



Université d'Oran 2
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

THÈSE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat en Sciences
En Sciences Commerciales

**LA MODERNISATION DE
L'ADMINISTRATION FISCALE POUR
DISSUADER LA FRAUDE**

Présentée et soutenue publiquement par :
M. KHARROUBI Kamel

Devant le jury composé de :

M^r SALEM Abdelaziz	Professeur	Université d'Oran 2	Président
M^r BENBAYER Habib	Professeur	Université d'Oran 2	Rapporteur
M^r BENKAMLA Mohamed Abdelaziz	MCA	Université d'Oran 2	Examineur
M^r MOKHTARI Fayçal	Professeur	Université de Mascara	Examineur
M^r BENBOUZIANE Mohamed	Professeur	Université de Tlemcen	Examineur
M^r AMARI Salah Eddine Sofiane	MCA	ENP Oran	Examineur

Année **2019 - 2020**

PAROLES ET VERBIAGES

*« La modernisation n'est pas un
état de choses, mais un état
d'esprit. »*

✍ JEAN MONNET

*« Le secret du changement
consiste à concentrer son énergie
pour créer du nouveau, et non
pas pour se battre contre
l'ancien. »*

✍ PAULO COELHO.

DÉDICACES

À la mémoire de mes défunts parents;

À toi ma chère femme;

À mes deux fils Mustapha & Sami;

*À vous ma chère belle-mère & mon beau
père;*

*À ma chère tante & son aimable mari &
leurs fils & leur chère fille;*

À mes frères & sœurs;

À toute ma famille;

À tous mes collègues et amis;

À tous ceux qui m'aiment;

*Que ce modeste travail soit le témoignage de mon
grand amour.*

Que Dieu les protège tous.

✍ Kamel

REMERCIEMENT

Tout d'abord, je remercie mon Dieu ALLAH tout puissant de m'avoir donné la force et le courage afin d'achever ce modeste travail.

Je tiens tout particulièrement à remercier vivement mon Directeur de Recherche Monsieur BENBAYER Habib, pour sa sagesse, sa gentillesse et sa bienveillance, et pour m'avoir encadré, aidé et assisté tout au long de ce travail, avec ses précieux conseils et son indiscutable expérience.

J'exprime aussi ma profonde gratitude et tout mon respect à ma famille dont le soutien moral m'a été précieux.

Mes remerciements vont également envers l'ensemble des membres du jury qui ont bien voulu évaluer mon travail. Je ne saurai terminer sans remercier tous les responsables et les vérificateurs des diverses directions des impôts de Tiaret, Mostaganem, Ain Defla, Relizen et de Chlef, pour leurs collaboration et pour toutes les informations qui m'ont été très utiles pour la réalisation de ce travail

✍ Kamel

Liste des Abréviations

A

ANDI	l'Agence Nationale de Développement des Investissements
ANSEJ	l'Agence Nationale de Soutien à l'Emploi des Jeunes

B

BIC	Bénéfices Industriels et Commerciaux
BNC	Bénéfices sur le Revenu des Entreprises Étrangères de Construction.
BTP	Bâtiments & Travaux Publics

C

CA	Chiffre d'Affaire
CDI	Centre Des Impôts
CID	Code des Impôts Directs
CIDTA	Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées
CNAC	Caisse Nationale pour l'Aide aux Chômeurs
CNES	Conseil National Économique et Social
CPF	Code des Procédures Fiscales

D

DGI	Direction Générale des Impôts
DGE	La Direction des Grandes Entreprises
DIW	Direction des Impôts de Wilaya
DRI	Direction Régionale des Impôts
DRV	Direction des Recherches et Vérification

F

FCCL	Fonds Commun de Collectivités Locales
FSPE	Fonds Spécial de Promotion des Exportations

I

IBS	Impôts sur les Bénéfices des Sociétés
IFU	Impôt Forfaitaire Unique
IRG	Impôt sur le Revenu Global

L

LF	Lois de Finance
LFC	Lois de Finance Complémentaire

N

NIF	Le Numéro d'Identification Fiscal
NIS	Le Numéro d'Identification Statistique

O

OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques.
ONS	Office National des Statistiques
ONU	Organisation des Nations Unies

P

PCN	Plan Comptable National
PF	Pression Fiscale
PIB	Produit Intérieur Brute
PME	Petite et Moyenne Entreprise
PMI	Petite et Moyenne Industrie
PNB	Produit National Brut

S

SARL	Société À Responsabilité Limitée
S/DCF	Sous-Direction du Contrôle Fiscal
SPA	Société Par Action
SRV	Services de la Recherche et Vérification

T

TCA	Taxe sur le Chiffre d'Affaires
TGPO	Taux Global des Prélèvements Obligatoires
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
TIC	Taxe Intérieure de Consommation
TAP	Taxe sur l'activité professionnelle

V

VASFE	Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
VC	Vérification de Comptabilité
VF	Versement Forfaitaire

LE

SOMMAIRE

SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE

CHAPITRE 1 LA FISCALITÉ & SES PERSPECTIVES

Section 1. La notion de la Fiscalité

Section 2. La Fraude Fiscale : Phénomène à Bannir

Section 3. Les causes principales de la fraude fiscale

Conclusion du premier chapitre

CHAPITRE 2 LES ACTIONS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCAL & LES LIMITES DES CONTRÔLES

Section 1. Présentation Succincte Du Système Fiscal Algérien

Section 2. Les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale

Section 3. Obstacles relevés de l'information et du contrôle fiscal

Conclusion du deuxième chapitre

CHAPITRE 3 MODERNISER L'ADMINISTRATION FISCALE POUR MENER LE CHANGEMENT

Section 1. La Politique Fiscale En Algérie

Section 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

Section 3. L'administration fiscale doit accepter le changement pour se moderniser

Section 4. Les chemins du changement

Conclusion du troisième chapitre

CONCLUSION GÉNÉRALE

BIBLIOGRAPHIE

ANNEXES

LISTE DES TABLEAUX		
N°		Page
01	Systeme Fiscale Algérien	96
02	Barème Progressif Annuel De L'IRG	97
03	Taux d'imposition (impôt sur le patrimoine)	101
04	Les recettes fiscales entre 2006 et 2016	142
05	Taux de Recouvrement : Fiscalité Ordinaire / Pétrolière	144
06	Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB (année 2013)	154
07	Recettes et dépenses du Budget en part du PIB	155
08	Les différents types de Benchmarking	183
09	Liste des applications transversales et leur situation	195
10	Mutation des systèmes classiques vers les systèmes informatiques	215
LISTE DES GRAPHES		
01	Recettes fiscales entre 2005 et 2016	143
02	Taux de croissance des recettes	143
03	Taux de fiscalité ordinaire/pétrolière	144
04	Taux de Recouvrement (en milliard de DA)	145
05	Taux de Recouvrement (en %)	145
06	Principaux freins à la pratique des affaires	151
07	Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB (année 2013)	154
08	Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB	156
09	Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB (%)	156
LISTE DES FIGURES		
01	L'évitement Fiscal	27
02	De l'honnêteté à la fraude un continuum de comportements	36
03	La courbe de LAFFER	76
04	Causes Principales de la Fraude Fiscale	95
05	Communication des informations entre les services	124

INTRODUCTION

GÉNÉRALE

INTRODUCTION GÉNÉRALE :

Les forces mondiales transforment la vie de tous les jours sur la planète. La concurrence mondiale et l'arrivée d'Internet ont intensifié les pressions sur le secteur privé afin qu'il devienne plus efficace. Les entreprises ont réagi à la concurrence par des tactiques plus agressives, premièrement en réduisant leurs effectifs et, plus récemment, en accélérant le rythme des fusions et des acquisitions. Comme le secteur privé a réduit les postes et les avantages sociaux, le fardeau du secteur public s'est alourdi, menant à une escalade des coûts des services gouvernementaux. Avec les déficits budgétaires à combler et les crises dans les domaines de la sécurité sociale et des soins de santé, les gouvernements font face à des défis gigantesques et pourraient « craquer » d'ici les 10 à 20 prochaines années.

Le secteur public n'a plus le loisir d'attendre que des solutions soient trouvées et appliquées. Pour aider les gouvernements à répondre à l'urgence de devenir plus efficaces et attentifs aux besoins, cette analyse décrit les avantages et les exigences de la transformation et de la modernisation.

Par ailleurs, la fiscalité occupe de nos jours, une place importante dans les économies modernes. C'est un outil de gestion économique largement utilisé par les États et les entreprises. La fiscalité sert comme un instrument de régulation économique et sociale ; et organise la perception des impôts et taxes au profit de l'État et des collectivités locales.

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.

Par conséquent, le principal défi pour les pays, consiste à trouver l'équilibre optimal entre un système fiscal qui soit favorable à l'entreprise et à l'investissement, tout en dégagant suffisamment de recettes pour financer les investissements publics qui contribuent au développement local et à l'attractivité des économies.

Or, la fiscalité s'inscrit aujourd'hui dans un environnement en transformation rapide, qui se complexifie, qui est de plus en plus incertain. Elle se trouve confrontée à une société qui voit se modifier ses modes de régulation notamment sous l'influence sans précédent d'une *extension du marché économique à des espaces de plus en plus étendus voire même inattendus tels que le champ de la fiscalité jusqu'ici associé - tant d'un point de vue matériel qu'intellectuel – au seul secteur public*. Il en résulte une crise de lisibilité et de compréhension de l'impôt ainsi que des nouveaux enjeux qui lui sont associés.⁽¹⁾

Malheureusement, une fiscalité neutre ou de nature à accroître l'efficacité ne saurait, de très loin, procurer aux pouvoirs publics suffisamment de ressources pour financer leurs dépenses à leur niveau actuel. En outre, une fiscalité de ce genre risque de se heurter à des impossibilités administratives ou d'entrer en conflit avec les autres objectifs que visent les pouvoirs publics. Ainsi, dans la réalité, qui se caractérise par des pis-aller plutôt que par des situations idéales, les autorités ont nécessairement recours à des impôts qui modifient les comportements et l'affectation des ressources.

Le problème qui se pose aux pouvoirs publics est donc de choisir *une fiscalité de nature à réduire les distorsions indésirables au strict minimum, tout en arbitrant entre cet objectif et ceux qui rivalisent avec lui, tel que l'équité, la simplicité, la faisabilité et la souplesse du régime fiscal*. C'est ce conflit d'objectifs, accompagné de la pression à la hausse qu'engendre la progression de la dépense publique, qui doit servir de toile de fond à l'analyse de la fiscalité.⁽²⁾

Par ailleurs, les comportements des agents économiques sont traditionnellement considérés comme un obstacle potentiel à l'efficacité de l'impôt. Bien évidemment la capacité des contribuables à reporter la charge fiscale est aussi un obstacle à une politique fiscale visant à améliorer le système d'incitations au sein de l'économie.

(1) Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et transformations de l'alliance citoyen-contribuable », l'Université Paris Panthéon-Sorbonne, Article, p 17.

(2) <https://www.oecd.org/fr/eco/croissance/35554226.pdf>.

En contrepartie, on ne peut accuser à tort le contribuable seul à cet incivisme fiscal, si on reconnaît que l'administration fiscale est encore sujette aux influences politiques, et en quête de trouver le modèle susceptible à faire face aux exigences de la mondialisation.

Cette situation laisse penser à l'incapacité de l'administration ainsi que du système fiscal actuel à venir à bout pour lutter contre l'exclusion fiscale, en occurrence contre les manœuvres frauduleuses (comme la fraude et l'évasion fiscale), qui obstruent les chemins de changement, ce qui rend toute tentative réformatrice ou « amélioratrice » vaine, cette attitude est qualifiée de « misonéiste » ⁽¹⁾. Face à ce constat, et pour juguler ces phénomènes illicites, il est nécessaire donc de « *procéder à des réformes radicales sur tous les plans, et de moderniser l'administration fiscale* ».

À cette fin, il est indispensable de mettre en place un système d'administration fiscale efficace, rationnel, offrant un service de qualité aux contribuables et autres acteurs, tout en percevant les recettes publiques prescrites par la loi pour financer les services publics dont le pays a besoin.

Les problèmes à résoudre ne sont pas de simples problèmes de technique fiscale mais de management, c'est-à-dire de conduite des femmes et des hommes dans une démarche de changement qui aborde la modernisation de manière globale, en visant un meilleur service public par la mise en place de modes de gestion plus responsabilisant et par l'établissement d'un système directeur informatique.

Un État fondé « sur une administration efficace, intègre, transparente et proche des citoyens » est indispensable au développement humain durable. La modernisation du secteur public n'est plus une option, mais une nécessité. Elle aidera les autorités publiques à répondre à l'évolution des besoins de la société et à maintenir la compétitivité dans un environnement international incertain.

La modernisation de l'administration fiscale a également pour but d'améliorer les relations entre l'administration et les administrés et, donc, les services rendus aux citoyens. Cela passe par un meilleur accueil des usagers - Il s'agit de passer d'une organisation interne de l'administration, très centrée sur les procédures vers une

(1) *Ennemi de la nouveauté, selon le Robert.*

administration centrée usagers - une simplification des formalités et des procédures administratives, le développement de l'administration électronique, le renforcement des droits des citoyens face à l'administration et d'une politique de transparence.

Cette simplification des procédures fiscales doit être adossée par l'assouplissement des textes législatifs qui régissent notre système fiscal, qui, par ailleurs, représentent l'obstacle majeur et un frein à la dynamique économique, naît du fiscalisme qui a pour but le développement de l'interventionnisme étatique dans tous les domaines, concrétisant ainsi que « *l'administration des finances qui ne sait pas collecter l'impôt est un indice irréfutable d'une fragilité de l'État* ».

Pour cela, l'organisation projetée doit nécessairement être axée sur un système d'information en adéquation avec les besoins d'une gestion moderne des services fiscaux. Les actions à mener dans ce sens permettront de mieux répondre aux attentes des contribuables par l'amélioration des services rendus, de recenser et de maîtriser les gisements fiscaux, d'assurer la collecte et la centralisation de l'information provenant des différentes bases de données et d'alléger les tâches matérielles des agents en vue de leur permettre de se consacrer aux tâches plus nobles et à haut rendement.⁽¹⁾

Pour y parvenir, l'administration doit disposer d'outils performants lui permettant d'identifier les informations utiles à sa mission mais également d'adapter les moyens dont elle dispose aux objectifs qui lui sont fixés. Dans ce contexte, la recherche du renseignement apparaît comme un axe prioritaire de l'action administrative devant permettre la détection des fraudes les plus graves.

Cependant, elle suppose que l'administration fiscale dispose d'outils juridiques de collecte de l'information (droit de communication, droit d'enquête, ...) et d'équipes spécialisées agissant en complémentarité avec d'autres services et administrations, mais aussi assure une conduite efficace du dispositif de recherche, tout en veillant à ce que les droits des contribuables soient respectés à chaque étape des procédures mises en œuvre.

Ces outils d'analyse-risques doivent pouvoir apporter une aide à la synthétisation des informations et déclarations concernant les redevables, à la connaissance du tissu

(1) Ouarda HADERBACHE « *L'IBS et la pression fiscale en Algérie* », IEDF, 2006.

fiscal permettant d'identifier les zones à enjeux et/ou à risques et de définir une politique de contrôle fiscal, mais aussi à l'amélioration de l'organisation des services de gestion et de contrôle.

En s'appuyant sur l'expérience des pays développés et à partir d'exemples précis, et par l'appui de la démarche de **BENCHMARKING**, il conviendra de dégager les principales caractéristiques des évolutions susceptibles d'être mises en œuvre pour moderniser et rendre plus performants les dispositifs et les procédures fiscales existants dans le respect des garanties des contribuables.

À travers ces appuis, l'administration fiscale algérienne, souvent accusée par le contribuable d'être à l'origine de ses tracas, peut en effet accepter le changement et suit un processus de modernisation de ses services, et améliorer l'environnement fiscal et contribuer au développement économique de l'Algérie, en respectant la démarche dite "**qualité**".

Notre étude projette sur l'introduction d'un réseau de gestion informatisé, qui relie toute les directions du pays, en extrapolant un tableau de bord fiscal, basé sur l'analyse risque baptiser **l'administration électronique du fisc**. Cette administration permet de centraliser et coordonner les procédures électroniques des administrations centrales et contribue fortement à l'accroissement de la cohérence et de l'interopérabilité des systèmes d'information publics.

LA QUESTION PRINCIPALE :

« Vue les commandements stricts de la mondialisation et devant le besoin pressant ressenti par l'administration fiscale de disposer, tout en veillant à la diffusion d'une culture de changement, comment parvenir à moderniser cette administration, pour faire face à l'étendu de la fraude fiscale ? Comment innover les atouts techniques et technologiques pour être au service des directions fiscales ? ».

QUESTIONS SECONDAIRES :

Quelles sont les mécanismes à promouvoir pour restructurer l'administration fiscale pour gouverner sa mission de lutte contre la fraude ? Quels sont les instruments à entreprendre pour mener à bien ce changement et les limites relevées ? Par quel moyen peut-on optimiser ces outils ?

1. LES HYPOTHÈSES :

- L'influence de l'ancien mode de gestion de l'administration fiscale sur la mentalité des dirigeants crée une certaine résistance au changement de leur part, laisse penser au « Misonéisme » ;
- Le rôle décisif du Gouvernement et sa volonté à promouvoir et mener à bien les mutations, oblige les dirigeants d'être assujettis à ce changement ;
- La modernisation du système et les structures de l'administration fiscale est le moyen probant pour obstruer toutes manœuvres frauduleuses ;

2. L'OBJECTIF DE CETTE RECHERCHE :

- Identification des problèmes dans l'administration fiscale inhérents au système.
- L'enseignement à tirer des comparaisons internationales doit dépasser les solutions instrumentales génériques et permettre d'échanger des informations sur ce qui fonctionne ou ne fonctionne pas dans les systèmes de gouvernement présentant des caractéristiques et des contraintes similaires.
- Les démarches et les outils à entreprendre pour moderniser l'administration fiscale pour dissuader la fraude.

3. JUSTIFICATION DU CHOIX DE CE SUJET :

- Sujet d'actualité qui se concentre sur les pratiques prohibitives et les moyens de lutte contre la fraude fiscale ;
- Le sujet coïncide avec notre formation ;
- L'opulence des ouvrages sur ce sujet.

4. LES PROBLÈMES DE LA RECHERCHE :

- L'accès difficile aux informations concernant la fraude fiscale ;
- La confidentialité liée aux acteurs de ces pratiques frauduleuses ;
- La recherche sur ce sujet en Algérie est rare.

5. MÉTHODOLOGIE :

Ce travail s'appuie sur une analyse descriptive & historique : la définition des concepts (fiscalité ; fraude fiscale ; l'évasion fiscale...) à travers le temps ;

Analytique : analyser les causes de la fraude fiscale ; les enjeux & les solutions pour lutter contre ce phénomène.

Ce travail est décomposé en trois chapitres fondamentaux :

- Le premier chapitre qui s'intitule la fiscalité et ses perspectives, contient trois sections. Elles s'articulent sur les fondements de la fiscalité, la définition et les causes de la fraude fiscale et son étendu sur tous les plans.
- Le deuxième chapitre s'intitule les actions de lutte contre la fraude fiscale et les limites des contrôles, contient trois sections, une présentation de notre système fiscal, suivi par des généralités sur les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale, et en fin, les obstacles et les limites qui entravent le fonctionnements des différents outils de lutte.
- Le dernier chapitre qui s'intitule moderniser l'administration fiscale pour mener le changement, englobent quatre sections, argumentées par une analyse du questionnaire destiné aux vérificateurs et contrôleurs, prouvant ainsi l'impératif nécessité pour moderniser l'administration fiscale pour dissuader toutes tentatives ou éventuelles fraudes. Ensuite les pistes de changements et de modernisations favorisant les nouvelles technologies pour rééchelonner l'administration vers univers de haute qualité pour lui permettre de mener à bien sa mission de contrôle et de recouvrement, et de servir le contribuable par la simplification et la dématérialisation des toutes les procédures de déclarations et de paiement.

CHAPITRE 1

La Fiscalité & ses perspectives

« Le président d'un pays particulièrement corrompu a promis de rendre les pots de vin déductibles fiscalement s'il était réélu !! »

(Marc Escayrol)

CHAPITRE 1

La Fiscalité & ses Perspectives

INTRODUCTION :

L'impôt était depuis toujours au cœur des débats politiques, économiques et sociaux, considéré comme l'outil principal servant à financer la dépense publique, à inciter l'entreprise dans son effort de création de la richesse et le moyen d'assurer la redistribution du revenu national.

De plus, la mondialisation viendra élargir davantage encore le débat, en modifiant les relations entre les systèmes fiscaux, mais également en encourageant les gouvernements à réévaluer la fiscalité à la lumière d'un nouveau critère : " la concurrence ". « *En matière fiscale, la concurrence est la règle et la coopération l'exception* ». ⁽¹⁾

Rappelons toujours que la fiscalité est régie par une branche du droit des affaires appelée " droit fiscal ". Elle a pour champs d'application les richesses économiques et financières des différents agents économiques. Cette discipline occupe une place importante dans les économies modernes. Elle est devenue l'un des instruments privilégiés des gouvernements, que ce soit pour attirer les capitaux, améliorer la compétitivité des entreprises ou ouvrir des marchés. La fiscalité sert comme un *instrument de régulation économique et sociale* ; et *organise la perception des impôts et taxes* au profit de l'État et des collectivités locales.

(1) A. BÉNASSY-QUÉRÉ et J. PISANI-FERRY, « Impôt sur les sociétés : concurrence ou harmonisation ? », dans C. Saint-Étienne et J. le CACHEUX, « Croissance équitable et concurrence fiscale », Paris, Conseil d'analyse économique et La Documentation française, 2005, Annexe 1, p. 86.

Par ailleurs, l'impôt - que ce soit direct ou indirect - est établi à partir des éléments fournis par les contribuables dans des déclarations remises à l'administration. C'est le principe du " système déclaratif ". Cette liberté de déclaration, ouvre des opportunités aux contribuables à reporter la charge fiscale et éviter de payer plus d'impôt. Par comportement d'évitement on entend généralement le phénomène de **La fraude fiscale**. Cette manœuvre illicite, condamné par loi, par les pouvoirs politiques, s'inscrit dans les chroniques perverses, qui tourmentent les économies des États.

Les causes de la fraude fiscales sont multiples et extrêmement variées. Il serait hasardeux de se risquer à les citer ou à déterminer laquelle des causes est la plus pratiquée ou la plus déterminante. On peut cependant citer pèle mèle (et sans que cela ne soit exhaustif) **l'inadaptation** du système fiscal, le **refus** des contraintes (dans le sens du caractère obligatoire ou contraignant de l'impôt), **l'idéologie** (certaines théories vont jusqu'à nier à l'État la faculté de diriger "la vie" des hommes et des femmes qui composent un pays), **l'étatisme** (à ne pas confondre avec l'idéologie), les **mentalités**, le goût des risques, la **conjoncture** économique, la **pression fiscale** ou même **l'appât du gain** ⁽¹⁾.

Au total, quelque soient les raisons, les causes et les mobiles, la fraude fiscale représente financièrement un manque à gagner pour le trésor.

Cependant, ce chapitre est décomposé en trois section : une définition de la fiscalité dans la première section ; la définition de la fraude fiscale, ses différentes formes et ses manifestations et conséquences ; enfin les causes principales de ce fléau dont les causes liées au système fiscal, la mentalité des contribuables, les causes idéologique, morales et psychologiques, et enfin les causes d'ordres politiques et économique.

(1) Michel BOUVIER, « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt » ; LGDJ ; 7ème éd ; 2005

Section 1. La notion de la Fiscalité

« La fiscalité est un ensemble des règles juridiques et administratives, qui organisent la perception des différents types d'impôts et taxes, au profit de l'État et des collectivités locales »⁽¹⁾.

Dans la constitution, loi fondamentale, prévoit que « Les citoyens sont égaux devant l'impôt. Chacun doit participer au financement des charges publiques en fonction de sa capacité contributive. »⁽²⁾

Les règles juridiques sont codifiées dans cinq codes :

- ✓ Code des impôts directs ;
- ✓ Code des impôts indirects ;
- ✓ Code des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- ✓ Code d'enregistrement ;
- ✓ Code du timbre

Les règles administratives pratiquées par l'administration fiscale sont :

- ✓ Circulaires interprétatives ;
- ✓ Modes d'utilisation des imprimés ;
- ✓ Technique de perception des différents impôts et taxes.

Une fiscalité efficace renforce 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. 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.

(1) Institut supérieur de gestion et de planification-Lido- Borj El Kifan-, « La réforme fiscale », ALGER, 1992, P2.

(2) Article 64 de la constitution.

La fiscalité intègre par ailleurs les citoyens dans l'économie formelle, en leur permettant de bénéficier des prestations offertes par l'État telles que les retraites, l'assurance chômage et la protection des salariés.

Sous Section 1. Définition de l'impôt

Selon une ancienne définition donnée par le professeur de droit public français Gaston JEZE, (1869-1953) qui est considéré comme le « pape » des « finances publiques », c'est également l'un des juristes qu'ont contribué à remplacer la notion de puissance publiques par celle de service public, définit l'impôt comme « *Une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* ». ⁽¹⁾

D'autres définitions plus contemporaines, « *L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit privé et, éventuellement, de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'État et des autres collectivités territoriales ou de l'intervention de la puissance publique* ». ⁽²⁾

Pour Paul-Marie GAUDEMET, l'impôt est « *Un prélèvement opéré par voie de contrainte par la puissance publique, et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens* ». ⁽³⁾ Cette définition a introduit un élément important, à savoir la diversification des finalités de l'impôt. La couverture des charges publiques n'est qu'une finalité parmi d'autres de l'impôt.

À partir de ces définitions doctrinales, trois éléments essentiels caractérisent l'impôt :

- ✓ C'est un acte de puissance publique, qui est perçu par voie d'autorité ;
- ✓ C'est un prélèvement opéré sur la propriété ;
- ✓ Il est perçu dans un but d'intérêt général. ⁽⁴⁾

(1) Gaston JEZE, « Cours de finances publiques », 1931.

(2) Pierre BELTRAME, « La fiscalité en France », 4ème édition mise à jour (octobre 1995), HACHETTE, France, 1995, P12.

(3) Paul - Marie GAUDEMET, « Finances publiques », T 2, Ed. Montchrestien, 1981, p. 90.

(4) Ali BISSAAD, « Cours de droit fiscal », (I.E.D.F) 21ème Promotion, 2002, p 07.

Sous Section 2. Rôles de la fiscalité

La fiscalité fait partie intégrante des politiques de développement des différents pays, et elle est imbriquée avec de nombreux autres domaines, qui vont de la bonne gouvernance et de formalisation des activités économiques à la stimulation de la croissance, via la promotion des petites et moyennes entreprises et des activités d'exportation. La fiscalité :

- ✓ Fournit aux gouvernements les fonds nécessaires au financement des infrastructures sur lesquelles sont fondés le développement et la croissance économiques ;
- ✓ Crée l'environnement dans lequel sont menées les activités des entreprises et la création de richesses ;
- ✓ Détermine la manière dont les services publics sont mis en œuvre ; et
- ✓ Joue un rôle central dans la mobilisation des ressources nationales.

Le rôle de la fiscalité au niveau économique se développe notamment dans les pays développés, tels que les pays de l'**O.C.D.E**, mais aussi aux niveaux des pays en développement, comme l'Algérie qui se justifie à travers les différentes mesures fiscales présent dans chaque loi de finance, ou loi de finance complémentaire.⁽¹⁾

En 1959, dans un ouvrage ⁽²⁾ devenu un classique de l'analyse économique, Richard MUSGRAVE donnait la définition désormais canonique des fonctions de l'État. Ces fonctions sont au nombre de trois :

§.1. Allocation des ressources :

L'État doit intervenir sur l'allocation des ressources pour atteindre des objectifs jugés économiquement ou socialement plus satisfaisants que ceux qui résultent du marché. Le cas emblématique est l'usage que peut faire l'État de la fiscalité pour orienter certaines consommations. Ainsi, en augmentant le prix du tabac, il incite la population à limiter l'usage de ce produit nocif. Tout l'art de la gestion publique est de le faire avec habileté et mesure de façon à ne pas favoriser l'apparition d'une importante contrebande. De même, la fiscalité sur le

(1) Mike PFISTER ; « Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique » ; l'initiative NEPAD-OCDE ; Novembre 2009.

(2) Richard A. MUSGRAVE, « The Theory of Public Finance. A study in public economy », New York, McGraw-Hill. 1959.

pétrole doit se donner comme objectif non seulement de fournir à l'État des ressources faciles à collecter, mais là encore d'aboutir à une moindre consommation de ce produit non renouvelable. Pour les économistes, cette fonction est souvent assimilée à la prise en charge des externalités, c'est-à-dire la gestion des conséquences indirectes de la production que le marché ignore comme la pollution. ⁽¹⁾ En résumé, le rôle de cette fonction d'allocation est :

- Le financement des services publics ;
- Les assurances obligatoires : maladie, chômage, vieillesse ;
- L'incitation à modifier les comportements :
 - ✓ Santé : taxes sur l'alcool et le tabac ;
 - ✓ Environnement : fiscalité écologique ;
 - ✓ Natalité, construction de logements : réduction d'impôts.

§.2. *L'équité et la justice distributives :*

Un régime fiscal efficace doit comporter diverses sources de recettes fiscales. Un tel régime aura la souplesse nécessaire pour contribuer à la réalisation des objectifs qu'il se fixe, sans qu'aucune partie de l'assiette fiscale ne soit utilisée de façon excessive. L'équité et la justice distributives vise à corriger la répartition spontanée des revenus et des richesses en vue d'instaurer ce que la société considère comme une juste répartition. Au moyen de prélèvements obligatoires, l'État modifie la répartition primaire des revenus dans un sens de justice sociale.

- Financement des transferts publics de solidarité (allocations familiales) ;
- Progressivité de l'impôt sur les revenus.

À titre d'exemple, la sécurité sociale qui offre aux travailleurs et à leur famille l'accès aux soins de santé et une protection contre la perte de revenu, que celle-ci soit due à de courtes périodes de chômage, à la maladie ou à la maternité, ou qu'elle soit de plus longue durée pour cause d'invalidité ou d'accident du travail.

§.3. *Stabilisation et la politique macroéconomique :*

La fonction de stabilisation correspond à deux objectifs de l'État dans la régulation de l'économie : le plein emploi des facteurs de production (et en particulier du travail) et la stabilité des prix. Par exemple :

(1) Jean-Marc DANIEL, « Richard Musgrave et les fonctions économiques de l'État », la revue du trésor, n° 01, 2008.

- Baisse des impôts (secteurs sensibles : forte élasticité de la demande et effet multiplicateur élevé, ex. bâtiment) en période de dépression ;
- Hausse des prélèvements pour réduire la demande en période de surchauffe

Pour assumer cette fonction de stabilisation, l'État doit se donner comme objectif d'assurer une croissance économique équilibrée, c'est-à-dire faire en sorte d'atteindre le plein emploi sans provoquer ni inflation ni déficit extérieur. Cette fonction s'incarne dans la mise en œuvre de politiques monétaire et budgétaire visant à lisser les aléas conjoncturels. Pour un keynésien comme Musgrave, elle est fondamentale car une politique économique bien menée débouche toujours sur la croissance. Aujourd'hui, les tenants les plus radicaux du monétarisme, ceux qui se définissent comme les théoriciens de la nouvelle macroéconomie classique, affirment que les anticipations rationnelles des agents privés rendent la politique économique totalement inefficace. La seule chose utile que peut faire l'État, c'est de préparer la croissance future en formant correctement la population. ⁽¹⁾

On peut donc résumer le rôle de la fiscalité au nombre de 04 :

1. **Rôle politique** : l'impôt apparaît comme une manifestation du pouvoir de par son caractère coercitif et son paiement constitue la reconnaissance de l'autorité de l'État.
2. **Rôle Financier** : l'impôt permet de couvrir les dépenses publiques par l'alimentation du budget de l'État. (le rôle original de l'impôt)
3. **Rôle économique** : Tant au niveau de la production des biens et des services qu'à leur circulation ; la production de l'impôt produit des effets qui peuvent se révéler stimulateur ou restrictifs à travers les mesures tarifaires et non tarifaires.
4. **Rôle social** : La structure fiscale doit être équilibrée non seulement pour des raisons politiques et d'équité sociale mais par le fait que les contribuables soient prédisposés à payer les impôts et se composer en une réalité. ⁽²⁾

(1) Jean-Marc DANIEL, *Op.cit.*

(2) Bosco KABENGELE KABUYA, « Du traitement des différences de change en fiscalité congolaise », Institut supérieur de commerce de Lubumbashi RDC, 2011.

Sous Section 3. La politique fiscale

L'expression de « *Politique Fiscale* » souvent employée pour désigner l'ensemble des interventions de l'État, recouvre un contenu très spécifique s'éloignant largement de celui qui correspond au concept habituel. ⁽¹⁾

Si la politique budgétaire peut se définir comme l'ensemble des actions menées par les pouvoirs publics ayant un support financier, qu'il s'agisse de dépenses ou de recettes, alors la politique fiscale n'est que l'une des dimensions de cet ensemble. Concrètement, elle est le produit de choix explicites ou implicites des décideurs publics dans des domaines économiques et extra-économiques, qui déterminent les caractéristiques générales des prélèvements obligatoires. Ce faisant, elle articule les aspects économiques et les dimensions juridiques des prélèvements obligatoires.

Dans l'ensemble, la politique fiscale établit le cadre dans lequel s'effectuent les échanges et les investissements internationaux. Par conséquent, le principal défi pour les pays comme l'Algérie, consiste à trouver l'équilibre optimal entre un système fiscal qui soit favorable à l'entreprise et à l'investissement, tout en dégagant suffisamment de recettes pour financer les investissements publics qui contribuent au développement local et à l'attractivité des économies.

