme fiscal informationnel

L'administration fiscale dans sa lutte contre la fraude de l'assiette fiscale doit se montrer avec une cohérence d'action et d'efficacité dans ses différentes entreprises. Elle doit ériger la transparence comme un instrument d'action et de destination des deniers publics. Elle dispose en outre d'une panoplie d'instruments qui sont à la fois des objectifs d'efficacité et d'efficience de dissuasion.

A- La sensibilisation fiscale

Il s'agit d'informer le public que la question fiscale est une question d'intérêt qui concerne toute la population, contribuable et non-contribuable. Il convient en effet que chacun ressente l'impact des impôts dans la vie quotidienne et se sente concerné sur le sort du devenir de la nation et donc de son sort et de ses enfants ou proches en cas d'une mauvaise santé des finances publiques alimentées par les impôts à cause de fraude fiscale.

En plus, la connaissance et la conscience par le public de la nécessité de la fiscalité vont logiquement semer les germes du patriotisme fiscal et manifester un grand intérêt dans son engagement de lutte contre la fraude pour la promotion d'une fiscalité saine.

Les semences de cet attachement seront entre autres : la justice et l'équité fiscale, pour enseigner que chaque contribuable est imposé en fonction de ses facultés contributives et que tous les contribuables sont également traités devant la loi fiscale ; l'efficacité fiscale environnementale, pour éduquer que l'impôt est aussi un outil au service d'une croissance durable et respectueuse de l'environnement ; l'efficacité fiscale socioéconomique pour faire apprendre et connaître que l'impôt est aussi un outil qui peut être du domaine de la socio-économie tels que être au service de la compétitivité, de l'investissement, de la croissance, de l'emploi, de l'éducation, de la santé...

Nous estimons qu'une telle politique va raffermir les actions de rapprochement administration-public et aboutir au renforcement du civisme fiscal, ce qui va nécessiter une simplification des procédures et une accessibilité à l'information

B- L'éducation fiscale

Pour bâtir une nation honnête, prospère et morale, l'éducation serait le seul instrument pour y parvenir, aurait dit Mandela qui a d'ailleurs mis l'éducation au centre de son combat. Pour pouvoir aboutir et réaliser ces vertus, il faut aussi une bonne santé fiscale et celle-ci ne devant pas subir aucune atteinte de quelque forme que ce soit y comprise la fraude.

Il convient donc d'éduquer les citoyens, c'est-à-dire de parvenir à expliquer aux citoyens la conception de l'impôt étant entendu comme l'expression concrète d'un minimum de solidarité entre les individus dans une société. Il importe donc et sans délai de les éduquer.

Nous estimons que l'éducation de la culture fiscale serait un outil efficace dans la lutte contre la fraude fiscale et même contre toutes les formes de fraude. Pour cela, le fisc et l'Etat se doivent de retrousser les manches et s'efforcent à assumer activement leur mission de services publics éducationnels.

Cette mission devant s'accompagner d'un devoir d'éducation et d'apprentissage va promouvoir la culture fiscale chez la population, luttant enfin de compte la fraude fiscale

C- L'adhésion et l'importance fiscales

Nous pensons que le rapprochement de l'administration fiscale du public est un meilleur moyen d'associer les citoyens au processus visant à dispenser des informations sur le rôle de l'impôt. Dès lors, les politiques et stratégies de communication visant à appréhender et à sensibiliser la population sur les conséquences de la fraude fiscale sur l'ensemble de la population et de l'Etat ainsi que de leur sécurité (sociale, alimentaire, stabilité,...) devraient être à l'état d'urgence fiscale de priorité. En effet, la fraude fiscale pénalise l'ensemble de la population et les autres contribuables qui ressentent une double peine⁶⁵⁸.

Cette peine se ressent en ce sens que la fraude réduit inévitablement le potentiel des dépenses publiques et donc l'offre de biens et services publics. Ce qui engendre à coup sûr une grande perte de bien-être pour l'ensemble de la société, et cela à cause de quoi et de qui ? Bien entendu, cette rupture au bien-être est due et par la fraude et par le fraudeur fiscaux principalement⁶⁵⁹.

En définitive, l'administration fiscale dans son combat de limitation de la fraude fiscale devrait créer une politique d'adhésion de la masse populaire à l'importance et à la nécessité de l'impôt. Il conviendra donc que le fisc (connu par sa complexité) élabore des textes fiscaux lisibles et facilement compréhensibles par le public qui, dans sa majorité, a du mal, sinon, n'arrive pas du tout, à appréhender les subtilités de ces textes de lois et règlements. Dès lors, leur application et l'adhésion deviennent difficiles, sinon virent à l'impossible.

Aussi, des campagnes d'information et d'éducation permettront-elles de répondre aux attentes du grand nombre de la population et de changer à terme proche les mentalités inciviques au bénéfice de celles civiques. Il est donc de l'évidence que l'adhésion de la population à la chasse à la fraude fiscale appelle nécessairement l'utilisation des procédures « Information, Education, Communication » (IEC).

⁶⁵⁸ Une double peine en ce sens que les contribuables honnêtes sont à la fois justement contribuables s'acquittant de leurs obligations fiscales et citoyens comme tout citoyen.

⁶⁵⁹ Nous avons pu relever que le système fiscal peut être une cause de fraude fiscale.

Paragraphe 2- Du renforcement des politiques et des moyens de communication en vigueur et en évolution

Communiquer pour une administration étatique avec le public est une chose toute naturelle et oblige pour la cohérence des tâches et le respect de la règle de droit et des outils dans la culture de l'opposabilité, de l'efficacité et de l'efficience.

A- Communication des instruments à la disposition de l'administration fiscale

Le fisc doit aussi inciter le désaveu à la fraude fiscale par la communication des instruments en sa possession et disposition. Il devrait en effet divulguer les politiques de communications qui visent à informer la politique fiscale en vigueur et informer les instruments dont il dispose. Nous estimons en effet que la communication des politiques et des instruments dont disposent l'administration fiscale au public et aux contribuables auront une pertinence et un impact sur la lutte contre la fraude. Ainsi par exemple, nous paraît-il loisible et convenable que le fisc informe sa politique fiscale comme par exemple le taux d'audit, des contrôles, des redressements, des montants de pénalité,...

Il est possible de nous objecter cette stratégie de communication des politiques du fisc en avançant qu'il n'est pas toujours dans l'intérêt du fisc de communiquer afin de jouer sur « l'effet d'incertitude », selon lequel le manque d'information sur la procédure de contrôle incite à plus d'honnêteté.

Nous estimons qu'une telle vision est contreproductive dans la mesure où il peut avoir des effets pervers en augmentant le taux de la fraude fiscale à cause d'un mutisme de l'administration, d'une part. En plus, elle ne devrait pas avoir place dans une administration publique qui se veut transparente. Et d'autre part, l'administration fiscale n'a pas pour but de mettre l'honnêteté du contribuable à l'épreuve et ne doit pas privilégier la sanction à prime abord.

B- Les outils de communications

Pour essayer d'anéantir la fraude fiscale, le fisc devrait exploiter et communiquer par tous les moyens de communication à sa disposition et en innover d'autres et avoir un plan de communication interne et externe.

En 2007 une mesure d'amnistie fiscale a été adoptée et mise en œuvre pour inciter les citoyens contribuables à régulariser leur situation fiscale. Beaucoup de gens se sont présentés spontanément aux bureaux de l'administration fiscale pour régulariser leur situation et bénéficier de l'amnistie fiscale sur les amendes⁶⁶⁰. Mais de telle amnistie peut avoir des effets pervers⁶⁶¹.

Dans le cadre de sa stratégie de réforme, l'administration fiscale de Madagascar a développé une politique de relations publiques en direction des contribuables. Il s'agit d'une politique de communication qui vise à mieux faire comprendre la nécessité de l'impôt. Un spécialiste en communication a été recruté pour mettre en œuvre ce plan de communication.

Le fisc peut avoir des relations avec les médias. Les relations avec la presse permettent en fait d'approcher le public. Ainsi chaque événement et activité doivent être rapporté par la presse.

Les communiqués de presse peuvent être utilisés pour atteindre le public et les contribuables pour un événement précis. Le Site web du fisc va mettre à jour et en permanence les textes fiscaux, les actualités concernant l'administration fiscale⁶⁶²,... Des séries de conférence, des débats avec des groupements spécifiques ou de contribuables (exportateurs, zones franches, opérateurs du secteur bâtiment, Syndicat des industriels de Madagascar,...), des émissions radiophoniques, des thématiques périodiques (TVA, Immatriculation, comment débiter une activité, la réforme du système fiscal,...), une optimisation de l'utilisation des téléphones (relance des défaillants en déclaration, rappel des obligations...), utilisation des NTIC, et autres moyens de communication peuvent et même doivent participer dans la politique de communication, d'information, de sensibilisation et d'éducation du public et des contribuables.

Paragraphe 3- De l'effet d'entraînement émotionnel et de transparence fiscal des politiques de communication

La pression sociale et la transparence fiscale peuvent avoir un rôle important dans la lutte contre la fraude fiscale.

⁶⁶⁰ FMI, rapport 2013.

⁶⁶¹ La multiplication des amnisties fiscales peut conduire le contribuable à prendre le risque ou l'initiative de ne pas payer l'impôt dans l'espoir l'amnistie fiscale suivante, par exemple.

⁶⁶² Mais nous devons reconnaître que beaucoup de fenêtre du site web du fisc malgache ne s'ouvre et que celui-ci n'est pas mis à jour.

A- Effet d'apprentissage et de conformité socio-fiscal : politiques d'interactions sociales et leur impact

Selon BRAITHWAITE, « *Les sanctions imposées par des proches, des amis ou une collectivité importante aux yeux de l'individu ont plus d'effet sur le comportement délictueux que des sanctions infligées par une lointaine autorité juridique*⁶⁶³ ». Ainsi, les politiques qui reposent sur les interactions sociales⁶⁶⁴ et leur impact émotionnel peuvent être efficaces dans la lutte contre la fraude fiscale.

En effet, plusieurs études ont montré que les interactions sociales (pression des pairs, la conformité au groupe,...) peuvent jouer un rôle considérable sur le niveau de la fraude fiscale en mettant en évidence l'importance des sentiments de honte, de culpabilité, de malhonnêteté, de corruption, d'incivisme, d'immoralité,... sur le niveau de la fraude fiscale. Ainsi, « effet de conformité⁶⁶⁵ » et « effet d'apprentissage⁶⁶⁶ » peuvent servir à lutter contre la fraude fiscale.

B- La transparence fiscale

La transparence fiscale est l'une des conditions sine qua non dans la lutte contre la fraude à l'impôt. Delà, pour parvenir au bout d'une telle situation, et pour que le contrôle et la gestion de l'impôt ne soient pas voués à demeurer des tâches purement administratives fastidieuses, il faut une meilleure information des contribuables, conséquence de la volonté de transparence de l'administration.

Le réflexe de civisme est encouragé par la transparence et entretenu par la perception, même d'une manière indirecte, de la destination des impôts et de la contrepartie du service public. Cette transparence doit s'observer dans la nécessité et dans la finalité ainsi que dans la gouvernance du produit fiscal. C'est la reddition fiscale.

⁶⁶³ BRAITHWAITE, 1989

⁶⁶⁴ Conformité sociale, pression des pairs,...

⁶⁶⁵ Un individu peut avoir une utilité non monétaire à adhérer à une norme de bonne conduite dans le cadre de son groupe de référence.

⁶⁶⁶ Observé ses pairs ou semblables à frauder peut inciter un individu à frauder également en minimisant le coût de l'impôt par exemple.

Section 2- Le partenariat fisc-contribuable

Il faut d'emblée préciser que le partenariat contribuable-fisc n'est pas le partenariat public-privé qui trouve sa base sur un contrat alors que l'impôt est perçu par voie d'autorité sans contrat aucun.

Dès lors, le partenariat s'entend ici la considération réciproque des relations entre l'Etat et le contribuable dans un climat de confiance et dans le respect mutuel et réciproque des droits et intérêts de l'un et de l'autre.

En fait, l'Etat et le contribuable devraient se considérer comme des partenaires car les droits de l'un sont les obligations de l'autre. Ainsi, l'instauration de climat de confiance ou de partenariat nous semble profiteuse entre les deux acteurs public et privé. Un tel partenariat ne saurait que créer un climat de régularité fiscale avantageuse et cela d'autant plus si l'Etat accorde certaines mesures d'incitation fiscale pour le contribuable. Ce qui à notre avis va mener le débiteur fiscal à ne pas recourir à des procédés fiscalement frauduleux. Ils s'agissent de politiques en amont en ce sens qu'elles agissent avant la déclaration fiscale.

Paragraphe 1- L'instauration d'un climat fiscal de confiance

L'instauration d'une affinité fiscale peut passer par une pédagogie fiscale à travers le dialogue, par une assistance et une permanence de la personne morale à l'égard du contribuable.

A- Le dialogue pédagogique fiscal

Il nous semble que l'administration gagnerait beaucoup plus si elle privilégie dans ses rapports avec le contribuable une démarche de dialogue et de pédagogie fiscaux. Il y aurait une transposition du système rencontré dans la discipline Gestion « le marketing » et transposé dans le domaine fiscal. En cas de malentendu, le fisc devrait moins brandir les menaces et ce pour privilégier le dialogue avec pédagogie.

Pour ce faire, l'administration devrait, comme c'est déjà dit, améliorer l'information des contribuables, améliorer son comportement (désobligeant) face aux contribuables, mettre en place d'un plan de communication.

Le dialogue peut encore se passer au-delà du contribuable lui-même par les organismes professionnels et les syndicats ou les associations professionnelles. Cela va aussi permettre de renforcer l'information des contribuables.

Cet objectif va nécessairement requérir la mise en place d'un système d'information, avec la participation effective des associations professionnelles et d'autres composantes ou entités de la société civile.

Ladite structure pourrait se voir confiée la diffusion des lois fiscales, les guides d'informations fiscales, les doctrines administratives fiscales, les textes d'application, leur publication dans un bulletin officiel toutes les décisions d'application des textes fiscaux. Cela peut être renforcé par une sanction : toute décision de principe et d'interprétation non publiée ne serait pas opposable au contribuable. D'où l'importance et la nécessité du Conseil d'Audit Fiscal⁶⁶⁷.

B- L'assistance fiscale

L'assistance fiscale consistera à la disponibilité de l'administration fiscale à assister le contribuable dans tous ses besoins fiscaux et de l'accompagner dans toutes les démarches fiscales.

Cette assistance va aussi se manifester à travers le dialogue fiscal, ce qui va multiplier les occasions de dialogues qui auront pour effet d'éviter l'arbitraire de l'administration. Dans cette optique, les agents du fisc ne doivent pas minimiser leur rôle d'éducateur et faire preuve d'une excellente communication, pour préférer la prévention à la répression.

C- La permanence fiscale

La permanence fiscale est aussi une suite logique de l'assistance fiscale et à l'éducation fiscale. Elle se traduit avant tout par l'accessibilité du contribuable à l'information à tout moment. L'administration fiscale malgache, ne disposant pas d'une « charte du contribuable », devrait se voir assigner un objectif d'information, d'explication et de protection des contribuables. A cet effet, pour informer ces derniers, elle devrait s'engager vis-à-vis d'eux par ses publications à caractère général, ainsi que par les courriers qu'elle leur adresse et qui concernent leur situation particulière. Elle doit en outre répondre à toute plainte et demande d'information dans un délai raisonnable.

⁶⁶⁷ Voir supra

Paragraphe 2- L'avantage de la régularité fiscale

Les politiques de lutte contre la fraude fiscale devraient reposer sur les campagnes visant à sensibiliser la population au fléau de la fraude fiscale et à les inciter à réduire son comportement de détournement fiscal. De telles politiques et les différentes relations entre le contribuable et le fisc devraient alimenter le sentiment de gagnant des deux interlocuteurs et de protecteur des dangers encourus en cas de fraude.

A- Le sentiment de gagnant-gagnant

Un élément essentiel du civisme réside dans la transparence du langage et la simplicité des formalités. Cela devrait se traduire par l'utilisation des termes compréhensibles par tous dans les courriers adressés aux contribuables, et surtout la simplification des déclarations.

Ce qui va réduire le poids de formalité, la perte de beaucoup de temps et la célérité des traitements. Le contribuable va ainsi se sentir aussi gagnant en ce sens qu'il n'a pas perdu beaucoup de temps⁶⁶⁸. De l'autre côté, l'Etat aura gagné de temps pour élargir la couverture des contrôles fiscaux par exemple.

Le sentiment de gagnant-gagnant va aussi se manifester lorsque les garanties et les droits des contribuables sont assurés par une sécurité juridique claire et non équivoque.

En outre un accueil chaleureux donne toujours le sentiment de satisfaction chez un partenaire ou un usager et de même chez le contribuable même si ce qu'il doit payer comme impôt est trop salé. Faire en conséquence que le contribuable se sente satisfait et sans question dans ses démarches de paiement de l'impôt grâce à la transparence et à la clarté est de nature à réduire la fraude fiscale.

B- Evitement des conséquences fiscales pénales : protection du contribuable

Les politiques de communication et de partenariat devraient viser à sensibiliser les individus sur les conséquences qu'ils pourraient subir et en faire les frais en cas de fraude fiscale qui serait détectée. Donc, l'administration fiscale devrait protéger le contribuable en lui communiquant le montant des pénalités avec égards.

Nous sommes d'accord avec l'idée que l'annonce du montant des pénalités encourues peut inciter les individus à se ressaisir et à modifier leur comportement, ce qui peut les conduire à pondérer les probabilités d'occurrence de l'événement frauduleux

⁶⁶⁸ Time is money ou plutôt, le temps, c'est plus que de l'argent.

Paragraphe 3- Les mesures d'incitation fiscale : communication d'informations

Il conviendrait d'adopter certaine politique de transmissions automatiques de certaines informations au contribuable sans sollicitation de sa part.

Il peut s'agir par exemple :

1- De la communication du taux de déclaration des autres contribuables

Il s'agit d'une politique visant à informer les contribuables sur les de déclaration des autres contribuables. Nous reconnaissons avec humilité qu'une telle mesure peut être une épée à double tranchante car elle présente un risque.

En effet, d'une part, l'information peut inciter les contribuables à moins recourir à la fraude dans la mesure où ils peuvent chercher à se conformer à une norme de bonne conduite (effet de conduite sociale).

D'autre part, le contribuable pourrait être susceptible d'influences négatives par l'observabilité de ceux qui fraudent.

2- Des échanges d'informations sur la situation d'autres contribuables

Nous estimons qu'il faudrait donner la possibilité aux contribuables de signaler les fraudeurs contribuables dès lors qu'ils ont la possibilité de les observer. Il conviendrait une généralisation de la protection accordée aux lanceurs d'alerte ou des dénonciateurs fiscaux (contribuable lanceur d'alerte).

3- De l'utilisation et de la destination des taxes et impôts

Nous encourageons une politique visant à donner l'information au contribuable quant à l'utilisation et la destination qui seront faites des taxes et impôts.

Il conviendrait enfin d'envisager, à titre de mesure dissuasive et pour produire un effet d'exemplarité, la publication des infractions caractérisées dûment constatées par l'administration susceptibles d'être commises et les sanctions correspondantes.

Section 3- Le partenariat avec le public ou fisc-public : le système de signalement et de lanceur d'alerte

Pour lutter contre la fraude fiscale, l'Etat doit aussi compter sur le public en l'impliquant dans ce combat.

Il s'agit d'un partenariat anonyme public qui va consister à la prospection des fraudeurs. Mais il conviendra d'encadrer la mesure et de garantir et de protéger les droits du contribuable.

Paragraphe 1- La participation du public dans la prospection des fraudeurs fiscaux

La lutte contre la fraude fiscale par la collaboration du public va consister à la dénonciation fiscale.

Cette dénonciation peut se faire dans l'anonymat mais quelque soit sa forme, le dénonciateur doit être protégé par une législation et sa volonté de garder en secret son identité devrait primer.

Cette dénonciation rejoint le système actuel de démantèlement de la fraude fiscale par les lanceurs d'alerte. Le scandale de « Swiss Leaks » est dévoilé par un ancien employeur de la HSBC PB appelé Hervé Falciani⁶⁶⁹.

La méthode de « lance d'alerte » soulève cependant quelques difficultés juridiques et éthiques en raison de leur origine qui est souvent frauduleuse comme le vol. les juridictions françaises ont pu estimé que des données et renseignements obtenus par voie illégale et contraire à la loi comme le vol ne peut pas être opposables aux personnes concernées. C'est aussi ce que le Conseil Constitutionnel, la Cour d'appel et la Cour de cassation françaises ont estimé.

Paragraphe 2- De l'encadrement et des garanties

Le système de dénonciation fiscale n'est pas sans soulever quelques questions pratiques. En effet, il présente des risques d'abus, notamment des dénonciations abusives et dans le but de nuire. C'est aussi pour cela qu'il doit être encadré dans son exercice et de garantir les droits de contribuables.

Ainsi, l'établissement d'une charte des droits du contribuable et le renforcement de la déontologie et l'éthique fiscales devraient être érigés en politique prioritaire afin de limiter les risques de dénonciations abusives et calomnieuses.

⁶⁶⁹ V. supra.

Chapitre 3- De la coopération et de l'incidence de la lutte contre la fraude fiscale

La lutte contre la fraude fiscale ne saurait être une tâche à la seule charge de l'administration fiscale. Elle doit être menée au niveau national et international. La lutte contre la fraude fiscale présente en plus un certain nombre d'incidences.

Section 1- La coopération nationale ou interne

Dans la lutte contre l'évitement fiscal frauduleux, il y faut une convergence des services et l'implication des CTD et institutions.

Paragraphe 1- De la coopération services-services

Il s'agit de la coopération entre services et directions publiques notamment ceux chargés dans la lutte contre la fraude fiscale. Une telle coopération va concerner les échanges de renseignements, d'informations, de dossiers. Cette collaboration va concerner surtout l'administration fiscale et les douanes, les organismes sociaux.

A- Pour une collaboration effective des administrations fiscales et douanières

La collaboration entre les deux administrations devrait s'inscrire dans le renforcement de la coopération contre la fraude fiscale et douanière qui devrait se matérialiser par la conclusion d'une convention nationale avec la Direction générale des douanes et des droits indirects. Une telle convention couvrirait l'ensemble de l'étendue douanière.

L'accent devrait être mis sur des domaines de coopération stratégiques avec un positionnement marqué sur les fraudes les plus graves (notamment la fraude à la TVA ou encore l'évasion fiscale internationale et l'utilisation des paradis fiscaux) et sur un accès croisé étendu aux applications informatiques des deux directions partenaires. Le protocole national devrait également s'accompagner d'actions de mutualisation et de formation au profit des agents des deux réseaux.

B- La coopération avec les organismes de protection sociale

La coopération entre le fisc et les organismes de protection sociale comme le CNAPS devrait reposer sur un certain nombre de piliers : une volonté de partager et d'échanger des renseignements, une orientation à volet national, un relais au niveau territorial, un décroisement et un recoupement d'informations (droit de communication et la levée du secret professionnel).

C- Les liens du fisc avec le ministère de l'Intérieur

Une collaboration de l'administration avec le ministère de l'intérieur devrait être renforcée. Le fisc devrait déployer des agents du contrôle fiscal au Ministère de l'intérieur afin de soutenir et collaborer avec les agents et officiers de police judiciaire.

Cette collaboration porterait une assistance technique et contribuerait à la programmation du contrôle fiscal externe. Une telle police fiscale conjuguerait un domaine de compétence de lutte contre l'économie souterraine et la délinquance fiscale organisée ; une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale.

Il convient de souligner que la DGI et la Direction Générale du Trésor qui dépendent du même Ministère des Finances et du Budget devraient coopérer et échanger des renseignements pour assurer efficacement la lutte contre la fraude fiscale.

Paragraphe 2- De la coopération administration fiscale-CTD⁶⁷⁰

La collaboration entre l'administration fiscale et les Collectivités Territoriales Décentralisées devrait s'élargir dans le domaine de la lutte effective contre la fraude fiscale.

Il conviendra donc de renforcer la collaboration entre l'administration fiscale et les CTD surtout au niveau du recensement des acteurs informels et des contribuables soumis au régime de la taxe professionnelle. Cela permettrait à terme l'établissement de bases de données accessibles aux agents de l'administration fiscale et aux agents des CTD.

Les CTD vont en effet, à l'instar de la fiscalité de proximité, fournir un océan d'informations fiscales à l'administration fiscale étant donné qu'elles sont près des contribuables locaux.

En plus, les CDT sont des véritables partenaires qui pourront effectuer avec efficacité les opérations de communication et de sensibilisation fiscales et renseigner le fisc de toute information relative à un contribuable.

⁶⁷⁰ CTD : Collectivités Territoriales Décentralisées.

Il est à souligner qu'une collaboration du fisc avec les Fokonatany⁶⁷¹ et les notabilités devrait être comprise dans la lutte contre la fraude fiscale.

Paragraphe 2- De la coopération publique –institutions

La lutte contre la fraude fiscale suggère l'implication de plusieurs institutions surtout financières de droit public et de droit privé.

A- Les institutions financières publiques

Il s'agit surtout de la Banque Centrale de Madagascar et des caisses d'épargne de Madagascar.

Nous estimons que la Banque Centrale de Madagascar peut jouer un rôle de grande importance en matière de lutte contre la fraude fiscale étant donné son rôle financier et monétaire et l'impact de ses décisions dans l'économie (dont les importations et exportations, la consommation, les investissements, la relance économique,...) et dans les finances publiques et donc dans l'impôt. En plus, elle joue un grand rôle en matière de lutte contre le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime.⁶⁷²

La caisse d'épargne de Madagascar qui a pour but de gérer les fonds déposés par ses clients peut de son côté jouer un rôle considérable en matière de lutte contre toute forme de crime d'argent ou de fraude telle que fiscale grâce aux renseignements de ses clients en sa disposition et qui peuvent être utiles à l'administration fiscale dans ses missions de contrôle fiscal (recoupement, confrontations,...).

B- Les institutions financières privées

Les banques primaires peuvent être associées voire obligées de transmettre annuellement des listings de leurs clients avec tous renseignements leur concernant et les différentes transactions effectuées par la banque aux noms ou au profit de leurs clients au fsic. En effet, les banques disposent des renseignements et informations dont la DGI ne peut pas s'en désintéresser.

⁶⁷¹ Fokontany : autorité locale du quartier composé du fokonolo (communauté).