Les prélèvements obligatoires se caractérisent en effet par leur double nature, juridique et économique : ⁽²⁾

1. Primo ; au *plan juridique* et selon la formule de Michel BOUVIER ⁽³⁾, ils procèdent du pouvoir de contrainte dont l'autorité étatique est légalement détentrice. Ce pouvoir s'exprime dans le droit fiscal qui s'articule autour d'un ensemble de règles, dont la combinaison détermine la portée des contributions et que la politique fiscale modifie afin de donner une forme concrète aux options dont elle procède.

(1) Jean-Marc DANIEL, *Op.cit.*

(2) Jean-Marie MONNIER, « La politique fiscale : objectifs et contraintes », Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS 8174, Université Paris I-Panthéon Sorbonne.

(3) Michel BOUVIER, « Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt », LGDJ, Paris, 2004.

2. Secundo ; du *point de vue économique*, l'impôt soustrait du pouvoir d'achat aux agents privés de sorte qu'il modifie la répartition des revenus, exerce une influence sur l'activité globale et affecte les comportements.

§.1. Objectifs de la politique fiscale :

Les recettes fiscales constituent la principale ressource de l'État. La politique fiscale a donc pour objectif initial de garantir les rentrées budgétaires minimales. Au-delà de l'objectif de financement des dépenses gouvernementales et dès lors que la pérennité financière de l'État est assurée, d'autres objectifs viennent s'ajouter à l'objectif initial tel que : Réguler l'activité économique en modulant le niveau des prélèvements obligatoires ; Rechercher une redistribution des revenus en ajustant l'impôt aux ressources des contribuables, selon l'effet recherché ; et Mettre en œuvre des incitations fiscales pour influencer sur l'allocation des ressources.

Pour atteindre ces objectifs, les autorités publiques devront tenir compte intégrer les contraintes (stratégie de l'évitement fiscale, du passager clandestin, stratégie d'évasion fiscale, délocalisation...) qui pèsent sur une telle stratégie et faire des arbitrages (emprunt vs fiscalité, équité vs efficacité). C'est la raison pour laquelle, on peut décomposer l'intervention de l'impôt dans l'activité publique à partir de certaines fonctions :

1.1. Le financement des dépenses publiques ; (procurer des ressources à l'État) :

L'impôt a d'abord été inventé pour prélever sur le secteur privé de quoi financer des consommations collectives. Dans un premier temps, ce furent les fonctions régaliennes : armée, police, justice. Puis se sont ajoutées, avec les développements des sociétés modernes, d'autres missions d'intérêt public, comme l'éducation ou la santé. Est alors apparu ce que l'on pourrait appeler un problème de passagers clandestins : des gens qui bénéficiaient des services collectifs sans en supporter le financement. D'où l'idée que c'est l'État qui dispose de l'impôt, et qu'il tient sa légitimité du peuple pour le faire.

En conséquence, l'impôt doit correspondre aux services rendus, c'est-à-dire au paiement de l'État pour la protection des droits qu'il dispense. On est ici à l'origine de « *la doctrine du*

bénéfice selon laquelle il doit y avoir équivalence entre l'utilité que retirent les citoyens des services publics qu'ils consomment et le "prix" fiscal qu'ils acquittent » ⁽¹⁾.

Avec le développement des fonctions de l'État, justifié soit par la nécessité de pallier les échecs du marché, soit pour assurer un développement harmonieux du capitalisme industriel, les dépenses publiques se sont accrues, en particulier les dépenses d'infrastructures et d'éducation, réclamant ainsi une extension du rôle de l'impôt.

1.2. La redistribution des richesses :

Il permet de prélever davantage sur les revenus ou les patrimoines les plus élevés pour redistribuer aux plus faibles. Il introduit une notion d'équité, relative selon le temps ou l'espace. La redistribution vise à corriger les inégalités de la répartition des richesses. Elle peut prendre une forme monétaire ou non monétaire.

On distingue deux dimensions de la redistribution :

- ✓ La redistribution horizontale : opère des transferts qui ne sont pas motivés par la hiérarchie des revenus. Il s'agit donc soit d'opérations intervenant entre ménages situés dans la même strate de revenus, soit d'opérations fondées sur d'autres critères que le revenu. La protection sociale répond le plus souvent à ce type de problématique puisqu'elle vise à effectuer des transferts de ressources au profit de personnes exposées à un risque social : maladie, maternité, famille...
- ✓ La redistribution verticale : prend en compte la hiérarchie des revenus et cherche à en réduire les inégalités. Dans ce cadre, l'objectif de la redistribution fiscale est le resserrement de l'éventail des revenus et son instrument privilégié est l'impôt progressif sur le revenu. On dit d'un impôt qu'il est progressif lorsque le taux moyen d'imposition croît plus vite que le revenu. La progressivité peut donc être entendue comme une déviation positive par rapport à un prélèvement proportionnel au revenu ⁽²⁾

(1) Jean-Marie MONNIER, « La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 84, décembre 2003, pp. 91-133.

(2) Id, « La politique fiscale : objectifs et contraintes », Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS 8174, Université Paris I-Panthéon Sorbonne.

1.3. Régulation de l'activité économique et stabilisation :

L'État lutte contre les déséquilibres économiques comme le chômage, en stabilisant l'activité économique. En effet, augmenter certains revenus de transfert en période de crise permet de maintenir la croissance économique et aux ménages à faibles revenus de consommer.

Face aux limites du marché comme mode de régulation, l'État intervient par des politiques économiques. Leur objectif est d'atteindre le taux de croissance le plus élevé possible tout en s'efforçant de respecter les grands équilibres :

- ✓ Le plein emploi ;
- ✓ La stabilité des prix (le moins d'inflation possible) ;
- ✓ L'équilibre des échanges avec l'extérieur.

Selon l'analyse keynésienne, l'impact positif sur la croissance et l'emploi des politiques budgétaires est le résultat du multiplicateur. Toutefois, pour les keynésiens, une hausse des dépenses publiques n'est pas équivalente à une diminution des recettes. En effet, le multiplicateur des dépenses budgétaires est supérieur au multiplicateur fiscal en raison des délais plus lents de réaction des revenus individuels et donc de la consommation, aux modifications de la fiscalité. Pour leur part, les économistes de l'offre ne croient pas en l'effectivité du multiplicateur et critiquent ce qu'ils appellent les "dégâts du keynésianisme", en particulier la mauvaise allocation des capacités productives au sein de l'économie qui serait engendrée par les distorsions que provoquent les prélèvements obligatoires et les dépenses publiques. C'est la raison pour laquelle ils soutiennent que la baisse des charges fiscales est l'instrument de la réduction des dépenses publiques dont il devrait résulter une relance de l'investissement et de l'activité permettant à terme de combler les déficits publics.

Il faut également tenir compte de l'effet contra-cyclique de la plupart des activités publiques, notamment les prélèvements obligatoires. Ces activités présentent une certaine inertie par rapport à la conjoncture et agissent comme des stabilisateurs automatiques. En particulier, les prélèvements obligatoires et singulièrement l'impôt sur le revenu des personnes physiques augmentent en période d'expansion et diminuent durant les récessions.

Les variations sont d'autant plus importantes que les prélèvements présentent un profil progressif. À cet égard, Robert SOLOW soutient que les politiques fiscales s'attaquant à la progressivité des prélèvements remettent en cause la capacité des budgets à atténuer spontanément l'impact des chocs conjoncturels.

1.4. Incitations fiscales et manipulation des comportements.

Les incitations fiscales visent à manipuler le comportement des agents économiques. Elles concernent à la fois les producteurs et les consommateurs. L'interventionnisme fiscal est pratiqué, de manière massive, depuis très longtemps, mais il avait surtout une vocation économique et sociale.⁽¹⁾ Lorsque l'État veut favoriser un secteur il peut par exemple diminuer les taxes et les impôts pour ceux qui y investissent, afin d'en favoriser la production.

Dans la période récente les incitations fiscales sont de plus en plus utilisées pour décourager les activités nuisibles ou encourager les activités socialement appréciées de manière positive. Le mécanisme par lequel procèdent les incitations fiscales peut être décrit en partant de l'impact d'un prélèvement sur un marché quelconque. La présence d'un impôt provoque dans une transaction quelconque une disjonction entre le prix payé par l'acheteur et le prix encaissé par le vendeur. Cette différence entre le prix toutes taxes et/ou toutes charges sociales comprises et le prix hors taxes, collectée par les administrations publiques et sociales, est appelée "coin fiscal". Selon les économistes le coût en bien-être de l'impôt est supérieur à cette seule ponction de valeur monétaire, car en modifiant le système des prix relatifs, l'impôt modifie également les comportements économiques. Si l'on distingue l'effet de revenu qui résulte directement du prélèvement opéré sur les ressources des agents de l'effet de substitution qui provient des nouveaux arbitrages ou des réaffectations de ressources qui apparaissent après la modification du signal transmis par les prix, l'excès de charge fiscale correspond à ce dernier effet de substitution. C'est la raison pour laquelle l'une des conditions d'une fiscalité efficace est qu'elle minimise l'excès de charge fiscale.

Plusieurs raisons peuvent expliquer que l'on n'atteigne pas cette situation idéale d'efficacité fiscale. Les instruments fiscaux indispensables peuvent n'être pas disponibles. Surtout, les marchés peuvent eux-mêmes n'être pas efficaces. Cela pose bien sûr le problème de la concurrence imparfaite mais surtout celui de la présence d'externalités. Il y a externalité

(1) Gilbert ORSONI, « L'interventionnisme fiscal », Paris, PUF, 1995.

lorsque l'action d'un agent économique influe positivement ou négativement sur l'utilité d'au moins un autre agent, sans que cette interaction transite par le mécanisme des prix. Par exemple, la pollution (ou le tabagisme) peut être considérée comme une externalité négative que les économistes proposent d'internaliser selon la solution formulée par Pigou en 1920 du principe "pollueur-payeur"⁽¹⁾. (Selon lui, c'est le « *devoir du Gouvernement, qui est le mandataire [trustee] pour les générations à naître aussi bien que pour les citoyens déjà nés de surveiller, et si besoin en est, en légiférant, de défendre, les ressources naturelles du pays contre une détérioration irréfléchie* »)⁽²⁾, Afin que les acteurs économiques prennent en charge tous les coûts engendrés par leurs activités. Dans ce cadre, le recours à la fiscalité doit permettre l'internalisation du coût de la pollution car elle corrige la perception qu'ont les agents économiques du prix ou du coût de leurs activités.⁽³⁾

Les exemples de dérogation fiscale ne manquent pas, mais elles posent un problème. En effet, lorsque les incitations fiscales sont supprimées, les producteurs assument alors des charges qu'ils n'avaient pas prévues. Ils doivent en outre faire face à une concurrence étrangère qui devient plus présente. On enregistre alors des faillites d'entreprises dans le secteur qui avait été privilégié. Le pouvoir discrétionnaire de l'administration dans la gestion des mesures d'incitation aggrave en outre sérieusement le risque de corruption et de recherche de rentes.

Le débat sur les incitations fiscales et leurs effets dommageables fait souvent l'impasse sur les possibilités fortuites et imprévues de planification fiscale qui sont générées par ces incitations et par les traitements préférentiels. Les entreprises en place tentent de se faire passer pour de « nouvelles » entreprises à la fin de leur période d'exonération afin de continuer d'être exemptées d'impôt. De la même manière, les incitations fiscales ouvrent la voie à un transfert artificiel des bénéfices et des déductions entre entités soumises à un régime fiscal national ou international différent.

Ces possibilités de planification fiscale sont couramment exploitées par les entreprises des pays développés comme par celles des pays en développement. Toutefois, leurs effets

(1) Le principe pollueur-payeur a été adopté par l'OCDE en 1972, en tant que principe économique visant la prise en charge, par le pollueur, des « coûts de mesures de prévention et de lutte contre la pollution arrêtées par les pouvoirs publics pour que l'environnement soit dans un état acceptable ».

(2) Arthur Cecil PIGOU, « *The Economics of Welfare* », 3ème éd Transaction Publishers, États-Unis, 2009. (with a new introduction by Nahid ASLANBEIGUI), pp 29-30.

(3) Gilbert ORSONI, *Op.cit.*, p 227.

pervers sont particulièrement sensibles dans les pays en développement qui ont moins de moyens pour détecter et combattre les techniques préjudiciables d'évasion fiscale. ⁽¹⁾

1.5. Les impératifs écologiques :

Dans la période récente, de nouvelles préoccupations ont émergé, par exemple la lutte contre les pandémies ou contre la dégradation de l'environnement, pour lesquelles l'instrument fiscal semble pertinent. Au vue de toutes ces modifications climatologiques dues en majeure partie à une industrialisation effrénée, l'idée d'une fiscalité écologique ou la création d'une écotaxe ou encore un impôt vert, semble émerger dans les pays européens pour prévenir et limiter des dangers de la pollution industrielle. De très nombreux mécanismes d'incitation fiscale ont été mis en œuvre pour une fiscalité au service de l'écologie tel qu'encourager les économies d'énergie ou prévenir la pollution.

L'OCDE définit la fiscalité environnementale comme l'ensemble des taxes, impôts et redevances dont l'assiette est constituée par un polluant, ou par un produit ou service qui détériore l'environnement ou prélève des ressources naturelles. Cette fiscalité environnementale est relativement nouvelle, même si des taxes anciennes comme la taxe sur les produits pétroliers ⁽²⁾ peuvent aujourd'hui être rétrospectivement classées sous cette dénomination. Elle est née de la prise de conscience par l'opinion et les pouvoirs publics de la nécessité de mettre en œuvre des politiques de protection de l'environnement. Cette prise de conscience s'est progressivement développée depuis une trentaine d'années face à l'évidence de plus en plus grande des dégradations environnementales causées par nos modes de consommation et de production. Des catastrophes industrielles comme Tchernobyl, Seveso, Bhopal, ou AZF, des marées noires comme celles de l'Amoco Cadiz, du Prestige ou de l'Exxon Valdez, des « pollutions globales » comme la réduction de la couche d'ozone ou le changement climatique, le stress hydrique, sont, pour n'en citer que quelques-uns, des signes des impacts humains sur notre environnement. ⁽³⁾

De ce point de vue, l'utilisation de la fiscalité dans les politiques environnementales, afin de réduire la pollution et les impacts environnementaux liés aux activités économiques et aux modes de consommation, s'est fortement développée dans les pays de l'OCDE durant les

(1) OCDE, « Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement », p 02.

(2) Plus de détail dans la 1ère section du 2ème chapitre (Taxe sur le chiffre d'affaires).

(3) Gilles ROTILLON, « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? », Éd la découverte, Revus 2007/N°01, P 296.

années 1990. Cette tendance, amorcée dans les pays d'Europe du Nord, complète la batterie d'outils plus classiques (règlement, subventions, incitations, ...) ; elle initie un mouvement d'intégration de différents outils basés sur le marché, et rompt avec la conception commune du rôle de la fiscalité. La fiscalité écologique représente, en moyenne, 2,6 % du PIB des pays de l'union européenne ; ce taux est de 2,3 % en France ; il culmine à 6 % au Danemark. ⁽¹⁾

À rebours, « *L'absence d'une définition généralement admise de la fiscalité de l'environnement dénote l'incertitude qui affecte ses fonctions et ses fondement* » ⁽²⁾. Ont pu paraître contradictoires les politiques fiscales à destination de la protection de l'environnement. Discutées parfois dans leur principe même où par exemple le fameux principe "pollueur-payeur" peut se voir comme un principe d'imputation financière, ce qui est déjà bien, mais pas un véritable principe d'efficacité économique. Cela ne doit pas se traduire par un simple "droit à polluer" qui exonérerait le pollueur de toute responsabilité. Ainsi, comme le souligne le professeur Robert HERTZOG : « *On a vu se développer une théorie fiscale nouvelle qui, pour se distinguer du principe pollueur-payeur, utilise volontiers le mot écotaxe qui paraît, de surcroît, d'un meilleur effet de marketing* ». ⁽³⁾

Sous Section 4. Contraintes de la politique fiscale

Si les objectifs de la politique fiscale se diversifient, elle reste néanmoins soumise à un ensemble de contraintes et nécessite des arbitrages délicats. Le challenge relié à l'établissement de la politique fiscale est de trouver la bonne équation, lors de l'adoption des mesures fiscales, dans les circonstances adéquates. Chose qui peut s'avérer très difficile vue les décalages observés entre l'adoption des politiques fiscales par le gouvernement et leur effet sur l'économie.

Les pouvoirs publics disposent de marges de manœuvre limitées pour mener leur politique fiscale. Différentes contraintes de nature économique, culturelle ou institutionnelle peuvent en effet intervenir, réduisant la capacité de la politique fiscale à atteindre ses objectifs, ou limitant son ampleur. L'impôt peut également engendrer des effets non désirés qui altèrent

(1) Thierry WAHL, « *La fiscalité écologique : Un des instruments les plus puissants, en économie de marché, pour changer les comportements.* », Article, 24 novembre 2010, in <http://encyclopedie-dd.org/encyclopedie/economie/la-fiscalite-ecologique-un-des.html>.

(2) Robert HERTZOG, « *Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains* », RFFP, n°114, avril 2011, p 151.

(3) Aurélien BAUDU, « *La charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique ?* », In : *Revue Juridique de l'Environnement*, n°2, 2008, p. 165.

en retour les mécanismes économiques. C'est la raison pour laquelle une contrainte importante, pourtant parfois négligée, pesant sur la politique fiscale réside dans la problématique de l'acceptation de l'impôt.⁽¹⁾

§.1. Les comportements des agents économiques

Les comportements des agents économiques sont traditionnellement considérés comme un obstacle potentiel à l'efficacité de l'impôt. Les agents économiques disposent en effet de la faculté de reporter sur d'autres la charge d'un impôt en manipulant les variables économiques (salaire ou prix par exemple) qu'ils contrôlent. C'est le phénomène de la translation dont l'impact sur les prix ou les revenus se diffuse progressivement. Au total, des distorsions apparaissent dans les mécanismes économiques, et en particulier dans les choix des agents. C'est la raison pour laquelle une seconde condition d'une fiscalité efficace est que l'impôt ne doit pas pouvoir être translaté. En d'autres termes, son poids doit reposer effectivement sur le redevable légal, sans possibilité de manipulation. Bien évidemment la capacité des contribuables à reporter la charge fiscale est aussi un obstacle à une politique fiscale visant à améliorer le système d'incitations au sein de l'économie.

§.2. L'évitement fiscal

« Dans chaque communauté, ceux qui estiment que le fardeau de la fiscalité est porté sur leurs épaules, sont naturellement enclins à se soulager de cet inconfort fiscal. S'ils réussissent, évidemment, le poids de ce fardeau retombera sur les épaules d'autres personnes, qui elles aussi tenteront de se libérer de ce fardeau en le faisant porter par d'autres et ainsi de suite jusqu'à ce que la dernière personne n'aura pas ou ne trouvera pas le moyen de le faire porter par un autre. Cette lutte ne se fait que dans un seul sens, où les riches ne font que s'engager et où ce sont toujours les pauvres qui vont au placard. »⁽²⁾

L'évitement fiscal, ou la délocalisation peuvent dans certains cas s'analyser comme des manifestations du refus de l'impôt et de la contestation du pouvoir coercitif exercé par l'État. En effet, dans les sociétés modernes, le consentement à l'impôt est l'un des fondements de la démocratie représentative. C'est la raison pour laquelle une contrainte importante, pourtant

(1) Jean-Marie MONNIER, « La politique fiscale : objectifs et contraintes », *Op.cit.*

(2) Louis EISENSTEIN, « The ideologies of taxation », New York, 1961, p 04.

parfois négligée, pesant sur la politique fiscale réside dans la problématique de l'acceptation de l'impôt ⁽¹⁾.

L'évitement consiste à ne pas payer l'impôt en ne se mettant pas dans la situation où celui-ci est dû. On peut atteindre cet objectif par deux manières :

- Soit, en restant dans le champ d'une législation fiscale mais en ne réalisant pas les opérations taxables : c'est l'évitement interne ;
- Soit, en se déplaçant géographiquement de façon à se placer en dehors du champ de la législation que l'on souhaite évoquer : l'évitement externe.

a) L'évitement interne :

Ce type reste marginal, théorique et difficile à pratiquer. Il s'agit d'éviter l'impôt en cessant d'exercer certaines fonctions taxables, ne pas acheter un produit particulièrement taxé, voire même, ne pas accepter d'augmenter le revenu pour ne pas reverser une partie par l'impôt. Ainsi, ce comportement supprime la recette fiscale sans que ceux qui le pratiquent puissent donner prise à la moindre sanction. Il annihile l'impôt par une forme de résistance passive ou de boycott impossible à contrer, il devrait donc être la forme de résistance la plus redoutée.

Or, dans la pratique, la dangerosité de l'évitement interne reste théorique car les systèmes fiscaux sont désormais si sophistiqués. Dans les limites géographiques d'un État, il est impossible d'échapper à l'impôt, sauf à se retrancher complètement du marché et de la vie en société car l'impôt cerne toutes les activités humaines : la consommation, la création de richesse, la détention, la transmission...etc.

b) L'évitement externe :

C'est un évitement pratiqué de manière spatiale, en utilisant les différences de pression fiscale au plan géographique. Il faut distinguer deux degrés de cette forme d'évitement : le recours aux paradis fiscaux et la délocalisation rationnelle.

Le recours aux paradis fiscaux est la forme la plus massive. En fait ces pratiques sont liées plus à la fraude ou à la délinquance qu'à l'évitement fiscal, vu les avantages accordés dans ces zones en matière de garantie de l'anonymat et qui s'étendent jusqu'à la non mise en œuvre

(1) Jean-Marie MONNIER, *op.cit.*

de l'assistance judiciaire internationale ce qui attirent massivement l'argent. Selon un rapport de l'ONU, les actifs déposés dans les paradis fiscaux s'élèvent à **5000 milliards \$**, soit plus de **3%** de la richesse mondiale ⁽¹⁾.

Par contre la délocalisation rationnelle est une forme d'évitement fiscal, à travers laquelle, on cherche à localiser les activités en fonction d'une approche rationnelle dans laquelle le coût fiscal et social interviennent pour pouvoir assurer la compétitivité internationale dans le contexte de mondialisation et la libéralisation des mouvements de capitaux et d'ouverture de marchés.

En effet, avec la mondialisation des économies, la soustraction à l'impôt dans un pays, en transférant irrégulièrement les revenus dont l'imposition revient à ce pays, vers un autre pays qui se caractérise par une fiscalité attrayante, a atteint des proportions importantes surtout dans les pays en voie de développement. À cet effet, il est indispensable de renforcer la coopération internationale en matière fiscale par le biais de conventions fiscales internationales. Celles-ci révèlent un conflit d'intérêts difficile à concilier en raison des inégalités de moyens de chacun, notamment lorsqu'il s'agit de pays économiquement inégaux.

« *En dehors de la capacité à reporter de manière opportuniste la charge de l'impôt, les comportements d'évitement entravent également la politique fiscale* ». Par comportement d'évitement on entend généralement trois catégories de phénomènes ⁽²⁾ :

2.1. L'évasion fiscale

Regroupe tous les procédés légaux visant intentionnellement à éviter l'impôt, le contribuable étant de *mauvaise foi*. Au sens strict du terme, l'évasion fiscale désigne l'action consistant à éviter ou réduire l'impôt en assujettissant le patrimoine ou les bénéficiaires dans un pays différent de celui auxquels ils devraient être soumis. L'évasion fiscale concerne aussi bien des entreprises que des particuliers. Dans un sens plus large, l'évasion fiscale consiste à utiliser "*légalement*" différents moyens pour diminuer une charge fiscale. ⁽³⁾ L'évasion fiscale puisse être légale, contrairement à la fraude qui est par définition illégale ; l'évasion fiscale est alors synonyme d'évitement licite de l'impôt

(1) André BARILARI, « Le consentement à l'impôt (Broché) », éd. Presses de sciences P, 2000, P. 78.

(2) Jean-Marie MONNIER, Op.cit.

(3) In www.droit-finances.commentcamarche.net/faq/23784-evasion-fiscale-definition.

2.2. L'optimisation fiscale

Elle peut parfois utiliser les mêmes procédés que l'évasion, mais ici le contribuable est de *bonne foi*. De fait, l'optimisation procède d'une stratégie de planification des opérations de l'entreprise et de réduction des risques. Deux démarches principales peuvent être identifiées :

- La prévention du risque fiscal qui nécessite une bonne évaluation de celui-ci à travers notamment des opérations d'audit, et sa minimisation grâce à des actions touchant à l'organisation de l'entreprise et aux procédures ayant des incidences fiscales ;
- L'intégration de la fiscalité dans la stratégie de l'entreprise pour maîtriser les marges de manœuvre fiscales. L'entreprise en fait l'un des paramètres de sa politique générale est de rechercher la meilleure solution aux problèmes auxquels elle se trouve confrontée.

2.3. La fraude fiscale

La fraude fiscale, au-delà d'un concept aux contours incertains, est révélatrice d'un antagonisme latent entre les intérêts de l'État soucieux de percevoir l'impôt dans un but d'intérêt général et la volonté du contribuable de préserver son patrimoine. Les comportements déviants s'élèvent contre le droit fiscal qui témoigne ainsi de sa nature par essence conflictuelle.⁽¹⁾

Constitue une fraude fiscale aux yeux de la loi, toute insuffisance, omission ou inexactitude dans la déclaration d'impôts d'un contribuable. La fraude fiscale consiste ainsi à se soustraire à la loi ou à utiliser des procédés illégaux pour échapper à tout ou partie de son impôt.

(1) Marion TURRIN, « La légitime répression de la fraude fiscale », Thèse pour le doctorat, université Paul Cezanne Aix-Marseille III, janvier 2011, p 14.

L'ÉVITEMENT FISCAL

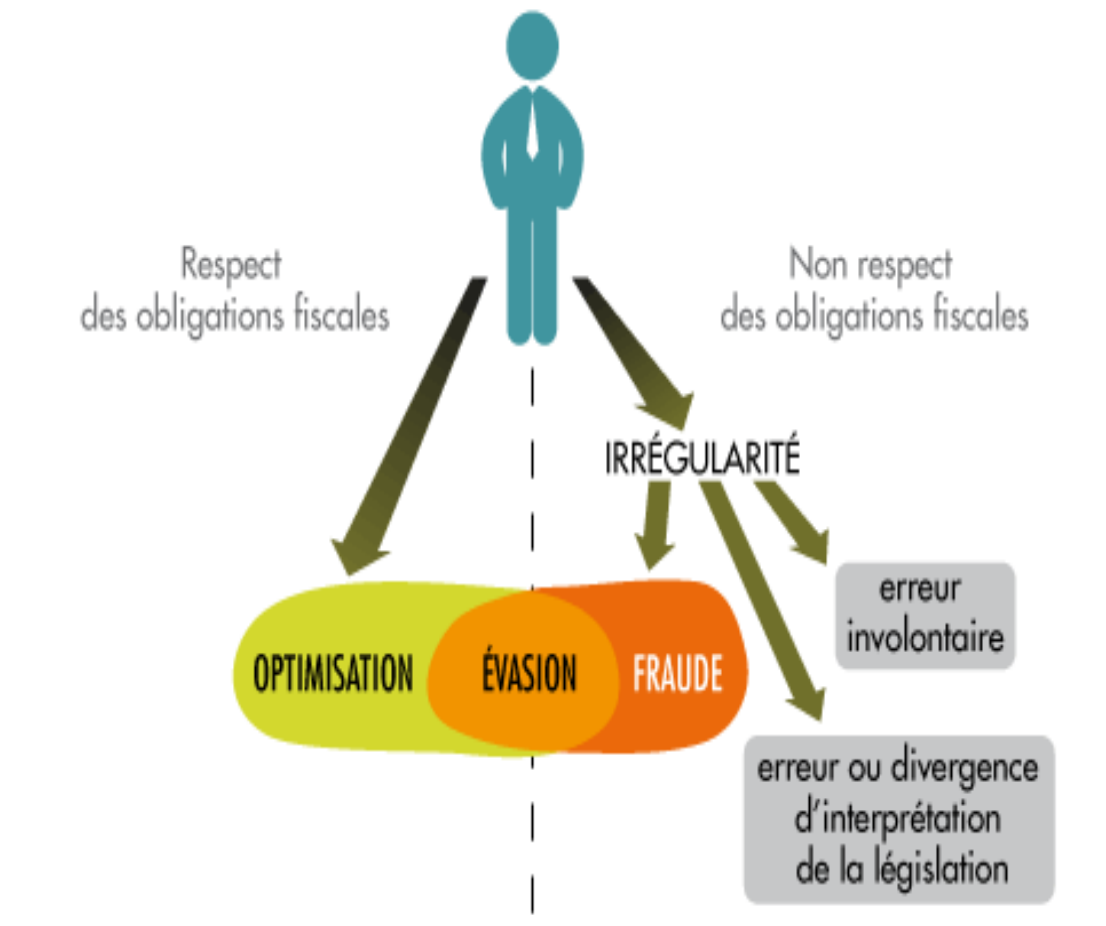


Figure N° 01 : L'évitement Fiscal. ⁽¹⁾

(1) Rapport du Sénat, « L'évasion fiscale des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales », juillet 2012.

Section 2. La Fraude Fiscale : Phénomène à Bannir

Avec l'expansion de la portée des types de taxes et impôts, ont donné lieu à un phénomène dangereux appelé la « *fraude fiscale* », qui est une menace perpétuelle pour les économies des pays et surtout les pays sous-développés, où il y a une forte fourberie de la part des contribuables malhonnêtes, qui tentent par tous les moyens à frauder l'administration fiscale, en utilisant tous les moyens et méthodes, que ce soit légales (évasion fiscale) ou illégales (fraude fiscale) pour éluder l'impôt.

Par ailleurs, ces manœuvres illicites empêchent l'État d'atteindre les objectifs de la politique économique et sociale, qui vise *a priori* à lutter contre ce phénomène en utilisant toutes les potentialités matérielles et humaines pour discerner et repérer les véritables causes qui ont conduit à des répercussions négatives sur l'économie nationale.

L'histoire de l'impôt nous enseigne que la fraude fiscale fut présente à toutes les époques, dans tous les pays, contrariant par des manifestations diverses les prélèvements destinés à financer les actions de l'État. De tout temps, les individus ont cherché à se soustraire à l'impôt. Leur réaction a varié selon les époques et selon la nature des prélèvements imposés. L'objectif du fraudeur étant d'éluder l'impôt, il existe un lien étroit entre la nature du prélèvement et la stratégie qui vise à s'y soustraire. De ce fait, la fraude fiscale est l'empreinte de polymorphie et devient rapidement un sujet complexe.

Cependant, la pratique de la fraude, provoquant une diminution des recettes fiscales et traduisant l'imperfection du contrôle exercé par l'autorité publique sur les actions individuelles, fut de tout temps l'objet d'une répression. ⁽¹⁾

Le phénomène de la fraude fiscale par sa définition, implique nécessairement une violation à la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt ⁽²⁾ ; a élargi son règne de plus en plus, et suit une logique d'absence ou d'un manque de contrôle de la part des organes des finances. La fraude consolide des comportements irrationnels s'opposant à toute amélioration du système fiscal dans sa contexture et sa réforme ou au rendement qu'on peut en

(1) Cécile BAZART, « *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables* », thèse pour le doctorat, université Montpellier I, p 09.

(2) Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « *Droit Fiscal ; principes généraux et impôts sur les revenus* », 4ème éd., Bruxelles, Bruyant, 1996, p. 69.

attendre. ⁽¹⁾ Rares sont les contribuables qui acceptent des impôts nouveaux, ce qui rend toute tentative réformatrice ou « amélioratrice » vaine. Cette attitude est qualifiée de « MISONÉISTE ». ⁽²⁾

La complexité du phénomène de fraude transparaît dans la diversité du vocabulaire qui lui est attaché et qui fait d'elle un concept difficile à cerner ⁽³⁾. En conséquence, il est amplement difficile de donner une définition exacte au concept de fraude fiscale tout en incluant l'ensemble des juristes, des économistes ou des fiscalistes.

Sous Section 1. Notion de la fraude fiscale

Emprunté du latin "fraudis" qui signifie à la fois erreur et provocation à l'erreur, ou tromperie. Le mot "fraude" dans un sens plus large s'applique à tous les procédés déloyaux tendant à un résultat malhonnête ou irrégulier. D'après le dictionnaire LAROUSSE « *La fraude, au sens large du terme, est tout acte de mauvaise foi, qui contrevient à la loi ou aux règlements et nuit aux droits d'autrui* » ⁽⁴⁾

Le champ des actes juridiques relevant de la fraude fiscale est très large, puisqu'il n'est pas défini de manière restrictive, ainsi, le code des impôts n'a pas expressément donné des définitions légales de ce que c'est la fraude fiscale. Si l'on s'en tient à la doctrine française, la fraude fiscale peut être définie comme : « une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant » ⁽⁵⁾. Le délit général de fraude fiscale réprimé dans le code général des impôts français consiste à se soustraire frauduleusement ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

« Il y a fraude fiscale pour quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimilé d'une part, des sommes assujettis à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres ou recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse ». ⁽⁶⁾

(1) Mohamed BELMOKHTAR, « Le système fiscal Algérien, mécanisme de drainage », p 383.

(2) Ennemi de la nouveauté, selon le Dictionnaire le Robert.

(3) Cécile BAZART, *op.cit.*, p 09.

(4) Petit dictionnaire français, petit LAROUSSE, 2015.

(5) Pierre BELTRAME, « l'impôt », éd. M.A., 1987.

(6) Emmanuel DISLE et Jacques SARAF, « Droit Fiscal », éd. Paris, 2004, p.625.

Pour Marc DASSESSE et Pascal MINNE, « *La fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit* ». ⁽¹⁾

D'autres auteurs comme Gaston LEROUGE ou André MARGAIRAZ ; évoquent cette conception large, « *Il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt, alors que le législateur n'avait pas prévus d'échappatoire* » ⁽²⁾

Selon Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT : « *Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt* ⁽³⁾ ; soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvre au recouvrement de l'impôt ; soit en agissant de toute autre manœuvre frauduleuse ». ⁽⁴⁾

Dans le même recueil d'idées, Jean Jacques NEUER proclame que « *La fraude fiscale existe dans le fait de dissimuler une fraction des impôts ou de majorer une partie des charges. Elle se caractérise donc par un comportement délictueux* » ⁽⁵⁾. Ainsi, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) conçoit la fraude comme « *toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt* ».

Sous Section 2. Les éléments constitutifs de la fraude fiscale

Comme nous pouvons le constater, il nous est impossible de dresser une liste exhaustive des comportements ressortissant de la fraude fiscale. La première raison est retrouvée dans l'instabilité de sa conception. De la fraude lourde au simple évitement de l'impôt, le constat reste le même : il manifeste une volonté pour le contribuable de fuite devant l'impôt qui convient d'être corrigée par les pouvoirs publics. Dans un second temps, la fraude fiscale est en perpétuelle mutation. L'évolution des systèmes d'imposition laisse une place de plus en plus grande à l'imagination des contribuables désireux de frauder. ⁽⁶⁾

(1) Marc DASSESSE et Pascal MINNE, *op.cit.*, p. 69.

(2) André MARGAIRAZ, « *La fraude fiscale et ses succédanés* », 1972, p.28

(3) L'article 1741 du code général des impôts français.

(4) Jean- Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, « *Droit fiscal* », éd. PUF, Paris, 2003, P. 212

(5) Jean Jacques NEUER, « *Fraude fiscale internationale et répression* », p.23.

(6) Marion TURRIN, « *La légitime répression de la fraude fiscale* », *op.cit.*, p 19.

Cette infraction doit être prouvée selon les règles du droit commun, ainsi le délit de fraude fiscale se caractérise par la réunion de deux éléments constitutifs : l'un « matériel », tenant au fait que la loi fiscale a été violée ; l'autre « intentionnel », lié au fait que la violation de la loi fiscale a été commise sciemment, dans l'intention d'échapper en tout ou partie à un impôt. ⁽¹⁾

§.1. *L'élément matériel* : (la transgression de la légalité)

La fraude fiscale est concrète pour l'administration fiscale. Elle aboutit à la diminution de tout ou partie de la base imposable. La moralité de cette infraction peut se caractériser par « un délit d'action ou un délit d'omission » ⁽²⁾.

La fraude ne doit pas être latente, pour être condamnable il faut qu'un fait extérieur la révèle : l'élément matériel, qui consiste à augmenter les charges et/ou à réduire les recettes de l'entreprise. Cet élément doit être montré par les services des impôts en cas de contrôle.

Ainsi, pour qu'il y ait fraude, il faut une infraction à la loi où le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives, matérialisées par une omission ou insuffisance de déclaration, une dissimulation des sommes imposables, une organisation d'insolvabilité ou autres manœuvres de passation d'écriture fictives. ⁽³⁾

Cet élément peut prendre les formes suivantes :

- Soit l'omission volontaire de déclaration dans le délai prescrit ;
- Soit de la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt ;
- Soit de la passation d'écritures inexactes ou fictives, sciemment dans les documents comptables dont la tenue est obligatoire ;
- Soit de la délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
- Soit de la réalisation des opérations et de vente sans facture de marchandises ;
- Soit de l'incitation du public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt ;
- Soit de l'opposition à l'action de l'Administration des impôts ;
- Soit de l'agression ou de l'outrage envers un agent de l'Administration des impôts.

(1) Charles ROBBEZ-MASSON, « La notion d'évasion fiscale on droit interne français », LGDJ. Paris 1990.

(2) Jean-Marie ROBERT et Gilbert TIXIER, « Droit pénal fiscal », Dalloz, 1980, p.15.

(3) Michel BOUVIER, « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », LGDJ, 7ème éd, 2005, p 114.

§.2. L'élément morale ou intentionnel : (la volonté de payer moins d'impôts) :

« L'élément intentionnel détermine l'impunabilité de l'infraction »⁽¹⁾. Cet élément est caractérisé par la connaissance qu'avait l'auteur de l'infraction du caractère illicite de l'omission ou de la dissimulation.

En effet, il faut que le contribuable ait conscience qu'il violait une règle fiscale légale, et qu'il ait voulu accomplir son acte en toute connaissance de cause.

Comme les autres infractions pénales, le délit de fraude fiscale implique un élément intentionnel. Cela signifie que, pour que le délit soit constitué, la soustraction à l'établissement ou au paiement de l'impôt doit être intentionnelle et donc que l'auteur ait été animé par une volonté de fraude. « *L'élément intentionnel doit être montré par tous les modes de preuve susceptibles de former l'intime conviction du juge, que l'infraction a été commise intentionnellement, c'est-à-dire dans le dessein de se soustraire à l'impôt* »⁽²⁾.

À cet effet, il constitue l'élément le plus difficile à prouver en termes d'infraction lors d'un contrôle du contribuable, il faut distinguer dans l'application de la loi fiscale s'il est de bonne foi (erreur involontaire ou simple erreur) ou de mauvaise foi (acte prémédité et de manière délibérée), autrement dit, s'il a l'intention volontaire ou involontaire de frauder le fisc.

§.3. L'élément légal :

En plus des deux éléments précités, il convient d'ajouter l'élément légal, qui indique que l'acte ne peut être considéré frauduleux que s'il est défini interdit et sanctionné expressément par la loi fiscale. Le principe général de l'élément légal est consacré par l'article 1^{er} du code pénal qui énonce « *qu'il n'y a pas d'infraction, ni de peine ou de mesure de sûreté sans loi* ». ⁽³⁾

En effet, le code des impôts par exemple ⁽⁴⁾, bien que le législateur algérien n'invoque pas expressément la fraude fiscale, détermine les sanctions qu'encourt un contribuable qui élude

(1) Thomas DELAHAYE, « *Le choix de la voie la moins imposée* », Edition Bruylant, Bruxelles. 1977, p.24.

(2) Jean-Pierre CASIMIR, « *Le livre annoté des procédures fiscales* », 1982, P 191

(3) Art. 01er du Code pénal.

(4) L'article 303 du code des impôts directs.

l'impôt par la non déclaration complète ou partielle de ses revenus. Ces sanctions de la fraude fiscale peuvent faire l'objet d'une double répression :

- a. Fiscal consistant essentiellement en des pénalités ou en des majorations d'impôts à payer en sus des droits simples, ou
- b. Pénal, où la fraude fiscale étant un délit peut être aussi l'objet de répression devant les tribunaux pouvant aller jusqu'aux peines de réclusion.

En fait, la question réside beaucoup plus dans la distinction entre l'erreur volontaire (donc frauduleux) et l'erreur involontaire (une simple erreur). Il n'y a pas de réelles différences, en matière de sanction, entre les deux actes.

En somme, que l'acte soit volontaire ou involontaire, le contribuable sera sanctionné, au moins par des pénalités ou des majorations. Le code des impôts traite aussi des cas de récidive en partant probablement de l'hypothèse que la récidivité est toujours volontaire. Autrement le contribuable qui a mal appliqué la loi fiscale, mais qui est de bonne foi, sera sanctionné selon les mêmes règles que s'il était de mauvaise foi. ⁽¹⁾

Sous Section 3. La confusion autour de l'idée d'évasion fiscale ⁽²⁾

La notion d'évasion fiscale est plus délicate encore à cerner que celle de fraude. En effet, par nature, l'évasion fiscale ne relève pas des notions abordées dans le cadre du Code Général des Impôts et il est alors nécessaire de recourir à la doctrine. Lorsque la confusion de la fraude et de l'évasion existe, 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 fraude. C'est la conception large de l'évasion fiscale.

À *contrario*, l'évasion a pu être considérée comme une forme particulière de fraude, encouragée dans ce sens par le droit international. Ceci constitue l'optique la plus ancienne. En effet, avant la seconde guerre mondiale le terme d'évasion désignait la fraude fiscale internationale. L'évasion, à l'inverse de la fraude, implique que l'élément légal ne soit pas

(1) Soraya IFRI, « Les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale », IEDF, 2007.

(2) Il est nécessaire de définir les 02 notions par souci de clarté quand on sait que les non spécialistes de la matière fiscale confondent la fraude et l'évasion fiscale.

contrarié, en revanche l'élément matériel et l'élément intentionnel ne peuvent être omis. Alors, l'évasion fiscale, et c'est son sens le plus fréquent et aussi le plus étroit, désigne l'habile manipulation des lois fiscales qui permet de se soustraire à certaines obligations en la matière.

Ainsi, « *Si le plus souvent, la fraude fiscale, conçue strictement comme une infraction à la loi, se distingue de l'évasion fiscale, définie comme utilisation habile des possibilités offertes par la loi, cette limpide distinction s'obscurcit au point de s'effacer quand des divisions secondes sont introduites entre la fraude légale et la fraude illégale, l'évasion licite et l'évasion illicite. Le terme « évitement » finit d'ailleurs par être utilisé pour désigner l'évasion fiscale licite !* ». ⁽¹⁾

À ce terme, Jean-Pierre BRARD ⁽²⁾ attribue également les synonymes suivants : gestion fiscale, optimisation fiscale. Alors, doivent être dissociées l'évasion admise de l'évasion refusée. À ce propos, lorsque l'entreprise a recours à des moyens légaux qui visent l'optimisation fiscale (régimes dérogatoires, niches fiscales de types crédits d'impôt, réductions d'impôt, exonérations...), l'évasion fiscale n'est pas considérée comme illégale mais elle est, pour le moins, considérée comme immorale car elle consiste, pour l'entreprise, à élaborer une stratégie d'évitement de l'impôt qui génère un manque à gagner pour l'État. ⁽³⁾

L'individu peut se soustraire, de plusieurs manières, des champs d'attraction de la loi fiscale. Soit le contribuable prend connaissance d'un régime fiscal favorable et en bénéficie, compte tenu de son activité, soit il adapte son activité notamment en s'abstenant de réaliser l'acte taxable. Mais il peut également tenter de profiter des lacunes de la législation fiscale nationale.

La recherche des régimes de faveur en matière fiscale suggère, également, que les contribuables peuvent utiliser les divergences existantes entre les systèmes fiscaux de différents pays. Elle se ramène alors à l'habileté fiscale et au choix de la voie la moins imposée ⁽⁴⁾.

C'est précisément là qu'une divergence intervient entre les auteurs quant à la légalité de cette dernière forme d'évasion. En conséquence, nombre d'auteurs font la différence entre l'évasion légale ou légitime et l'évasion illégale. Ces trois sens de l'évasion fiscale sont le produit

(1) Loïc CADIET., « *Regards sur la fraude fiscale* », *Travaux et recherches, Economica*, 1986, p.13.

(2) Jean-Pierre BRARD, « *La fraude et l'évasion fiscales* », *Rapport d'Information Assemblée Nationale de France*, n°1105.

(3) Michelle GRAZIANI, « *Le devoir de loyauté : contrainte ou opportunité ?* », 2016, in <http://www.creg.ac-versailles.fr>

(4) Bernard NAVATTE, « *La fraude et l'habileté en droit fiscal* », *Recueil Dalloz*, 1951, chroniques XX.

de l'histoire car le phénomène a évolué, pris de l'ampleur et est donc devenu plus difficile à cerner. Elle est avant tout une manifestation de la fuite devant l'impôt. ⁽¹⁾

Le critère de légalité est parfois insuffisant pour départager des comportements extrêmement proches. Que la fraude constitue un « acte délictueux » alors que l'évasion peut consister en une utilisation « abusive » des lacunes du système fiscal semble fragiliser le critère de différenciation qu'est l'infraction. Dans ce contexte, Paul-Marie GAUDEMET, l'évasion consiste à « éluder l'impôt en tournant intentionnellement la loi fiscale mais sans la violer ». Cet auteur répertorie trois procédés d'évasion, à savoir l'abstention, matérialisée par le fait de ne plus réaliser une activité taxable en vue d'échapper à l'impôt afférent à cette action, l'exploitation des failles du droit fiscal dans le cadre du libre aménagement du patrimoine, et le renoncement de la loi à appréhender certaines matières. ⁽²⁾

Dès lors il faut distinguer deux ensembles de comportements dont, ceux qui méritent sanction. Or : « 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 imprécis ». ⁽³⁾

En effet, les comportements illicites caractérisés par un manquement à une obligation fixée par la loi fiscale peuvent résulter soit d'une fraude caractérisée soit d'une erreur, ce qui constitue les deux extrêmes du continuum. C'est ici le caractère intentionnel de l'acte qui permet de dissocier celui de ces comportements qui subira plus que des *pénalités - réparation*, des *pénalités - sanctions*. En effet, l'erreur est commise en toute bonne foi par le contribuable, alors que le comportement de fraude inclut une mauvaise foi avérée. Déterminer un fondement à cette mauvaise foi permet alors de trancher. Ce révélateur objectif est constitué de la nature même de l'infraction. ⁽⁴⁾

Cependant, l'erreur trouve sa place entre l'évasion et la fraude fiscale mais « Dans une telle approche, le droit et la morale s'entendent finalement pour ne condamner qu'une catégorie de manquements considérés comme particulièrement graves ». ⁽⁵⁾

(1) Cécile BAZART, « La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables », thèse pour le doctorat, université Montpellier I, p 14.

(2) Damien JOUSSET, « L'emploi des présomptions dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales », Thèse de Doctorat, 2016.

(3) Jean-Claude MARTINEZ, « La fraude fiscale », Presses Universitaires de France, Paris, 1990.

(4) Cécile BAZART, *op.cit.* p15.

(5) Michel BOUVIER, « Introduction au droit et à la théorie de l'impôt », L.G.D.J., 2ème Ed, Paris. P148, 1998.

« En somme, la **FRAUDE** est une **Violation** du droit, **L'ÉVASION** est un **Abus** de droit ». ⁽¹⁾

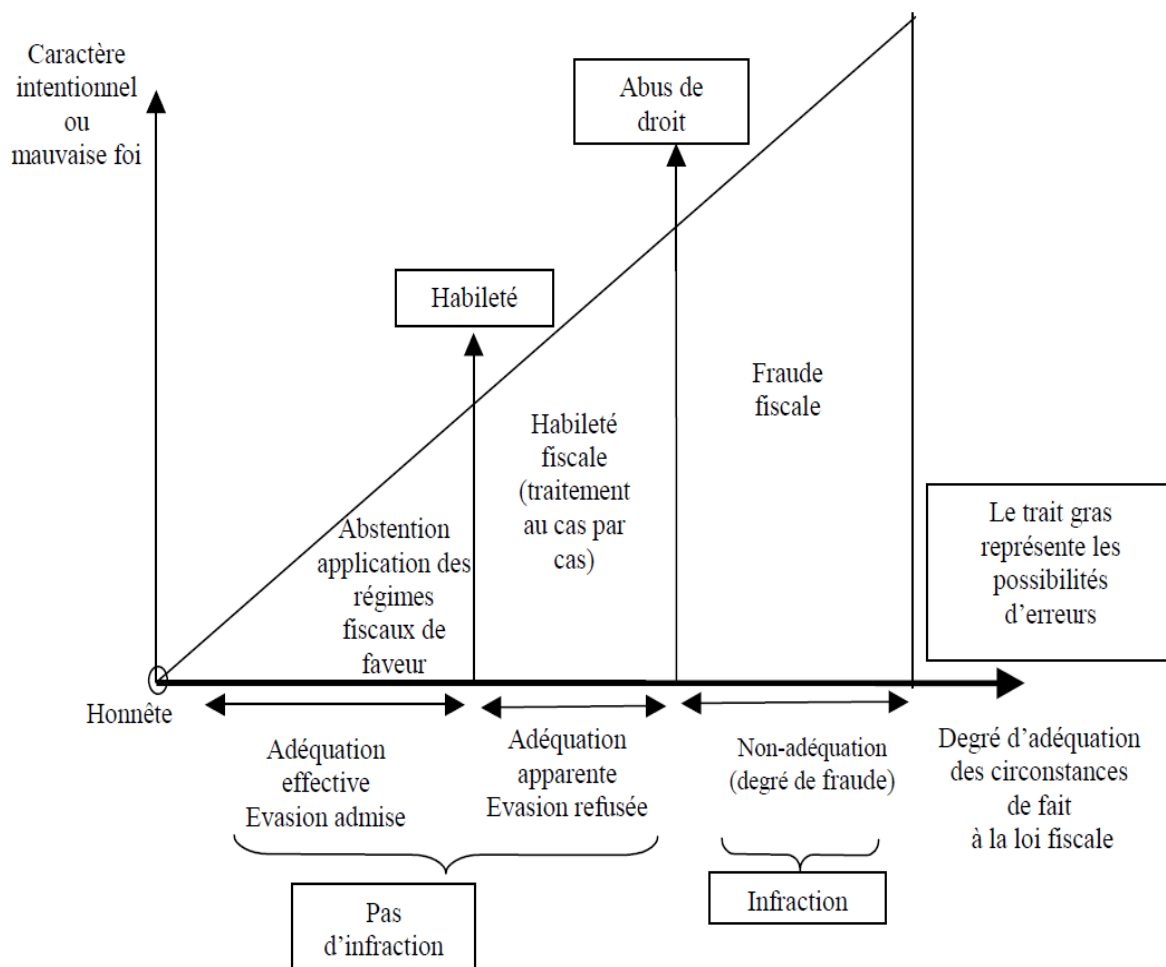


Figure N° 02 : De l'honnêteté à la fraude un continuum de comportements. ⁽²⁾

« 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 fiscales ». ⁽³⁾

(1) Pierre LEVÎNE, « La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en présence et en l'absence de conventions fiscales internationales ». Paris LGDJ, 1998.

(2) Cécile BAZART, *op.cit.* p17.

(3) André BARILARI, Robert DRAPÉ, « Lexique fiscal », Deuxième Edition, Dalloz, Paris, 1992, p80.

Sous Section 4. Les formes de la fraude fiscale :

La fraude fiscale prend plusieurs formes, mais on peut citer les deux formes les plus courantes : la fraude simple et la fraude qualifiée.

§.1. La fraude simple

« Elle se définit comme toute action ou omission commise de mauvaise foi pour se soustraire à l'impôt ». ⁽¹⁾ Il faut la distinguer de l'erreur, cette dernière est « une irrégularité, une inexactitude ou une omission commise de bonne foi et sans intention délibérée de fraude ». ⁽²⁾

Il appartient aux services fiscaux de réunir tous les éléments d'information ou d'appréciation utiles pour établir que l'intéressé ne pouvait normalement ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées, pour rejeter la présomption de bonne foi, et établir la fraude simple.

La pratique de cette fraude très répandue est matérialisée par l'omission de déclaration de tout ou partie des éléments d'assiette ou de la matière imposable, soit des produits, des biens, des services ou revenu ou capital. C'est le défaut de dépôt de déclaration, la non déclaration d'un revenu ou d'un gain ou la non inscription en comptabilité d'une vente, ou vente sans facture, ou bien la majoration des charges ou inscription des charges fictives.

La fraude simple traduit une simple répression fiscale, sans sanctions pénale avec applications de majorations et amendes prévues par les différents codes fiscaux.

§.2. La fraude caractérisée (qualifiée) :

La fraude fiscale qualifiée résulte de manœuvres frauduleuses établissant la volonté de se soustraire à l'impôt.

1. **L'omission volontaire de déclaration** : ce qui implique nécessairement la mauvaise foi du contribuable. Et cela doit se passer dans le délai prescrit par la loi pour la déclaration. ⁽³⁾

(1) Jean Claude MARTINEZ, *op.cit.*p.89.

(2) Didier MARCHÂT, « Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise », édition L'hermès, 1994.p.320.

(3) Francis LEFEBVRE, « MEMENTO », édition FRAICIS LEFEBVRE, 2000, p.628.

2. La dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt (ou soustraction d'impôt)

2.1 Perte financière pour la collectivité publique

2.2 Illicéité du comportement du contribuable

2.3 La faute du contribuable :

- ✓ En cas de déclaration préparée par un représentant contractuel ;
- ✓ Lorsque le contribuable est une personne morale.

2.4 Le lien de causalité entre le comportement du contribuable et l'atteinte aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique.

3. La passation délibérée des écritures fictives ou inexactes dans les livres comptables. ⁽¹⁾

3.1 L'inexactitude du contenu des comptes.

3.2 Distribution de bénéfices dissimulés (prestations appréciables en argent), créance en restitution et inexactitude des comptes.

4. L'émission de fausses factures

4.1 La réalisation d'opérations d'achats et de ventes sans facture de marchandises, quel que soit leur lieu de détention, de stockage et d'entreposage ;

4.2 La délivrance de factures, bons de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations réelles. ⁽²⁾

5. L'opposition à l'action de l'Administration des impôts

6. L'incitation du public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt

7. Les formes de fraude fiscale spécifiquement internationales

7.1 La majoration du prix d'achat à l'étranger

7.2 La minoration des prix de vente à l'exportation

7.3 Le transfert de bénéfices par majoration ou diminution du chiffre d'affaire ou des charges

7.4 La rémunération des services fictifs

⁽¹⁾ Article 36 CPF.

⁽²⁾ *Idem.*

Sous Section 5. Les manifestations de la fraude :

La fraude est un phénomène complexe, dans le temps et l'espace ses formes varient. Autrement dit, les manifestations de la fraude, techniques ou sociologiques, sont aussi diverses que les causes qui les expliquent.

§.1. *Au niveau des activités :*

1.1. Achat et vente sans factures :

- Cette situation est constatée au niveau de tous les circuits de distributions (importation, distribution en gros, commerce de détail...);
- Une opacité des transactions commerciales et des circuits de distribution ;
- Une aggravation de la concurrence déloyale par rapport aux commerçants loyaux ;
- Une grande fraude en matière de **TVA** qui n'est pas réservée au trésor public.

1.2. L'utilisation des prête-noms, localisation des registres de commerce et la prolifération des productions :

Cette grande masse de « faux commerçants » va aggraver :

- L'existence de registres de commerce fictifs en circulation ;
- L'existence de contribuables non localisés ;
- La difficulté de cerner les redevables réels.

1.3. Montages juridiques et financiers douteux :

- La création de « sociétés taxis » ou de sociétés fictives ;
- L'utilisation de sociétés écran, dont l'activité n'est pas cohérente avec l'objet ou dont le siège social est situé dans un État qui n'a pas conclu de convention permettant l'accès aux informations bancaires, ou à l'adresse privée d'un des bénéficiaires de l'opération suspectée ;
- La réalisation d'opérations financières incohérentes au regard des activités habituelles de l'entreprise ;

- La progression forte et inexplicée, sur une courte période, de sommes créditées sur les comptes nouvellement ouverts ou jusque-là peu actifs ;⁽¹⁾
- Mobilité des commerçants par la transformation juridique et géographique.

1.4. Les détournements des avantages fiscaux

Octroyés par l'administration fiscale dans le cadre des régimes privilégiés. Cette situation est visible en matière de **TVA** où les opérateurs économiques bénéficient d'un régime de franchise de taxe.

1.5. L'existence de marchés informels ou de non droit⁽²⁾ :

Sur l'ensemble du territoire national où des quantités importantes de marchandises et d'argent sont échangées.

La contrainte envahissante du secteur informel devient une préoccupation qui confine au crédo tant pour les opérateurs publics que pour les opérateurs du secteur privé tellement elle a des conséquences dévastatrices sur ce qui reste de tissu économique et d'emploi structuré⁽³⁾.

§.2. *Au niveau des revenus*

Un marché immobilier spéculatif et non transparent qui donne lieu à des transferts de revenus importants à l'occasion des cessions de biens immobiliers et à des sous-déclarations systématiques. La réalisation d'une transaction immobilière à un prix manifestement sous-évalué, la baisse considérable des droits d'enregistrement et de l'impôt sur la plus-value n'a eu aucun impact sur le comportement frauduleux des contribuables.

À cela s'ajoutent des revenus tirés de la location de biens immeubles (villas, résidences) à des étrangers (sociétés étrangères, diplomates...) avec une grande minoration en termes de déclaration.

Les signes extérieurs de richesse - train de vie, voitures de luxe, voyages d'agrément fréquents à l'étranger, patrimoine, cérémonies et fêtes coûteuses- sont soumis à des contributions fiscales disproportionnées par rapport aux revenus réels.

(1) Philippe DOMINATI, Éric BOCQUET, « Au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales », Rapport, Sénat, 201-2012, pp 138-139.

(2) Il y a lieu à préciser que la loi de finances pour 2006 a étendu la notion de manœuvres frauduleuses au marché informel.

(3) Conseil National Économique Et Social « Projet de rapport sur la conjoncture économique et sociale du premier semestre 2000 », 2000.

Enfin, les contribuables exerçant les professions libérales (notaires, médecins spécialistes, avocats et architectes..) souscrivent des déclarations de revenus minorés malgré l'importance de leurs clientèles.

Sous Section 6. Conséquences de la fraude fiscale :

La fraude fiscale apparaissant comme une limite au pouvoir d'imposer et contrariant la collecte des ressources étatiques, constitue un sujet d'inquiétude pour les gouvernements à divers niveaux :

- ✓ Sur un niveau financier, la fraude génère une perte de ressources pour le budget général de l'état, et grève les capacités des gouvernements à faire face à leurs dépenses;
- ✓ Sur un niveau de justice et d'équité, la fraude fiscale contrarie la répartition équitable du fardeau du financement public entre les contribuables en accroissant la charge de ceux qui demeurent honnêtes ;
- ✓ Sur un niveau politique, la fraude fiscale contrarie en quelque sorte la légitimité du pouvoir par le refus de l'impôt. ⁽¹⁾

Le caractère immoral de la fraude fiscale n'est plus à démontrer. Ses conséquences sur le plan économique et social sont très importantes. C'est au niveau des conséquences qu'on s'aperçoit aisément des effets nocifs de la fuite devant l'impôt.

§.1. Sur le plan national :

1.1. La diminution de rendement :

En effet, le gouvernement subit des pertes de revenus énormes. Ces pertes touchent directement son niveau d'endettement et influencent sa capacité d'offrir des services et de financer des programmes qui répondent aux besoins de notre société, en constante évolution.

Par ailleurs, l'État pour mener à bien sa mission qui est celle de satisfaire le besoin d'intérêt général, a besoin des moyens et la fraude fiscale constitue un frein. Elle compromet « l'équilibre budgétaire » de nombreux États en réduisant les dépenses collectives.

(1) Aïcha BELMANÇOUR, « La fraude fiscale au Maroc », Thèse professionnelle, Université de Toulouse, Novembre 2008, p 2.

1.1.1. Les conséquences budgétaires :

Lorsque l'on tente d'apprécier les répercussions de la fiscalité, il faut d'abord admettre que sa principale raison d'être est de procurer aux administrations publiques les ressources nécessaires pour financer leurs programmes de dépenses. Il convient donc de mettre en regard les incidences " éventuellement nocives " de la fiscalité et les effets bénéfiques des dépenses budgétaires.

Malheureusement, la fraude fiscale entraîne un manque à gagner dans les rentrées budgétaires de l'État et des collectivités territoriales concernées. Sur la base du principe simple selon lequel ce qui aurait été fraudé par les uns finira par être payé par les autres, la fraude fiscale est une des causes des déficits publics qui conduisent les États à maintenir une dette publique, laquelle sera pourvue par le recours à des emprunts. La réduction des dépenses publiques opérée par les gouvernements libéraux porte prioritairement sur les dépenses sociales, les services publics, les outils de solidarité et de redistribution.

Pour compenser, l'État est appelé à réduire les dépenses compressibles (les dépenses d'investissement ou d'équipement) ou chercher d'autres moyens financiers comme par l'augmentation des taux d'impositions ou encore par la création de nouveaux impôts.

Cette pratique pousse, évidemment, les contribuables honnêtes à commettre des manœuvres frauduleuses pour ne plus supporter une contribution beaucoup plus importante que celle qui devrait normalement leur incomber. La soustraction d'impôt suppose, objectivement, une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant d'impôt qui résulte d'une taxation. Il y a là une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée, et le dommage correspondant est égal à la différence entre le montant de l'impôt qui a été fixé dans la décision arrêtant définitivement la taxation, et le montant qui aurait été dû dans le cas où le contribuable n'avait pas violé ses obligations. L'élément objectif à la base de la soustraction d'impôt est en fait très proche de la notion de dommage en matière de droit des obligations, c'est-à-dire qu'elle correspond à une « diminution de patrimoine ».

Pour que l'élément objectif de l'atteinte portée aux intérêts financiers de la collectivité soit réalisé, il faut bien qu'il y ait une personne assujettie et un élément imposable au pays. La soustraction d'impôt renvoie donc à l'ensemble des dispositions qui déterminent les personnes assujetties et les éléments imposables ; ces dispositions doivent être examinées, à titre de

question préalable, pour savoir s'il y a effectivement une atteinte portée aux intérêts pécuniaires de la collectivité publique concernée.

1.1.2. Favorise les méfaits économiques :

L'existence et la croissance de la fraude fiscale soulèvent de nombreuses inquiétudes. D'abord, celle-ci peut fausser les statistiques officielles permettant d'évaluer les conditions socio-économiques des personnes et des ménages (taux de chômage, taux de pauvreté, PIB..). Ainsi les statistiques sur le nombre de chômeurs peuvent cacher une fraction inconnue d'individus qui, en fait, travaillent au noir et gagnent un revenu de travail.

De tels biais dans les statistiques peuvent conduire à des diagnostics erronés et éventuellement à des politiques inappropriées. Selon certaines analyses, l'ampleur de la récession du début des années 90 aurait été surestimée, en raison du développement parallèle de l'économie souterraine.

La fraude fiscale change aussi l'affectation des ressources à la production des biens et services dans l'économie. Ainsi, on peut considérer la présence de la fraude fiscale comme un effet pervers découlant de l'intervention publique en matière de fiscalité, de transferts sociaux et de réglementation. Par exemple, lorsque le gouvernement hausse un taux de taxation pour accroître ses recettes fiscales, il modifie les incitations économiques.

En effet, les personnes sont incitées à changer leurs comportements de façon à réduire leur contribution au financement de cette recette additionnelle, et ce, sans égard à la productivité sociale de ces nouveaux choix. Le travail au noir constitue un des moyens choisis par certains pour diminuer leur fardeau fiscal. Mais cette décision peut cependant s'avérer coûteuse pour l'ensemble de la société. Elle conduit ainsi à une réaffectation des ressources vers les secteurs où il est plus facile de frauder le fisc (rénovation, garde d'enfants, entretien domestique, services professionnels..) au détriment d'autres secteurs où il est très difficile de s'adonner à une telle activité sans être contrôlé par le fisc.⁽¹⁾

(1) Bernard FORTIN, « Les enjeux de l'économie souterraine », CIRPÉE, Working Paper 02-07, p.04.

Dans une économie de marché, la fraude fiscale porte atteinte au libre jeu de la concurrence. En effet, il y a des entreprises subissant une concurrence déloyale parce qu'elles sont respectueuses de la loi et conscientes de leurs responsabilités sociales.

La fraude fiscale conduit donc à des distorsions de concurrence entre les « acteurs économiques ». Une entreprise qui évite en grande partie l'impôt sera encore plus performante et concurrentielle par rapport à une autre entreprise, par exemple du même secteur, qui ne disposera pas des mêmes possibilités de se soustraire à l'impôt.

De plus, la fraude fragilise les entreprises, décourage les efforts tendant à élever la productivité et les rendent vulnérables et inaptes à se développer. « L'entrepreneur qui devait pouvoir augmenter son revenu par des méthodes perfectionnées de production et de gestion hésite à agir par cette voie, dès le moment où il se rend compte des plus grandes possibilités qui lui offre la fraude fiscale ». ⁽¹⁾

Par conséquent, la fraude fiscale fausse les structures de certaines personnes morales ou physiques tout comme elle contribue à la survie des entreprises marginales.

1.2. Atteinte à la justice sociale :

La fraude fiscale porte atteinte au caractère entre les classes sociales puisqu'elle fausse la répartition équitable des charges publiques et piétine le principe d'égalité de tous devant l'impôt. Elle soulève des enjeux de justice sociale. Le travailleur au noir se comporte un peu comme un passager clandestin : tout en s'accommodant souvent très bien des services publics qu'il consomme, il ne participe pas de façon équitable à leur financement.

L'injustice fiscale est également ressentie par les salariés, qui sont soumis à un impôt qui grève les revenus à la source comme l'IRG. Ce paiement direct, dont le retenu est calculé suivant un barème progressif selon le salaire, est ressenti par ces contribuables comme une injustice à leurs égards, puisqu'ils ne peuvent à aucun moment éluder cet impôt, et supportent le fardeau fiscal plus que les autres contribuables par une surtaxation générale du travail, alors que nous savons tous que les travailleurs ne sont pas bien rémunérés, contrairement aux commerçants qui sont soumis à un impôt forfaitaire, et déclarent eux même leurs impôts.

(1) André MARGAIREZ, « La fraude fiscale et ses succédanés », éd. Margairez, Lausanne, 1970, p.31

1.2.1. Conséquences sociales :

Sur le plan social, la généralisation du phénomène peut engendrer une perte de confiance vis-à-vis de la loi ainsi qu'un affaiblissement de la démocratie. Le principe d'équité horizontale, selon lequel les personnes économiquement identiques devraient supporter le même fardeau fiscal, est violé en présence de fraude.

En effet, deux contribuables identiques ne subiront pas le même fardeau fiscal si l'un travaille au noir alors que l'autre déclare tout son revenu à l'impôt. La fraude fiscale peut, en outre, affecter de façon non souhaitable la répartition des charges fiscales entre les ménages selon les classes de revenus. Il peut ainsi en résulter des problèmes d'équité verticale, principe en vertu duquel une contribution fiscale accrue est exigée des plus riches.