⁶⁷² Loi n° 2004-020 du 19 août 2004 sur le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime

Les compagnies et mutuelles d'assurances et les micro- finances peuvent jouer un rôle de grande importance en matière de lutte contre la fraude notamment en matière de la fiscalité de l'informel. Ainsi la collaboration et même l'obligation de transmission de renseignements à l'administration fiscale et de tenir les services fiscaux informés en permanence doivent être fortifiées.

Section 2- De la coopération internationale

La fraude fiscale dépasse les frontières étatiques et devient un problème à échelle mondiale. Il faudrait donc une coopération internationale.

Paragraphe 1- Importance de la coopération internationale

Si l'organisation de l'administration fiscale, le contrôle des assujettis et le recouvrement des impôts relèvent de la compétence des Etats, nous jugeons nécessaire de stimuler et faciliter la coopération entre les Etats du fait de l'ampleur grandissante de la fraude et de l'évasion fiscales, et de l'importance de cette coopération pour permettre aux systèmes fiscaux de fonctionner sans distorsions.

Paragraphe 2- Les acteurs de la coopération

Il s'agit d'une coopération des Etats entre eux et des Etats et institutions internationales

A- De la coopération interétatique

Les États peuvent accroître leurs recettes fiscales par une action systématique visant à réduire l'économie informelle internationale et à lutter contre la fraude fiscale et à garantir une meilleure efficacité des administrations fiscales interétatiques.

Ainsi les Etats peuvent mettre au point une vaste panoplie d'outils destinés à améliorer la capacité des États à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

B- De la coopération institutionnelle internationale : institutions et interpole

L'implication des autres institutions internationales financières, sécuritaires ou autres peuvent faciliter le port d'un coup dur à l'évasion et à la fraude fiscales ainsi que les autres trafiques et crimes à échelles transfrontalières.

En plus, des actions destinées à promouvoir une bonne gouvernance mondiale dans le domaine fiscal permettraient et nécessitent une bonne coopération entre les Etats et les institutions internationales.

C- Les instruments de coopération internationale : conventions fiscales

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale va nécessiter la multiplication et le développement des conventions fiscales entre les différents acteurs internationaux. Il est vrai que les conventions bilatérales peuvent jouer un grand rôle en la matière mais nous jugeons que ce sont surtout les conventions multinationales et les résolutions du système des Nations Unies qui seront beaucoup plus efficaces dans cette lutte.

Nous avons vu que la fraude fiscale est aussi provoquée, alimentée et encouragée par l'existence de paradis fiscaux. Nous estimons que cette fraude internationale pourrait donc être sérieusement réduite par le développement de conclusion des conventions fiscales. Mais là encore, la solution relève beaucoup plus du volontarisme que du réalisme. Nous sommes ici dans l'idéal du possible et du souhaitable, du faisable et de l'acceptable.

La conclusion de différents conventions et instruments juridiques fiscaux permettrait la promotion de la bonne gouvernance dans le domaine fiscal, et en particulier de l'échange automatique d'informations au niveau mondial. Le système devrait reposer sur le principe de l'échange automatique d'informations.

La création d'un Office International Anti-fraude Fiscale nous semble une perspective sérieuse et réaliste en matière de fraude fiscale mondialisée. Parmi ses taches en outre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il peut aussi faciliter et promouvoir l'harmonisation des fonctionnements des services fiscaux nationaux avec l'international, l'assistance opérationnelle et des renseignements... Mais un tel Office peut aussi être sous l'égide de l'ONU.

Section 3- Les incidences des mesures de lutte contre la fraude fiscale

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales réussie produira des incidences fiscales, budgétaires et socio-économiques considérables.

Paragraphe 1- Les impacts fiscaux de la mesure

En matière fiscale, la lutte contre la fraude fiscale aura une conséquence sur la réduction de la fraude elle-même et des effets positifs sur le système fiscal.

A- La réduction de la fraude fiscale

La lutte contre la fraude fiscale va entraîner une rentrée et une maximisation des recettes fiscales. Les conséquences de cette lutte vont se constater aussi dans le développement, l'encouragement et la promotion du civisme et patriotisme fiscaux. Il convient de souligner que nous estimons que l'adoption de telle proposition aura des conséquences sur l'augmentation de la pression fiscale.

Cet éclat positif ne va pas concerner seulement l'administration fiscale mais il va aussi rayonner en faveur du contribuable qui va se voir attribuer une notoriété et une honnêteté fiscales croissantes.

B- La célérité dans le traitement fiscal

L'une des effets attendus de la lutte contre la fraude fiscale tenant compte des solutions proposés est la maîtrise administrative des dossiers. En luttant contre la fraude fiscale, un allègement et un désengorgement administratif ne devraient pas manquer à s'en sentir. Nous estimons que l'administration fiscale va gagner en efficacité et en efficience fiscales. Ainsi, la réduction des erreurs administratives fiscales devrait en sortir.

Grâce à ces propositions, nous osons espérer que la transparence, la permanence du contrôle et des vérifications et la réduction de la corruption fiscale vont faire légion.

Paragraphe 2- Des effets de réduction du secteur informel et de bonne gouvernance

Notre proposition de lutte contre la fraude fiscale permettrait aux États d'accroître leurs recettes fiscales par une action systématique visant à réduire l'économie informelle, à lutter contre la fraude fiscale et à garantir une meilleure efficacité des administrations fiscales.

En réduisant la fraude et l'évasion fiscales, les États peuvent augmenter leurs recettes fiscales, ce qui leur donnera également une plus grande marge de manœuvre pour restructurer leurs systèmes fiscaux d'une manière plus propice à la croissance.

La lutte contre la fraude et l'évasion permet également de soutenir les efforts des États pour alléger la charge fiscale qui pèse sur les faibles revenus et les groupes les plus vulnérables. Ce qui va réduire le secteur informel au profit du formel. Ainsi la fiscalité devient efficace en permettant d'alimenter la fourniture d'infrastructures publiques pour le développement des entreprises en échange de leur entrée dans l'économie formelle.

Nous estimons qu'une fiscalité efficace qui va renforcer la qualité de la Gouvernance, d'autant plus que la fiscalité offre de nombreuses possibilités de promouvoir la responsabilité des gouvernements vis-à-vis des citoyens, sera une conséquence de nos propositions. Encore que l'un des éléments essentiels d'un État efficace est l'existence d'administrations fiscales efficaces. Un système fiscal solide favorise par ailleurs la qualité de l'action gouvernementale.

Paragraphe 3- Des impacts à visée de bonne santé socio-économique

Selon Angel Gurría⁶⁷³, « L'amélioration de l'efficacité des systèmes fiscaux des pays en développement est la nouvelle frontière de la politique de développement ».

La fiscalité joue un rôle essentiel dans le programme d'action actuel pour le développement. Elle fournit un flux stable de recettes pour financer les objectifs de développement, tels que la mise en place d'infrastructures matérielles et elle est imbriquée dans de nombreux autres domaines de politique publique, qui vont de la bonne gouvernance à l'intégration de l'activité économique dans le secteur formel en passant par la stimulation de la croissance. Dans l'ensemble, la politique fiscale établit le cadre dans lequel s'effectuent les échanges et les investissements internationaux. Nous estimons que nos propositions répondent à ces objectifs.

Aussi s'ensuivra-t-il une réduction de l'inégalité des contribuables (égalité devant la loi et les charges fiscales, lutte contre la concurrence déloyale), un allègement du poids social de la fraude fiscale (réduction des difficultés de justice fiscale sociale et des risques de croissance de la délinquance fiscale), une promotion de la fonction socio-économique et financière de l'impôt.

⁶⁷³ Angel Gurría, Secrétaire général de l'OCDE – avril 2009

CONCLUSION GENERALE

Notre étude nous a permis d'avoir une vue d'ensemble sur le phénomène de la fraude fiscale qui est une réalité polymorphe et multiforme. Il n'était possible de répondre à la multitude de problèmes et de questions inhérentes et issues de la fraude fiscale que d'une manière pédagogique suivie et coordonnée s'inscrivant dans une approche globale et pluridisciplinaire tout en prenant en compte la réalité des facteurs déterminants de la fraude et des politiques à mettre en œuvre pour la réduire voire l'éradiquer.

L'approche scientifique et empirique de la question du respect des règles, des lois ou de la protection des deniers et recettes publics et de l'intérêt général perturbés par une nuisance de quelque nature et forme que ce soient, suggère la mise en œuvre d'un système d'incitations appropriées pour dissuader les agents d'avoir un comportement non seulement néfaste mais aussi contraire à la réglementation.

Il s'agit donc à la fois d'une action sur un comportement et d'une pédagogie correctionnelle à opérer par rapport à une norme comportementale et psychologique. En matière fiscale, la norme correspond à l'honnêteté, au civisme et patriotisme fiscaux, qui se manifeste par la déclaration exacte des revenus imposables, et qui va permettre la liquidation et le recouvrement des recettes fiscales nécessaires au fonctionnement de la collectivité publique.

Le système fiscal de par la technique d'imposition et l'imperfection du contrôle fiscal procurent aux contribuables des opportunités à tenter la fraude. Cela peut se comprendre aisément dans la mesure où la fraude ne saurait exister qu'après déclaration ou absence de déclaration dans les délais prescrits par la loi. En effet, le système déclaratif, qui règle l'imposition du revenu, laisse à certains individus la possibilité d'éluder totalement ou partiellement de leur imposition en ne déclarant qu'une partie ou la totalité des revenus qu'ils ont réellement perçus. Dès lors, l'analyse de la décision frauduleuse du contribuable renferme divers éléments de nature à appréhender l'acte de fraude mais également de rendre visible l'impact des outils de la politique répressive en termes d'efficacité ou non.

Nous sentons intuitivement ici l'effet dissuasif de la probabilité de détection et de la pénalisation de la fraude du contribuable⁶⁷⁴. En principe, lorsque la probabilité de détection et de pénalisation est élevée, cela décourage le contribuable de dissimuler ses revenus.

⁶⁷⁴ ALLINGHAM et SANDMO, 1972

En effet, l'augmentation des risques d'être soumis à un contrôle, associée à la possibilité de détection des revenus non déclarés, altèrent les gains attendus à l'issue de la loterie fiscale, le risque de perte augmentant d'autant⁶⁷⁵. Il en est de même de la sanction : plus elle est élevée et plus le contribuable est susceptible de détériorer sa situation financière si l'administration fiscale parvient à déceler sa fraude. Risque de contrôle et sanction pénale et fiscale élevés, le contribuable fera la comparaison entre l'éventuel gain à travers la fraude et l'éventuelle perte en cas de détection. Dès lors, au lieu d'augmenter la pression par augmentation du taux de l'impôt, il faudrait augmenter la pression sur la fraude fiscale en augmentant les nombres des contrôles et les peines fiscales et répressives.

Il convient cependant de souligner que la répression de la fraude et la multiplication des contrôles et vérifications ne suffisent pas à elles seules à garantir un élargissement de la base imposable ou de l'assiette fiscale. En effet, les contribuables disposent d'autres moyens non-illégaux pour soustraire des impositions certaines sommes. Il en est ainsi de l'évasion et l'optimisation fiscales. Il conviendrait donc que le système fiscal appréhende de tels phénomènes et pratiques qui sont susceptibles de pousser d'autres contribuables à frauder le fisc par tentative d'imitation.

Nous avons pu montrer la situation du secteur informel par rapport à la fraude fiscale. Ainsi avons-nous soulevé que la littérature empirique sur les micro-entreprises et le secteur informel dans les pays en développement a paradoxalement enseigné qu'une part significative des entreprises informelles est soumise à, au moins, un impôt.⁶⁷⁶

Notre travail a relevé aussi que Madagascar et les Comores, des pays en développement, ont des administrations fiscales qui souffrent de corruption, de fonctionnaires insuffisamment formés et sous-payés ainsi que d'une structure administrative déficiente. Elles manquent de ressources humaines alors que les moyens logistiques en leur disposition restent dérisoires. Une harmonisation qui va améliorer le système fiscal devrait être l'une des priorités dans la lutte contre la fraude et la corruption fiscales.

Cette amélioration va concerner aussi les prestations de services ; éducation du contribuable ; utilisation efficace des systèmes automatiques d'échanges de renseignements ; amélioration de la coopération entre les administrations fiscales pour lutter contre l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive ; enfin renforcement des capacités en matière de vérification et de gestion des ressources humaines.

⁶⁷⁵ BAZART Cécile, La fraude fiscale : Modélisation du face à face Etat-contribuables, 2006.

⁶⁷⁶ V. MADIO 1995 ; Morrisson et al., 1994 ; Lautier 1994 ; Oudin, 1991

Une pédagogie « formationnelle » et informationnelle devra être actionnée au bénéfice des agents fiscaux et des contribuables. Ces derniers devront se rendre compte que frauder l'impôt risque de leur causer deux préjudices.

D'une part, ils risquent des sanctions fiscales et pénales alors qu'ils vont toujours payer. Ainsi, la facture de la sanction risque de leur être trop salée et même fatale pour leur entreprise. D'autre par, si la fraude fiscale est avérée à l'occasion d'un contrôle par un agent du fisc, celui-ci a tendance à abuser de la situation de faiblesse du contribuable pour en demander un surplus des sommes dues. Ce surplus est souvent perçu comme un cadeau alors qu'il s'agit pur et simplement de corruption fiscale qui tombe sous le coup de la loi pénale. Sous cet angle, le contribuable risque de payer beaucoup plus et plus chèrement en cas de fraude par rapport au cas où il serait un contribuable honnête.