À titre d'exemple, un commerçant honnête qui paye ses droits fiscaux, voit son commerce détérioré et menacé par les vendeurs saisonniers (informels) qui étalent leurs marchandises identiques à sa marchandise, sans payer le moindre sou au fisc ! Cette situation laisse penser que l'administration fiscale est entraînée de pénaliser les contribuables honnêtes, qui se voient injustement imposer.

1.2.2. Conséquences morales

« L'honnêteté est devenue un délit ! ». Il y a des citoyens qui paient pour d'autres. En effet, les particuliers qui respectent les lois voient leur charge fiscale injustement alourdie parce qu'ils doivent compenser pour ceux qui s'adonnent à la fraude.

De part sa conséquence sur le non-respect du principe de l'égalité devant l'impôt, la fraude fiscale augmente la pression fiscale sur les personnes qui paient effectivement l'impôt.

Pour cela, la fraude fiscale peut inciter d'autres contribuables, qui jusqu'ici loyales à leurs obligations fiscales, à se désorbiter en constatant l'importance des charges fiscales qui ne pèsent que sur eux.

« La fraude appelle la fraude »⁽¹⁾, elle déclenche donc une réaction en chaîne entre les assujettis à l'impôt qui aboutira à un relâchement du civisme fiscal.

(1) Maurice LAURÉ « Les distorsions économiques d'origine fiscales », Bruxelles, 1958.

Selon Maurice LAURÉ, la fraude empoisonne l'éthique des affaires : « ...*finit par vicier le comportement des entreprises qui s'y livrent. Comment la confiance indispensable entre les contractants pourrait-elle, en effet, être intacte lorsque sait que son partenaire capable de tenir des écritures fausses pour des motifs fiscaux* ». ⁽¹⁾

1.2.3. L'institution d'une mentalité d'assistée

La fraude fiscale rend les gens paresseux, les gens ne veulent fournir aucun effort pour qu'ils sachent qu'ils seront aidés demain. L'exonération aux impôts octroyée par le gouvernement dans les divers dispositifs ⁽²⁾, comme l'ANSEJ, l'ANDI, le micro crédit ... etc. cette clémence de la loi, rend les entreprises et les promoteurs qui ont bénéficiés de ces dispositifs, indolents et négligents, quand il s'agit du remboursement de leurs impôts, puisque ils ont l'opportunité de ne pas acquitter des obligations fiscales tant que l'exploitation de l'activité n'est pas au point, sans préoccupé des sanctions, infligées par conséquent aux autre contribuables. Ces sanctions vont alors influencer les croyances de ces contribuables en ce qui concerne l'équité.

Dès lors, ils vont chercher le moyen d'être aidés par ces modèles politico-économiques, qui offrent « *le choix de la voie la moins imposée est libre* ». ⁽³⁾

§.2. Sur le plan international

1. Susciter une animosité entre d'une part les États bénéficiaires de la fraude et d'autre part ceux qui supportent le poids de ce phénomène ;
2. Être à l'origine des conflits socio- politiques entre plusieurs États ;
3. Permettre l'installation des structures économiques internationales.

En effet, la diversité des systèmes fiscaux est le reflet de la diversité même des États, de leur histoire, de leurs richesses, de leurs rapports sociaux. Progressivement, des entreprises ont cherché à optimiser leur situation face à la fiscalité, en usant de cette diversité des lois, puis de la difficulté des contrôles, varie de leur absence totale.

⁽¹⁾ Maurice LAURÉ, *op. Cit*, p. 70.

⁽²⁾ La loi de finance de 2015 a élargie la durée d'octroi jusqu'à 11 ans, (art. 14).

⁽³⁾ Thomas DELAHAYE, « Le choix de la voie la moins imposée », Edition Bruylant, Bruxelles. 1977, p.33.

Section 3. Les causes principales de la fraude fiscale

La lutte contre la fraude fiscale est un exploit, étant donné les formes prises par ce phénomène d'une part, et les techniques et les méthodes utilisées par les contribuables pour contourner la loi d'une autre part. Pour lutter contre ces manœuvres prohibées, nous devons connaître les motifs qui obligent le contribuable à recourir à de tels actes, qui peut être la situation économique déplorable, la carence et l'instabilité des lois, ou l'aspect psychologique et mentale des contribuables qui discernent l'impôt de façon importune. Ces agissements ont ouvert la porte pour le contribuable de frauder et de se débarrasser de l'impôt.

L'accroissement des comportements fiscaux délictueux n'est imputable à une seule cause. Au contraire, il peut fort bien être une des conséquences d'une accumulation de motifs et de frustrations ressentis ou appréhendés. Il serait hasardeux de se risquer à les citer ou à déterminer laquelle des causes est la plus pratiquée ou la plus déterminante. On peut cependant citer pèle mèle (et sans que cela ne soit exhaustif) *l'inadaptation* du système fiscal, le *refus* des contraintes (dans le sens du caractère obligatoire ou contraignant de l'impôt), *l'idéologie* (certaines théories vont jusqu'à nier à l'État la faculté de diriger "la vie" des hommes et des femmes qui composent un pays), *l'antiétatisme* (à ne pas confondre avec l'idéologie), les *mentalités*, le *goût du risque*, la *conjoncture* économique, la *pression fiscale* ou même *l'appât du gain* ⁽¹⁾.

À ce propos, Lucien MEHL et Pierre BALTRAME ⁽²⁾ ont écrit que le comportement du contribuable dépend de multiples facteurs, entre autre, de son milieu social et professionnel, et des conditions d'assujettissement à l'impôt. Ils ont ajouté qu'à la source des comportements frauduleux se trouve un appauvrissement marqué du sens du devoir fiscal, ce serait donc un problème de valeur et un problème de société. ⁽³⁾

Toutefois, faute de comprendre les causes et les agissements de la fraude fiscale, l'administration fiscale peut s'inventer des stratégies inappropriées pour lutter à bien contre cette calamité, comme si donner un traitement sans connaître les symptômes !

(1) Michel BOUVIER, « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt » ; LGDJ ; 7ème éd ; 2005, 154.

(2) Lucien MEHL, Pierre BALTRAME, « Science et technique fiscale » ; Paris, PUF, 1984, p 754.

(3) Pierre-P. Tremblay, Guy Lachapelle, « Le contribuable : Héros ou malfaiteur » ; Presse de l'Université du Québec, 1996, p 09.

Sous Section 1. Causes liées au système fiscal.

L'importance des catégories d'impôts et les obligations déclaratives auxquelles sont assujetties les contribuables, ainsi que le respect de la contexture fiscale (crédules et régimes) sont rebutantes. Pour les fiscalistes, la complexité réside dans le caractère pragmatique du droit fiscal et les objectifs de politique économiques. ⁽¹⁾

L'armada des textes fiscaux et leur éparpillement complexe incitent de plus en plus le contribuable à résister à l'impôt. L'imperfection de la loi fiscale réside dans l'instabilité, l'accumulation et de l'indigestion des textes qui régissent le système fiscal, à qui se trouve confronter le contribuable, d'où une variété d'impôts, de taux et autres notions fiscales souvent techniques et comptables.

Cette multiplication des textes naît du fiscalisme qui a pour but le développement de l'interventionnisme étatique dans tous les domaines.

De même, l'instabilité du système fiscal contribue à l'inacceptation des impôts nouveaux, par le contribuable en essayant de s'enfuir, ce que le doyen George RIPERT rappelait en 1944, en préface de l'ouvrage de Gaston LEROUGE sur la fraude fiscale « *le respect de la loi repose sur sa permanence et sa généralité* ». ⁽²⁾

André BARILARI, a également déclaré que « *il est certain qu'un impôt ancien et stable, même complexe et injuste est souvent mieux accepté qu'un impôt nouveau et mouvant* ». ⁽³⁾

§.1. L'inadaptation du système fiscal

Il est souvent reconnu que le système fiscal Algérien demeure très fortement inégalitaire comme celui d'autre pays en voie de développement, par l'existence de plusieurs distorsions fiscales entre les entreprises opérant dans le même secteur d'activité.

Il faut aussi souligner qu'aux inégalités mises en place par la loi fiscale s'ajoutent les 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 délibérément pas mises en place.

(1) Mohamed BELMOKHTAR, *op.cit*, p 385.

(2) Charles ROBBEZ-MASSON, « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », éd. LGDJ, 1990, P. 52.

(3) André BARILARI, *op.cit.*, P. 84.

De plus, la complexité des opérations de paiement des prélèvements peut peser sur l'attitude du contribuable par rapport à ses obligations fiscales à plusieurs niveaux :

- ✓ L'exécution des obligations fiscales, au-delà de l'impôt effectivement acquitté, fait supporter aux contribuables un certain nombre de coûts. Ces coûts comprennent le temps nécessaire pour se conformer aux formalités, les frais encourus parce qu'il faut, le cas échéant, faire appel à un comptable et les coûts indirects qui découlent de la complexité de la réglementation fiscale ;
- ✓ Par ailleurs, la complexité du système fiscal, et notamment l'existence de multiples régimes et mesures dérogatoires, peut contribuer à créer des opportunités de fraude ;
- ✓ Enfin, de façon plus indirecte, la complexité peut générer un sentiment d'injustice et d'arbitraire chez les contribuables, ce qui influera négativement sur leur comportement fiscal. ⁽¹⁾

1.1. La sécurité juridique en matière fiscale est encore faible

« *L'administration se doit d'offrir davantage de sécurité juridique à ses usagers* ». Aujourd'hui, cette exigence fait l'unanimité. Certains l'érigent même, avec la confiance légitime, comme un principe de rang constitutionnel regrettant presque le culte de la légalité, la prééminence de la loi. Cela étant, l'articulation de ces principes, leur coexistence et leur bon usage, seul garant de leur respect, requièrent parfois de rappeler chacun à ses obligations, mais aussi à ses limites.

Olivier FOUQUET ⁽²⁾ dans son rapport consacré au sujet de la sécurité juridique, rappelle la définition donnée par la Cour de justice des Communautés européennes dans les termes suivants : « *le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités* ». L'annonce et, surtout, la stabilité de ces règles permettent aux contribuables d'évoluer dans un environnement juridique à l'abri des aléas et de revirements affectant les règles énoncées. ⁽³⁾

(1) Le Conseil des prélèvements obligatoires, « *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle* », France, 2007, P12.

(2) Président de la Section des finances du Conseil d'État français.

(3) Jacques BUISSON, « *La sécurité fiscale* », éd L'HARMATTAN, 2011, pp 13-15.

De ce fait, la revendication la plus courante en matière de sécurité fiscale concerne la stabilité de la norme. Cette exigence est légitime : la stabilité de l'environnement législatif et réglementaire est un élément important de la visibilité à moyen terme de tous les agents économiques et donc, du bon développement de leurs activités. Mais cette stabilité ne se confond pas avec l'immobilisme : à cet égard, l'adaptabilité dont fait preuve le droit fiscal conduit parfois à des modifications trop fréquentes. Le débat est plus vif encore concernant la possibilité pour le législateur de prendre, dans le domaine fiscal, des dispositions rétroactives, dont certaines apparaissent comme des menaces pour la sécurité fiscale.

La rétroactivité de la loi fiscale, encore trop fréquente, peut apparaître choquante. Aussi bien sur le plan de la sécurité juridique que sur celui de l'efficacité économique, les contribuables doivent connaître exactement le montant des impositions auxquelles ils peuvent s'attendre afin de contracter des engagements en toute connaissance de cause. C'est une des conditions essentielles de l'État de droit et un des aspects de la concurrence que se livrent les différents pays pour attirer et retenir l'activité. ⁽¹⁾

De cet état des lieux, il résulte des situations paradoxales où l'action de l'administration fiscale est le plus souvent dans l'irrégularité vis-à-vis des contribuables. Dans ce sens, il est reproché à l'administration fiscale de prendre des actes, non pas contraires à la loi (l'acte ne sera donc pas considéré comme nul, et son annulation ne pourra être obtenue en s'adressant au juge), mais des actes entachés d'irrégularité et non conformes à la loi par la prééminence accordée aux textes réglementaires et autres instructions et circulaires d'application excessives. Se pose alors la question de l'efficacité de la réclamation non judiciaire, d'autant plus que dans la plupart des cas, l'administration fiscale, "*même dans l'irrégularité impose ses positions aux contribuables*". D'où l'impact négatif sur la gestion des dossiers fiscaux et les contentieux vont en s'amplifiant.

En abusant de son pouvoir discrétionnaire, l'administration fiscale est quelque fois aussi dans le non-droit vis-à-vis des contribuables, lesquels sont alors victimes de défaillances multiformes. Nous citerons à titre d'exemple la bureaucratie tatillonne pour le retard inexplicable dans la délivrance des documents tels que les extraits de rôle, les obstacles liés à la mauvaise

(1) Conseil des impôts, « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », XXe rapport au président de la République française, pp 68-69.

gouvernance dans le cas des avis de paiement répétitifs renfermant des erreurs matérielles (le double emploi), l'application des sanctions fiscales (pénalités) de façon systématique, le non-respect quelque fois des procédures et élaboration des redressements justifiés (par une tricherie) mais néanmoins abusifs. ⁽¹⁾

Il faut noter aussi que notre législation fiscale, composée de cinq codes fiscaux, comprenant plus de 1826 articles est devenue, par l'effet des multiples mesures circonstanciées, très complexe, lourde et indigeste. Sans publicité et vulgarisation adéquate, elle est restée largement méconnue des citoyens mais aussi d'une grande partie de l'administration fiscale chargée de l'appliquer. En effet, à chaque loi de finances des aménagements ont été apportés à la législation fiscale qui l'ont compliquée davantage et l'ont rendue difficile à gérer aussi bien pour le contribuable que pour l'administration.

Plus grave, certaines dispositions ont été prises par d'autres textes législatifs que les lois de finances, éparpillant ainsi les dispositions fiscales qui se retrouvent noyées dans l'armada de textes juridiques de l'Algérie indépendante, souvent introuvables faute de recueils adéquats ou contradictoires les uns par rapport aux autres.

Ce manque d'harmonie et d'unité a conduit le législateur dès 1984 à mettre en place la loi n° 84-17 du 7 Juillet 1984 relative aux lois de finances dans laquelle il limite le champ d'application des dispositions fiscales aux lois de finances. Cette situation de désordre de la législation fiscale a persisté jusqu'à la veille de la réforme fiscale. ⁽²⁾

1.2. L'intelligibilité et la conséquence d'interprétation des textes législatifs

La sécurité juridique s'exprime à travers l'intangibilité de l'acte administratif qui engage l'administration et sa non-rétroactivité qui permettent de stabiliser l'environnement juridique d'un contribuable de bonne foi qui a pris soin de solliciter sur l'interprétation d'un texte fiscal avant de le mettre en œuvre. Qu'il suive ou non la position qui lui a été formulée, le contribuable

(1) Hamid HAMIDI, « Cours de fiscalité de l'entreprise », Faculté de droit et des sciences politiques Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012, pp 80-81.

(2) Mohamed Abdou BOUDERBALA, « La réforme fiscale en Algérie », in <http://www.eldjazaircom.dz>.

doit être fixé, en toute hypothèse, sur l'interprétation que fera l'administration fiscale de sa décision de gestion. ⁽¹⁾

Cependant, la doctrine administrative peut être préjudiciable au contribuable avec ses interprétations qui débordent parfois les textes originaux, elle l'est encore plus quand le contribuable se trouve astreint à subir les changements éventuels de cette dernière.

En effet, et sur un plan éthique, il serait éminemment injuste que l'administration, ayant interprété une disposition fiscale dans un sens déterminé puis la modifiant, puisse faire subir aux contribuables les conséquences de son changement d'interprétation. Et la sécurité en matière fiscale serait gravement affectée si ceux-ci n'étaient pas assurés d'être traités conformément à la doctrine en vigueur à la date des opérations qu'ils concluent. ⁽²⁾

Et par conséquent, un contribuable qui s'est organisé financièrement conformément à une interprétation donnée, peut subir un changement de cette dernière qui bouleversera toutes ses décisions précédentes devenant ainsi non conforme à la nouvelle interprétation. Le contribuable peut donc se voir réclamer des suppléments d'impôts en vertu de cette dernière.

Dans ce contexte, le professeur Habib AYADI a dénoncé cette pratique en écrivant : « *il est choquant de voir un contribuable qui a organisé sa situation financière et fiscale en fonction d'une interprétation donnée d'un texte par l'administration, imposé plus sévèrement selon une nouvelle interprétation émanant de la même administration* ». ⁽³⁾

Cette pratique ne provoque pas seulement des répercussions d'ordre financier mais peut aussi obstruer les prévisions les plus importantes pour le développement des entreprises tel que les possibilités d'investissements futurs, de crédits...ce qui nuit bien sûr à l'économie tout entière du pays.

Bien que le changement de la doctrine à travers des notes communes rectificatives ou totalement remplaçantes, constitue une atteinte directe à la sécurité fiscale du contribuable, aucune protection législative n'a été instituée dans ce sens.

(1) Jacques BUISSON, *op.cit.*, p 19.

(2) Michel BOUVIER, « Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt », LGDJ, 5ème éd, 2003, p 182.

(3) Habib AYADI, « Droit fiscal », 1989, Tunis, P. 222.

L'observation du droit fiscal nous rend perplexe et inquiet à l'égard du principe de sécurité juridique qui se trouve souvent remis en cause en faveur de l'intérêt financier du trésor public.

De ce fait, notre système fiscal apparaît donc, encore perfectible en matière de sécurité, ce qui engendre sûrement des conséquences indésirables à l'égard du comportement du contribuable face à l'impôt. ⁽¹⁾

§.2. *La faiblesse de l'administration fiscale :*

« Une administration des finances qui ne sait pas collecter l'impôt est un indice irréfutable d'une fragilité de l'État ».

L'extension démesurée des prérogatives de l'administration fiscale, et son déphasage par rapport au nouveau contexte économique national et mondial, est toujours cité comme l'une des causes de la fraude fiscale. En effet, il s'agit ici de la faiblesse de l'administration dont on ne comprend pas pourquoi elles n'ont pas été corrigées d'autant plus que l'Algérie a opté pour l'économie de marché depuis près de vingt ans.

2.1. L'héritage d'anciens modes de gestion

On s'inspirant des mots du Coran : « Nous faisons ce que nos aïeuls le font », même si leurs ancêtres ont tort ! renvoi à l'idée de la bureaucratie, idéal-type décrit par Max Weber, assise sur une légitimité de type légal-rationnel et sur des valeurs collectives : pour mettre en œuvre le principe d'égalité des citoyens devant la loi et d'égal accès de tous au service public, ces organisations publiques traitaient tous les demandeurs quelle que soit leur condition, de manière uniforme et le plus anonymement possible. Il est difficile de démêler les propagandes circonstanciées de la subversion des anciens modes de fonctionnement bureaucratique. Cette organisation qui a été efficace n'est plus adaptée à la société moderne. Il paraît évident qu'il ne peut plus y avoir aujourd'hui de « gestion de masse » ni de réponse uniforme. L'administration fiscale se doit d'être réactive et plus « pointue » dans les réponses qu'elle apporte.

(1) Mariem DHOUIB, « La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien », École supérieure de commerce de Sfax, 2004.

Organisée par les textes ou induite par les carences de l'initiative privée, l'absence de concurrence ouverte singularise l'action administrative. Cette situation de monopole ou de quasi-monopole, analysée à maintes reprises par les théoriciens de la bureaucratie et des choix publics, supprime les régulations induites par le marché. Elle rend plus difficile l'adaptation des activités et des structures de l'administration aux données de l'environnement. Il s'ensuit une autonomisation forte des bureaucrates publics et de fréquentes confusions entre la poursuite de l'intérêt général et la défense des corporatismes, paradoxe d'une administration traversée par un perpétuel conflit entre les règles juridiques qui fixent son statut, et leur permanente transgression qui assure les conditions de son fonctionnement.

Pour comprendre les ambiguïtés propres à notre système d'administration, il faut l'appui de la recherche historique et de l'analyse structurale. Le management public doit, en tant que corpus scientifique, s'interroger sur les origines de l'administration et les structures de sa représentation, « *structures latentes, qui permettent seules d'expliquer les relations apparentes* »⁽¹⁾. Le thème rebattu des « résistances au changement » n'a jamais permis de saisir la complexité ni l'intensité du conflit centraliste, sinon de justifier la superficialité de certaines conclusions.⁽²⁾

Les racines profondes de la bureaucratie de notre administration ont, jusqu'à présent, peu intéressé le courant gestionnaire qui, plus que l'étude historique abrupte et délicate, préfère s'en tenir à des conclusions hâtives et commodes.⁽³⁾

2.2. Risque de fracture entre agents et dirigeants

Les anciens gestionnaires de l'administration fiscale, ont tendance à résister au changement, et trouvent une difficulté de s'adapter à une modernisation imposée par les nouvelles organisations. Cette situation crée un risque de fracture entre les hauts fonctionnaires et le reste des jeunes agents. Ce conflit de génération se traduit presque dans tous les établissements par le manque de confiance et une méfiance de part en part, et le sentiment de menace qui se développe à travers le temps.

(1) Claude Lévi-Strauss, « *Anthropologie structurale* », Paris, Plon, 1958, p. 306.

(2) Viriato-Manuel SANTO, Pierre-Éric VERRIER, « *Le Management public* », édition *Que sais-je ?* 3 éd, 2007, pp 06 et 10.

(3) Viriato-Manuel SANTO, Pierre-Éric VERRIER, *op.cit.* p 13.

Ce contexte développe une stratégie de prudence des acteurs qui par crainte de l'ouverture, développent une stratégie de défiance tactique et s'accrochent à l'existant. ⁽¹⁾ Ces impressions sont la plupart du temps d'ordre psychologique où les anciens dirigeants ont du mal à accepter la modernisation même s'ils croient toujours, et les jeunes de leurs parts, trouvent que le mode de gestion au sein de l'administration est archaïque et démodé, et l'instauration de nouveau mode de gestion est indispensable même s'il est difficile à initier, c'est « *agir comme un système immunitaire en ce qu'elle maintient proactivement l'identité du système et s'opposer réactivement aux efforts de changement* ». ⁽²⁾

De plus, l'administration continue de négliger ce problème, source de résistance au changement, malgré l'exigence environnementale pour ce dernier. En effet, l'administration publique, qui a longtemps vécu sous la structure pyramidale où la bureaucratie traditionnelle creuse l'écart et exclut toutes sortes de discussions entre le sommet (émetteur de décisions) et la base (réceptrice et exécutrice de celles-ci), se trouve actuellement partagée entre deux visions contradictoires. La vision de l'ancienne génération basée sur le caractère formel accentuant la rigidité administrative et l'autorité pour renforcer le pouvoir en place, et celle de la nouvelle génération basée sur la flexibilité, l'ouverture et la communication informelle pour renforcer la créativité. ⁽³⁾

Ajoutant à cela, la sophistication croissante des appareils comptables, et des systèmes d'information qui les supportent, constitue aujourd'hui une difficulté supplémentaire pour les anciens employés.

Par ailleurs, ces obstacles vont nourrir le caractère de négligence des agents du fisc de ne pas faire convenablement leurs travail habituel "traquer la fraude fiscale", juste parce que les ordres sont dictés par des ordonnateurs archaïque, qui n'apprécie pas du moins à leurs yeux, les nouveaux modes de gestion et de communication, et considèrent que ces décisions sont une source de mauvaise gestion et de bureaucratie, et indiscutables qui n'acceptent pas un feedback.

(1) Ronald A. HEINER « *Imperfect decision and Routinized Production, Implications for Evolutionary Modeling and inertial technical Change* » Columbia University 1988.

(2) Michel G. BOUGON, John M. KOMOCAR « *Façonner et diriger la stratégie* » in *cartes cognitives et organisations. Les presses de l'Université Laval* cd. Eska 1994.

(3) Hayat BEN SAID, « *Gestion du changement dans l'administration publique en vue de sa modernisation* », école des hautes études commerciales affiliée à l'université de Montréal, avril 2000.

Cette inefficacité est due au manque de visionnaires et à l'incompétence, à l'irresponsabilité ou à la rigidité de certains dirigeants de l'administration publique. Ainsi, toutes les tentatives du changement se heurtent à la résistance venant davantage du sommet que de la base. Avec le changement d'équipes à la tête de certaines directions ou organismes étatiques, la performance devrait nécessairement. L'idée est de ne pas changer les dirigeants juste pour changer, mais plutôt de changer la façon de voir, les pratiques et techniques de gestion, la structure organisationnelle etc., en empruntant les méthodes modernes réussies dans le secteur privé.

2.3. La nature bureaucratique de l'administration fiscale

L'administration publique qui, fidèle à une logique d'exécution des directives de la tutelle, ne peut se développer, s'adapter, se transformer que dans la mesure où cette transformation est politiquement voulue et soutenue. La bureaucratie dans l'esprit Weberien est explicitement « *conçue pour obéir et non pour imaginer* ».

Pour Max Weber, la bureaucratie est légitime parce qu'elle est efficace. Elle est efficace parce qu'elle est rationnelle, impersonnelle et objective, institutionnalisée et repose sur la norme, la règle ou la loi et échappe de ce fait à l'arbitraire humain. Ces principes d'organisation interdisent en fait l'attribution d'un quelconque potentiel innovateur à l'administration fiscale, la modernisation étant synonyme de personnalisation, d'expérimentation et donc d'incertitude et de risque, autant d'éléments incompatibles avec la nature rationalisée, dépersonnalisée et permanente d'une structure bureaucratique. Aussi-y aurait-il lieu en partant de la logique bureaucratique qui suggère selon les thèmes de Michel GROZIER dans le Phénomène bureaucratique « **que le changement doit s'opérer de haut en bas** » de se questionner sur le rôle du fonctionnaire, formé par ailleurs à la discipline et non à l'initiative, dans un contexte de réforme et de modernisation qui appelle à une mobilisation de tous pour la créativité et l'innovation.⁽¹⁾

(1) Abdellatif HAMAM, « L'innovation : un instrument privilégié de modernisation de l'administration publique en Tunisie », *Innov med.*

L'obscur langage juridique utilisé par le fonctionnaire public est, depuis toujours, dans la perception du citoyen, l'élément principal par lequel s'identifie la bureaucratie dans sa connotation négative.

Cependant, l'administration fiscale constitue une entité propre hiérarchisée de manière verticale chaque degré devant rendre compte à l'échelon supérieur, qui de par ses caractéristiques associée à une bureaucratie. Dès lors, les fonctionnaires la composant peuvent être amenés à poursuivre délibérément leurs intérêts propres générant par-là même une perte d'efficacité qui peut gêner l'attribution de recettes supplémentaires, et influencer le résultat final, où l'allocation des ressources au sein de l'administration joue alors un rôle essentiel dans la détermination de son résultat et sur l'importance que peut prendre la fraude dans un pays. ⁽¹⁾

2.4. Complicité lamentable motivée par une mauvaise gestion

Il y a des éléments qui font que l'administration ne soit à même de remplir correctement ce travail. Il s'agit notamment du fait que les vérificateurs des contribuables sont mal rémunérés et travaillent dans des conditions qui laissent à désirer, quelque puisse être le degré de leur conscience professionnelle sont une proie facile à appâter. D'ailleurs, certains agents du fisc sont devenus des conseillers fiscaux auprès des contribuables qui leur allouent un salaire dont l'État est incapable de payer. D'autres qui n'ont pas la possibilité de pratiquer la fraude payante demeure dans la misère et se contente du modique salaire.

À ce titre, nous affirmons que nous sommes ainsi devant une certaine privation de l'intérêt général par ceux-là même dont la mission est d'en assurer une bonne gestion. Cette situation se justifie par le fait que l'État ne se préoccupe pas de l'amélioration des conditions de vie de ceux –là qui constituent le pilier de la mobilisation des recettes fiscales à savoir, les agents du fisc. Pour tout dire, si l'État veut aboutir à une TVA de croissance, il doit bien motiver ses agents, il doit instaurer une équité concernant la politique salariale en vue d'éliminer toute satisfaction et tout mécontentement au travail qui se solde entre autre par des grèves.

Des meilleures conditions de travail peuvent mettre l'agent du fisc à l'abri de toute tentative de corruption à laquelle il fit face. Au lieu d'une rémunération symbolique, l'État doit

(1) Cécile BAZART, « La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables », thèse pour le doctorat, université Montpellier I, p 308.

tenir compte du coût réel de la vie, une prime régulièrement allouée et consistante. On ne peut d'un côté démotiver l'agent et de l'autre côté attendre de lui une rentabilité en termes de mobilisation des recettes.

Autrement dit, la mégestion de la chose publique a provoqué à cet effet des troubles dans l'ordre social entraînant la démotivation des agents publics et conduisant au processus de dysfonctionnement avec comme conséquence, la corruption et autres.⁽¹⁾

Ces entraves alimentent un autre effet qui est le conflit d'intérêt, « *naît d'une situation dans laquelle une personne employée par un organisme public possède, à titre personnel, des intérêts qui pourraient influencer ou paraître influencer indûment la façon dont il s'acquitte de ses obligations et des responsabilités qui lui ont été confiées* ». ⁽²⁾

Le conflit d'intérêts est une situation de fait. Tous dirigeants ou fonctionnaires du fisc, dans le cadre de leurs pouvoirs sont amené à prendre une décision, dans une situation où cohabitent un intérêt général et un intérêt privé, où certains entre eux mettent en place des montages leur permettant de favoriser leurs intérêts personnels au détriment de l'intérêt de l'administration fiscale. Les dérives apparaissent le plus souvent en l'absence de réglementation stricte, ou en cas de carence du contrôle interne.

Cependant, le conflit d'intérêts diffère de la corruption dans la mesure où celle-ci nécessite généralement un accord entre deux parties au moins et le versement d'un pot-de-vin, d'une somme d'argent ou l'existence d'un avantage quelconque. En revanche, il y a conflit d'intérêts lorsqu'une personne est susceptible de pouvoir privilégier ses intérêts personnels au détriment de ses responsabilités professionnelles.

À titre d'exemples, un contrôleur du fisc ou des parents proches de cet agent détiennent une participation de contrôle ou un poste de haut niveau dans l'entité faisant l'objet d'une vérification ou l'une de ses filiales, ou un proche de cet agent est salarié ou chargé d'activités dans une entreprise soumise au régime des sociétés commerciales, ou même si l'agent entretient des relations avec des entreprises, peut susciter des soupçons d'impartialité ou d'intérêt personnel.

(1) <http://www.institut-numerique.org>.

(2) Une définition évoquée dans une recommandation du Conseil de l'Europe et par le Comité de la gouvernance publique de l'OCDE, Recommandation n° R (2000) 10 du Comité des ministres du 11 mai 2000.

2.5. La politique de non transparence

Il est de tradition d'inscrire au budget la lutte contre la fraude fiscale et ce qu'elle rapporte. On indique un chiffre pour prouver à tout le monde que l'on est clairement déterminé à s'y attaquer. Tout cela est certes louable, mais vu le manque de transparence, c'est généralement un coup d'épée dans l'eau.

L'administration fiscale a beaucoup de marge pour accomplir des progrès réels et pratiquer la transparence effective. Un des aspects élémentaires et préalables concerne les statistiques et autres informations. Actuellement, l'administration ne communique pas les chiffres sur les dépenses fiscales, sur les recettes fiscales par catégories de contribuables et par zones, sur le nombre de vérifications accomplies, sur les critères de sélection des dossiers à contrôler et même certaines notes explicatives des textes fiscaux. ⁽¹⁾

Trop de complexité de la législation fiscale n'aide ni à la transparence ni au développement du civisme fiscal. L'obligation de transparence pèse non seulement sur l'entreprise, mais aussi sur l'administration fiscale. Or, il semble que la transparence fiscale est loin d'être suffisamment enracinée. Le fisc accuse les contribuables alors que ces derniers se plaignent, à leur tour, du manque de transparence de la part du fisc. Dans certains cas, la transparence est carrément sacrifiée par des textes et par des pratiques administratives. Pourtant, la transparence est une exigence de bonne gouvernance.

Autrement dit, tout se passe comme si ces domaines étaient scellés par la confidentialité. Or, il suffit de les mettre sur le site du ministère. Plus généralement, la doctrine administrative fiscale doit être rationalisée et rigoureusement contrôlée. La bonne gouvernance à laquelle on est attachée repose sur une information fiable et facilement accessible. La confidentialité est l'ennemi de l'État de droit qui suppose la transparence. ⁽²⁾

Pour y parvenir, l'administration fiscale doit accepter de fournir une désagrégation de motifs de sélection et des résultats, et avoir la volonté délibérée de communiquer – partage d'information (correcte) - dans le respect de la réglementation (secret professionnel, loi relative à la publicité de l'administration). Elle doit intégrer au sein de ses services un outil de gestion

(1) *Expérience personnelle : pour avoir des chiffres de la DGI pour notre étude, il nous a fallu beaucoup d'interventions pour atteindre nos objectifs qui a duré plus de 02 ans (le parcours du combattant).*

(2) Néji BACCOUCHE, « Environnement fiscal de l'entreprise en Tunisie », Faculté de droit de Sfax, 2009, p 12.

transparent et univoque, et croire que la transparence des données, constitue une première voie d'amélioration de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables.

2.6. Difficulté de recouvrement des créances

Il est paradoxal de constater que l'administration fiscale soit perçue comme puissance publique (disposant de prérogatives de puissance publique), et qu'en même temps elle ne puisse pas remplir avec diligence sa mission de recouvrement et de collecte de certains impôts et taxes (comme par exemple la taxe sur le patrimoine) devant financer le budget de l'État, lequel devra financer à son tour la dépense publique et l'investissement public.

Il s'agira donc ici de signaler les incohérences dans le recouvrement des impôts et taxes en mettant l'accent sur la mal gouvernance de l'administration fiscale et les irrégularités constatées vis-à-vis des contribuables et des redevables. ⁽¹⁾

L'intervention judiciaire dans les procédures collectives est destinée à arbitrer les intérêts en présence, à assurer la moralisation de la procédure et à favoriser l'apurement du passif. Or, dans la pratique, la balance judiciaire a tendance à se pencher au profit du débiteur et non des créanciers. En effet, les délais imposés par l'acte uniforme pour les différentes phases de la procédure ne sont toujours pas respectés, permettant à certains débiteurs de bénéficier, sur une durée anormalement longue, de la suspension des poursuites individuelles au détriment des créanciers.

Les difficultés de recouvrement se situent également à d'autres niveaux dont les plus importants concernent l'administration fiscale.

- ✓ L'incivisme fiscal ;
- ✓ L'administration fiscale manque de compétence liée en matière de recouvrement fiscal du fait de l'absence de maîtrise des procédures, et le pouvoir d'appréciation détenu par l'agent du fisc ;

(1) Hamid HAMIDI, « Cours de fiscalité de l'entreprise », Faculté de droit et des sciences politiques Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012, p 78.

- ✓ L'insuffisance des personnels et de matériels (les systèmes informatiques, les moyens de déplacement pour les missions diverses de contrôle, *etc.*), ainsi que la mauvaise organisation des services ;
- ✓ La complexité et la lenteur des procédures du contentieux fiscal, et le passage par des procédures pénales lourdes et coûteuses (le nombre de pièces à fournir ouvre la porte à la corruption) ;
- ✓ Une mauvaise interprétation des procédures et des textes de la loi de finances nouvellement adoptée est transmis en l'état aux agents commis aux différentes fonctions de recouvrement (cette fonction d'interprétation des textes fiscaux, que ce soit par l'administration aussi bien que par le juge d'ailleurs, reste particulièrement lacunaire) ;
- ✓ Manque de transparence dans les relations entre l'administration et le contribuable incite la multiplication des contentieux ;
- ✓ Taux de pénalité de retard trop élevé, incite les contribuables de ne pas acquitter de leurs obligations fiscales, et préfèrent le recours au contentieux pour prolonger les délais de paiement ;
- ✓ Une administration fiscale qui a atteint les objectifs décrétés par la tutelle concernant la réalisation d'un seuil de recouvrement, présentent le risque d'encourager une culture statistique de ne pas recouvrer les créances davantage ;
- ✓ La complicité et la corruption de quelques agents du fisc induit à une protection de certains contribuables, par la dissimulation ou bien l'apurement des redressements d'impositions ;
- ✓ Les instructions contradictoires que les agents reçoivent de la hiérarchie dans le cadre de l'exécution de leurs missions de recouvrement. (« Le clientélisme politique »).
- ✓ Le phénomène de généralisation de l'activité informelle dont les acteurs n'ont ni registre de commerce ni déclaration d'existence fiscale ;

- ✓ Le retard enregistré par l'Algérie dans la mise en œuvre de la télédéclaration des impôts, ce qui nous renvoie aux problèmes liées à l'insuffisance des moyens technologiques tels que les systèmes informatiques, et la volonté politique de mettre en place ce système déclaratif.

§.3. *Difficulté d'asseoir un système fiscal équitable*

Le rôle essentiel de l'impôt, qui est d'assurer la couverture des dépenses de l'État dans le cadre du respect total du principe d'égalité de tous les citoyens face à l'impôt, ne peut être opérationnel que par l'application de critères de répartition de la charge permettant d'atteindre tous les contribuables équitablement. *« L'impôt représente ainsi, dans son principe, une condition nécessaire de l'exercice des droits individuels. Sa mise en œuvre peut, cependant, être constitutive d'une atteinte à ces mêmes droits. Le droit fiscal trouve donc son fondement dans les interstices qui existent entre ce risque et cette nécessité. Il répartit, d'une part, la charge de l'imposition entre les contribuables et, d'autre part, les pouvoirs d'imposition entre les autorités publiques. Ces deux répartitions sont intimement liées. Un manque de coordination dans le partage des compétences fiscale entre autorités publiques peut résulter en une augmentation de la charge fiscale globale pesant sur les contribuables ou, au mépris de l'égalité, sur une partie d'entre eux. Une répartition inéquitable de l'impôt sur les contribuables peut nuire à la légitimité de l'action des autorités publiques dans leur ensemble ou certaines d'entre elles ».*⁽¹⁾

Cependant, l'équité dans la perception de l'impôt est un facteur déterminant car plus le niveau de fraude fiscale impunie apparaît élevé, plus l'impôt apparaît insupportable aux secteurs qui ne peuvent matériellement frauder. Puisque l'équité est la pierre angulaire de tout édifice fiscal, un système fiscal équitable et efficace doit assurer une pondération adéquate des taux, une personnalisation de l'impôt et l'institution d'une progressivité raisonnable.

À cet effet, il peut exister une complémentarité entre équité et efficacité : une redistribution progressive des ressources peut constituer une condition nécessaire pour

(1) Edoardo TRAVERSA, « L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire ». éd. Larcier, 2010, p 21.

améliorer l'efficacité de l'économie ; *a contrario*, une distribution inégalitaire des ressources peut engendrer une allocation inefficace des ressources. ⁽¹⁾

D'autre problème d'ordre politico-économique, est le système de subventions en vigueur des produits de large consommation qui coûte à l'État entre 250 et 300 milliards de dinars chaque année. Ce système de subventions et de soutien des produits de première nécessité (lait, céréales, sucre, huile) ne cible pas les plus démunis. De même que le système fiscal en vigueur ne tient pas compte des capacités contributives des citoyens. Alors qu'il n'est pas normal que le système de subventions profite aux riches, il n'est pas normal non plus que le système fiscal ne puisse pas profiter aux pauvres puisque le prix (qui intègre les taxes) des produits de base est le même aussi bien pour les riches que pour les ménages à revenus modestes. Un tel système fiscal qui ne tiendrait pas compte de la justice fiscale n'a pas de raison d'être. Il est inéquitable et c'est à tort également que l'on n'intègre pas dans le système fiscal algérien l'impôt sur la fortune ! ⁽²⁾

Ajoutant à cela, la difficulté flagrante à l'application de la loi de manière équitable. Le contribuable qui n'a pas reçu un traitement équitable en matière fiscale, soit par l'administration qui lui inflige une charge fiscale excessive sans tenir compte de sa faculté contributive, soit par les pouvoirs publics où il ressent qu'il ne reçoit pas assez de biens et services publics par rapport à sa contribution. Cette situation d'injustice, met le contribuable dans l'hostilité envers le fisc, et tentera par tous les moyens d'y échapper par l'évasion ou la fraude fiscale.

Toutefois, le système fiscal repose sur deux grandes catégories d'impôt : les impôts sur les produits, la prestation de services et les biens, et les impôts sur le revenu, ces deux catégories n'incluent pas la totalité des impôts existants. Il n'en reste pas moins que la grande majorité des impôts modernes, et particulièrement des impôts qui exercent une influence sur l'activité économique, entre dans ces deux catégories.

(1) Ahmed FRIKHA, « L'équité fiscale », Université de Sfax, 2003, pp 07-08.

(2) Hamid HAMIDI, « Cours de fiscalité de l'entreprise », Faculté de droit et des sciences politiques Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012, p 84.

3.1. Les impôts sur la dépense ou les impôts indirects (tel que la TVA) :

Sont contestés dans la mesure où dans certains cas, ils opèrent un transfert des pauvres vers les riches du fait de la discrimination entre les produits de consommation finale. Ainsi, certains articles de luxe sont pratiquement exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée, parce qu'ils sont le plus souvent fabriqués par des artisans, alors que les articles utilitaires de même nature sont soumis au taux normal parce qu'ils sont fabriqués industriellement (tailleur artisanal par exemple).

Une autre discrimination du fait des privilèges fiscaux en faveur des artisans en matière de TVA fausse la concurrence au détriment des entreprises modernes, de plus, le risque fiscal couru par l'artisan qui veut développer son entreprise peut freiner le développement de véritable industrie.

3.2. Concernent les impôts sur le revenu :

Les discriminations sont au nombre de trois :

1. D'abord, celle résultant de la progressivité, ou les contribuables les plus productifs se sentent surtaxés, prenons par exemple,⁽¹⁾ deux chef d'entreprises qui gèrent deux usines semblables recourent de la même manière aux services rendus par la collectivité, cependant, le chef d'entreprise bénéficiaire, supporte une lourde contribution sur ses bénéfices, tandis que le chef d'entreprise déficitaire ne verse rien.
2. Ensuite, des discriminations existant entre les personnes physiques et les sociétés exerçant les mêmes activités, puisque, à bénéfices égaux les impôts dus sont généralement différents, ceci peut influencer sur le choix soit d'entreprise individuelle ou de société.
3. Enfin, certaines professions sont favorisées par rapport à d'autres tel que l'agriculture, ceci peut résulter de considération politique, sociale ou économique.

(1) Exemple cité par Maurice LAURÉ, « Distorsions économiques d'origine fiscale », p.15.

Ces discriminations renforcent le sentiment de l'inefficience et de l'injustice de l'impôt sur les revenus et favorise les impôts indirects. Le législateur ignore souvent les catégories sociales qui supportent la charge fiscale, surtout lorsqu'il s'agit d'impôts sur le revenu.

§.4. *Une dispersion des actions des institutions de l'État :*

La coopération horizontale entre les services des impôts, chargés de traquer cette fraude et les autres institutions telles que le commerce, douane, justice, services de sécurité etc. laisse beaucoup à désirer. Ces différents services disposent conjointement de renseignements dont l'exploitation et la circulation peuvent conduire les services des impôts à une appréhension plus exacte de la matière imposable.

De plus, les tâches de l'administration sont de plus en plus immenses, qu'elle n'a pas les moyens humains et matériels suffisants pour faire face à l'augmentation des activités des services d'assiette et du nombre de contribuables surtout avec les réformes économiques encourus. « *Il est évident que la fraude peut trouver un terrain favorable pour son expansion devant l'absence ou l'insuffisance des moyens humains et matériels mis à la disposition de l'administration fiscale pour cerner, collecter et contrôler l'impôt* ». ⁽¹⁾

Ainsi demeure posée la question des moyens alloués à la lutte contre la fraude. La DGI se montre, à juste raison, discrète sur le nombre d'hommes et les structures animant cette lutte. Pour autant, elle devrait s'exprimer davantage sur les résultats obtenus. En conséquence, l'administration fiscale joue un rôle important dans l'étendue de la fraude fiscale, d'où la théorie de la firme n'a pas encore été appliquée aux activités d'une administration fiscale.

Néanmoins, avec un budget bien défini, le fisc doit maximiser son rendement. L'allocation des ressources à l'intérieur de l'administration est très importante pour la détermination du rendement, ainsi l'augmentation des effectifs peut engendrer des coûts de conformité très élevés, c'est-à-dire la collectivité supportera davantage de dépenses publiques pour recouvrer le manque à gagner causé par la fraude et pour l'administration fiscale qui a engagé des dépenses supérieures aux rentrées fiscales.

(1) *Revue mutation, mensuelle la CNC, n°7, mars 94.p.38.*

4.1. Insuffisance de coordination entre les différentes institutions

Pour parvenir à améliorer l'efficacité de la lutte contre les manœuvres frauduleuses et l'évasion fiscale, une meilleure coordination entre les services des impôts et les autres intervenants dans le contrôle s'avère aujourd'hui plus que nécessaire. La concrétisation d'une telle démarche passe avant tout par des échanges d'informations fiables entre l'administration fiscale et les autres institutions de l'État.

Toutefois, le manque de complémentarité des actions de communication entre les directions des impôts et les services extérieurs, les faibles capacités institutionnelles, et le manque de coordination et de coopération entre les différents organes et institutions qui composent la finance, représentent des obstacles accrus à appréhender la fraude fiscale.

À titre d'exemple, la fraude fiscale notamment dans le commerce informel, est très importante en Algérie, et particulièrement dans certains secteurs. Cependant, il n'existe aucun chiffre qui exprime la prolifération de ce phénomène, et un manque d'échange d'informations sur les systèmes de fraude et sur les individus entre les institutions financières, ce qui rend plus difficile la collecte de données statistiques, entre l'Office national des statistiques (ONS) et l'administration fiscale, et par la suite, une complication de contenir l'étendu de ce fléau !

4.2. Insuffisance des moyens humains

Dans un système fiscal, la fiabilité des rentrées fiscales est fonction de la qualité du contrôle fiscal exercé par l'administration, or, le contrôle fiscal se trouve confronté aux insuffisances de l'administration fiscale en matière de moyens humains.

En fait, les tâches de l'administration fiscale sont de plus en plus immenses, parce qu'elle n'a pas les moyens humains suffisants pour faire face à l'augmentation des activités des services d'assiette et du nombre de contribuables, surtout avec les réformes économiques en cours.

Sur le plan organisationnel des services, la répartition du personnel entre les différentes structures ne répond à aucun critère objectif. Alors que certains services et plus particulièrement

ceux chargés de la gestion de l'impôt au niveau des services de bases (inspection- recettes), accusent en général un déficit important. ⁽¹⁾

Comment s'imaginer changer cette administration sans prendre en compte les stratégies humaines, ce que Michel CROZIER et Erhard FRIEDBERG ont appelé *les systèmes d'action*, est avancement l'idée que « *Dans l'accomplissement de ses objectifs, toute organisation, quelle qu'elle soit, doit négocier avec son environnement* ». ⁽²⁾

4.3. Insuffisance des moyens matériels :

L'accent a été mis sur l'insuffisance des moyens dont dispose l'administration fiscale, notamment en matière de locaux, de mobilier et de moyens de transport.

Tous les rapports des organes de contrôle et notamment ceux de la cour des comptes soulignent régulièrement l'indigence particulière dans laquelle se trouvait et se trouve encore dans certains cas, la majeure partie des services fiscaux, que ce soit en matière de locaux et de moyens d'intervention. ⁽³⁾

Il est nécessaire que l'administration fiscale se penche vers une amélioration et modernisation des moyens consentis pour la réalisation des objectifs assignés à ses services fiscaux qui souffrent du manque manifeste de moyens élémentaires pour accomplir leur travail, et du retard dans l'information des services fiscaux.

Voire même, l'administration fiscale algérienne souffre d'insuffisance d'outils informatiques, dont la nécessité de travailler en réseau pour l'actualisation des informations, et pour cerner d'éventuelles manœuvres frauduleuses.

§.5. *Les limites de l'administration fiscale algérienne :*

Il est évident que la fraude peut trouver un terrain favorable pour son expansion devant les insuffisances de l'administration fiscale en matière de réglementation et de moyens mis à sa disposition.

(1) Fatiha LAQUES, « Gestion de l'information à caractère fiscal », IEDF, 2000, p 77.

(2) Erhard FRIEDBERG, Michel CROZIER, « L'acteur et le système », Seuil, 1981, p 164.

(2) Mohamed Abdou BOUDERBALA, « La réforme fiscale en Algérie », Thèse de doctorat d'État, juin 2000, p236.

Il faut aussi souligner qu'aux inégalités mises en place par la loi fiscale s'ajoutent les inégalités découlant des conditions d'application de cette législation fiscale. Certains impôts peuvent être plus facilement fraudés que les autres, et les moyens de prévention et de contrôle ne sont délibérément pas mis en place. ⁽¹⁾

En effet, l'action des services fiscaux s'est vue fortement handicapée par des facteurs endogènes et exogènes résumés ci-après :

5.1. Facteurs internes :

Les facteurs internes qui constituent les principales raisons de la fraude fiscale peuvent être cités succinctement dans les points suivants :

1. Une organisation fortement centralisée et l'absence de véritable capacité de conception et d'encadrement des services opérationnels était souvent aggravée par l'insuffisance, voire l'absence de délégations de pouvoir (notamment en matière de signature des rôles d'imposition et de contentieux qui restait souvent de la compétence des seuls directeurs centraux, voire du directeur général ou même du ministre). L'absence du directeur, pouvait souvent conduire à une véritable paralysie de la gestion des dossiers importants. ⁽²⁾
2. Les appareils fiscaux, par la complexité de leur architecture et de leur mode de fonctionnement coercitif, engendrent des distorsions importantes, qui prennent la forme de divers coûts d'efficience. il s'agit à la fois des coûts liés à la collecte fiscale (*administrative costs*), des coûts imputables à la décision de se conformer à la loi fiscale (*compliance costs*) et finalement des coûts liés au risque d'évasion fiscale et au renforcement légal (*enforcement costs*). Le degré de complexité et le manque de clarté de la loi fiscale pèsent à leur tour sur le budget de l'administration fiscale. ; ⁽³⁾
3. Inadaptation du cadre juridique avec les pratiques nouvellement apparues, il s'agit du retard et le décalage existant entre la phase juridique et les pratiques qui évoluent rapidement, on cite à titre d'exemple : la «location» du registre de commerce, «la procuration» donnée par

(1) Les Paradis fiscaux, « La fraude fiscale internationale », in *Unité*, n° 774 du janvier 2002.

(2) Anton Op de Beke, « Reformes de l'administration fiscale - Approche FMI », *Club des Investisseurs Français au Mali (CIFAM)*, 2014, P 12.

(3) Kalina KOLEVA, Jean-Marie MONNIER, « La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux », *Revue économique* – vol. 60, N° 1, janvier 2009, P 41.

un titulaire de registre de commerce à une tierce personne pour exercer en son nom une activité. Ces deux pratiques ont induit à des fraudes, l'administration fiscale a mis du temps pour les constater et par la suite les atténuer par l'introduction de la responsabilité solidaire entre les deux parties ;

4. Mise en œuvre trop tardive de certaines mesures censées être dissuasifs voire même l'absence de leur application (exemple : solidarité du gérant au titre des dettes fiscales de la société, fermeture administrative...) ;
5. Extrême insuffisance d'une coordination horizontale entre les directions des impôts de wilaya pour rechercher, encadrer et sanctionner les fraudeurs exerçant dans plusieurs directions des impôts de wilaya. Pour atténuer ces insuffisances, l'administration fiscale a mis en place le Numéro d'Identification Statistique **NIS**⁽¹⁾ ;
6. Absence des mesures particulières permettant une réactivité rapide des services par la mise en œuvre de mesures conservatoires ;
7. Absence d'orientation à l'égard des services fiscaux locaux pour une mise en œuvre efficace de certains instruments prévus par la loi (droit de visite, droit d'enquête...etc.) ;
8. Peu de moyens consacrés à l'éducation et à l'information des contribuables, la sensibilisation du public et l'éducation des contribuables n'étaient certainement pas une préoccupation majeure des services fiscaux qui donnaient une place prépondérante aux activités de contrôle.
9. Une gestion essentiellement manuelle en l'absence de systèmes informatiques. À l'exception de timides débuts d'informatisation, souvent limités au recouvrement, voire, à la gestion fiscale des grandes entreprises, les procédures restaient largement manuelles, avec pour inconvénients l'absence de statistiques fiables, l'insécurité des données fiscales, et un mauvais suivi des restes-à-recouvrer.⁽²⁾

(1) Les articles 3, 4, 31 et 34 de la loi n° 01-21 du 22/12/2001 portant loi de finance 2002, modifiant les articles 159-2, 176, 212, 224 et 359 du code des impôts directs et articles 47, 51 et 79 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.

(2) Anton Op de Beke, *op.cit.* p 13.

10. Absence d'un réseau local informatique au sein de la **DGI**, et un réseau internet et intranet entre ses diverses directions sur l'ensemble du territoire, pour une transmission souple des informations, et anticiper en cas fraude majeur ;
11. Faible informatisation des services fiscaux et l'absence de connexions informatiques avec le système bancaire, les services de douanes et de commerce ;
12. Une maîtrise insuffisante de l'information fiscale, qui permet la réalisation d'opérations coordonnées de prévention et de démantèlement des pratiques et de réseaux frauduleux. Bien qu'une direction de l'information et de la documentation a été créée en 1990 ⁽¹⁾, dont elle est chargée de la mise en place des moyens nécessaires à la connexion avec les sources d'informations, de la coordination avec les structures de la direction générale des impôts et de la liaison avec les organismes nationaux pour la collaboration et l'échange d'informations, mais son travail est limitée faute de collaboration instantanée.
13. Dysfonctionnements internes résultant de confusion dans les tâches ;
14. La disproportion entre l'ampleur des tâches de l'administration fiscale et les moyens humains nécessaires (c'est à dire le volume d'opérations à contrôler ne correspond pas avec le nombre des agents vérificateurs) ;
15. Ajoutant à l'insuffisance en termes d'effectif, la compétence et la qualification sont loin d'être en adéquation avec les techniques que nécessite la lutte contre la fraude.

5.2. Facteurs externes :

Les facteurs externes qui limitent l'action de l'administration fiscale peuvent être axés sur les éléments suivants :

1. Absence du cadre contraignant à l'égard des administrations et organismes publics (exemple : astreinte journalière en cas de refus de communication inapplicable...) ;
2. Institutions bancaires peu coopératives voire parfois «complices » ;

(1) Le décret n° 90- 188 du 23 février 1990, modifiée par le décret exécutif n° 03- 194 du 28 avril 2003

3. Formes de coordination inadéquate eu égard à l'ampleur et la nature des pratiques frauduleuses ;
4. Réglementation commerciale et économique trop «permissive » favorisant l'émergence et le développement des pratiques commerciales malsaines nourrissant la fraude fiscale ;
5. Aggravation de la non transparence des transactions du fait de l'extension des zones commerciales non encadrées dans lesquelles, on exerce des activités non déclarées, soit dans des espaces public (marché) ou d'une manière clandestine, dans les cités et construction nouvelles et dont les produits sont cédés sur le marché sans possibilité pour les services habilités d'en connaître l'origine ;
6. Règles d'urbanisme commercial inexistantes créant une confusion totale entre les immeubles à usage d'habitation et ceux à usage commercial notamment ;
7. Inexistence d'obligation légale de détention du compte bancaire et d'utilisation de chèque⁽¹⁾ pour les transactions importantes (exemple : bien de consommation durable, transactions immobilières, ventes dépassant un certain seuil...).⁽²⁾

§.6. la technique d'imposition : une incitation à la fraude :

La technique d'assiette et la technique de liquidation amènent une double incitation à la fraude. La recherche de la matière imposable se faisant à partir de la déclaration, le contribuable est incité à dissimuler.

De même, la liquidation de l'impôt comportant des déductions, le contribuable est incité à les majorer. Dès lors, il suffit de majorer les charges pour réduire l'impôt. En ce sens, le principe apparemment inévitable de l'imposition sur une base nette, est un des plus puissants facteurs d'incitation à la fraude.⁽³⁾

« L'imposition à l'acquisition des facultés contributives exigent une déclaration du contribuable soumise à un contrôle administratif ne peut conduire qu'à des inégalités et à des

(1) La loi de finance complémentaire de 2015 : À compter du 01 juillet 2015, l'utilisation de chèques dans les transactions commerciales est obligatoires pour un montant supérieur à 500.000 dinars.

(2) Nadia NAAMANI, « La fraude à la TVA et les actions de lutte », IEDF, 2004.

(3) Jean-Claude MARTINEZ, « La fraude fiscale », collection que sais-je, 1990, p29.

injustices ». ⁽¹⁾ Elle soulève des difficultés inextricables dans la détermination du revenu imposable et dans le contrôle de ses divers éléments.

Aussi, la méthode d'imposition repose plus ou moins sur la bonne foi et sur le civisme du contribuable.

Si la technique d'assiette suppose la détermination de la matière imposable, les techniques de liquidation prend en compte l'ensemble de la situation du contribuable et offre ainsi des déductions.

« C'est manque de réalisme et faire preuve d'une grande naïveté que de croire que les déclarations des contribuables vont être exactes » ⁽²⁾. De plus, ses déclarations bénéficient d'une présomption de loyauté que l'administration doit tenir compte tant qu'elle n'a pas la preuve du contraire.

C'est là l'aspect déterminant du problème de la fraude fiscale, ou les fraudeurs profitent de cette sécurité offerte par la technique et renforcée par la limitation de l'action répressive de l'administration et l'inefficacité de l'action dissuasive. En effet, les risques encourus par les fraudeurs sont principalement composés des pénalités éventuelles qui demeurent limités.

5.1. La technique des déclarations : une incitation à dissimuler ⁽³⁾ :

L'administration doit tenir pour valable les déclarations tant qu'elle n'a pas rassemblé d'éléments pour mettre en doute leur exactitude ou leur sincérité ⁽⁴⁾.

Il faut distinguer en effet entre la déclaration confession, émanant du contribuable lui-même et la déclaration témoignage effectuée par un tiers. Les déclarations faites par un tiers payant sont plus fiables que celles émanant d'un simple tiers déclarant. La qualité de la technique des déclarations « laisse beaucoup à désirer ». On le voit bien en matière d'impôt sur le revenu pour des professions comme les avocats, les médecins ou les vétérinaires... Faute de recoupement, la déclaration reste grandement un acte confession ; et de fait, la dissimulation est importante dans ces professions.

(1) Firmin OULES, « La mystification des problèmes économique et fiscaux », E. Bruylant, 1978, p.105.

(2) Firmin OULES, *idem* .p.108.

(3) Jean-Claude MARTINEZ, « La fraude fiscale », collection que sais-je, 1990, p29.

(4) Emmanuel KORNPORST, « La notion de bonne foi, application au droit fiscal français », LGDJ, 1980, p.290.

5.2. La technique des déductions : une incitation à majorer :

La diversité des charges déductibles offre à chacun les possibilités de fraude adaptées à ses moyens, ses aptitudes ou ses audaces.

Ainsi pour les traitements et les salaires, les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi sont admis en déduction. C'est toute la question des frais professionnels. L'imprécision sur la nature de ces frais déductibles offre aux contribuables une importante marge d'action.

De façon plus précise, les frais professionnels déductibles devant être justifiés par tout moyen susceptible d'emporter la conviction ; la tentation est grande pour le contribuable de faire surcharger ses notes d'hôtel et ses factures diverses, voire même de se procurer des factures correspondant à des frais fictifs.

Les incitations sont plus grandes pour les entreprises du fait de la déductibilité des frais généraux, constitués par toutes les dépenses qui entraînent une diminution de l'actif de l'entreprise ; ces frais généraux sont impossibles à enserrer dans une liste limitative. De même, la déduction du bénéfice imposable des cadeaux d'affaires participe aussi aux moyens d'une politique abusive de frais généraux, on a parlé de cet égard de « fraisocratie » ⁽¹⁾.

C'est tout spécialement vérifiable pour la TVA. Le mécanisme de la TVA est une incitation à majorer la taxe d'amont déductible, autrement dit, la clé de la TVA réside dans le mécanisme des déductions ⁽²⁾. La faille de la TVA est à l'endroit même où est sa force.

L'impôt se payant en aval après déduction de l'impôt supporté en amont, chacun comprend que la tentation est grande de majorer fictivement ce dernier pour diminuer parallèlement le premier, le mécanisme qui permet aux assujettis de déduire de la taxe due sur leurs ventes celle qu'ils ont acquittée sur leurs achats ouvre aux contribuables des possibilités de fraude qui n'existe pas en matières d'impôts directs. La TVA étant déductible dès lors qu'elle figure sur un document justificatif, il suffit donc, par exemple, de se procurer des factures fictives.

(1) Maurice COZIAN, « Précis de la fiscalité des entreprises », Litec 1983, p.71.

(2) Georges EGRET, « La TVA », Coll. « Que sais-je ? », 1996.

5.3. *La technique d'imposition en Algérie :*

La technique d'imposition en Algérie, comme pour d'autres pays, repose sur quelques principes, qui donnent la possibilité aux contribuables à fuir et éviter l'impôt, à savoir :

1. L'adoption d'un système fiscal déclaratif qui donne le soin au contribuable de déterminer lui-même la matière imposable à travers ses déclarations présentées au fisc qui sont prises pour valables jusqu'à preuve du contraire par l'administration fiscale ;
2. La présomption d'exactitude et de sincérité de la déclaration souscrite et qui contient la matière imposable, ce qui invite le contribuable d'en tirer profit ;
3. Ajoutant à ces deux principes, la technique des déductions utilisées pour aboutir à une base imposable nette à travers la soustraction des charges déductibles de la base brute, cette technique peut inciter le contribuable à frauder par la majoration de ces charges déductibles même en utilisant de fausses factures.

Signalons qu'en matière de **TVA**, cette technique de déduction est fondamentale pour pouvoir calculer la **TVA** à payer, étant entendu que celle-ci résulte de la différence entre la **TVA** collectée et la **TVA** déductible. Et les contribuables en profitent par la majoration fictive de la taxe en amont qui est déductible pour diminuer l'impôt en aval à payer. Cette manipulation peut même aboutir à un remboursement en cas de crédit de **TVA**, il suffit de procurer une facture fictive pour bénéficier de la déduction, voire même ne pas payer la **TVA**.

§.7. *La pression fiscale :*

« *Un impôt exagéré détruit la base sur laquelle il porte* » ⁽¹⁾ résume ainsi la pression fiscale, appelée également le taux des prélèvements obligatoires qui désigne : « *Le rapport entre la masse du prélèvement fiscal global et le produit national brut.* » ⁽²⁾

En 1382, IBN KHALDOUN disait que « *Parfois le fisc prétend se tirer d'affaire en augmentant le taux des impôts, jusqu'au moment où la limite du possible est atteinte : le coût de la production est trop élevé, les impôts sont très lourds et tout espoir de gain demeure théorique. En conséquence, le revenu national continu à décroître, les impôts à augmenter dans*

(1) Citation de Jean Baptiste SAY.

(2) Hubert BROCHIER, Pierre LLAU, Charles-Albert MICHALET, « *Économie financière* » édition 1975.

l'espoir que ceci compensera cela. Finalement, la chute de la civilisation suit la disparition de toute possibilité de production et c'est l'État qui en pâtit ». ⁽¹⁾ L'actualité de ses propos est telle qu'elle a inspiré le célèbre économiste LAFFER, conseiller du Président REGAN, pour établir la courbe, dite courbe de LAFFER qui met en exergue le caractère antiéconomique d'une fiscalité lourde. ⁽²⁾

On dit souvent que « trop d'impôt tue l'impôt ». De ce fait, les fraudeurs potentiels frauderaient d'autant plus que le poids de leur impôt leur serait insupportable. Or « *le rejet total de l'obligation fiscale n'apparaît que lorsqu'une forte imposition se combine avec une inadaptation du système fiscal au milieu socio-économique dans lequel il s'applique* ». ⁽³⁾

De ce fait, l'excessive pression fiscale favorise les comportements frauduleux. Une partie des fraudeurs considère même comme légitime cette forme d'incivisme lorsqu'ils calculent ce qu'ils doivent chaque année à l'État. Et cette position a été réconfortée par ADAM SMITH qui dit que « *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* » ⁽⁴⁾.

« Certes la forte pression fiscale que le contribuable subit, constitue à ses yeux un alibi pour payer le moins possible d'impôt, mais au-delà de cette situation, le contribuable algérien est peu habilité à contribuer aux charges de l'État » ⁽⁵⁾.

En réduisant les prélèvements obligatoires, l'État peut ainsi, favoriser un essor de l'activité et augmenter ses ressources, en même temps que celles de l'ensemble de la société. Il existerait donc un niveau de taxation optimal à ne pas dépasser, sous peine de voir le produit de l'impôt diminué suite à la réduction de la base d'imposition. D'autre part, la hausse du taux d'imposition suscite des comportements d'évasion et de fraudes fiscales à l'origine de perte de rentrée fiscale pour le trésor public. L'État dans ce cas, doit prendre conscience et dépasser « *l'effet de signal* » du taux de pression fiscale et savoir en évaluer le niveau en fonction de ses conséquences (il est toujours préférable de mettre en place une assiette large et un taux bas).

(1) IBN KHALDOUN, « *La Moukaddima* », Chapitre 36.

(2) Néji BACCOUCHE, « *Environnement fiscal de l'entreprise en Tunisie* », Faculté de droit de Sfax, 2009, p 02.

(3) Pierre BELTRAME, « *Les résistances à l'impôt et le droit fiscal* », revue française de finances publiques n°5, 1984, pp.21-34.

(4) Bertrand LEMERNICIER, « *L'évasion fiscale est-elle un devoir moral ?* » In revue éthique, octobre 2001.

(5) Ahmed SADOUDI, « *Réforme fiscale* », Annale IEDF, 1993, p 88.

7.1. *Définition arithmétique de la pression fiscale :*

La pression fiscale se mesure en établissant le rapport entre le montant annuel des prélèvements obligatoires (y compris les prélèvements sociaux) et le produit intérieur brut. Ce rapport est appelé aussi le Taux Global des Prélèvements Obligatoires (**TGPO**).

$$\text{TGPO} = \frac{\text{Montant annuel des prélèvements}}{\text{Produit national brut}} = \frac{EP}{PNB}^{(1)}$$

Par ailleurs, la pression fiscale ne peut plus exprimer le poids de la charge fiscale ressentie par toute la nation, donc on ne peut parler de cette charge qu'au niveau de l'individu. La pression fiscale individuelle est le rapport entre l'impôt payé par le contribuable et son revenu.

$$\text{PF} = \frac{\text{I}}{\text{R}}$$

PF	:	Pression Fiscale
I	:	Impôt Payé par le Contribuable
R	:	Revenu du Contribuable

Selon un nombre d'économistes libéraux, une pression fiscale trop forte désintéresse les particuliers comme les entreprises à investir, épargner, produire, travailler. Un économiste libéral américain, **A. Laffer** a formalisé de manière simple l'idée « *Que tout accroissement de la pression fiscale entraîne une baisse des activités ou une augmentation de la fraude et de l'évasion fiscales, et qu'il s'ensuit nécessairement une diminution du montant des rentrées d'impôts, en se justifiant qu'à partir d'un certain seuil, le rendement fiscal devient décroissant, ou un taux d'imposition exagéré détruit la base d'imposition* »..⁽²⁾ À ce propos, on reprend l'expression de Joseph BERTHELEMY qui a dit « *Les hauts taux tuent les totaux* ».