Lutte contre la fraude fiscale doit être une priorité pour les décideurs politiques qui doivent arrêter leurs arriérées pensées électoralistes et prendre le problème à bras le corps. Une telle lutte constitue une garantie de l'extension de la pression fiscale qui va augmenter, non par augmentation du taux de l'impôt mais par l'extension de l'assiette fiscale et l'élargissement du taux de recouvrement.

Ainsi, en amont de cette recherche, une question a été formulée pour servir de fil conducteur à notre entreprise de connaissance et de lutte contre l'évitement frauduleux fiscal comme suit : **« *tenant compte du phénomène de la fraude fiscal en évolution et des solutions et mesures entreprises par les autorités étatiques pour la réduire à néant, comment peut-on renforcer les moyens existant tout en innovant d'autres pour apporter un coup dur et sévère à la fraude fiscale aux fins de la réduire voire de l'éradiquer et ce dans un contexte ou une conjoncture socioéconomique plus ou moins favorable ?* »**

Pour réussir notre vaste travail de recherche portant sur la lutte contre la fraude fiscale, spécialement, **« De l'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale »**, notre travail a été encadré par les hypothèses suivantes :

- ❁ La fraude fiscale est un phénomène dont sa portée et son ampleur sont appréhensibles et visibles et sont favorisées par le système fiscal ;
- ❁ Les moyens et dispositifs de lutte contre la fraude fiscale présentent des limites à la fois endogènes et exogènes ;
- ❁ L'extension de la portée de la politique fiscale, en échange de nouvelles infrastructures et de bons services publics, constitue un important remède de lutte contre la fraude fiscale ;

- La lutte contre la fraude fiscale nécessite une politique globale et générale à la fois fiscales et non fiscales.

L'objectif de notre étude était d'examiner la fraude fiscale, ses mécanismes, ses manifestations, ses causes, ses facteurs, ses ramifications et ses impacts tout en diagnostiquant l'efficacité et les limites des dispositifs juridico-techniques mis en œuvre pour la contraindre et la réprimer. Dans la même veine, nous avons opté de porter une analyse sur la situation générale de la fraude sur le plan interne et internationale dans un environnement de difficile évaluation et estimation de la teneur et des conséquences de la fraude fiscale.

La fraude fiscale ne portant pas seulement un coup sévère sur les finances des collectivités publiques, sur l'équilibre et l'égalité des contribuables devant la loi, sur la justice socio-économique et sur le développement à travers les investissements publics et privés, contribue également à affaiblir l'autorité de l'Etat devant ses nationaux et ses pairs. Elle a des effets érosifs et désastreux sur les différents secteurs et tissus sociaux, sur les différentes potentialités naturelles et environnementales. Elle a certaines incidences – ou incidences certaines – négatives au développement socio-économique et environnemental.

Cette étude essaie à travers une série de propositions de stratégies prospectives de lutte contre la fraude fiscale à prôner la promotion du dialogue fiscal et de sensibilisation du public et des contribuables en les associant dans le combat anti-fraude fiscale. Elle met en effet l'accent sur l'harmonisation et le renforcement du dispositif de lutte contre la fraude fiscale, la mise en œuvre d'un système ou mécanisme de partenariat fiscal public-privé tout en essayant d'anticiper les biens fondés du traitement proposé en avançant les incidences des mesures de lutte contre la fraude fiscale proposées.

Notre travail s'inscrit à vrai dire dans une approche participative de l'ensemble des acteurs fiscaux et non-fiscaux – Etat ou secteur public, secteur privé, toutes les couches sociales, partenaires, ONG, collectivités, acteurs sociaux – qui devront être impliqués dans le processus, et ce dans une dynamique partenariale.

Partant de ces objectifs et hypothèses, cette étude révèle que les outils que nous avons proposés pour démanteler la fraude fiscale peuvent être une réalité pouvant devenir partie intégrante de la vie quotidienne du citoyen et du contribuable et leur servir comme moyen pour socio-économiquement se développer.

Mais d'après nos conclusions de nos recherches et analyses, la mise en œuvre, le bon fonctionnement et l'atteinte des résultats escomptés du dispositif sollicite un climat favorable de stabilité et de visibilité qui s'inscrit dans la durée.

Ainsi, la stabilité sociopolitique et le réveil des différents secteurs de l'économie ainsi que l'introduction opportune et sagement réfléchie de nouveaux instruments et acteurs fiscaux et non-fiscaux va servir de garantie d'efficacité et d'efficience. Delà, ces outils de lutte contre la fraude seront mis à la disposition de bon nombre de personnes dont les autorités fiscales et vont leur offrir une marge de manœuvre aux fins de réduire les opportunités de fraude fiscale.

Cependant, notre plan de relance ne doit pas souffrir d'une « euphorie de succès certain » car en matière de lutte contre un phénomène invisible et de fraude, le « risque zéro » ou le « résultat à cent pour cent » n'existe pas. Le succès de nos propositions est fortement dépendant de la structure du système fiscal, de la bonne gouvernance, de la conjoncture sociopolitique et d'autres facteurs comme la bonne santé des services publics. Des règles de prudence, de contrôle et de bonne gestion de la chose publique doivent en faire légion. Ce qui va permettre à notre avis de prévenir les risques de fraudes ou des opportunités de fraudes, de corruption fiscale et de détournements fiscaux. D'où une nécessité de « garde-fous ».

En fait, l'exercice d'observation, de réflexion, de comparaison et d'analyse qu'a constitué ce mémoire nous a permis de constater que ces outils, moins coûteux, peuvent être accessibles à l'administration fiscale d'une façon ou d'une autre. Ceci étant donné que plusieurs gammes de moyens sont proposées. En plus, une politique de sensibilisation et d'information devra être de mise afin d'en conscientiser les populations qui devraient saisir tous les enjeux de la fraude fiscale et d'un tel plan de lutte, de là, conscience sur la nécessité de bannir la fraude fiscale pour que le développement à la fois économique, social et même la protection de l'environnement à travers une bonne santé fiscale devienne le résultat. Ainsi la culture de l'impunité fiscale ne saurait que marcher à reculant.

Il est sans doute trop tôt pour tirer des conclusions du succès certain du dispositif, mais ce qui est clair, c'est que ces instruments peuvent servir de mise en garde des autorités administratives, des contribuables et des citoyens sur les dommages considérables de la fraude fiscale sur tous les secteurs que ce soient budgétaire, fiscal, économique, social, environnemental, juridique,...

Dès lors, l'enjeu principal de cette recherche, réside dans l'aptitude à prendre la juste mesure des incidences que peuvent réellement avoir ces outils la lutte contre la fraude fiscale, en réfutant à la fois l'optimisme démesuré et le pessimisme de ceux qui seraient susceptibles de dénier tout pouvoir de transformation sociale et économique à travers la lutte contre elle.

Notre travail, dans les limites du dispositif proposé, a cependant permis de montrer que la réalité et le phénomène de la fraude fiscale sont finalement plus complexes, mais aussi plus intéressants et sa lutte demeure possible à Madagascar et aux Comores.

Nul n'ignore, que les propositions proposées pour l'anéantissement de l'évitement fiscal frauduleux sont des formidables et moins couteux à expérimenter. Mais elles restent des instruments, et par conséquent, elles doivent répondre à des besoins et être accompagnés pour être efficaces et efficaces.

Mais les priorités de la seule lutte contre la fraude fiscale ne doivent pas rester la seule préoccupation des décideurs étatiques et acteurs fiscaux. L'accent doit aussi être mis sur des secteurs sociaux et infrastructurels comme la santé, la sécurité alimentaire (nourriture, eau potable,...), l'éducation, l'alphabétisation, l'électricité, les routes, le logement, la sécurité, car ceux-ci sont des formidables et nécessaires arguments pour décourager au recours des procédés frauduleux en matière fiscale.

Mais nous sommes conscients que nos propositions ne seront pas profitables que si elles soient adaptées au contexte socioculturel et orienté aux principaux objectifs des populations en matière de développement socio-économique. A ce propos, avançons, en référence du point de vu de Ramata Molo Thioune, que le mécanisme proposé, bien qu'impressionnant, sérieux et réaliste, ne peut, à lui seul, déterminer les changements attendus de son utilisation et de sa mise en œuvre. Il est un des catalyseurs pour faciliter ces changements afin d'aboutir par effet d'entraînement à la lutte contre la fraude fiscale. Comme toute politique de lutte de fraude, c'est le contexte social dans lequel elle est introduite et mise en œuvre qui détermine son utilisation et ses impacts. La lutte ne sera pertinente (...) que dans la mesure où elle tient compte des réalités et aspirations quotidiennes des individus.

La vulgarisation et la mise à disposition des propositions est certes une condition nécessaire mais pas suffisante pour impulser la dynamique d'éradication de la fraude fiscale sans un engagement formel de tous les acteurs et les ingrédients y relatifs.

Ainsi, au terme de notre recherche, nous pouvons confirmer que nos hypothèses de recherche supposent d'une manière générale et prévisible, une étroite relation entre fraude fiscale et système fiscal, fraude fiscale et secteur informel, fraude fiscale et état des services publics et gouvernance, fraude fiscale et politiques fiscales et non-fiscales et ses causes endogènes et exogènes.

En extension, nos propositions de lutte contre la fraude fiscale apparaissent comme levier promoteur dans le cadre de lutte contre elle du fait de son potentiel innovateur et transformateur même si nous pouvons noter un risque de faiblesse ou de résistance d'appropriation de ces outils, risque qui serait lié à des contraintes politiques et de nostalgie.

Comme tout travail scientifique, cette étude, si rigoureuse et si objective soit-elle, pourrait souffrir de pas mal d'insuffisances et de lacunes théoriques, méthodologiques et même empiriques qui devraient être prises en considération pour déterminer le degré de fiabilité des résultats obtenus qui sont extraits des études et analyses basées sur une confrontation de différents instruments et documents scientifiques des acteurs nationaux et internationaux par rapport à la réalité sur le terrain de la fraude. Ceci malgré d'énormes efforts de rigueur afin de garantir l'objectivité envisagée souvent comme gage majeur de scientificité. D'où notre vibrant appel à poursuivre l'étude sur l'impact de la fraude et sur l'efficacité de nos propositions sur l'ensemble du système fiscal.

Enfin, le présent travail qui souligne la diversité des terrains d'analyse et des sujets de recherche adjacents à la fraude fiscale, ouvre la voie à tout un champ de recherches. Il serait notamment intéressant d'approfondir l'impact des sentiments de culpabilité et de honte sur le comportement des contribuables mais également d'intégrer au jeu fiscal la possibilité d'une détection partielle ou totale des revenus dissimulés ainsi que leurs impacts chiffrés dans le plan socio-économique et environnemental. En d'autres termes, une étude et un examen beaucoup plus profonds sur le coût de la fraude fiscale et le comportement du contribuable face à ses charges fiscales se doivent d'être actionnés.

Bibliographie

Manuels et ouvrages généraux

ANDRIATSIKAKAINA RABIBISOA Seheny Nirina, les ressources du budget général de l'Etat, mémoire de maîtrise en science économique option macroéconomie et modélisation, Université d'Antananarivo, Faculté de DEGS, Département Economie, Décembre 2007

Charles Aimé, Marc Rochedy, Droit fiscal, Sirey, 10^e éd. 2008, 272 p.

Christian de Lauzainghein, Marie-Hélène-Stauble de Lauzainghein, Droit fiscal, 14^e édition Dalloz, 2009, 402p.

DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, Droit fiscal : Manuel et application, EDCF, DUNOD, éd. 1998,

Fallait pas faire du Droit, Les principes du droit fiscal, éd. FallaitPasFaireDuDroit.fr, la référence du droit en ligne

Jacqueline Morand-Deville, Cours de Droit Administratif, 4^{eme} Ed. Montchrestien, 1995 ;

Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Ed. Publibook, 2009.

Jean-Philippe Baur, Mémento de Droit fiscal général, Éditions Publibook, 2009

M. CONAN, Finances publiques, Mémento, Ed. NATHAN. p.14.

Raymond FERRETTI, Droit fiscal, Mai 2002

Xavier Parent, Droit Fiscal, 2005

Yazid Dissou, Steven Hagglblade, Hery Andriamasy, et al., Politique fiscale à Madagascar: Options et impacts distributifs, Institut National de la Statistique, décembre 1998

Thèses, mémoires et ouvrages spéciaux

Amina Lahèche-Révil, L'harmonisation fiscale en Europe, Éditions La Découverte, collection Repères, Paris, 2000

ANDRIAMAHENINTSOA RATOBISAONA Rado, Réflexion stratégique sur le développement économique de Madagascar, Novembre 2012.

ANDRIAMASINARIVO Mamy, La Direction Générale des Impôts au service du contribuable, Ecole Nationale d'Administration de Madagascar(ENAM), 2005

ANDRIANARISON Francis, Pression, structure et réformes fiscales à Madagascar : Où en est-on?, Projet Madio n° 9636/E, Juillet 1996

ANDRIANARIVO Lalaina Irma, Projet de politique de contrôle fiscal, ENAM, 2005

ANDRIANARY Elihanta, Localisation et immatriculation des contribuables, ENAM, 2005

- ANDRIANJAFY Philippe Patrick, L'EMERGENCE DU SECTEUR INFORMEL URBAIN CAS TANANARIVE, Mémoire ès-Sciences Economiques, 07 Mai 2014
- Bacar HAMADI FARACHA et Faouzia MOHAMED, Fiscalité professionnelle : liquidation et recouvrement des impôts, droits et taxes, Cas de la Direction Générale des Impôts, Mémoire de soutenance, Ecole Supérieure de Technologie (EST), 2004-2005, 71p
- Banque Mondiale, Madagascar – évolution économique récente, Octobre 2014
- BAZART Cécile, La fraude fiscale : modélisation du face à face Etat-contribuables, Université de Montpellier I, Faculté des Sciences économiques
- COZIAN Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, Ed. Litec, 1988, 634p.
- Daniel Treisman, THE CAUSES OF CORRUPTION: A CROSS-NATIONAL STUDY, University of California, Los Angeles, 1998
- David Masclet, Claude Montmarquette et al., Comment réduire la fraude fiscale ? Une expérience du signalement, CIRANO, Montréal, 2013
- David Masclet, Claude Montmarquette et al., Comment réduire la fraude fiscale ? Une expérience du signalement, CIRANO, Montréal, 2013
- DE LAET Jean-Pierre, Tendances récentes dans l'évolution des systèmes fiscaux, août 2008
- DEMBELE Alassane Makan. Impact des investissements directs étrangers sur la croissance économique en côte d'ivoire. D.E.S.S. en Gestion de la Politique Economique : Université de Cocody Cote d'Ivoire, 2008,79p.
- DEMBELE Esaïe, Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique marché financier et croissance économique en cote d'ivoire : une analyse de la causalité au sens de granger : D.E.S.S. en Gestion de la Politique Économique, Université de Cocody Cote d'Ivoire 2010,69p
- El Fakiri Saïd, Les paradis fiscaux et la fraude fiscale, Mémoire, Université Libre de Bruxelles, 2009
- FIDIMIAFY Roger Marc, L'orientation de la politique monétaire a Madagascar après l'année 2002 : les contraintes et les résultats, Janvier 2006
- Garello Pierre, La fiscalité dans les pays de l'OCDE : Bilan et perspectives, 2012
- GAUTIER Jean François, La fraude fiscale : estimation et caractéristiques sur l'impôt sur les bénéfices industriels à Madagascar, n° 9830/E, Juillet 1998
- GAUTIER Jean François, Une introduction à la fiscalité malgache : Reformes après réformes ... le taux de pression reste constant, Projet MADIO, n° 9738/E, Juillet 1997

GAUTIER Jean-François, L'informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse micro-économétrique de la fraude fiscale des micro-entreprises à Madagascar, Projet MADIO, DT/2000/07

GAUTIER Jean-François, Les paradoxes de la TVA dans un PED : l'illustration de l'industrie malgache, Fonds documentaire ORSTOM

GAUTIER Jean-François, RAKOTOMANANA Faly et ROUBAUD François, L'impôt sur les facteurs de production est-il une solution pour fiscaliser les entreprises informelles ?, Projet Madio, DT/99/10, 1999.

Geli Spescha, Imposition d'après la dépense: un débat entre Eva Herzog et Paul Niederberger, La Vie économique Revue de politique économique, 10-2011

Hafsatou DIALLO, Güngör KARAKAYA, Danièle MEULDERS et Robert PLASMAN, Estimation de la fraude fiscale en Belgique, Dulbea, Université Libre de Bruxelles, N°10-06.RR, 14/05/2010

Inconnu, Faut-il supprimer l'impôt de solidarité sur la fortune ?

Inge Amundsen, Political Corruption: An Introduction to the Issues, Chr. Michelsen Institute, 1999

Jacques Charmes, Les origines du concept de secteur informel et la récente définition de l'emploi informel, l'Institut de Recherche pour le Développement (IRD), Paris

Jean Ronald Legouté, définir le développement: historique et dimensions d'un concept plurivoque, Université du Québec à Montréal, 2001, p 22 ,29-31.

JEAN-MARIE MONNIER, La justice fiscale entre tensions et débats, 2012

John Christensen, La corruption, la pauvreté, et l'économie politique des paradis fiscaux, i octobre 2007

KEHO Yayan, Déterminants du Rendement Fiscal dans les Pays de l'UEMOA : Effects des Institutions et de la Structure des Economies, ENSEA Abidjan, Côte d'Ivoire, Décembre 2013

LAWIN Kotchikpa Gabriel. Analyse des déterminants de l'endettement extérieur public des pays a faible revenu : cas du Benin. Économie publique et statistique appliquée : institut de recherche empirique en Economie politique ,64p

M. Cheickna Touré, Détermination des facteurs socioculturels de blocage au paiement des impôts et taxes au Mali (analyse socio- anthropologique), Nombre 2011

Madagascar, Projet d'Appui à la Gouvernance Institutionnelle (PAGI), Août 2013

Martin Daepf, Martin Baur, Bruno Jeitziner, L'harmonisation fiscale formelle à la lumière des théories économiques, La Vie économique Revue de politique économique, Mars 2010

- Mathieu P., journaliste et consultant, *les vraies raisons de la crise à Madagascar*, 6 février 2009
- Mike Pfister, Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique, NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique, Novembre 2009.
- Mitchell A. Seligson, Ph.D., Étude de cas comparative sur la mesure de la corruption : un modèle pour Madagascar, Étude technique N°1 dans le cadre du Programme Évaluation de la lutte contre la corruption à Madagascar, Janvier 2005
- Nicolas Gobalraja, Agnès Bénassy-Quéré, *L'Harmonisation Fiscale*, 2017
- Olivier FOUQUET, Nouveaux Cahiers du Conseil Constitutionnel n° 33, Dossier le Conseil Constitutionnel et l'impôt, octobre 2011.
- RAJAONA Ambinintsoa Nomenjanahary, Crises et relance économique. Macroéconomie et modélisation, maîtrise en science économique, Université d'Antananarivo : 2010, 57p.
- RAJOELIMANANA Lantoarivony Erick, Améliorer l'information du contribuable, Ecole Nationale D'administration De Madagascar, Décembre 2005
- RAKOTOARIJAONA Jean Roger. L'économie et l'environnement in : Rapport sur l'Etat de l'Environnement à Madagascar 2012, 37 p.
- RAKOTOMALALA Jean Patrick, *Les partenaires stratégiques de la direction générale des impôts*, ENAM, Décembre 2005
- RAKOTONDRA TSIMBA Yves, la finance islamique est –elle un rempart à la finance conventionnelle face à la crise, 2010, 36 p.
- RAVELONJATO Lala, La recherche et l'exploitation des informations à des fins fiscales, ENAM, décembre 2005
- RAZANAJATOVO Hajatiana, La corruption au sein de l'administration publique malgache : causes, effets et politique de lutte contre la corruption, Fac-DEGS, Maîtrise es-Sciences Economiques, 16 Mai 2012
- René Ossa, Le système fiscal africain face à la mondialisation, Afritaxes.com, 2002
- Rodrigue ABATE. Crise économique et politique de relance de la production vivrière dans l'espace rural d'Ebolowa II .Géographie : école normale supérieure de Yaoundé, 2012, 99p
- ROUBEAU François, Fiscaliser le secteur informel : est-ce souhaitable est-ce possible ?, Projet Madio, n° 9723/E, mais 1997.
- SOLOHANITRA TIANA, Les ressources fiscales des collectivités territoriales décentralisées, ENAM, 2005

Valts Kalniņ, Corruption: définition, causes et conséquences, Tunis (Tunisie), septembre 2014

William Perraudin, Thierry Pujol, L'harmonisation fiscale en Europe et l'économie française : une approche en équilibre général, juillet 1991

Colloques, rapports, conférences, discours et communiqués de presse

Afrobaromètre 2005 » à Madagascar, Gouvernance et corruption à Madagascar : perceptions et réalité, Octobre 2005

Asia-Pacific Economic Cooperation (APEC), Anti-Corruption and Governance: The Philippine Experience, Study Center Consortium Conference Ho Chi Minh City, Viet Nam 23-24 May 2006

Banque Africaine de Développement, Fonds Africain de Développement : Union Des Comores, document de stratégie par pays intérimaire, 2009-2010

Banque centrale de Madagascar, Rapport annuel 2010, 2011.

Banque mondiale, Madagascar : Pour un dialogue sur les enjeux de développement, Juin 2013, 80 p

Banque Mondiale, Madagascar – évolution économique récente, Octobre 2014

Banque mondiale, Revue des dépenses publiques, Madagascar : Politique budgétaire et investissement public en période d'instabilité politique, Septembre 2011

Banque mondiale, Revue des dépenses publiques, Madagascar : Politique budgétaire et investissement public en période d'instabilité politique, Septembre 2011

Banque mondiale. Madagascar-Evolution Economique récente, octobre 2013

BIT in note du système des Nations Unies, dans son Bulletin Humanitaire n°1 sur Madagascar.

CCFD-Terre Solidaire, Paradis fiscaux : le G20 de la dernière chance : Après trois ans de négociations internationales, un bilan en 12 questions, sommet de cannes 2011

Chambre de commerce de Luxembourg, Fiscalité directe et indirecte au Luxembourg, 2011

Chambre de commerce de Luxembourg, Fiscalité directe et indirecte au Luxembourg, 2011

Comité national de lutte contre la fraude, Le Plan national de coordination de la lutte

Commission au Conseil et au Parlement Européen, perception et le contrôle de la TVA, {SEC(2004)1721}, 2004

Commission Au Conseil Et Au Parlement Européen, perception et le contrôle de la TVA, {SEC(2004)1721}, 2004

Commission Européenne, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2012) 722 {SWD(2012) 403 final}{SWD(2012) 404final}, 6 Janvier.2012

Comores- Droit, la lutte contre la corruption : le début d'un combat difficile, décembre 2011

Conseil des Impôts, La concurrence fiscale et l'entreprise, 2004

Conseil Des Impôts, La concurrence fiscale et l'entreprise, 2004

Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle, Mars 2007

Cour des Comptes française, Communiqué de presse : Référé sur les services de l'Etat et lutte contre la fraude fiscale internationale, 10 Octobre 2013, www.ccomptes.fr

Cours de compte française, les services de l'état et la lutte contre la fraude fiscale internationale, Paris, Aout 2013

Décennie des Nations Unies pour le Développement, Mesures proposées, Rapport du Secrétaire Général, New-York, 1962, cité par G. Rist op. cit. p. 149.

Direction des Etudes et des Prévisions financières, Le système fiscal marocain : diagnostic et défis, Juillet 1999

Direction des Etudes et des Prévisions financières, Le système fiscal marocain : diagnostic et défis, Juillet 1999

Direction Générale des Études du Parlement Européen, La réforme fiscale dans les États membres de l'UE, 2001

Direction Générale des Études du Parlement Européen, La réforme fiscale dans les États membres de l'UE, 2001

Direction générales des finances publiques, Guide de déontologie des agents de la direction générale des finances publiques, Mai 2012

Droit-finances. Net, Fraude fiscale : définition et sanctions, Novembre 2014

Droit-finances. Net, Fraude fiscale : définition et sanctions, Novembre 2014

Enquête *Afrobaromètre*, Coef Ressources/Dial, Madagascar, 2005, 2008 et 2013.

FMI, Madagascar doit améliorer ses recettes fiscales et ses infrastructures pour sortir le pays de la crise, Octobre-novembre 2014

FMI-Mali, Reformes des administrations fiscales dans les pays francophones en Afrique subsaharienne, Rapport d'assistance technique No. 13/355, Dec. 2013, 2011, <http://www.imf.org/external/french/pubs/ft/scr/2013/cr13355f.pdf>

Fonds Monétaire international. Perspectives de l'économie mondiale, octobre 2013, 211 p

Francis Malherbe. La théorie keynésienne.www.comptanat.fr. Consulté le 12/12/2013 ,75p

Front de gauche, L'évasion fiscale, Le décryptage d'un système : argumentaire en 11 fiches, 2014

Geli Spescha, Imposition d'après la dépense: un débat entre Eva Herzog et Paul Niederberger, La Vie économique Revue de politique économique, 10-2011

GUY Belloncle, sept propriétés pour développer Madagascar, foi et Justice, 2003,191p

Inconnu, Faut-il supprimer l'impôt de solidarité sur la fortune ?

INSTAT, Enquête Nationale de ménage 2010, aout 2011, 378 p

INSTAT, Etude sur les investissements directs étrangers à Madagascar, février 2010,50p

Instat, Politique fiscale a Madagascar : Options et impacts distributifs, 1998

INSTAT, Situation économique au 1er Janvier, avril 2010,75p.

INSTAT, Tableau de bord de l'économie de Madagascar, juillet 2010-2011,18 ,22p

Institut National de la Statistique(INSTAT), Politique fiscale a Madagascar : Options et impacts distributifs, 1998

La finance pour tous, Concurrence fiscale en Europe, 2103,

La finance pour tous, Concurrence fiscale en Europe, 2103,

Library Briefing Bibliothèque du Parlement européen, Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, 16/05/2013

Madagascar, Projet D'appui à la Gouvernance Institutionnelle (PAGI), Août 2013

MIARINIRINA Abelkader Florent, Les partenaires stratégiques de la direction générale des impôts, Ecole Nationale d'Administration de Madagascar, Décembre 2005

Ministère des Finances et du Budget-DGI, Madagascar Impôts : tenants et aboutissants de l'assainissement fiscal, 07 Avril 2014

Ministère des Finances et du Budget-DGI, Madagascar Impôts : tenants et aboutissants de l'assainissement fiscal, 07 Avril 2014

Ministère du développement, de l'analyse économique et de la prospective. Mesures alternatives de relance économique par les dépenses publiques au Benin : Rapport provisoire, 2011,37p.