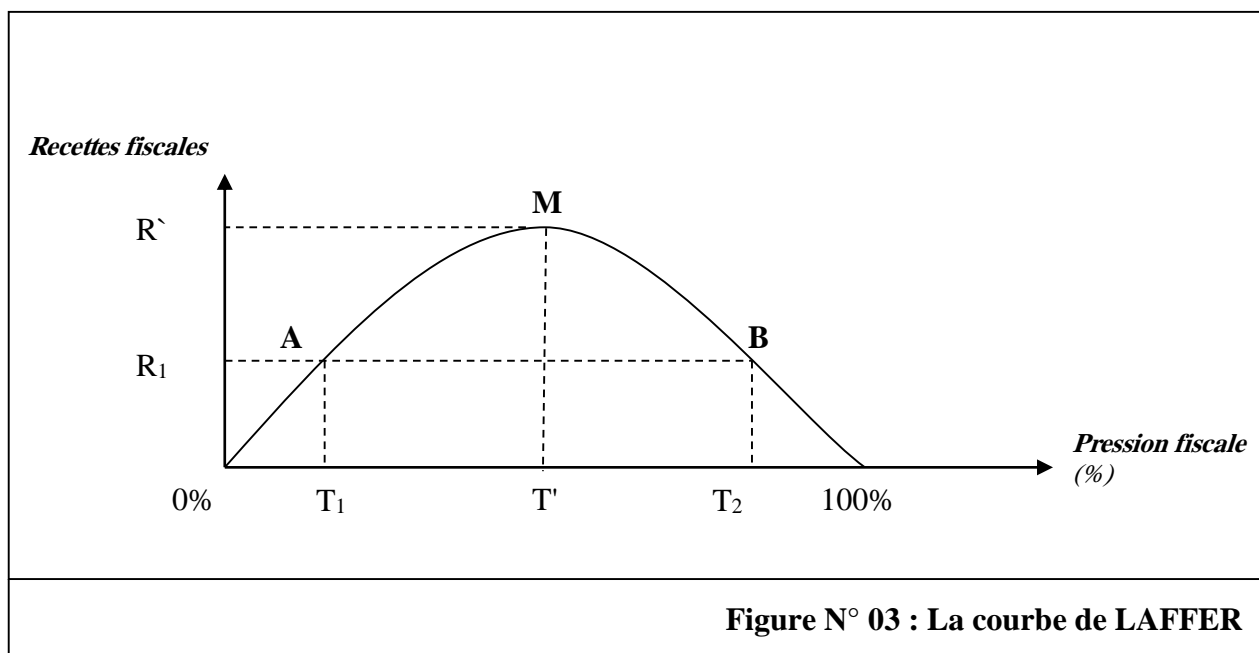
Autrement dit, **Laffer** estime qu'il existe un seuil de pression maximum (Le seuil **M**) au-delà duquel toute augmentation engendre une diminution du rendement fiscal, malheureusement, l'auteur ne détermine pas avec précision ce seuil à ne pas dépasser,

(1) PNB = la somme des valeurs des produits finis et services, produit par un État pendant une année donnée à l'exclusion des biens intermédiaires

(2) Ainouche Mohamed Cherif, « La fiscalité et les problèmes du développement économique », In Revue du CENEAP.1

néanmoins, avec la courbe qu'il propose, la révolte fiscale est devenue inéluctablement respectable du point de vue d'efficacité économique.⁽¹⁾

La courbe porte sur l'axe des ordonnées le rendement fiscal et en abscisses les taux d'imposition. Elle prend la forme suivante :



Selon **Laffer**, « *La liberté du contribuable est limitée par une ponction fiscale trop importante* ». Le consommateur voit son pouvoir d'achat diminuer, le producteur sa capacité d'investir se réduit du fait d'une fiscalité trop lourde.

Au plan micro-économique, la charge fiscale globale s'analyse comme étant la somme des charges supportées des collectées par rapport aux chiffres d'affaires en toutes taxes comprises. La conclusion qu'on peut tirer de ces formule de la courbe de **Laffer**, Est que plus le taux du prélèvement est élevé plus la pression fiscale va augmenter, et plus les contribuables sont obligées de résister à l'impôt et de tirer les ficelles qui lui sont offertes, ce qui prouve bien la justesse de la diction « *trop d'impôt tue l'impôt* ».

(1) Cité par Gilbert ORSONI, in « *Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu* », n°29, 1998.

7.2. Les facteurs de l'irritation fiscale :

Quatre facteurs essentiels sont à l'origine de l'irritation fiscale, à savoir : la nature de l'impôt, la méthode de son évaluation, son ancienneté et le mode de prélèvement. ⁽¹⁾

Les impôts directs, sur le revenu et le patrimoine, donnent aux contribuables l'idée d'une charge bien plus lourde que celle des impôts indirects intégrés dans le prix de vente. Or, la réalité est pourtant toute autre du fait que l'impôt à la consommation passe d'une manière inaperçue et jouit de l'anesthésie fiscale à la différence de l'impôt direct où le contribuable légal est confondu avec le contribuable réel qui supporte effectivement la charge fiscale.

La technique de la déclaration est aussi un des facteurs provoquant l'irritation fiscale. L'évaluation indiciaire de la matière imposable, qui n'amenait pas le contribuable à rencontrer l'agent du fisc, évitait les tensions qui s'attachent à la déclaration contrôlée. De même, l'ancienneté de l'impôt modifie le seuil de tolérance. Les impôts anciens donnent l'illusion d'une moindre pression fiscale, du fait qu'ils font partie de l'environnement quotidien du contribuable et les intègrent dans ses charges et finit par les accepter. Mais, c'est surtout le mode de recouvrement de l'impôt qui donne ou non au contribuable l'impression d'une charge. À cet égard, les impôts perçus par voie de retenues à la source sont plus anesthésiants, le contribuable ne ressent pas leur existence.

Certains facteurs sont en relation très étroite avec le taux de pression fiscale qui se résumant à :

1. La politique d'allocation des revenus, étant donné que dans les pays du tiers monde, une minorité de personne bénéficie de revenus élevés, alors que la majorité ne dispose que d'un revenu relativement faible. Par conséquent, la pression fiscale influence d'une façon injuste sur le pouvoir d'achat des citoyens en pénalisant les détenteurs de bas revenus ;
2. Au montant du revenu national, du fait qu'une augmentation du revenu national engendre l'amélioration des recettes fiscales. Cependant, certains systèmes fiscaux sont inélastiques à la variation du revenu national ;
3. La dualité du marché formel et marché informel.

(1) Jean-Claude MARTINEZ, « La fraude fiscale », collection *Que sais-je ?*, 1990.

7.3. Les limites de la pression fiscale :

Le désir d'échapper à l'impôt est universel, il constitue l'une des préoccupations dominantes des contribuables. Ces derniers supportent un nombre important d'impôts qui grevait toutes leurs activités, et ils se trouvent confrontés à une obligation fiscale qui revêt selon eux un caractère odieux et oppressif, qui limite leur indépendance, du fait qu'ils sont contrôlés sur leurs moyens de vivre et ils partagent leurs richesses avec l'État.

La pression fiscale qui s'exerce sans distinction sur les secteurs productifs réduit les capacités d'autofinancement des entreprises. Cette situation est vécue comme une véritable injustice tant par les opérateurs du secteur public que ceux du secteur privé, d'autant que l'évasion et la fraude fiscales se sont considérablement amplifiées à la faveur de la prolifération de l'informel. Dans le cas des entreprises publiques restructurées, le système fiscal a anormalement conduit à l'application de la **TVA** même aux échanges entre filiales ⁽¹⁾.

Quand elle devient intolérable, la pression fiscale peut transformer un pays d'honnêtes gens en une nation de fraudeurs. La distorsion due à la pression fiscale instaure un sentiment de spoliation chez les contribuables et les amène à considérer qu'ils se trouvent en état de « légitime défense ». À ce niveau il a été soutenu par quelques auteurs, et même par des mouvements de contestation ⁽²⁾ que la fraude fiscale représente une sorte de « légitime défense » contre l'excès fiscal, puisque les taux applicables aux contribuables honnêtes sont calculés en fonction du manque à gagner résultant de la fraude fiscale, de sorte que les contribuables loyaux supportent le poids de la fraude des autres « tout ce qui n'est pas payé par les uns est payé par les autres ». C'est ainsi que les citoyens ont souvent le sentiment que chaque dinar versé à l'État est un dinar de trop.

C'est une conséquence du phénomène qui s'est amplifié de façon démesurée dans différents pays, c'est ce qu'on appelle le fiscalisme, qui contribue certes à l'accroissement des dépenses publiques, mais il engendre en parallèle cette pression fiscale qui se définit selon Habib AYADI comme « La relation qui existe entre le prélèvement fiscal subi par une personne

(1) Conseil National Économique Et Social « *Projet de rapport sur la conjoncture économique et sociale du premier semestre 2000* », 2000.

(2) Comme le poujadisme en France : Du nom de Pierre POUJADE, est un mouvement politique et syndical français, d'où son ouvrage intitulé « *vive l'impôt* ».

physique ou morale, un groupe fiscal social ou une collectivité territoriale et les revenus dont dispose cette personne, ce groupe ou cette collectivité »⁽¹⁾.

Ce fiscalisme est considéré comme la principale cause d'éluder l'impôt pour des raisons inhérentes au système lui-même. Le contribuable qui ne peut courir ce risque que si cette charge fiscale constitue pour lui une contrainte lourde à supporter et les limites de l'administration fiscale qui sont également source de résistance du contribuable à l'impôt.

Il est évident que l'impôt est ressenti par le contribuable comme une privation et un sacrifice à lequel il résiste, même en connaissance de ses effets positifs qu'il génère pour l'État, mais cette résistance peut s'accroître avec la pression fiscale lorsque cette dernière dépasse un certain seuil.

Autrement dit, une forte pression fiscale décourage le citoyen de travailler, d'épargner et d'investir, ce qui engendre le recul de l'activité économique accompagné d'une augmentation de l'ampleur de la fraude et l'évasion, chose qui réduit les rentrées fiscales.

ENCADRÉ N° 01 :

C'est le nouveau rapport « Paying Taxes », réalisé par la Banque mondiale et PwC qui l'affirme. L'Algérie est l'un des pays où le taux d'imposition est le plus élevé en Afrique et dans le monde arabe et où l'entreprise passe en moyenne 451 heures pour remplir ses obligations fiscales.

En matière de pression fiscale totale, l'Algérie affiche un taux de 72,7%, contre 11,3% au Qatar, 12,8% au Koweït, 13,5% au Bahreïn, 14,8% en Zambie 13,6% au Lesotho, 31,5% en Libye, 45% en Égypte, 49,3% au Maroc et 62,4% en Tunisie. Le taux d'imposition s'élève par ailleurs à 15,3% au Kosovo, 26% au Danemark, 31,4% en Indonésie, 35,8% en Afghanistan, 40,1% en Turquie, 48,9% en Russie, 49,9% en Grèce, 51,3% au Japon, 58,2% en Espagne et 66,6% en France.⁽²⁾

(1) Habib AYADI, « droit fiscal », 1989, Tunis, P. 281.

(2) H.MOHANDI, « L'Algérie en bas du classement Paying Taxes 2015 », in <http://www.leconews.com/>

Sous Section 2. Causes liées à la mentalité du contribuable :

La fraude fiscale traduit un affaiblissement de la moralité et que chez la plupart des citoyens, la conscience fiscale est moins rigoureuse que la conscience morale, d'où le contribuable a le sentiment de "tricher" le fisc et pas le "voler".⁽¹⁾

Les contribuables n'ont pas ce qu'on appelle « la culture fiscale ». En situation de crise, rares sont ceux qui payent réellement l'impôt sauf certaines catégories professionnelles comme les salariés, les sociétés commerciales, etc.

Cela se traduit par l'absence d'exemplarité des autorités politiques et administratives en matière fiscale en s'octroyant des exemptions et exonérations indues.⁽²⁾

§.1. Le facteur historique :

L'organisation du système fiscal trouve ses origines dans l'histoire. C'est ainsi que la mentalité individuelle et collective des citoyens en général et des contribuables en particulier, forgé à travers les âges face à l'impôt « considéré comme un instrument de spoliation des biens des individus ».⁽³⁾

Durant l'occupation française, l'impôt était le moyen utilisé pour organiser et accélérer la confiscation des biens de l'indigène algérien, au profit des colons. Il a ainsi, participé à la stratégie d'appauvrissement des algériens et de dépossessions de leurs terres. Tout naturellement, la fuite devant l'impôt a constitué une forme de résistance à l'occupant. Cette manifestation de la résistance populaire face à la colonisation a façonné une forme de comportement des Algériens vis à vis de l'impôt. « La fraude est considérée comme une forme de contestation, face à ce qui est perçu comme une persécution de l'État ».

De ce fait, l'impôt sous la domination a créé des traumatismes sociaux, ayant pour effet l'affaiblissement du sens du devoir fiscal, ancré dans la conscience collective des citoyens jusqu'à nos jours.

(1) Le terme « voler » renvoie à l'expression « voleur honnête » citée par B.TADDEI, in « La fraude fiscale ». Librairie technique 1979.

(2) André Philippe FUTA, *incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal*.

(3) Rabah BELKACEMI, « Contrôle fiscal en Algérie, évaluation et perspectives », IEDF, 1997, P12.

§.2. *Les refus des contraintes :*

C'est dans le sens du caractère obligatoire ou contraignant de l'impôt. Pour Nozick, qui se réfère explicitement à KANT, il est mal de forcer un individu à payer un impôt pour financer des services auxquels il n'a pas consenti. Il est alors légitime 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 bonnes car elles contraignent les gouvernements à choisir des moyens respectueux des droits individuels pour arriver à leurs fins. ⁽¹⁾

À titre d'exemple, le contribuable détenteur de faible revenu lui est convaincu en plus du fait qu'il y'a un gaspillage des deniers publics, qu'il ne profite pas équitablement du fruit de l'impôt qu'il paye, un sentiment de frustration et d'injustice le conduira à adopter une position hostile à la communauté. Il érigera par conséquent la fraude fiscale comme une réaction légitime contre une société où il se sent exclu.

Donc, en général le contribuable attend de sa contribution un « juste retour », s'il estime que les pouvoirs publics font trop peu avec les recettes qu'ils perçoivent, ou que lui-même ne reçoit pas assez de biens et services publics par rapport à sa contribution, ceci influencera négativement sa volonté de respecter ses obligations fiscales et créera une tolérance de la fraude fiscale par l'opinion publique. ⁽²⁾

Cette situation va engendrer un rapport corrélatif consiste que plus les contribuables ont un sentiment d'injustice sociale ou de mépris envers les autorités, plus ils auront une tendance pour la fraude fiscale.

§.3. *L'incivisme fiscal :*

C'est un élément important dans la fraude fiscale. Il y a peu de contribuables qui se font une idée exacte de l'impôt et de la pléthore des privilèges dont ils peuvent bénéficier grâce au prélèvement fiscal.

(1) Bertrand LEMERNICIER, *op.cit.*

(2) Aïcha BELMANÇOUR, « *La fraude fiscale au Maroc* », Thèse professionnelle, Université de Toulouse, Novembre 2008, p35

De plus tout individu a un sentiment plus ou moins « allergique » vis-à-vis de l'impôt, et ne répond jamais volontairement à ses obligations fiscales car selon lui les prélèvements auxquels il doit répondre sont toujours consacrés à un mauvais emploi fait par l'État.

Ceci dit, certaines remarques peuvent être relevées pour l'ensemble de la communauté :

- Rares sont les contribuables qui s'intéressent aux impôts et qui connaissent leur position fiscale. Cette ignorance englobe aussi bien le montant supporté par l'impôt, les finalités de la fiscalité que les mesures d'exonérations, d'allègement, et de faveurs dont ils peuvent bénéficier ;
- Rares sont les contribuables qui acceptent des impôts nouveaux ;
- Certains impôts sont jugés irritants pour ceux qui les supportent ;
- Certains impôts, dits apparents parce qu'ils ne sont pas retenus ou perçu à la source, aggrave la sensation du déboursement de l'impôt et accentuent leur caractère inquisitorial pour en faire un acte de soumission. ⁽¹⁾

§.4. *L'appât du gain :*

La fraude fiscale se manifeste en fonction des subterfuges utilisés par les contribuables. En la matière, « *l'imagination du fisc est sans doute moins grande que l'imagination des fraudeurs* » ⁽²⁾. Certains commerçants (personnes physiques ou morales) se lancent dans la fraude fiscale pour qu'une partie de leurs bénéfices ne soit pas imposée (en majorant les frais, en dissimulant les recettes,...etc.). Et les mesures nécessaires pour leur contrôle ne sont délibérément pas mises en place.

Conscient de l'asymétrie d'information dont il bénéficie, le contribuable sait donc que c'est essentiellement par sa déclaration que l'autorité fiscale prend connaissance de la matière imposable. Dès lors, il bénéficie d'une première opportunité de fraude au stade de l'évaluation de la matière imposable par la déclaration fiscale.

Lorsque, le taux d'imposition du revenu déclaré augmente, l'incitation à la minimisation fiscale augmente également car au risque est assimilé un gain potentiel supérieur.

(1) Mohamed BELMOKHTAR *op.cit*, p385

(2) Patrick DIBOUT, « *La fraude fiscale* », édition *Économica*, 1986

§.5. Le goût du risque

La fraude fiscale résulte de la mise en place du système déclaratif et de la certaine assurance des fraudeurs de ne pas être contrôlés. La « peur du gendarme » n'influe que dans une faible proportion chez les contribuables qui prennent alors le risque de se soustraire à l'obligation fiscale.

La diversité des types de contribuables, tant dans leurs motivations à frauder que dans leur sensibilité à la notion de risque ou leur ingéniosité. En effet, certains contribuables veulent souvent défier l'Administration fiscale. Ils veulent s'assurer si son contrôle est efficace. Le choix d'un fraudeur qualifié de rationnel, car sa décision est guidée par les mêmes éléments que n'importe quelle autre décision de consommation, notamment son revenu, son gain, donc son intérêt personnel. Ce contribuable est confronté à un problème classique de choix en présence de risque ; il connaît, outre ses ressources financières propres, les dispositions de la législation fiscale, donc les impôts qu'il devrait normalement acquitter et la pénalité qu'il encourt en les éludant en totalité, ou pour une partie.

Le fraudeur recherche un gain, une économie d'impôt, mais encours un risque, celui être découvert et donc sanctionné. La représentation de la décision du contribuable doit donc intégrer la motivation de l'individu puis l'incertitude liée au risque d'un contrôle. ⁽¹⁾

Le goût du risque est lié par un sentiment psychique du contribuable, mais aussi par un choix que l'administration lui offre, si on reconnaît que les déclarations fiscales sont effectuées par le contribuable lui-même. Outre ce point, le choix apparaît également sur les paramètres qui affectent la décision optimale du contribuable. Ceux-ci sont :

- ✓ Son attitude face au risque ;
- ✓ Le taux d'imposition ;
- ✓ Le niveau réel de revenu ;
- ✓ La probabilité de détection ;
- ✓ La pénalité encourue consécutivement à la détection.

(1) Cécile BAZART, « La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables », thèse pour le doctorat, université Montpellier I, p 77.

Sous Section 3. Les causes idéologiques, morales et psychologiques.

« L'impôt a toujours été ressenti par le contribuable comme une entrave à sa liberté et une atteinte à ses aspirations fondamentales de puissance et de prestige ». ⁽¹⁾

L'attitude du contribuable à l'égard de ses obligations fiscales a fait l'objet d'assez nombreuses études, dont on propose maintenant de considérer certains aspects.

§.1. Une crise idéologique

« La crise des idéologies affecte l'ensemble des politiques de l'État. Mais, celle relative à la fiscalité est particulièrement grave car l'extension du rejet de l'impôt peut compromettre les rentrées financières de l'État ». ⁽²⁾

Aucune politique ne se conçoit lorsque la légitimité de l'État s'ébranle et que ses actes font l'objet de contestations.

Toutefois, force est de constater que le souci de l'administration de ne pas heurter certaines habitudes de fonctionnement rend le chemin à parcourir encore plus long ! Même si l'hostilité idéologique envers les entreprises, parfois mise en avant pour expliquer certains comportements de vérificateurs ou de cadres de la DGI, est aujourd'hui, sans nul doute, largement en recul.

1.1. Légitimité de l'État

L'étude des origines de la fiscalité fait apparaître les liens étroits qui se sont tissés entre celle-ci et le pouvoir politique et leur examen attentif montre bien que le pouvoir fiscal, celui de décider de l'impôt, fonde la souveraineté politique. On sait que dans l'Histoire, c'est en se construisant comme l'attribut d'un pouvoir universel que la fiscalité a permis la construction des États les plus solides.

L'État doit justifier son action car si celle-ci prête à discussion, cela signifie inéluctablement qu'elle n'est plus légitime. Les autorités politiques, c'est-à-dire, les détenteurs du pouvoir reconnus pour légitimes, acceptées par le corps social, puisque l'État apparaît

(1) Gilbert TIXIER & Guy GEST, « Le droit fiscal », LGDJ, 1976. P.253.

(2) Muriel TREMEUR, « La politique publique du contrôle fiscal », éd, Economica, 1993, p.142.

comme la seule force capable d'assurer l'ordre social et de réaliser un avenir commun axé sur le progrès.

En Algérie, le régime démocratique affirme cette légitimité reconnue aux personnes détenant le pouvoir politique. Cependant, ces derniers ne bénéficient plus d'une emprise suffisante sur l'ensemble de la collectivité puisque celle-ci aspire toujours à une situation meilleure au quelle chaque gouvernement s'efforce d'atteindre (dépasser la crise multidimensionnelle).

1.2. L'influence de l'intérêt général

« La notion d'intérêt général désigne l'image d'un ordre social que les autorités se proposent d'assurer et de promouvoir dans l'intérêt de tous. Elle comprend le produit de l'identité collective de la société »⁽¹⁾.

Une remise en cause touche tout ce qui a trait au collectif, au service public ou à l'État. De ce fait, une méfiance des citoyens à l'égard de la chose publique s'amplifie, en raison de l'incapacité de l'administration à contrecarrer les différents maux sociaux, tels que le chômage, la récession économique, la corruption et le gaspillage des deniers publics.

Devant le non-respect de la finalité à laquelle doit servir les prélèvements fiscaux, c'est-à-dire, l'intérêt général, le contribuable estime légitime de frauder le fisc. De plus les gains de fraude peuvent être utilisés pour un intérêt individuel plus préférable car direct et tangible, que l'intérêt général.

1.3. Crise de confiance entre l'administration fiscale et les citoyens

L'abstention a gagné du terrain dans toutes les institutions de l'État, et en particulier l'administration fiscale. Les citoyens ordinaires respectueux de la loi ont le sentiment de devoir supporter à eux seuls le poids de la reconstruction de la société, alors que les riches esquivent leurs responsabilités. Le contribuable honnête se voit arbitrairement soumis à un contrôle et par la suite imposé injustement par le service du fisc. Et l'exemple le plus cité, quand le contribuable a des transactions avec un fraudeur qui ne le connaît pas avant, est jugé par le fisc par le même sort que le fraudeur !

(1) Muriel TREMEUR, *op.cit.p.184*.

En effet, les administrations fiscales font partie des administrations de l'État dont « *les relations avec leurs usagers se sont longtemps exercées sur la base du principe d'autorité* ». Les contribuables sont échaudés par le traitement inégalitaire qu'ils vivent dans leurs relations avec cette administration.

Dans ce contexte, des contraintes majeures entachent aujourd'hui les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, accentuant ainsi la crise de confiance et rendant encore plus complexes les rapports qu'ils entretiennent. Cette tension est accentuée notamment par l'absence d'une vision globale visant à l'amélioration des relations entre le fisc et les contribuables et d'un plan d'actions cohérent pour consolider les missions de l'administration fiscale autour des besoins et des préoccupations élémentaires des citoyens. Parmi les effets de cette situation l'on enregistre :

- ✓ Un élargissement du fossé et une aggravation de la crise de confiance entre le contribuable et son administration fiscale ;
- ✓ Un climat de méfiance nourri par le contribuable envers le fisc du fait des pratiques bureaucratiques répandues ;
- ✓ Un déficit de communication et d'écoute des contribuables.

En contrepartie, il est en tout cas certain que le système de la déclaration suppose, pour être efficace, un fort degré de confiance entre les citoyens et l'institution, et un civisme fiscal beaucoup plus exigeant de la part des contribuables. En effet, le développement de la fraude fiscale et les doutes sur la mise à contribution identique des différentes catégories socio-professionnelles érodent la confiance sans laquelle il est difficile d'obtenir l'obéissance fiscale des assujettis.

Cependant, le consentement à l'impôt, loin de s'apparenter à un processus linéaire de civilisation des mœurs fiscales, repose en définitive sur des équilibres institutionnels et politiques fragiles, qui résultent d'un long travail de construction de relations de confiance entre les contribuables et l'administration. ⁽¹⁾

(1) Nicolas DELALANDE, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860 - années 1930) », *Revue d'histoire moderne et contemporaine* 2/2009 (n° 56-2).

§.2. La morale et l'impôt

Souvent, on justifie l'attitude compréhensive des citoyens devant la fraude. Les arguments de cette attitude consistent au fait que l'État confisque le produit de l'activité privée et par la même porte atteinte à la propriété privée. De plus, plusieurs auteurs relèvent que la loi fiscale n'est pas dotée de la stabilité nécessaire ce que nuit aux impératifs de la justice et de la lutte contre la fraude fiscale.

On entend ici par le terme de morale, le devoir du citoyen vis-à-vis de la collectivité. La morale privée règle les rapports entre les particuliers alors que la morale publique règle les rapports entre l'État et les citoyens. Seulement on remarque chez certains contribuables que l'égoïsme et l'intérêt personnel prévalent sur l'intérêt général ce qui les incite à frauder. Plusieurs facteurs concourent à créer un climat psychologique favorable à la fraude fiscale. ⁽¹⁾

2.1. Pression fiscale psychologique

L'aversion psychologique pour l'impôt qui se nourrit aussi d'histoire est renforcée particulièrement par l'irritation que pourrait produire une administration fiscale maladroite. De ce fait, l'impôt suscite chez l'individu un ensemble de réactions psychologiques plus ou moins hostiles dont l'intensité dépend notamment de sa structure, de son assiette, de son importance ou de son mode de paiement et qui, à la limite, peut conduire à la fraude. Donc la manière dont le contribuable perçoit l'impôt dépend aussi de sa structure objective et d'un certain seuil de pression fiscale propre à lui et au-delà duquel il pense sérieusement qu'il n'est pas en mesure de la supporter et qu'il est par conséquent obligé de frauder.

La psychologie en général et celle du contribuable, de manière particulière, sont loin d'être une science exacte. Les variables entrant dans la définition de la fonction « attitude du contribuable envers l'impôt dû » ne sont pas entièrement connues. La mentalité individuelle et collective des contribuables, forgée et consolidée dans le temps, accepte mal l'impôt et tend à le considérer comme un instrument de spoliation des biens. ⁽²⁾

Prélever l'impôt ne va pas sans peine car il est le révélateur des tensions fondamentales d'une société : « tension entre l'individu recherchant le bonheur individuel et la collectivité à

(1) K. GHANEM, H. SAIDOUN, « La fraude et l'évasion fiscale en Algérie », INPS, 2000, P. 14.

(2) Noureddine HAROUN, « Optimisation de l'action de l'administration fiscale en matière de lutte contre la fraude fiscale », IEDF, 2004, P20.

laquelle il appartient ; tension entre la personne et les institutions qui gouvernent la société ; tension entre les groupes sociaux qui se partagent les richesses produites ».⁽¹⁾

Les résistances à l'impôt et son rejet sont si forts que, dès que les pouvoirs publics touchent à ce domaine, la violence des sentiments exprimés est tout à fait révélatrice de ces tensions. Le vote de l'impôt par les représentants de la Nation, condition de sa légalité, n'est pas suffisant pour assurer un consentement à l'impôt, d'autant qu'à bien des égards, la justice économique et sociale est ressentie comme une injustice au plan fiscal.⁽²⁾

Pour certains auteurs, la fraude fiscale traduit un réflexe habituel du contribuable qui se croit surimposé. Il est, généralement, admis que la fraude à l'impôt constitue pour ce dernier une soupape de sûreté et le moyen le plus efficace de défense contre une pression fiscale excessive résultant, le plus souvent, d'un accroissement permanent des dépenses publiques.⁽³⁾

Donc, le premier visage de l'impôt reste pour l'individu, quel que soit le contexte, celui de la restriction et de la contrainte, l'acceptation de rétrocéder une partie de ses biens, c'est faire violence à ses désirs et à ses passions d'où naît la résistance et le vouloir de se soustraire à l'impôt. Ce sentiment va se doubler lorsque le contribuable ressent une distribution illégale et injuste des charges fiscales. Or, cet incivisme fiscal du redevable est un facteur important à qui, il faut faire attention, surtout dans un système fiscal basé sur la présomption de la bonne foi du redevable.

À contrario, le prélèvement social pour la sécurité sociale est accepté d'autant plus facilement que cet organisme protège, et couvre des assurés alors que le prélèvement fiscal est ressenti comme étant injuste voire insupportable.⁽⁴⁾

2.2. Moralité de l'acte de fraude

Les obligations comptables prévues pour les contribuables professionnels sont « *certes contraignantes et fastidieuses ; mais les contribuables qui ont commis sciemment des irrégularités, ou qui même ont été simplement négligents, sont-ils pour autant fondés à invoquer*

(2) Jean DUBOIS, « Une psychanalyse du contribuable », *Projet*, 1972, pp. 145-154.

(1) Charles CADOUX, « Du consentement à l'impôt », *Revue de Science Financière*, 1961, pp. 427-450.

(2) Richard CHOTIN, « Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable : jeux d'acteurs et stratégies judicieuses », *LGDJ*, 1994 P 165.

(3) Jean DUBERGÉ, « Résistance comparée à l'impôt et aux cotisations de couverture sociale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 5, 1984, pp. 35-67.

en quelque sorte leur propre « turpitude » pour se plaindre des rigueurs de l'administration, surtout vis-à-vis de la très grande majorité des autres contribuables qui ont fait l'effort de se placer en situation régulière ». ⁽¹⁾

Le contribuable, qui fait face à une opportunité de fraude, sera influencé dans son choix par les conséquences extérieures telles qu'il les perçoit (le risque d'être appréhendé, la sanction, la perte de respect...) et les conséquences internes : la menace de sentiments de culpabilité.

Toutefois un ensemble de facteurs permettent la neutralisation des sentiments de culpabilité fut apporté par THURMAN et RIGGS. ⁽²⁾ Pour ces auteurs, l'effet dissuasif associé au sentiment de culpabilité disparaît dès lors que :

- ✓ La complexité de la loi fiscale rend toute déclaration exacte quasiment inaccessible ;
- ✓ La loi fiscale favorise de manière ostensible certains groupes plus que d'autres ;
- ✓ Une fraude fiscale de grande ampleur est sans importance aux yeux du gouvernement, (tel que l'informel) ;
- ✓ L'inflation rend la fraude « nécessaire » ;
- ✓ Le manque occasionnel de régularité fiscale est accepté, donc acceptable, par rapport à un comportement de fraude fréquent et donc habituel,
- ✓ Le gaspillage de fonds opéré par le gouvernement justifie le sous paiement d'impôt,
- ✓ Des déductions pour acte de charité ne sont pas acceptées alors qu'il serait logique qu'elles le soient.

Sous Section 4. Les causes politiques et économiques.

Les systèmes fiscaux sont évolutifs, ils sont le reflet des caractéristiques culturelles, sociales et politiques de chaque pays. Ainsi, les structures fiscales diffèrent-elles selon les pays mais également selon les périodes. Néanmoins l'évolution des systèmes fiscaux présente deux grandes tendances : une première de diversification et une seconde de complexification. La création du système fiscal, comme l'illustre l'exemple des pays en développement, implique un mouvement de diversification des sources et types d'imposition en liaison avec le processus de développement économique.

(1) Yves LHERMET, « Le face à face des contribuables et du fisc », R.F.F.P. 1984, p.143 et 144.

(2) Quint. C THURMAN, Craig St JOHN, Lisa RIGGS, « Neutralization and tax evasion: How effective would a moral appeal be in improving compliance to tax laws? », Law and Policy, vol.6, pp.309-327, july 1984.

§.1. La politique d'imposition :

Les pays en voie de développement sont caractérisés par un degré élevé de fraude et par la faiblesse de leur administration fiscale. Les décideurs, vont penser d'adapter l'imposition à ces contraintes afin de mobiliser les fonds qui leurs font défaut, qui permettent de lever, à moindre coût, les ressources qui lui sont nécessaires.

Les résistances fiscales ou résistances à l'impôt⁽¹⁾ regroupent « l'ensemble des comportements, individuels ou collectifs, qui tendent à réduire ou à supprimer la charge fiscale assignée à une personne (physique ou morale) ou à un groupe (socioprofessionnel) notamment ». Les résistances fiscales peuvent se manifester à tous les stades de la politique d'imposition du gouvernement en place. La fraude est alors une réaction, un signal de mécontentement puis un obstacle au prélèvement des recettes nécessaires au bon fonctionnement du secteur public.

1.1. L'État fiscal :

L'État n'est plus confié seulement dans les tâches traditionnelles de police, justice, santé, armé, et diplomatie.

Il intervient dans la vie économique en assurant la régularisation de la production et des échanges, en établissant l'égalité dans la distribution des revenus, en protégeant contre des risques et des aléas sociaux.

De plus, l'État utilise les prélèvements obligatoires non seulement pour faire face aux charges publiques mais aussi pour toute autre dépense de la collectivité. « Seulement l'augmentation de ces charges joue un rôle tares important dans l'incitation des contribuables à la fraude fiscale ».