Ministère du travail des relations sociales et de la solidarité et de la ville, Lutte contre le travail illégal, lutte contre les fraudes, Réunion, 2008

OCDE, Quels sont les déterminants du civisme fiscal ?, mars 2013

OCDE, Quels sont les déterminants du civisme fiscal ?, mars 2013

Organisation internationale du Travail (OIT). République de Madagascar : enquête nationale sur le travail des enfants à Madagascar 2007. 2008,158 P

Organisation Mondiale des Parlementaires contre la corruption, Combattre la corruption : Manuel du parlementaire, août 2005

Paul Dorosh .Steven Haggblade. Zaza Randriamiarana et al. Moteurs économiques pour la réduction de la pauvreté à Madagascar, 2003, 53P

Pierre MOSCOVICI et Bernard CAZENEUVE, une nouvelle étape dans la lutte contre la fraude fiscale, Communiqué de presse N° 891, 5 novembre 2013,

PNUD, Rapport mondial sur le développement humain, 1991, Paris, Économica, 1991

Radio France Internationale, in « Appels sur l'actu », 8h10 TU, 27 janvier 2014

République de Madagascar, Document cadre de politique économique, 1999-2001

République de Madagascar, Document cadre de politique économique, 1999-2001

Revue des dépenses publiques, Madagascar : Politique budgétaire et investissement public en période d'instabilité politique, septembre 2011

Solidaires Finances Publiques, Les enjeux de l'harmonisation fiscale européenne, Université européenne d'Attac, Août 2014

Solidaires Finances Publiques, Les enjeux de l'harmonisation fiscale européenne, Université européenne d'Attac, Août 2014

Syndicat National Unifié des Impôts (SNUI), Contrôle et état de la lutte contre la fraude fiscale : Quel contrôle fiscal demain ?, Avril 2008

Université d'été du CRID s, « Nord-Sud : ensemble face à la mondialisation financière, quel développement ? », Nante, juillet 2008

Université d'été du CRID s, « Nord-Sud : ensemble face à la mondialisation financière, quel développement ? », Nante, juillet 2008

Textes juridiques : codes, lois, règlements (décrets et arrêtés) et conventions

Arrêté interministériel N° 28.321 bis/2014 portant ouverture d'un concours direct et d'un concours professionnel et fixant les conditions de participation aux concours d'entrée à l'Ecole Nationale d'Administration de Madagascar (ENAM) pour le recrutement de vingt cinq (25) élèves Inspecteurs des Impôts.

Arrêté N° 87/66/MIEF/CAB Portant création, organisation et fonctionnement la Direction Générale des Impôts en République Fédérale Islamique des Comores.

CGIM, 2012, éd. Créons

Code Général des Douanes de l'Union des Comores : Ordonnance N° 92-008/PR du 7 septembre 1992, Edition 2006

Code Générale des Impôts de Madagascar (référence : lois de finance 2014)

Convention des nations unies contre la corruption, Nations Unies New York, 2004

Convention entre le Gouvernement de la République de Madagascar et le Gouvernement de la République de Maurice, signée le 30 août 1994, entrée en vigueur le 1er février 1996

Convention entre le Gouvernement de la République de Maurice et le gouvernement de la République Tunisienne tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu

Décret N° 2014-1102 Fixant les attributions du Ministre des Finances et du Budget ainsi que l'organisation générale de son Ministère-Madagascar

Direction Générale des Impôts malgache, Manuel de procédures des centres fiscaux, Edition 2007

Direction Générale Des Impôts malgache, Manuel de procédures des centres fiscaux, Edition 2009

Loi n° 2004-020 du 19 août 2004 sur le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime

Loi n° 2007-033 du 14 décembre 2007 portant loi de finances pour 2008

Loi n° 2008-026 du 18 décembre 2008 Portant loi de finances pour 2009

Loi n° 2011-015 du 28 décembre 2011 Portant loi de finances pour 2012

Loi n° 2012-021 du 17 décembre 2012 portant loi de finances pour 2013

Loi n° 2012-021 portant loi de finances pour 2013

Loi n° 2013-012 portant loi de finances pour 2014

Lois de finances 2009-2012 et leurs lois rectificatives

Lois de finances 2014 décembre 2014

Ordonnance n° du 06 septembre 2010 portant loi de finances rectificative pour 2010

Ordonnance n°2009-014 du 31 décembre 2009 portant lois de finances pour 2010

Webographie

<http://www.economie.gouv.fr>

<http://www.google.com>

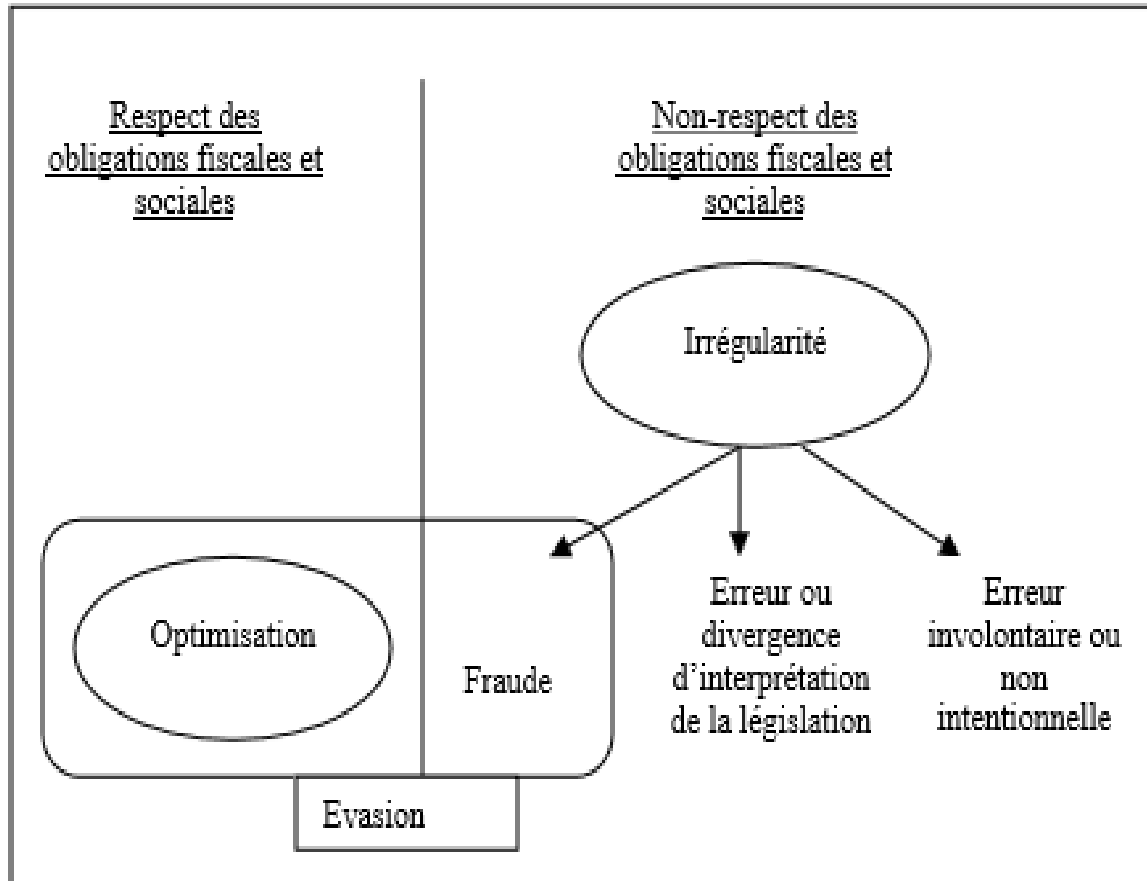
<http://www.google.mg>

<http://www.lafinancepourtous.com>

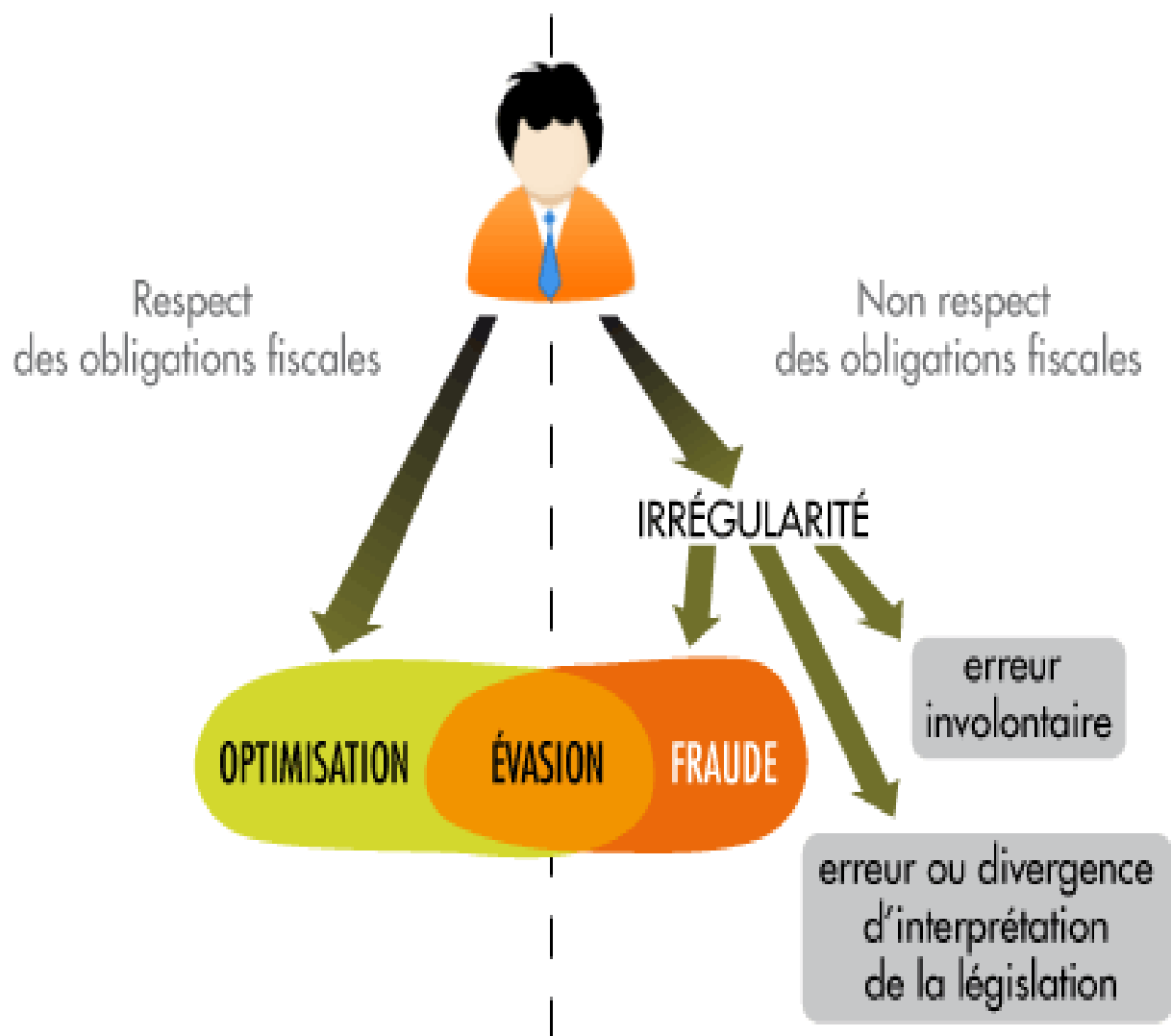
Annexes

Annexe 1

Éléments de définition



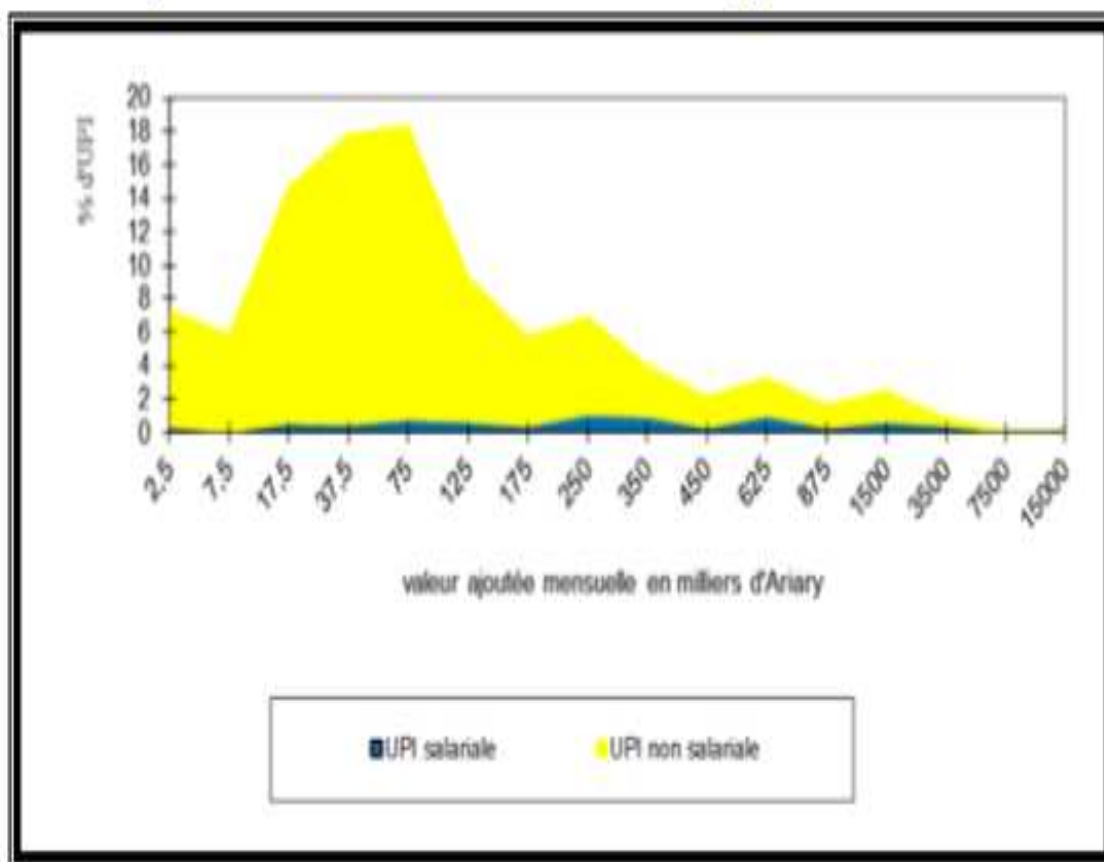
Source : Conseil des Prélèvements Obligatoires Français, 2007

Annexe2**L'ÉVASION FISCALE**

Source : Rapport du Sénat, l'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, juillet 2012.