L'enjeu fiscal s'explique, dans ce cas, par l'importance des besoins en ressources, et ce afin de promouvoir l'expansion économique du pays. Ainsi, se confrontent deux contraintes. La première correspond à une logique de prélèvement pour permettre l'intervention étatique. La seconde concerne la situation économique existante.

(1) Lucien MEHL, « Les résistances à l'impôt », revue Française de finances publiques, n°5, 1984, p. 1.

§.2. Les facteurs économiques :

Selon l'OCDE, « un monde sans frontières favorise les flux commerciaux et le développement global, mais crée également des opportunités de fraude pour les contribuables malhonnêtes faisant alourdir la pression fiscale des contribuables honnêtes »⁽¹⁾.

La croissance de notre économie s'est trouvée compromise et notre marché confronté à des dérèglements qui ont aggravés les implications économiques et sociales de la crise financière à travers le développement de l'économie informelle, en occurrence de la fraude fiscale et de la spéculation à l'origine de rentes considérables, dont une grande partie échappe à tout contrôle.

En Algérie, après la crise pétrolière de 1986, il y a eu une désorganisation de l'économie nationale, ce qui a entraîné une large extension de l'économie informelle et un dysfonctionnement des circuits de distribution.

Cette période a été très bénéfique pour « les trabendistes » qui ont su profiter de la fragilité des structures d'État et de développement rapide de la corruption pour exercer aux yeux de l'administration des activités illicites réalisant, ainsi des rentrées importantes qui échappe au contrôle de l'administration fiscale.

Bien que la libéralisation de notre économie, est forcée d'admettre que les pratiques commerciales illicites, l'évasion fiscale et beaucoup d'autres pratiques et manœuvres frauduleuses portant atteinte aux intérêts de l'économie nationale et des citoyens étaient largement répondues. Pour justifier ce genre de pratiques les contribuables invoquaient souvent leurs situations financière individuelles et la course aux gains.

Ces causes se ramènent toutes à la même idée : le contribuable ne tente d'éluder frauduleusement l'impôt et de courir des risques que si la charge fiscale qu'il supporte excède sa capacité contributive.

Ces facteurs peuvent être regroupés sous deux catégories : celle ayant trait à la situation économique du pays en général, et celles liées à la situation économique du contribuable ;

(1) <http://www.oecd.org>.

partant du principe que ce dernier ne tente d'éluder frauduleusement l'impôt et de courir le risque que si cette charge fiscale qu'il supporte excède sa capacité contributive.

2.1. La conjoncture économique générale :

« Les phénomènes de soustraction à l'impôt créent des distorsions économiques et sociales susceptibles de porter atteinte à la cohésion de la collectivité ». ⁽¹⁾ À *contrario*, L'état de l'économie nationale influe sur le comportement fiscal des citoyens qui tenteront de plus en plus à éluder l'impôt en période de crise.

Les variations que subit l'économie, influent beaucoup sur le comportement du contribuable. L'influence de la conjoncture sur la fraude fiscale se manifeste dans la mesure où elle a une influence sur le phénomène de répression. En période d'expansion, le contribuable n'est guère incité à frauder car la situation économique lui permet de répercuter l'impôt ; en revanche, et en période de récession économique, les commerçants n'ayant pas la possibilité de rejeter la charge de l'impôt sur leurs clients, ont tendance à l'éluder. C'est ainsi que pendant les périodes de récession on remarque une réaction plus hostile à l'impôt ; c'est à dire que l'attitude du contribuable à l'égard de l'impôt change suivant la situation économique du pays (crise, pénurie ou prospérité).

Sachant que dans une période de prospérité le contribuable ressent un certain allègement fiscal car le poids de l'impôt est faible par rapport à son pouvoir d'achat croissant ; donc, se sentant libéré, le contribuable n'est pas dans le besoin de frauder. ⁽²⁾

En période de pénurie, l'impôt devient d'autant plus lourd du fait que le gouvernement est contraint de réglementer strictement le marché, en taxant les prix, ce qui favorise la fraude car le marché parallèle, illégal et occulte qui s'établit ainsi que les transactions réalisées sur ce marché échappent nécessairement au fisc. ⁽³⁾

2.2. La situation financière personnelle du contribuable

La situation économique du contribuable à une grande influence sur son attitude vis-à-vis de l'impôt. Quelques situations difficiles de trésoreries peuvent inciter le contribuable à se

(1) Muriel TREMEUR, « Comment résoudre vos conflits avec l'administration », éd. Edition du Puits Fleuri, 2008.p.10.

(2) D. TALBI, « Vérification de comptabilité comme moyen de lutte contre la fraude », ENI, 2003, P. 17.

(3) Paul-Marie GAUDEMET, Joël MOLINIER, « Finance publique », ed. Montchrestien, 1992, P 293.

soustraire à son devoir fiscal. Il estime qu'il n'arrive à maintenir son équilibre fragile que par la fraude. Celle-ci devient, de ce fait, une composante majeure de la survie de sa trésorerie surtout si ses entrées financières se rétrécissent et que le paiement intégral des dettes fiscales signifiera la fin de son activité.

Le contribuable lorsqu'il se trouve dans une situation prospère, il ne court pas le risque de frauder, au contraire, il règle exactement ses impositions. Mais à l'inverse, il se soustrait à ses obligations par crainte de la détérioration et de la disparition de son entreprise.

« Le contribuable rationnel, conscient de la charge fiscale qu'il supporte, ne sera tenté de frauder que si l'impôt excède son revenu marginal, c'est-à-dire la proportion de son revenu qui sans l'impôt, il paraît utilisé à une satisfaction minimum ». ⁽¹⁾

Dans la réalité algérienne, contrairement au principe théorique, même les contribuables qui se trouvent en situation prospère, fraudent le fisc et déclarent des revenus très minimes par rapport à ce qu'ils réalisent réellement, d'où la nécessité de les programmer au contrôle de leurs activités et de leurs situations personnelles.

2.3. Les mutations économiques en Algérie.

Qui ont favorisé ces fléaux avec notamment :

- La clémence de la loi qui, lors de la démonopolisation du commerce extérieur a permis aux opérateurs économiques, d'effectuer des importations de grande envergure, où la difficulté du pointage de ces marchandises ; qui trouvent leurs chemin vers le marché informel. Dans la majorité des cas, ces opérateurs n'ont pas respecté, ni leurs obligations de déclarations, ni de paiement ;
- Déréglementation des prix dans le cadre de la liberté des prix ;
- Non préparation des administrations du commerce, des douanes et des impôts à la libération du commerce extérieur ;

Cette situation a eu pour conséquences :

(1) André MARGAIRAZ « La fraude fiscale et ses succédanés », Lausanne, 1970, p.10

- ✓ Généralisation des achats et des ventes sans factures, favorisant ainsi une grande fraude en matière de TVA ;
- ✓ Absence de réhabilitation du chèque comme moyen de paiement ;
- ✓ Opacité des transactions ;
- ✓ Expansion du marché parallèle, qui a suscité une aggravation de la concurrence déloyale par rapport aux commerçants loyaux.

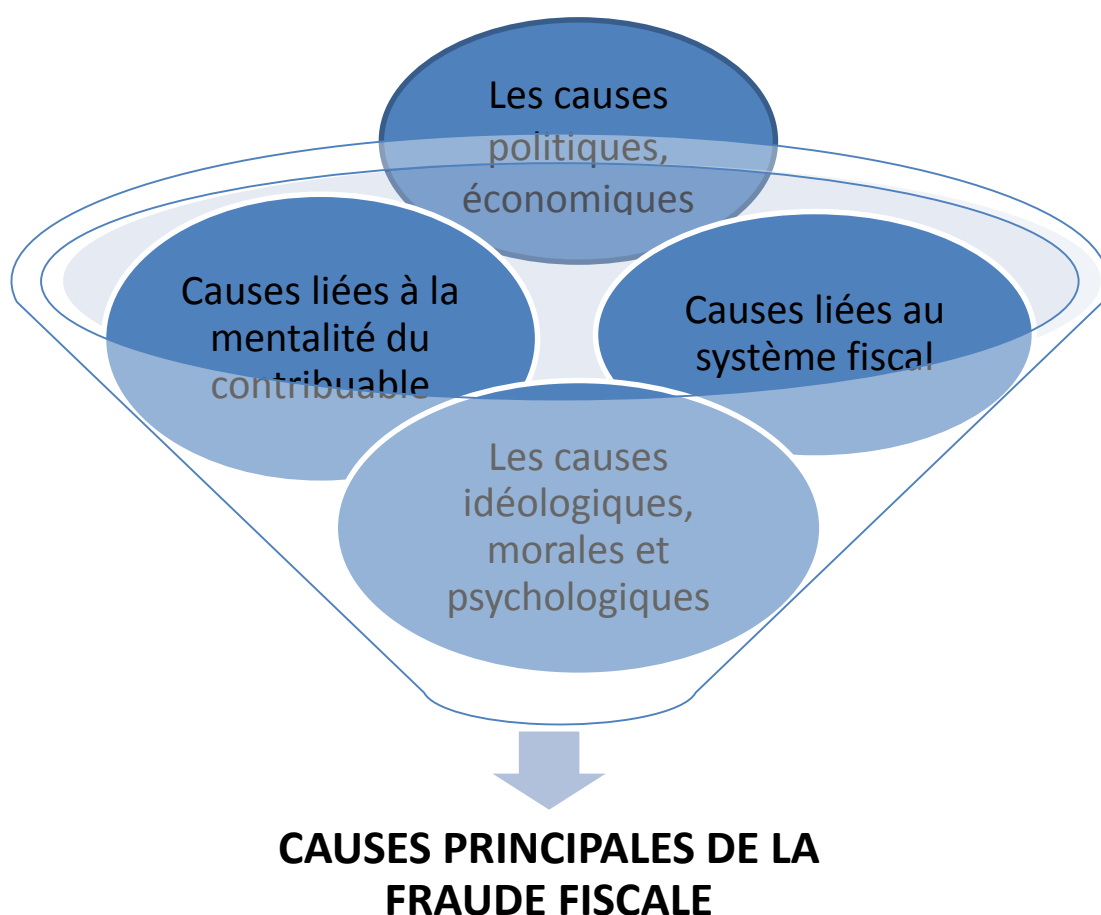


Figure N° 04 : Causes Principales de la Fraude Fiscale. ⁽¹⁾

(1) Établie par le doctorant.

CONCLUSION :

L'existence de situations de non-droit en Algérie qu'il faudra d'ailleurs dénoncée, rend difficile la constitution des ressources publiques nécessaires au financement des dépenses publiques (en vue du développement) et témoigne de l'impossibilité pratique pour l'administration fiscale de collecter, de recouvrer l'impôt, et encore moins d'opposer ou d'exercer dans la transparence son droit de contrôle fiscal à l'égard du contribuable.⁽¹⁾

« La loi établit une ligne séparatrice entre ce qui est légal et ce qui ne l'est pas. Lorsqu'une action est exercée dans le cadre de ce qui est autorisé par la loi en question, cette action s'inscrit naturellement dans la légalité. Ainsi, quand on parle de fraude fiscale, cela fait référence au « mauvais » côté de l'espace des actions possibles ».⁽²⁾

La fraude fiscale est un phénomène universel qui varie en fonction de l'environnement économique, de la nature et de volume des prélèvements fiscaux, du degré d'adhésion des redevables, de leur civisme fiscal et surtout de la relation existant entre l'administration fiscale et les contribuables.

À ce propos, les fiscalistes sont unanimes sur la question de la fraude fiscale et confirment qu'elle se nourrit du caractère immoral et pervers et ses conséquences sur le plan économique et social sont très importantes. Il s'agit notamment de :

- La fraude fiscale porte atteinte à l'ordre public (jonction des grands courants et fraude avec le terrorisme et le grand banditisme)
- Elle remet en cause la cohésion sociale par le transfert de la charge sociale vers les catégories qui sont capables de frauder (ex : les salariés et les opérateurs économiques honnêtes)
- Elle constitue un frein pour le développement dans la mesure où la concurrence déloyale décourage l'acte d'investir
- Elle maintient la pression fiscale sur les autres formes d'impôts et taxes (retenues à la source, taxes...)

(1) Hamid HAMIDI, « Cours de Fiscalité de l'entreprise », Université Badji Mokhtar, Annaba, 2012, p 96.

(2) *Bullen v. Wisconsin*, 1916, 240. U.S. 625, pp. 630).

CHAPITRE 2

LES ACTIONS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE & LES LIMITES DES CONTRÔLES

« L'impôt est infailliblement nuisible. Ainsi, le peuple n'est pas misérable seulement parce qu'il paie au-delà de ses moyens, mais il est misérable encore par l'usage que l'on fait de ce qu'il paie. »

(Benjamin Constant)

CHAPITRE 2

Les Actions de Lutte Contre la Fraude Fiscale & les Limites des Contrôles

INTRODUCTION :

Perçue tant par certains comme un privilège réservé à une élite fiscale sachant détourner l'impôt que par d'autres comme une manifestation d'un «*antifiscalisme* » primaire, la fraude fiscale n'a de cesse de partager l'opinion publique. La lutte contre ce fléau, est au centre des débats des Nations qui veulent s'inscrire sur la liste des États qui désirent un orifice vers la mondialisation, où la concurrence est très ardue pour attirer les IDE. Cette lutte doit être marquée par des efforts de bonne gouvernance pour atteindre une certaine stabilité sociale, économique et même politique.

De ce fait, l'administration fiscale est munie de prérogatives et des outils comme le contrôle et l'information fiscale pour contrecarrer ce phénomène de fraude fiscale. La réussite de ces dispositifs est conditionnée par l'amélioration des moyens techniques prévus à son égard. Ces moyens doivent être explicitement déterminés pour canaliser la tâche des vérificateurs qui ont besoin de toutes les informations nécessaires pour cerner les manœuvres des contribuables frauduleux

Mais dans le conflit établi de la fraude fiscale, les obstacles récurrents vont concerner la protection efficiente et efficace des droits du contribuable face aux prérogatives dont est pourvue l'administration fiscale pour l'exercice de ses missions répressives.

Dans les trois sections comprenant dans ce chapitre, nous allons essayer de présenter notre système fiscal Algérien dans la première section, les dispositifs pour lutter contre la fraude fiscale dans la deuxième section, et enfin les obstacles relevés pour ces dispositifs.

Section 1. Présentation Succincte Du Système Fiscal Algérien

Voici un tableau représentant le système fiscal Algérien ⁽¹⁾ :

IMPÔTS DIRECTS	
01	Impôt sur le revenu global (IRG)
02	Impôt forfaitaire unique (IFU)
03	Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)
04	Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)
05	Taxe foncière (TF)
06	Taxe d'assainissement
07	Impôt sur le patrimoine
TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES	
01	Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
02	Taxe intérieure de consommation (TIC)
03	Taxe sur les produits pétroliers
IMPÔTS INDIRECTS	
01	Droit de circulation
02	Droit de garantie et d'essai
03	Droit d'enregistrement
04	Droit de timbre

Tableau 01 : Système Fiscale Algérien

(1) Direction des relations publiques et de la communication, « Le Système Fiscal Algérien », DGI, 2016.

§.1. Impôts Directs

1.1. Impôt sur le Revenu Global (IRG)

C'est un impôt perçu au profit du budget de l'État et qui grève les revenus des personnes physiques et ceux des sociétés de personnes, après déduction des frais suivants :

- Les intérêts des emprunts et des dettes contractés à titre professionnel ainsi que ceux contractés au titre de l'acquisition ou la construction de logement ;
- Les pensions alimentaires ;
- Cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances sociales souscrits à titre personnel ;
- Police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur.

Le taux d'imposition et le mode de paiement (retenu à la source ou paiement direct) différent selon la nature des revenus :

FRACTION DU REVENU IMPOSABLE	TAUX
• N'excédant pas 120 000 →	0,00 %
• 120 001 à 360 000 →	20 %
• 360 001 à 1 440 000 →	30 %
• Supérieure à 1 440 000 →	35 %

Tableau 02 : Barème Progressif Annuel de L'IRG ⁽¹⁾

(1) Direction des relations publiques et de la communication, « Le Système Fiscal Algérien », DGI, 2016.

1.2. Impôt Forfaitaire Unique (IFU)

C'est un impôt institué par la loi de finance de l'année **2007**, il remplace les impôts et taxes (**IRG, TVA et TAP**), auxquelles étaient soumis les contribuables du régime du forfait.

L'**IFU** s'applique aux :

- **Personnes physiques ou morales**, les sociétés et coopératives exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de profession non commerciale dont le chiffre d'affaires n'excède pas 30.000.000 DA ;
- Les promoteurs d'investissement exerçant des activités ou projets, éligibles à l'aide du « fonds national de soutien à l'emploi des jeunes » ou du « fonds national de soutien au micro Crédit » ou de la « caisse nationale d'assurance-chômage ».

Le taux de l'impôt forfaitaire unique est calculé sur le chiffre d'affaires réalisé et fixé comme suit :

- 05%, pour les activités de production et de vente de biens ;
- 12%, pour les autres activités.

Concernant le taux de l'impôt forfaitaire unique applicable à l'activité mixte, celui-ci est déterminé au prorata du chiffre d'affaires correspondant à chaque activité..

Le produit de cet impôt est réparti entre le budget de l'État, des Wilayat, des communes et du Fonds Commun de Collectivités Locales **FCCL**.

1.3. Impôt sur le Bénéfice des Sociétés (IBS)

IBS s'applique aux :

- ✓ Sociétés de capitaux (SPA, SARL, Sociétés en commandite par actions, etc.) ;
- ✓ Entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée ;
- ✓ Sociétés de personnes et sociétés en participation au sens du code de commerce ;
- ✓ ayant opté pour leur imposition à l'IBS ;
- ✓ Sociétés civiles ayant opté pour l'assujettissement à l'IBS ⁽¹⁾ ;

(1) La demande d'option doit être annexée à la déclaration prévue à l'article 151 du Code des Impôts directs et taxes assimilées. Elle est irrévocable pour la durée de vie de la société.

- ✓ Établissements et organismes publics à caractère industriel et commercial ;
- ✓ Les sociétés qui réalisent les opérations et produits mentionnés à l'article 12 du CIDTA ;
- ✓ Sociétés coopératives et leurs unions à l'exclusion de celles visées à l'article 138 – 1 du CIDTA;

Sociétés exclues du champ d'application de l'IBS :

- ✓ Organismes de placement collectif en valeurs mobilières, constitués et agréés dans les formes et conditions prévues par la législation et la réglementation en vigueur ;
- ✓ Sociétés et coopératives soumises à l'impôt forfaitaire unique. (art 11 LF 2015).

Le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à ⁽¹⁾:

- 19% pour les activités de production de biens ;
- 23% pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages ;
- 26% pour les autres activités.

1.4. Taxe sur l'Activité Professionnelle (TAP)

Cet impôt grève le Chiffre d'Affaires hors **TVA** des personnes physique et morale. Le champ d'application de cette taxe :

- ✓ Personnes morales dont le CA est supérieur à 30.000.000 DA ;
- ✓ Personnes physiques réalisant des bénéfices professionnels et dont le CA est supérieur à 30.000.000 DA.

Base imposable :

- ✓ Pour les assujettis à la TVA : chiffre d'affaires hors TVA
- ✓ Pour les non assujettis à la TVA : chiffre d'affaires TVA comprise.
- ✓ Pour la détermination de la base imposable, il y a lieu de tenir compte des réfections de
- ✓ 30%, 50% et 75% prévues par la loi en faveur de certaines opérations.

(1) En cas de l'exercice concomitant de plusieurs activités, les personnes morales assujetties à l'IBS doivent tenir une comptabilité séparée pour ces activités, permettant de déterminer la quote-part des bénéfices pour chaque activité à laquelle le taux de l'IBS approprié doit être appliqué.

Taux d'imposition :

- Le taux de la TAP est fixé à 2%.
- Ce taux est ramené à 3% en ce qui concerne le chiffre d'affaires issu de l'activité de transport par canalisations des hydrocarbures.
- Le taux de la taxe est ramené à un pour cent (1%), sans bénéfice des réfections pour les activités de production de biens.
- Pour les activités du bâtiment et des travaux publics et hydrauliques, le taux de la taxe est fixé à 2%, avec une réfaction de 25%.

Il est perçu au profit des wilayat, communes et Fonds Commun de Collectivités Locales (FCCL).

1.5. Taxe Foncière (TF)

C'est un impôt qui s'applique aux propriétés bâties et non bâties :

a). Propriétés bâties :

- ✓ Propriétés bâties ;
- ✓ Installations destinées à abriter des personnes et biens ou stocker des produits ;
- ✓ Installations commerciales situées dans les périmètres des aérogares, ports, gares ferroviaires et routières ;
- ✓ Sols des bâtiments ;
- ✓ Terrains non cultivés utilisés à un usage commercial ou industriel.

b). Propriétés non bâties :

- ✓ Propriétés non bâties ;
- ✓ Terrains agricoles ;
- ✓ Terrains situés dans des secteurs urbanisés ou urbanisables ; y compris les terrains en cours de construction non encore soumis à la taxe foncière des propriétés bâties ;
- ✓ Salines, marais salants ;
- ✓ Carrières, sablières et mines à ciel ouvert.

Les taux de la **TF** varient entre 3 et 10%. La **TF** sur les propriétés bâties est perçu au profit exclusif des communes.

1.6. Taxe d'Assainissement

La taxe d'assainissement s'applique dans les communes dans lesquelles fonctionne un service d'enlèvement des ordures ménagères, Elle est à la charge du locataire qui peut être recherché conjointement et solidairement avec le propriétaire pour son paiement. Cet impôt est perçu au profit exclusif des communes⁽¹⁾.

1.7. Impôt sur le Patrimoine

C'est un impôt sur la fortune, il est dû par les personnes physiques à raison de leurs patrimoines composés de biens imposables dont la valeur nette taxable excède 100.000.000,00 DA au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Il comprend l'ensemble des biens imposables appartenant aux personnes physiques et à leurs enfants mineurs.

Sont imposables :

a. Les biens immobiliers :

- Propriétés bâties : résidence principale ou secondaire ;
- Propriétés non bâties : terrains, jardins... ;
- Droits réels mobiliers.

b. Les biens mobiliers :

- Véhicules, motos, yachts, bateaux de plaisance, avions de tourisme, chevaux de course et les objets d'art et les tableaux de valeurs estimés à plus de 500.000,00 DA.

(1) Direction des relations publiques et de la communication, op.cit.

Le taux d'imposition prend la forme d'un barème progressif ⁽¹⁾ :

FRACTION DE LA VALEUR NETTE TAXABLE DU PATRIMOINE EN DA	TAUX
Inférieur ou égale à 100.000.000,00	0,00 %
de 100.000.000,00 à 150.000.000,00	0,50 %
de 150.000.001,00 à 250.000.000,00	0,75 %
de 250.000.001,00 à 350.000.000,00	1,00 %
de 350.000.001,00 à 450.000.000,00	1,25 %
supérieure à 450.000.000,00	1,75 %

Tableau 03 : Taux d'imposition (impôt sur le patrimoine)

Le produit de cet impôt est réparti entre le budget de l'État, des communes et du Fonds National de Logement.

§.2. **Taxe Sur Le Chiffre d'Affaires**

2.1. Taxe sur Valeur Ajoutée (TVA)

Sont soumis à cette taxe, « Obligatoirement » :

- ✓ Opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale ou artisanale effectuées par un assujetti ;
- ✓ Opérations de banque et d'assurance ;
- ✓ Opérations réalisées dans l'exercice d'une profession libérale ;
- ✓ Les opérations relatives aux travaux immobiliers ;
- ✓ Les opérations de ventes faites dans les conditions de gros ;

(1) Direction des relations publiques et de la communication, op.cit.

- ✓ Les opérations de ventes faites par les grandes surfaces ainsi que les activités de commerce multiple, ainsi que le commerce de détail, ⁽¹⁾ Par commerce multiple il y a lieu d'entendre les commerces d'achat-revente réalisés dans les conditions de détail et qui réunissent les conditions suivantes :
 - a. Les articles mis en vente relevant d'au moins quatre catégories de commerces différents quel que soit le nombre d'articles mis en vente ;
 - b. Libre accès au service.
- ✓ Opérations de location, les prestations de services, les travaux d'études et de recherches ;
- ✓ Les spectacles, jeux et divertissements de toute nature organisés par toute personne.

On distingue, un taux réduit de la **TVA** fixé à 7 % et un Taux normal fixé à 17 %. Le produit de la **TVA** est réparti entre le budget de l'État, celui des communes et le **FCCL**.

2.2. Taxe Intérieure de Consommation (TIC)

C'est une taxe qui s'applique sur les achats et les importations des produits suivants :

- Tabac à fumer à priser à mâcher, cigares, les allumettes ...

Le taux de la **TIC** dans ce cas prend la forme d'un droit spécifique qui grève une base, exprimé en volume ou en poids.

Il est à signaler que la TIC constitue l'une des sources de financement du Fonds Spécial de Promotion des Exportations (FSPE).

2.3. Taxe sur les Produits Pétrolier

C'est une taxe qui s'applique aux achats des produits pétroliers (essence, fuel oil, gaz oil, GPL carburant, propane, butane). Cette taxe prend la forme d'un droit spécifique (une somme qui s'applique sur une quantité de produit imposable) - exemple : essence super : 600,00 DA / hectolitre...etc.

(1) À l'exclusion des opérations réalisées par des contribuables relevant du régime de l'IFU.

§.3. *Impôts Indirects*

3.1. Droit de Circulation

C'est un impôt qui s'applique sur les marchands en gros entrepositaires des alcools et vins. Cette taxe prend la forme d'un droit spécifique.

3.2. Droit de Garantie et d'essai

C'est un impôt spécifique qui s'applique sur les ouvrages d'or, d'argent et de platine. Ses montants sont de :

- **8.000,00 DA** pour les ouvrages en or ;
- **20.000,00 DA** pour les ouvrages en platine ;
- **150,00 DA** pour les ouvrages en argent.

3.3. Droit d'Enregistrement

Le droit d'enregistrement est à la fois une formalité et un impôt. La formalité est obligatoire pour certains actes tels que l'enregistrement d'une Société.

Cet impôt grève, donc, les actes de Société (les apports, les actes portant cessions d'actions et parts sociales), mais aussi la valeur vénale réelle d'un bien à l'occasion des mutations des propriétés (vente d'immeubles et vente de meubles, donation, partage, mutation par décès...), les taux de cet impôt varient entre 0,5 et 5 %.

3.4. Droits de Timbre

C'est un impôt qui s'applique sur des documents énumérés par la loi, parmi lesquels se trouvent : Les actes soumis au droit d'enregistrement, les actes judiciaires, les papiers d'identité, les effets de commerce (lettre de change, billets à ordre, billets et obligations non négociables), registre de commerce, vignettes sur les véhicules automobiles.

Section 2. Les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale

La lutte contre la fraude fiscale passe par l'emploi de dispositifs répressifs et préventifs. L'administration fiscale dispose aujourd'hui de plusieurs techniques de contrôle. La première d'entre elles est un contrôle formel, destiné à rectifier les erreurs matérielles. Peu fréquent en matière de fiscalité professionnelle, ce contrôle formel est généralement d'autant plus indolore pour le contribuable qu'il n'en connaît pas l'existence. De la même manière, le contrôle sur pièces, ou de cohérence, s'effectue par recoupement entre les déclarations faites par les contribuables.

Enfin, le contrôle sur place, ou contrôle fiscal externe, comprend l'examen de la situation fiscale personnelle pour les contribuables particuliers et la vérification de comptabilité chez les contribuables astreints à en tenir une, c'est-à-dire, en pratique, l'ensemble des entreprises.⁽¹⁾

Sous Section 1. Le contrôle fiscal : un moyen redoutable

Le contrôle de l'administration est présenté comme « *l'activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude* »⁽²⁾. Parmi ces contrôles en trouve le contrôle fiscal qui est une prérogative impérative conférée par la loi à l'administration pour lui permettre de s'assurer du paiement, par les contribuables, des impôts qui leur incombent en vertu de la législation en vigueur. Le caractère d'ordre public des règles fiscales met l'administration dans une situation de compétence liée puisqu'elle ne peut pas renoncer aux recettes légalement dues.

Il représente une chaîne à laquelle participent de façon successive plusieurs services :

- En amont, un travail de recherche et de ciblage en vue de la programmation de contrôles : la phase de recherche est essentielle au meilleur ciblage des dossiers, notamment ceux potentiellement frauduleux ;
- La phase de contrôle du bureau ou sur place selon la procédure et en fonction des enjeux ;
- En aval, une action en recouvrement afin d'encaisser des créances issues du contrôle ;

(1) Institut de l'entreprise, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscal », Mai 2006, P 23.

(2) Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, « Droit fiscal », PUF, 2003, 3e éd., p.111.

- Une phase contentieuse administrative puis juridictionnelle peut également survenir et, dans les cas où le contrôle a révélé une fraude caractérisée, il peut aboutir au dépôt d'une plainte pénale pour fraude fiscale. ⁽¹⁾

Il constitue alors, l'ensemble des procédures et techniques prévues par le législateur permettant à l'administration de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations et éventuellement de réparer le préjudice causé au trésor public par les infractions aux dispositions prévues par la loi fiscale. ⁽²⁾

Dans la plupart des pays, l'administration est l'auteur réel des lois et l'interprète officiel de leurs dispositions moyennant sa doctrine. À ce titre, elle se charge, en vertu de son pouvoir général de contrôle, de la surveillance de l'accomplissement des déclarations, de la liquidation et du paiement de la dette fiscale. Le contrôle n'est pas seulement répressif, il permet également de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui par, erreur auraient été "surtaxés".

Sur le plan civique, le contrôle fiscal est un moyen d'assurer le respect de l'égalité entre les citoyens. Aussi, l'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits reconnus au contribuable lors d'un contrôle fiscal est un enjeu majeur en termes de libertés publiques.

Les objectifs recherchés, à travers la mission de contrôle fiscal, peuvent être résumés ainsi :

- Encourager le civisme fiscal ;
- Veiller à une répartition équitable de la charge de l'impôt sur l'ensemble des contribuables ;
- Sauvegarder les intérêts du Trésor.
- Permet d'assurer l'égalité de tous devant l'impôt ;
- Constitue un moyen inévitable de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Afin de bien accomplir sa mission de contrôle, l'administration fiscale dispose de moyens juridiques, humains et matériels qui lui sont alloués par la collectivité nationale. Elle peut également exercer le droit de contrôle à l'égard des institutions et organismes n'ayant pas

(1) *Ministre de l'action et des comptes publics, « Lutte contre l'évasion et la fraude fiscales », Projet de loi de finance 2020, France, P 34.*

(2) *Soraya IFRI, « Les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale. (Cas de l'Algérie) », IEDF, 2007.*

la qualité de commerçants et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature. Les institutions et organismes concernés doivent présenter à l'administration fiscale, sur sa demande, les livres et documents de comptabilité dont ils disposent »⁽¹⁾.

Ainsi, l'administration fiscale s'est fixé comme objectif essentiel dans son action, la lutte contre les pratiques frauduleuses en vue d'en atténuer les effets sur les ressources de l'État et de favoriser l'émergence d'une saine concurrence entre les opérateurs économiques.

Il s'agit donc pour les services de recherche d'appréhender :

- Tant la fraude émanant des entreprises (par exemple activité occulte, délocalisation fictive à l'étranger, établissements stables, fraudes au siège social) que des particuliers (par exemple fausse domiciliation à l'étranger) ;
- Les différentes manifestations de fraude, de la plus banalisée (minoration de chiffre d'affaires) à la plus sophistiquée (utilisation de sociétés écrans localisées dans des paradis fiscaux), qu'elle soit individuelle (activité dissimulée, fausses factures) ou le fait de plusieurs personnes ;
- la fraude dans toutes ses dimensions géographique, locale ou nationale (sous-traitance fictive, activités occultes via internet), voire internationale (détection du commerce intracommunautaire de véhicules automobiles).

§.1. La mission du contrôle fiscal :

Sa mission est de détecter les mécanismes de fraude, collecter, centraliser et enrichir les renseignements extérieurs et les informations dispersées dans les services pour proposer l'engagement de contrôles fiscaux.⁽²⁾

1.1. Le contrôle fiscal comme corollaire du système déclaratif :

Le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système déclaratif, ce dernier veut dire que les contribuables eux même déterminent les bases d'impositions et les déclarent au niveau de l'administration fiscale. Celle-ci procède au contrôle d'exactitude des déclarations souscrites et s'assure de leur sincérité. Ce contrôle permet de traduire le principe de légalité et l'équité devant l'impôt ; et de témoigner du degré de crédibilité du système déclaratif mis en application.

(1) Art 18-1, code des procédures fiscales éd 2010.

(2) Eric WOERTH, « Le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude », Juin 2009, PP 03-04.

1.2. Le contrôle fiscal comme moyen de lutte contre la fraude :

Pour des raisons économiques, sociales ou autres, certains contribuables seront tentés d'échapper ou diminuer la charge fiscale, c'est-à-dire que la lutte contre ces pratiques frauduleuses s'inscrit actuellement dans le cadre des priorités de l'administration fiscale qui dispose d'un large pouvoir de contrôle qui s'exerce, par différentes techniques, sur différents catégories socioprofessionnelles.

Premier maillon de la chaîne du contrôle fiscal, est la recherche : une activité dont le pilotage et le suivi sont essentiels pour la réalisation des objectifs, notamment en matière de lutte contre la fraude. Pour cela, les services de recherche orientent leur action vers la recherche de renseignements en vue de la programmation du contrôle fiscal externe, l'appui aux vérificateurs et la lutte contre les activités clandestines et les montages frauduleux.

§.2. *Finalités du contrôle fiscal :*

La formalisation d'un programme d'action de la DGI s'est traduite par la définition de trois finalités du contrôle fiscal :

- ✓ *Une finalité dissuasive*, qui consolide le civisme fiscal de tous les contribuables ;
- ✓ *Une finalité budgétaire*, qui vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé ;
- ✓ *Une finalité répressive*, qui sanctionne les comportements les plus frauduleux, sur le plan financier voire sur le plan pénal.