Annexe 3

L'immense majorité des UPI ont une échelle d'activité réduite, proche du niveau de subsistance



Source : INSTAT/DSM-PNUD-BIT, ENEMPSI2012, nos propres calculs.

Annexe 4

Principal facteur faussant le jeu de la concurrence

	En % d'entreprises	En % de la Valeur Ajoutée
Entreprises de l'informel	74%	23%
Fraude fiscale des entreprises formelles	15%	54%
Code des Investissements	5%	5%
Zones franches	3%	1%
Droit de Douane à l'importation	2%	11%
Droits de Douane d'entrée sur marchés étrangers	1%	6%

Source : EAI 97 (MADIO), calculs propres

Annexe 5**Amende et cadeau en cas de contrôle des UPI en 1995**

Quintiles CA	Proba	Total		Amende		Cadeau	
		Moyenne	/ CA	Moyenne	/ CA	moyenne	/ CA
[0 ; 770]	1,0%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
]770 ; 2139]	1,5%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
]2139 ; 4962]	2,5%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
]4962 ; 12376]	5,9%	19,1	0,15%	17,6	0,12%	1,5	0,03%
12376 <	11,3%	22,1	0,02%	3,5	0,00%	18,6	0,02%
Total	4,4%	16,8	0,03%	6,8	0,01%	9,7	0,02%

Source : MADIO (1995), calculs propres.

Annexe 6**Probabilité d'avoir un problème avec un agent de l'Etat**

	Quintiles de CA					Total
	1	2	3	4	5	
Non enregistrée						
Probabilité de contrôle	1%	1%	2%	5%	6%	3%
Amende (1000 Fmg)	0	0	0	0	0	0
Cadeau (1000 Fmg)	0	0	0	0	9,2	2,2
Enregistrée						
Probabilité de contrôle	0%	0%	5%	8%	19%	12%
Amende (1000 Fmg)	0	0	0	44,8	4,6	13,5
Cadeau (1000 Fmg)	0	0	0	3,7	21,7	16,9

Source : MADIO (1995), calculs propres

Annexe 7**Amende et cadeau en cas de contrôle des UPI en 1995**

Quintiles CA	Proba	Total		Amende		Cadeau	
		Moyenne	/ CA	Moyenne	/ CA	moyenne	/ CA
[0 ; 770]	1,0%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
]770 ; 2139]	1,5%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
]2139 ; 4962]	2,5%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
]4962 ;12376]	5,9%	19,1	0,15%	17,6	0,12%	1,5	0,03%
12376 <	11,3%	22,1	0,02%	3,5	0,00%	18,6	0,02%
Total	4,4%	16,8	0,03%	6,8	0,01%	9,7	0,02%

Source : MADIO (1995), calculs propres.

Table des matières

Remerciements

Acronymes

Sommaire

Introduction..... 1

Partie 1- Du cadrage du système et de la technique fiscaux 9

Chapitre 1- Cadre général des systèmes fiscaux : structure organisationnelle
..... 10

Section 1- la Direction Générale des Impôts malagasy..... 10

Paragraphe 1- Aperçu général de la DGI malgache 10

A- Les attributions de la Direction Générale des Impôts (Article 35 du décret)..... 11

B- Les services de la DGI 11

C- Les différentes directions de la DGI..... 11

1- Directions centrales de la DGI 12

2- Directions opérationnelles 12

Paragraphe 2- Les directions centrales de la DGI 12

A- La Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux (DLFC) 12

1- Attribution de la DLFC 12

2- Services de la DLFC 13

B- La Direction de la Recherche et du Contrôle Fiscal (DRCF) 13

1- Attributions de la DRCF 13

2- Services de la DRCF 13

C- La Direction de la Programmation des Ressources (DPR) 13

1- Missions de la DPR 14

2- Services de la DPR 14

D- La Direction Technique (DT) 14

1- Fonctions de la DT	14
2- Services de la DT	15
E- La Direction de la Formation Professionnelle (DFP).....	15
1- Attributions de la DFP	15
2- Services de la DFP	15
Paragraphe 3- Les directions opérationnelles.....	15
A- La Direction des Grandes Entreprises	16
1- Attributions de la DGE	16
2- Les services de la DGE	16
B- Les Directions Régionales des Impôts (DRI)	16
1- Les missions de la DRI	16
2- Services de la DRI	17
Section 2- La Direction Générale des Impôts comorienne	17
Paragraphe 1- Les objectifs et missions de la DGI	18
A- Les objectifs de la DGI	18
B- Des missions de la DGI	18
Paragraphe 2- Les services centraux de la DGI	19
A- Les services fiscaux	19
1- Le Bureau des Affaires Administratives et Financières (BAAF)	19
2- La Brigade de Contrôle et de Recherche (BCR)	19
B- Les autres services	20
1- Le service mixte : le Service des Etudes (SE)	20
2- Le service non fiscal : le Service Central des Domaines de la Propriété Foncière et du Cadastre	20
Paragraphe 3- Les Directions Régionales des Impôts Comoriennes (DRIC)	20
Section 3- L'administration fiscale française.....	21
Paragraphe 1- La réforme de l'administration fiscale française	21

Paragraphe 2- Les missions de la DGFIP	22
Paragraphe 3- Services centraux	23
A- Les différents services centraux	23
1- Le service France Domaine.....	23
2- La Direction des Grandes Entreprises (DGE)	23
3- La Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI).....	23
4- La Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales (DNEF)	23
5- La Direction Nationale de Vérification des Situations Fiscales personnelles (DNVSF)	24
6- La Direction des Résidents à l'Etranger et des Services Généraux (DRESG)	24
7- La venue d'autres services	24
B- Les services territoriaux	24
Chapitre 2- Cadre technique et opérationnel de l'impôt.....	26
Section 1- Au tour de l'impôt	26
Paragraphe 1- Notions essentielles	26
A- Définition de l'impôt.....	26
1- Définition fonctionnelle	26
2- Justification brève de la définition fonctionnelle	27
B- Caractéristiques principales de l'impôt	27
1- La notion de prélèvement pécuniaire	27
2- Une prestation ou contribution collective	27
3- Le caractère obligatoire de l'impôt	28
4- Prestation sans contrepartie et affectation	28
5- Prestation à titre définitif	29
C- Le voisinage de l'impôt	29
1- L'extension de la notion d'impôt	30
a- Taxe fiscale	30
b- Les impositions de toutes natures.....	30

2- Notions satellites à l'impôt	31
a- Les redevances	31
b- Les taxes parafiscales	31
c- Les cotisations sociales	31
Paragraphe 2- Classifications des impôts.....	32
A- L'aspect économique.....	32
1- L'impôt sur le revenu	33
2- L'imposition sur la dépense	33
a- La TVA	33
b- Les impositions spéciales sur certaines dépenses : les accises.....	34
3- L'imposition du capital	34
B- La classification administrative : impôts directs/impôts indirects	35
C- Le critère fiscal : l'imposition des entreprises et l'imposition des ménages.....	36
Paragraphe 3- Les principes de l'impôt.....	36
A- Les principes d'origine interne.....	36
1- Le principe de légalité de l'impôt.....	37
2- Le principe d'égalité devant l'impôt	37
3- Le principe de nécessité de l'impôt.....	37
4- D'autres principes d'ordre constitutionnel.....	38
B- Les principes émanant de la sphère internationale : les conventions internationales	38
1- Elimination des doubles impositions.....	39
2- Lutte contre la fraude	39
3- Protection des contribuables.....	39
Section 2- La technique fiscale	40
Paragraphe 1- L'assiette de l'impôt.....	40
A- La matière imposable	40
1- La définition et le choix de la matière imposable	41
2- Précision notionnelle : matière imposable et base imposable ou fiscale.....	41
B- L'évaluation de la matière imposable	41

1- L'évaluation directe ou réelle : la déclaration contrôlée	41
2- L'évaluation forfaitaire : l'évaluation approximative	42
3- La méthode indiciaire	43
4- L'évaluation d'office	43
Paragraphe 2- La liquidation de l'impôt	44
A- Définition de la liquidation de l'impôt	44
B- Le fait générateur	44
C- Taux, calcul et barème de l'impôt	45
Paragraphe 3- Le recouvrement de l'impôt	46
Chapitre 3- Du cadre fiscal conflictuel : du conflit fiscal	47
Section 1- Le fait générateur du différend fiscal : le régime général	47
Paragraphe 1- Le recours pour excès de pouvoir : la contestation de la légalité	47
Paragraphe 2- Le recouvrement forcé ou les poursuites	47
A- Le premier acte de poursuite : le commandement	47
B- Les autres actes de poursuites	48
1- La saisie-vente	48
2- La saisie des rémunérations	48
3- L'avis à tiers détenteur	48
4- La contrainte	48
Section 2- La tentative de règlement de la contestation fiscale par voie administrative....	48
Paragraphe 1- La réclamation	49
A- Les parties en cause	49
1- L'auteur de la réclamation	49
2- Le destinataire de la réclamation	49
B- Les conditions de la réclamation	50
1- La forme et le délai de la réclamation	50
2- Les mentions de la réclamation	50

Paragraphe 2- La réclamation assortie de sursis de paiement.....	51
Paragraphe 3- La réponse de l'administration.....	51
Section 3- Le contentieux fiscal juridictionnel : le recours au juge	52
Paragraphe 1- Le rôle du juge dans la construction de la réglementation fiscale	52
Paragraphe 2- Le partage de compétence.....	53
A- La compétence du juge administratif	53
B- La compétence de la juridiction de l'ordre judiciaire.....	53
Paragraphe 3- La procédure de saisine.....	54
A- Le différend devant les juridictions administratives	54
B- Le conflit devant les juridictions judiciaires	55
Partie 2- Etude analytique de la lutte contre la fraude fiscale.....	56
Chapitre 1- Analyse de la fraude fiscale.....	57
Section 1- La fraude fiscale, un phénomène difficile à appréhender	57
Paragraphe 1- Esquisse définitionnelle de la fraude fiscale	57
A- Appréhension notionnelle	57
B- Appréhension extensive : la fuite devant l'impôt (fraude et évasion fiscales).....	59
1- L'escroquerie fiscale	60
2- L'évasion fiscale	60
3- L'évasion fiscale internationale.....	63
Paragraphe 2- Les éléments constitutifs de la fraude fiscale.....	65
A- Le préalable élément légal de la fraude fiscale	66.
B- Le nécessaire élément matériel	66
C- Le discutable élément intentionnel.....	67
Paragraphe 3- De la photographie de la fraude fiscale.....	68

A- Mécanisme et typologie de fraude	68
1- Dissimulation matérielle	69
2- La dissimulation comptable	70
3- La dissimulation juridique.....	71
4- La dissimulation du prix.....	72
B- Typologie de fraudeurs.....	73
1- Les personnes punissables.....	73
2- Les intouchables fiscaux	74
Section 2- Photographie des causes de la fraude fiscale	76
Paragraphe 1- Des causes endogènes	76
A- L'inadaptation et complexité du système fiscal.....	77
B- L'inadaptation de l'administration et l'insuffisance du personnel qualifié	79
C- La pression fiscale	79
Paragraphe 2- Des causes exogènes	80
A- Les mentalités et la morale fiscales.....	80
B- Le refus et la résistance à la contrainte.....	81
C- Le goût du risque.....	83
D- L'appât du gain et la chasse à la richesse miraculeuse	83
Paragraphe 3- D'autres typologies de causes	83
A- La conjoncture économique	83
B- L'idéologie et l'étatisme	84
D- Les autres causes	85
1- Les causes politiques : le manque de confiance dans les institutions du pays	85
2- L'affaiblissement du sens civique.....	85
3- Les mentalités de classes.....	85
Section 3- Les impacts de la fraude fiscale	86

Paragraphe1- Les effets de la fraude sur l'image et l'équité du système fiscal	86
A- La tarte du système fiscal pour cause de fraude fiscale	86
B- Les effets de la fraude fiscale sur l'équité du système fiscal	87
Paragraphe 2- L'incidence négative de la fraude et de l'évasion fiscales.....	87
A- L'effet érosif de la fraude fiscale sur les recettes fiscales.....	88
B- Quelques chiffres.....	88
Paragraphe 3- Les impacts de la fraude dans la socio-économie	91
A- Répercussion négative sur les rapports d'égalités devant l'Etat	92
B- Répercussion négative de la fraude sur certains impôts et les dépenses	92
C- D'autres incidences négatives	93
Chapitre 2- La conjoncture de la fraude fiscale.....	94
Section 1- Les facteurs de la fraude fiscale.....	94
Paragraphe 1- Les facteurs classiques de la fraude	94
A- Les facteurs économiques	95
B- Les facteurs sociopolitiques	96
Paragraphe 2- Le facteur opportuniste de la fraude	97
A- Le système déclaratif de l'impôt, une niche opportuniste de la fraude fiscale	97
1- La détention de l'information exacte sur la matière imposable	97
2- L'ignorance des obligations fiscales par le contribuable	98
3- La complexité de l'imposition, un catalyseur de la fraude.....	99
B- Le contrôle fiscal, un indicateur de l'opportunisme de la fraude fiscal	100
Paragraphe 3 – Le facteur psycho-étique	101
A- La notion de civisme	102
B- La justesse des prélèvements obligatoires.....	102
1- Rapport contribuable-système fiscal	102
2- Retour à l'impôt	103

Section 2- Le secteur informel fiscal : « l'infiscal »	103
Paragraphe 1- Panorama sur le secteur informel.....	104
A- Esquisse conceptuelle et définitionnelle	104
1- Approche originaire.....	105
2- Approche évolutionnaire	105
3- Approche définitionnelle du « secteur informel ».....	106
B- L'indétermination du secteur informel.....	109
1- Hétérogénéité notionnelle.....	109
2- Hétérogénéité de contenu de l'informalité	110
Paragraphe 2- L'ampleur de l'économie informelle	111
A- Le phénomène	111
B- Apport du secteur informel et de l'emploi informel	112
Paragraphe 3- L'imposition du secteur informel : l'impôt synthétique	114
A- Débat sur la fiscalisation ou défiscalisation du secteur informel	114
B- Le secteur informel, un havre de la fraude fiscale ?.....	116
1- La fiscalité de l'informel avant l'institution de l'impôt synthétique.....	117
2- Pour une fiscalisation du secteur informel	118
3- L'intervention de la loi fiscale dans le secteur informel : l'impôt synthétique.....	120
Section 3- La corruption fiscale et le paradis fiscal	123
Paragraphe 1- La fraude fiscale par la corruption fiscale.....	123
A- Panorama de la corruption.....	123
1- La définition de la corruption.....	123
2- Les formes et manifestations de la corruption	128
B- Le phénomène de la corruption fiscale	130
C- Les causes et conséquences de la corruption fiscale	132
1- Causes de la corruption	133
2- Conséquences de la corruption.....	134
Paragraphe 2- La fraude fiscale par le paradis fiscal.....	135

A- Le paradis fiscal	136
1- Classification des paradis fiscaux	136
2- Caractéristiques conditionnelles des paradis fiscaux	137
B- Coûts et ampleur du paradis fiscal	141
C- La lutte contre le paradis fiscal	144
 Chapitre 3- Diagnostique introspectif du dispositif de lutte contre la fraude fiscale	 147
 Section 1- Le dispositif de lutte contre la fraude fiscale	 147
 Paragraphe 1- Les moyens de lutte contre la fraude fiscale	 147
A- Les instruments juridiques : le CGI et LF	147
B- Les moyens techniques et organisationnels	148
1- Les directions fiscales	148
2- L'administration fiscale de proximité	149
C- Les moyens traditionnels.....	149
 Paragraphe 2- Politique d'action et de contrôle	 150
A- Droits et programmation des contrôles fiscaux.....	150
1- La programmation administrative de vérification et de contrôle	151
2- Le droit du délai de reprise.....	152
B- Les différents contrôles fiscaux.....	153
1- Le droit de communication	153
2- Le contrôle sur pièces.....	154
3- Le contrôle externe ou sur place.....	155
4- Contrôle fiscal à la demande	156
 Paragraphe 3- Déroulement et conclusions du contrôle	 156
A- Déroulement du contrôle externe	156
B- Conclusions du contrôle	158
1- Absence de redressement fiscal.....	158
2- La mise en redressement du contribuable	158
a- Le contribuable vigilant	158

b- Le contribuable retardataire dans les dépôts de la déclaration.....	159
Section 2- Le recours à la contrainte	160
Paragraphe 1- Les pénalités fiscales.....	160
A- Les intérêts de retards.....	160
B- Les sanctions fiscales	161
1- Les majorations fiscales	162
2- Les amendes fiscales	164
Paragraphe 2- Les sanctions pénales : peines d’emprisonnement et des amendes	164
Paragraphe 3- Des pouvoirs et de moyens de pression accrus	166
A- Le pouvoir fiscal : dotation de prérogatives de puissance publique	166
B- Du pouvoir fiscal encadré : les limitations apportées au pouvoir fiscal.....	168
Section 3- Analyse empirique de l’efficacité des dispositifs de lutte contre la fraude fiscale	169
Paragraphe 2- Les avancées dans la lutte contre la fraude fiscale.....	169
A- Aperçu des avancées des reformes	169
B- Les impacts des contrôles.....	170
Paragraphe 2- Une balbutiante efficacité	172
A- Une efficacité limitée de l’action du contrôle	172
B- Tendances.....	173
1- Versement minimaliste des montants redressés	173
2- Inadaptation du dispositif de contrôle	174
C- La montée de la fraude fiscale du secteur informel.....	175
Paragraphe 3 – De la couverture fiscale dans la lutte contre la fraude fiscale	177
A- Distinction irrégularité et fraude fiscales	177
B- Une couverture fiscale imparfaite	177

Partie 3- De la proposition de stratégies prospectives de lutte contre la fraude fiscale.....	182
Chapitre 1- Harmonisation du système fiscal en vue de réduire la fraude fiscale	183
Section 1- De l'adoption d'un environnement fiscal rationalisé et harmonisé : modernisation du système fiscal.....	183
Paragraphe 1- Conseil d'audit du système fiscal et reforme administrative	184
A- Conseil d'audit du système fiscal.....	184
1- Contour de l'audit fiscal de l'entreprise	184
a- La notion d'audit	184
b- L'audit fiscal	185
2- Contour du conseil d'audit du système fiscal.....	187
3- Objectifs de Conseil d'Audit du Système Fiscal.....	188
Paragraphe 2- Harmonisation de l'administration : une décentralisation de l'administration fiscale	189
Paragraphe 2- De la dématérialisation fiscale	189
A- Le « e-fiscal ».....	189
B- Objectifs de la dématérialisation fiscale.....	190
Paragraphe 3- L'instauration d'une justice financière et fiscale	191
A- De la brigade financière	192
B- Le tribunal et le parquet financiers ou fiscaux	192
Section 2- De l'adoption d'un environnement fiscal rationalisé et harmonisé : du renforcement du dispositif de prévention de lutte contre la fraude fiscale	192
Paragraphe 1- De la politique fiscale	193
A- De l'orientation de la politique fiscale : vers la simplicité pour l'efficacité et l'efficience.....	193

B- De l'orientation de la politique fiscale : vers le renforcement des instruments	194
Paragraphe 2- Des mesures de prévention et de contrôle.....	195
A- Augmentation des descentes sur terrain	195
B- Contrôles préventifs	195
Section 3- De l'adoption d'un environnement fiscal rationalisé et harmonisé : du renforcement de l'arsenal administratif et répressif.....	196
Paragraphe 1- Le renforcement du dispositif et des mesures administratifs.....	196
Paragraphe 2- Le renforcement du dispositif pénal : mesures de sanction juridictionnelle	197
Paragraphe 3- Création de circonstances aggravantes	198
Chapitre 2- La mise en œuvre d'un mécanisme d'information et de partenariat fiscal.....	201
Section 1- Le système d'information	201
Paragraphe 1- L'éducation du civisme fiscal informationnel	201
A- La sensibilisation fiscale	202
B- L'éducation fiscale	202
C- L'adhésion et l'importance fiscales.....	203
Paragraphe 2- Du renforcement des politiques et des moyens de communication en vigueur et en évolution.....	204
A- Communication des instruments à la disposition de l'administration fiscale	204
B- Les outils de communications	204
Paragraphe 3- De l'effet d'entraînement émotionnel et de transparence fiscale des politiques de communication.....	205
A- Effet d'apprentissage et de conformité socio-fiscal : politiques d'interactions sociales et leur impact	206
B- La transparence fiscale	206

Section 2- Le partenariat fisc-contribuable	207
Paragraphe 1- L'instauration d'un climat fiscal de confiance.....	207
A- Le dialogue pédagogique fiscal.....	207
B- L'assistance fiscale.....	208
C- La permanence fiscale	208
Paragraphe 2- L'avantage de la régularité fiscale	209
A- Le sentiment de gagnant-gagnant.....	209
B- Evitement des conséquences fiscales pénales : protection du contribuable.....	209
Paragraphe 3- Les mesures d'incitation fiscale : communication d'informations	210
1- De la communication du taux de déclaration des autres contribuables.....	210
2- Des échanges d'informations sur la situation d'autres contribuables	210
3- De l'utilisation et de la destination des taxes et impôts	210
Section 3- Le partenariat avec le public ou fisc-public : le système de signalement et de lanceur d'alerte.....	210
Paragraphe 1- La participation du public dans la prospection des fraudeurs fiscaux	211
Paragraphe 2- De l'encadrement et des garanties	211
Chapitre 3- De la coopération et de l'incidence de la lutte contre la fraude fiscale	212
Section 1- La coopération nationale ou interne.....	212
Paragraphe 1- De la coopération services-services	212
A- Pour une collaboration effective des administrations fiscales et douanières	212
B- La coopération avec les organismes de protection sociale.....	213
C- Les liens du fisc avec le ministère de l'Intérieur.....	213
Paragraphe 2- De la coopération administration fiscale-CTD	213
Paragraphe 2- De la coopération publique –institutions	214

A- Les institutions financières publiques	214
B- Les institutions financières privées	214
Section 2- De la coopération internationale	215
Paragraphe 1- Importance de la coopération internationale	215
Paragraphe 2- Les acteurs de la coopération	215
A- De la coopération interétatique.....	215
B- De la coopération institutionnelle internationale : institutions et interpole	215
C- Les instruments de coopération internationale : conventions fiscales	216
Section 3- Les incidences des mesures de lutte contre la fraude fiscale	216
Paragraphe 1- Les impacts fiscaux de la mesure.....	216
A- La réduction de la fraude fiscale	217
B- La célérité dans le traitement fiscal.....	217
Paragraphe 2- Des effets de réduction du secteur informel et de bonne gouvernance.....	217
Paragraphe 3- Des impacts à visée de bonne santé socio-économique.....	218
Conclusion générale	219
Bibliographie.....	226
Annexes	235
Resumé	

RESUME

Un vent de réforme et d'harmonisation fiscales pour lutter contre la fraude fiscale doit souffler sur la Grande-île et en Union des Comores. Cette nécessité de mettre la fiscalité sur les rails de l'harmonie est une condition préalable pour lutter contre l'évitement fiscal. Un bilan clinique de la fiscalité des deux pays dressé dans le cadre de ce mémoire montre que la fraude fiscale porte un lourd tribut aux finances de l'Etat et à l'égalité des citoyens devant les charges publiques : les systèmes fiscaux sont défaillants en raison des imperfections intrinsèques et extrinsèques, le fossé de la fraude fiscale se creuse, le contribuable honnête devenant de plus en plus moins honnête par effet d'entraînement alors que les fraudeurs s'en sortent sans écorchures. Le système fiscal baigne dans une vulnérabilité conjoncturelle et structurelle faisant face à des chocs exogènes et endogènes alors que la fraude fiscale augmente de façon alarmante, l'art institutionnel fiscal marchant à reculant. De surcroît, Madagascar et l'Union des Comores souffrent de déficit de bonne gouvernance, déficit soutenue par une corruption généralisée dans le secteur public et privé. Ainsi, l'état pathologique et la convalescence manifestent-ils l'urgence de donner le coup de grâce à la crise fiscale pour cause de fraude afin de relancer le système fiscal qui se trouve à un point critique. D'où le choix de notre thème : « ***De l'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale*** » pour répondre à l'obligation de Projet Professionnel Personnalisé de l'Etudiant (PPPE) pour notre soutenance en Master II Droit des Affaires au Département Droit de la Fac-DEGS Ankatso. Notre travail, se voulant un traitement adapté au patient pour son bien être fiscal moins - non -fraudé, et à terme socio-économique et même environnemental, a posé comme pierre angulaire la lutte contre la fraude fiscale. Aussi, notre stratégie thérapeutique pour lutter contre la fraude fiscale se prononce-elle au délaissement des politiques de bricolage et de colmatage fiscales pour donner l'illusion d'une réforme du système fiscal à lendemain incertain. Ainsi, des décisions courageuses, garantes de stabilité fiscales et même socio-économique et politique - et même environnementale -, pour des réformes structurelles et fonctionnelles sont de mise. En conséquence, le travail s'inscrit-il, d'une part, dans un cadrage général qui va mettre en exergue le système fiscal pour aboutir au décortilage de la fraude fiscale et de ses ramifications à travers une analyse empirique – clinique ou symptomatique – grâce à des méthodologies scientifiques pour obtenir des résultats, ce qui nous a permis de prôner une proposition prospective de lutte contre la fraude fiscale d'autre part. Tel est la lettre, le sens et l'esprit de notre travail.