Ces trois finalités retenues par la DGI permettent de classifier les contrôles effectués.

1.1. Une finalité dissuasive :

La finalité dissuasive vise à prévenir la fraude grâce à une politique de contrôles répartis équitablement selon des critères de taille d'entreprise, de niveau de revenus, de secteur d'activité ou de zone géographique. La fréquence des contrôles est également un élément de dissuasion. En d'autre terme, elle est présente sur l'ensemble du territoire et auprès de la plus grande partie des contribuables. Cette démarche permet d'éviter l'existence de zones de non droit, qu'elles soient géographiques, socioprofessionnelles ou juridiques. Cette finalité contribue à la consolidation du civisme fiscal.

1.2. Une finalité budgétaire :

La finalité budgétaire vise à la réparation du préjudice causé par le comportement consistant à déclarer moins de revenus et donc à payer moins d'impôt que ne le prévoient les textes. Cette finalité du contrôle vise à recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé. Le fait que le rappel soit lié ou non à une intention du contribuable est sans incidence sur la nécessité de mettre rapidement en œuvre des mesures de recouvrement.

1.3. Une finalité répressive :

Sanctionner les comportements délibérément frauduleux c'est la finalité répressive du contrôle fiscal externe. C'est une classification *ex post* des contrôles qui se déduit des caractéristiques et du montant des pénalités. Cette finalité vise à punir la transgression flagrante et délibérée de la loi par opposition à l'insuffisance d'imposition qui résulte du non-respect involontaire d'un texte ou d'un litige sur l'appréciation d'une valeur.

Cette typologie des finalités du contrôle fiscal n'est pas exempte de limites, dans la mesure où elle est relativement artificielle (un même contrôle peut avoir simultanément plusieurs finalités) et où elle ne constitue pas, en elle-même, une base de programmation satisfaisante, puisqu'il n'est pas possible de caractériser les opérations en fonction de leur finalité avant de connaître l'issue des contrôles. S'il n'est pas possible d'appliquer cette grille de lecture théorique à la structure des activités réelles, c'est précisément parce qu'il ne s'agit pas d'une typologie des moyens employés, mais bien d'une typologie des résultats du contrôle. En ce sens, la distinction entre les trois finalités définit en réalité des profils de contribuables davantage qu'elle ne décrit des modes opératoires. ⁽¹⁾

Le contrôle permet de dresser les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omission ou dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt. Cette infraction donne, en outre, à l'application des sanctions répressives tant sur le plan financier que sur le plan pénal.

§.3. Différentes formes du contrôle :

Le contrôle fiscal peut revêtir plusieurs formes suivant l'étendu des opérations de contrôle, on distingue traditionnellement le contrôle sur pièces effectué dans les locaux administratifs à partir des documents en la possession de l'Administration des contrôles sur

(1) Institut de l'entreprise, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscal », Mai 2006, PP 24-25.

place (droit de communication, droit de vérification) qui supposent que les agents de l'Administration se déplacent. Il peut être réalisé de façon répétitive, périodique ou épisodique. Il peut également être général ou touchant seulement un impôt ou taxe particulière.

3.1. Le contrôle en cabinet (contrôle de bureau) :

Force est de constater que le contrôle sur pièces revêt une importance majeure dans la préparation du contrôle fiscal. Ne nécessitant pas l'intervention de spécialistes de contrôle et de vérification, le contrôle sur pièces fait partie intégrante de la mission quotidienne de gestion du dossier fiscal des contribuables assignée au service d'assiette.

Étant chargée directement de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et du suivi de leur situation au regard de la législation fiscale, l'inspection des impôts procède régulièrement au contrôle des dossiers fiscaux suivant une périodicité et des objectifs bien définis. Si nécessaire, l'inspection établit des redressements ou plus rarement procédera aux dégrèvements s'ils sont justifiés. Ce type de contrôle peut être sommaire ou sur pièces.

3.1.1. Le contrôle sommaire (contrôle formel) :

Le contrôle sommaire recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée. Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux dossiers fiscaux des contribuables.

En effet, il s'agit d'un contrôle rapide et facile à exécuter ne nécessitant pas de connaissances approfondies en matière comptable ou le recours à des procédures de contrôle lourdes et fastidieuses. « Il permet, ainsi de corriger immédiatement les incohérences et les erreurs relevées tout en constituant également un outil très important d'aide dans la sélection des affaires à vérifier de façon approfondie »⁽¹⁾.

Il a pour finalité notamment de :

- S'assurer que tous les impôts et taxes auxquels le contribuable est assujéti ont été déclarés ;
- Déceler les erreurs éventuelles dans les calculs ou dans l'application des taux ;

(1) Kamel LASSOUAG, « Cours de contrôle fiscal », IEDF. Année 2007.

- S'assurer de la concordance du **CA** déclaré au titre de la taxe sur l'activité professionnelle (**TAP**) et de la **TVA** ainsi que les bases servant à l'impôt sur le revenu global (**IRG**) sur salaires ;
- Faire ressortir les **CA** anormalement bas par rapport aux périodes précédentes en tirant notamment des ratios de comparaisons.

3.1.2. Le contrôle sur pièces :

Le contrôle sur pièces constitue la forme la plus courante et la plus banale du contrôle. Il peut s'avérer efficace en matière de revenus notamment. Le service procède à l'examen critique des déclarations produites par le contribuable en les confrontant avec les renseignements dont il dispose par ailleurs. Ces informations figurent dans le dossier fiscal de chaque contribuable sous la forme de bulletins de recoupement et proviennent des déclarations souscrites par les tiers. ⁽¹⁾

Ce contrôle est constitué par l'ensemble des travaux de cabinet au cours desquels l'administration procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'elle détient et, le cas échéant, établit les redressements qui s'imposent.

« L'inspecteur vérificateur peut demander la présentation de la comptabilité et des pièces justificatives à même de lui permettre de s'assurer de la sincérité des chiffres d'affaires et des résultats déclarés » ⁽²⁾.

« Il vise à détecter les contribuables défaillants, à prévenir et réparer des erreurs relevées dans les déclarations, à sélectionner des dossiers devant faire l'objet d'un contrôle plus approfondi tel que la vérification de la comptabilité ou la **VASFE** ».

3.2. Le contrôle sur place (contrôle approfondi) :

L'examen approfondi se définit comme l'ensemble des opérations ayant pour but de vérifier la sincérité des déclarations globales. Il implique la comparaison des revenus déclarés ou fixés forfaitairement avec le montant apparent des revenus résultant du train de vie. Il exige

(1) Christian LOUIT, « Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités », *Les Cahiers de droit*, vol. 24, n° 3, 1983, p. 482.

(2) Art 18, code des procédures fiscales.

dans tous les cas des recherches extérieures, ce qui explique le qualificatif de vérification « approfondie ». ⁽¹⁾

Comme son nom l'indique, le contrôle sur place se déroule généralement dans les locaux professionnels du contribuable, et a pour but de s'assurer du respect par les contribuables de leurs obligations déclaratives et de la sincérité des déclarations fiscales et/ou comptables souscrites au cours d'une période déterminée. Il s'exerce soit sous la forme d'une vérification de comptabilité soit, sous celle d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) ⁽²⁾.

3.2.1. La vérification de comptabilité :

La vérification de comptabilité concerne les personnes physiques ou morales astreintes à la tenue des documents comptables. « La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet le contrôle des déclarations fiscales souscrites par les contribuables » ⁽³⁾.

Son but est donc de rechercher et d'évaluer la qualité de la comptabilité, suivant des conditions de fond et des conditions de formes édictées en la matière, en vue de s'assurer :

- Du respect des normes comptables en vigueur ;
- De la traduction comptable de toutes les opérations touchant à la vie active de l'entreprise ;
- De la concordance entre les écritures comptables et les bases d'impositions contenues dans les déclarations fiscales ;
- De la cohérence entre les informations fournies et les données extra comptables.

Pour que la vérification soit complète, la comptabilité de l'entreprise doit être examinée pour toute la période non prescrite.

(1) Christian LOUIT, *Op.cit.*, p. 484.

(2) Thierry LAMBERT, « *Contrôle Fiscal* », édition, PUF, 1991, p15.

(3) Art 20-1, *Code des procédures fiscales*, éd. .2010.

3.2.2. La vérification ponctuelle :

Le contrôle ponctuel est une vérification de comptabilité qui porte sur un ou plusieurs impôts au titre de tout ou, partie de la période non prescrite ou à un groupe d'opérations ou données comptables portant sur une période inférieure à un exercice fiscale.

Lors de cette vérification, il peut être exigé des contribuables vérifiés les documents comptables et les pièces justificatives à l'instar des factures, des contrats, des bons de commande ou de livraison, inhérentes aux droits, impôts, taxes et redevances concernés par la vérification. Cette vérification ne saurait, en aucun cas, donner lieu à un examen approfondi et critique de l'ensemble de la comptabilité du contribuable. ⁽¹⁾

La vérification de comptabilité et la vérification ponctuelle obéissent aux mêmes procédures. ⁽²⁾

3.2.3. La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble (VASFE) :

Elle fût introduite par la loi de finances pour 1992 et codifiée à l'article 131bis du Code des Impôts Directs (article 21 du code des procédures fiscales).

La **VASFE** est définie comme étant l'ensemble des opérations notamment de recherches et d'investigations à l'effet de déceler d'éventuels écarts entre les revenus déclarés par le contribuable (personne physique) par rapport à ceux dont il en a réellement disposé. ⁽³⁾

Les agents de l'administration fiscale peuvent procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu. À l'occasion de cette vérification, les agents vérificateurs, contrôlent la cohérence entre, d'une part, **les revenus déclarés** et d'autre part, **la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie** des membres du foyer fiscal au sens de l'art 6 du code des impôts directs et des taxes assimilées ⁽⁴⁾.

(1) Article 20 Bis 1 du Code des procédures fiscales, DGI, éd, 2016.

(2) Direction générale des impôts « Guide pratique du contribuable », éd 2016.

(3) Article 21, du Code des procédures fiscales, DGI, édition 2010.

(4) Art 21-1 du Code des procédures fiscales, DGI, éd, 2016.

La **VASFE** a donc pour objectifs de :

- Vérifier l'exactitude des revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu ;
- Contrôler la cohérence de ce revenu avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie du foyer familial ⁽¹⁾.

Ces trois formes de contrôles, dans la pratique, sont souvent complémentaires en particulier dans le cas du contrôle d'une société et de ses dirigeants.

Le défaut de présentation de tout ou partie des documents comptables demandés par le vérificateur risque d'entraîner le rejet de la comptabilité et la reconstitution de la base imposable par l'administration fiscale.

L'administration fiscale peut faire usage simultanément des deux modes d'intervention dans certains cas notamment lorsqu'il y a des indices sérieux pouvant présager l'existence de fraude au niveau de la situation personnelle de l'exploitant ou des associés au regard des impôts sur les revenus ainsi que de l'entreprise ou de la société.

Ces deux types de contrôles sont régis par des règles de procédures propres pour éviter toute interaction au risque de donner lieu à des vices de procédure.

3.3. L'interaction entre les vérifications :

Ces méthodes de contrôle sont essentiellement répressives, ce qui correspond à une attitude traditionnelle de l'Administration. Dans ces conditions, elles sont mal supportées, tout particulièrement par les petits et moyens contribuables qui sont moins bien armés pour y faire face. ⁽²⁾

Un contrôle de bureau est bien souvent à l'origine d'une vérification de comptabilité ou de la **VASFE**. En outre, il peut arriver que l'administration soit amenée à combiner les deux techniques de contrôle fiscal externe : la vérification de comptabilité et la **VASFE**. Chaque type de contrôle s'inscrit dans le cadre de procédures particulières, et le contribuable bénéficie pour chacun des deux de garanties générales et spécifiques.

(1) Art 6, code des impôts directs (CID).

(2) Christian LOUIT, *Op.cit.*, p. 486.

La programmation et l'engagement simultanés d'une vérification de comptabilité et d'une **VASFE** peuvent résulter d'un ensemble d'anomalies importantes dans les déclarations et autres documents souscrits, de difficultés pour appréhender la situation dans le seul cadre d'une des deux techniques de contrôle.

Dans la conduite des opérations, l'administration apprécie l'opportunité d'avoir recours à l'une et l'autre des techniques de contrôle. En effet, aucune disposition ne s'oppose à ce que l'administration engage successivement ou simultanément à l'encontre d'un contribuable une vérification de comptabilité et une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble. Un examen contradictoire de situation fiscale d'ensemble peut fort bien être entrepris après une vérification de comptabilité, même si souvent l'administration préfère différer sa clôture jusqu'à la date d'achèvement de la **VASFE**.

La possibilité donnée au vérificateur de réaliser simultanément une **VASFE** et une vérification de comptabilité ne doit pas avoir pour effet de lui permettre de s'affranchir de la règle selon laquelle les redressements portant sur certaines catégories de revenus, pour lesquelles le contribuable n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité, ne peuvent être fondés sur des documents recueillis au cours d'une vérification de comptabilité. L'interaction entre les vérifications ne signifie pas qu'il faille les confondre.

En Conclusion ; La vérification de comptabilité, elle suppose une approche globale aux plans financiers, professionnels et comptables de l'activité.

La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (**VASFE**), elle permet de comparer les revenus déclarés à l'utilisation de ses revenus, elle exige l'utilisation d'une procédure appropriée pour cerner le revenu global du contribuable vérifié. ⁽¹⁾

Sous Section 2. L'information fiscale : prévenir d'éventuelle fraude

Pour s'assurer de l'exactitude et de la sincérité des déclarations souscrites par le contribuable, et d'accomplir convenablement sa mission de lutte contre la fraude fiscale, l'administration fiscale a été dotée d'une prérogative de vérification, pour la collecte d'informations utiles pour prévenir et anticiper d'éventuelles fraudes.

(1) Soraya IFRI, « Les nouvelles approches de lutte contre la fraude fiscale », IEDF, 2007.

Pour remplir cette mission, l'administration dispose du pouvoir de contrôle et de vérification dont l'exercice est assorti de garanties au contribuable, de droit d'enquête, de droit de visite et de droit de reprise⁽¹⁾

L'administration est dotée d'une série de prérogatives qu'elle est en droit d'exercer indépendamment du déclenchement d'une procédure de vérification. En premier lieu, l'administration dispose d'un droit à l'information sur la situation du contribuable qui se doit de répondre à toute demande de renseignements, éclaircissements ou justifications.

En second lieu, l'administration dispose du droit de communication qui est un droit plus énergique que le droit à l'information puisqu'il permet au fisc d'exiger du contribuable la production de documents ou pièces jugés utiles pour le contrôle de sa situation fiscale. Ce droit de communication peut être exercé auprès des tiers qui, eux aussi, sont dans l'obligation de fournir aux services fiscaux les documents ou pièces exigés.

La loi de finances pour 2002, ayant institué le code des procédures fiscales (**CPF**), a introduit de nouvelles formes d'investigations compte tenu du développement alarmant de la pratique de minorations des bases d'imposition. Il s'agit du droit d'enquête en matière de **TVA** devant permettre de s'assurer du respect de l'obligation de la facturation, le droit de visite qui est l'équivalent du droit de perquisition en droit pénal, le droit de communication et le droit de vérification.

En général, « Le droit d'enquête se distingue du droit de communication dont il n'a pas le caractère passif, et du droit de visite et de saisie dans les mesures où il ne permet pas d'accéder aux domiciles et la saisie des documents.

§.1. Le droit de contrôle :

Le système fiscal algérien étant un système essentiellement déclaratif, le droit de contrôle est une prérogative qui permet à l'administration fiscale de s'assurer de la sincérité des déclarations fiscales en les confrontant avec des éléments extérieurs du dossier fiscal du contribuable. Sa mise en œuvre lui permet de s'assurer du respect des obligations fiscales des contribuables et de sanctionner ceux peu respectueux de ces obligations⁽²⁾.

(1) Thierry LAMBERT, « contrôle fiscal, droit et pratique », PUF, 1990, p.96.

(2) DGI « Mesure de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale »

1.1. Le contrôle des déclarations :

L'article 18 du **CPF** précise que l'administration fiscale exerce le droit de contrôle des déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance, dès lors, ce contrôle peut avoir la forme d'un contrôle formel ou sur pièce.

1.2. Les demandes d'explications et de justifications :

L'administration peut demander au contribuable des explications et justifications relatives aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. Le délai de réponse étant fixé au minimum à trente (30) jours. ⁽¹⁾

Ce droit dont dispose l'administration entraîne la nécessité de « dialogue » avec le contribuable, pour obtenir de ce dernier le complément d'information afin de fixer les bases d'imposition de manière correcte ou d'éclaircir des anomalies apparentes ou de procéder à des redressements des éléments déclarés.

L'administration a néanmoins la possibilité de procéder à des redressements de manière contradictoire et sous le contrôle de juge de l'impôt.

C'est une procédure très contraignante pour le contribuable car elle peut déboucher sur une taxation d'office, qu'il s'agisse d'une demande d'éclaircissements ou d'une demande de justification.

§.2. Le droit de communication :

Dans le cadre de la recherche et la collecte de l'information fiscale, Le droit de communication habilite l'administration fiscale à la recherche de tous renseignements sur les personnes physiques ou morales susceptible de fournir des informations sur l'assiette ou le contrôle de l'impôt dû. Ce droit s'exerce sur place mais peut également s'opérer par simple correspondance ⁽²⁾. Ce droit permet à l'administration fiscale de prendre connaissance auprès des tiers des documents et pièces utiles à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt.

Le domaine du droit de communication est conféré à l'administration fiscale en vertu des dispositions des articles 45 et défini par les articles 46 à 59 et suivants du code du **CPF**, ce

(1) Article 19 du code de procédures fiscales, DGI, édition 2016.

(2) Les articles 45 à 64 du code des procédures fiscales, DGI, éd 2016.

dernier contient des dispositions qui permettent à l'administration d'avoir connaissance de renseignements détenues par des administration publiques, entreprises privées, institutions financière et des tiers et l'autorité judiciaire.

Ce droit qui est accordé à l'administration fiscale n'est soumis à aucune formalité particulière d'envois d'avis au contribuable pour l'informer qu'elle a l'attention d'exercer ce droit.

Le droit de communication présente trois caractéristiques principales : ⁽¹⁾

- ✓ Il est le pouvoir légalement reconnu d'obliger le contribuable et les tiers à lui permettre de prendre connaissance de documents en leur possession ;
- ✓ Il s'agit d'une procédure unilatérale ;
- ✓ Il se résume à une transmission de pièces et documents, sans qu'il soit encore procédé à la comparaison avec les écritures comptable de contribuable.

§.3. Le droit de vérification :

Les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur dispose d'un droit de contrôle qui les autorise à examiner les documents comptables de toute personne ayant la qualité de sujet fiscal.

Ce droit de vérification peut prendre deux formes :

- ✓ La vérification et l'examen sur place de la comptabilité détenue par le contribuable ;
- ✓ La vérification de la situation fiscale du contribuable au regard des impôts sur le revenu.

§.4. Le droit d'enquête :

Toute personne effectuant des opérations passibles de la **TVA** est tenue de fournir aux agents des impôts concernés ainsi qu'à ceux des autres services financiers désignés par arrêté du ministre chargé des finances pour chaque catégorie d'assujetti toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires ⁽²⁾.

(1) Revue de la BNA, « Obligations, contrôle fiscal et contentieux », fiscalité de l'entreprise, tome II, 1992, p 400.
(2) Art 33 CPF.

Le droit d'enquête est une procédure d'investigation administrative qui permet aux agents de l'administration d'intervenir dans les entreprises assujetties à la TVA. Ce droit autorise les enquêteurs à se faire communiquer un certain nombre de documents.

Le droit d'enquête se limite au fonctionnement de la chaîne de facturation, donc interdit dans les investigations portant sur les autres comptes du bilan, et dans l'estimation du prix de vente.

Le droit d'enquête est exercé de huit (8) heures à vingt (20) heures dans les locaux professionnels (à l'exclusion des parties des locaux affectées au domicile privé). Ainsi que les moyens de transport et leur chargement.

L'enquête débute par la remise d'un avis d'enquête et se termine par un procès-verbal. Les enquêteurs y consignent les manquements constatés à l'inventaire de documents remis par le contribuable⁽¹⁾.

Ce droit n'est ni une vérification de comptabilité, ni un contrôle sur pièce ni un contrôle ponctuel⁽²⁾.

§.5. Le droit de visite :

Pour l'exercice de son droit de contrôle et lorsqu'il existe des présomptions de pratiques frauduleuses, l'administration fiscale peut autoriser les agents à opérer de façon "*inopinée*" des visites en tous lieux, en vue de rechercher, recueillir et saisir toutes pièces, documents, supports ou éléments matériels susceptibles de justifier des agissements visant à se soustraire à l'assiette, au contrôle et au paiement de l'impôt⁽³⁾.

La décision de procéder à des visites et saisies incombe à l'autorité judiciaire, cette décision prend la forme d'une ordonnance du président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter ou d'un juge délégué par lui⁽⁴⁾. Ce juge doit vérifier le bienfondé de la demande de l'administration, c'est-à-dire la nature et le sérieux des soupçons de fraude. L'ordonnance doit indiquer les motifs qui justifient la visite. Le juge doit s'assurer que l'autorisation est bien fondée et bien motivée.

(1) Thierry LAMBERT, *op.cit*, p.96.

(2) Art 22 LFC 2008.

(3) Art 34, CPF.

(4) Art 35, CPF.

La conciliation entre la liberté individuelle et la légitimité de la répression de la fraude fiscale est un objectif d'équilibre de l'exercice du droit de visite⁽¹⁾.

À ce sujet, il est très important de préciser la procédure à suivre pour qu'il n'y ait pas violation du secret professionnel et portant le respect de la vie privée des personnes de leur intervention, et de procédés de fabrication.

La demande d'autorisation, soumise à l'autorité judiciaire doit comporter toutes les indications en possession de l'administration de nature à justifier la visite et préciser notamment :

- ✓ L'identification de la personne physique ou morale concernée par la visite ;
- ✓ L'adresse des lieux à visiter ;
- ✓ Les éléments de fait et de droit qui laissent présumer l'existence des agissements frauduleux dont la preuve est recherchée ;
- ✓ Le nom, le grade et la qualité ses agents chargés de procéder aux contrôle du juges⁽²⁾.

§.6. Le droit de reprise :

Le droit de reprise est généralement défini comme étant le droit exercé par l'administration dans le cadre des procédures de contrôle fiscal, de redresser les erreurs ou les fraudes commises par les contribuables.

L'administration a la faculté de réparer les omissions, erreurs ou insuffisance d'imposition découverte à la suite d'une vérification et sans préjudice, du délai de prescription jusqu'à l'expiration de la première année qui suit celle de la notification de la proposition de redressement pour l'exercice venant à prescription⁽³⁾.

Pour tous les impôts perçus par voie de rôle, généralement le délai de reprise est de quatre ans. Le délai de reprise ordinaire peut être prorogé de deux autres années lorsqu'il y a constatation d'une manœuvre frauduleuse⁽⁴⁾.

(1) Thierry LAMBERT, « Contrôle fiscal, principes et pratiques », *Economica*, 1988, p.19.

(2) Art 35 CPF

(3) Art 40 CPF

(4) Art 39, CPF.

Mais l'expiration du délai de la reprise ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de contrôle de l'administration à l'égard des périodes prescrites, mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure non couverte par la prescription⁽¹⁾.

Ce même article prévoit que le délai de reprise relatif aux résultats en instance d'affectation ne commence à courir qu'à l'expiration du délai de trois (03) ans prévues à l'article 46 du code des impôts directs et taxes assimilées.

(1) Art 41 CPF.

Section 3. Obstacles relevés de l'information et du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est un sujet majeur, et ceci pour au moins quatre raisons. *Sur le plan civique*, le contrôle fiscal est un moyen d'assurer le respect de l'égalité entre les citoyens. En contrepoint, *l'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits* reconnus au contribuable lors d'un contrôle fiscal constitue un enjeu majeur en termes de libertés publiques. *Sur le plan économique*, le contrôle fiscal constitue une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises. Enfin, *le coût et l'efficacité* de cette mission régaliennne doivent, comme toutes les politiques publiques, être évalués au regard de l'impératif d'efficacité.

Désormais, parmi les obstacles à la mise en œuvre de l'application mesurée de la loi fiscale réside dans la **difficile évaluation de l'efficacité de l'information et du contrôle fiscal**. En effet, l'absence de données relatives à la fraude fiscale et l'absence de publications des données relatives aux coûts du service ne permettent pas, autrement que par des approximations à grands traits, de mesurer l'efficacité du contrôle fiscal, c'est-à-dire sa capacité à rendre le service attendu par la collectivité au juste coût.

Cette absence de données, ou de publication, empêche ainsi d'aborder en toute transparence le fonctionnement réel du contrôle fiscal, et l'allocation des moyens dévolus à ce dernier. Plus de transparence sur les coûts du service participerait, au même titre que l'évolution des pratiques administratives de contrôle, d'une évolution de la **DGI** vers une réelle administration de service.⁽¹⁾

Sous Section 1. Existence de dysfonctionnements majeurs :

Le contrôle fiscal algérien souffre de dysfonctionnement souvent contestés dans l'administration algérienne. La complexité du droit, l'empilement des textes dont l'effectivité est incertaine mais aussi la sociologie administrative de la **DGI** constituent autant de freins à sa modernisation. Pour autant, certains signes apparaissent encourageants. Les notions de qualité de service, d'objectifs, de résultats, le coût ne sont plus étrangères à l'administration, et plus particulièrement à la **DGE**.

(1) Institut de l'entreprise, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscal », Mai 2006, P 10.

§.1. *Programmation aléatoire des dossiers à contrôler*

La programmation des dossiers des contribuables à contrôler est une mission qui ne peut être ni spontanée ni livrée au hasard. Au contraire, c'est une mission confiée à un service chargé d'étudier les propositions des vérifications reçues et d'élaborer le programme annuel des vérifications selon des critères de choix des dossiers à vérifier. Les principaux paramètres à retenir sont :

- L'évolution anormale des indicateurs de performance de l'entreprise ;
- Les résultats de la comparaison avec des activités similaires ;
- Les recoupements dont dispose l'administration.

La démarche de programmation poursuivie, vise principalement la mesure du risque fiscal ainsi que le ciblage des dossiers où le risque en question s'avère fort probable.

Au-delà d'une délimitation formelle des travaux de programmation ainsi que d'une détermination des critères de programmation, cette mission reste opaque et selon certains vérificateurs, taxée de rigidité car ces derniers disposent d'une faible marge de manœuvre pour proposer des contrôles suite à leur confrontation sur le terrain à un besoin très prononcé de provoquer d'autres contrôles qui ont un impact direct sur l'efficacité de leur intervention initiale.

D'ailleurs, parfois, on assiste à une programmation d'un bouquet final de contribuables qui ne présentent pas de risque fiscal significatif par rapport aux autres contribuables dont l'enjeu fiscal est de taille, qui étaient proposés au départ à la vérification mais qui ne sont pas retenus dans le programme définitif ni de l'exercice de la proposition ni dans celui qui suit. D'où une autre dimension de la sélection, moins purement statistique, conduit à s'interroger sur les méthodes employées par l'administration fiscale pour proposer une vérification ou mieux encore une vérification ciblée dont le risque fiscal est bien étudié.

§.2. *Difficultés de communication des résultats du suivi des vérifications*

Le suivi des vérifications relève des attributions de la division du suivi des vérifications et des recours. Cette division a pour principale mission d'assurer le suivi des travaux des services des vérifications déconcentrés, l'encadrement du corps opérationnel, la coordination et

l'harmonisation des méthodes de travail. Ces fonctions sont assurées par le biais de trois services, structurés en fonction de la nature des contribuables :

- Service du suivi des vérifications régionales des grandes entreprises ;
- Service du suivi des vérifications régionales des autres personnes morales ;
- Service du suivi des vérifications des personnes physiques.

En outre, cette division se charge du suivi des dossiers en cours de procédure, en phase des recours devant les commissions. À cet égard, il est intéressant d'apporter une réflexion critique par rapport à la fonction de la division de suivi des vérifications et des recours telle que décrite ci-dessus. Il est vrai que, théoriquement, cette division est chargée de l'encadrement du corps opérationnel, la coordination et l'harmonisation des méthodes de travail. Mais en réalité, la disparate actions de ces services et la non coordination horizontale en termes de communication de données et informations de vérification utiles pour déceler d'éventuels actes frauduleux, renfloue les spéculations autour de ces services qu'ils œuvrent indistinctement, ce qui rend les problèmes à résoudre en terme de fraude très difficile, vu que les communications s'opèrent uniquement en verticale. Corrélativement, le problème de communication et de fluidité de circulation des informations s'accroît et s'aggrave entre les diverses administrations concernées par ce fléau, faute de coordination et de collaboration.

En outre, les informations précieuses sont conservées et protégées par des dirigeants et des groupes de certains cadres au détriment des agents, comme si les résultats obtenus ne dépendaient que de leurs seules compétences, oubliant ainsi que la dynamique d'une organisation est le résultat de la synergie et la contribution de l'ensemble des énergies de chacun.

En conséquence, la communication et la problématique principale de la performance des employés de l'administration fiscale quand on ne les implique pas, il en résulte des conséquences importunes sur le niveau de la motivation et sur le rendement en termes de vérification de contrôle et de lutte contre la fraude fiscale.

On peut conclure que « *La communication, en particulier la communication directe inter personnelle est l'âme des organisations. Quand des employés se trouvent engagés dans*

un processus de communication inter personnelle efficace, ils augmentent leur propre sentiment de bien-être et d'efficacité »⁽¹⁾

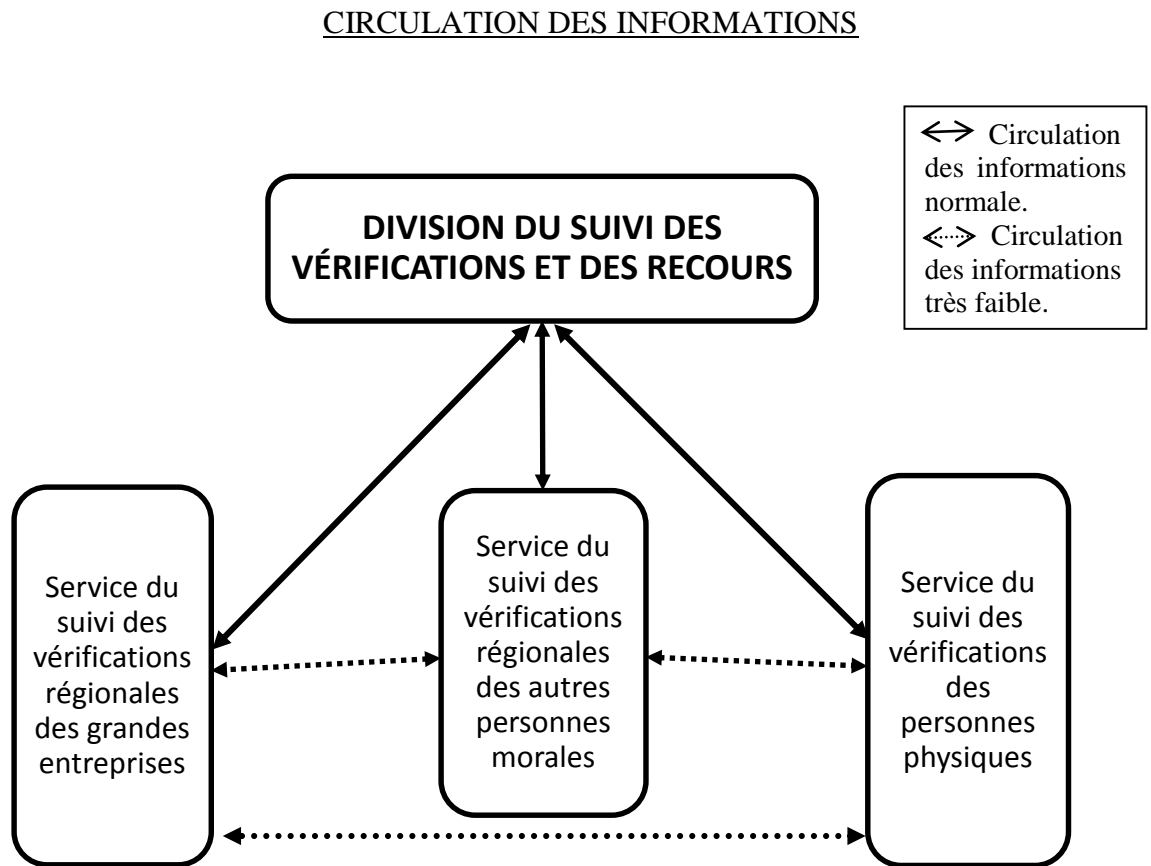


Figure N° 05 : Communication des informations entre les services.⁽²⁾

§.3. *Opacité et Absence de banque de données*

Les données d'ensemble relatives au contrôle fiscal externe ne sont accessibles qu'à la seule administration fiscale. L'inexistence d'une banque de données publiques relative au contrôle fiscal se double d'une opacité quant aux indicateurs de mesure de la performance en matière de contrôle fiscal. En effet, la construction de ces derniers, d'une grande sophistication, n'est pas portée à la connaissance du public des usagers du contrôle fiscal et notamment des entreprises.

(1) John M. WIEMANN and Randall P. HARRISON, « Non verbal interaction », New Burg Park, California, Sage, 1983, P 182.
 (2) Établie par le doctorant.

L'insuffisance des données publiques, le manque d'appétence des parlementaires pour le sujet aride du contrôle fiscal conduisent à une certaine opacité des données. Ainsi, la DGI dispose d'un véritable monopole d'interprétation des données. En outre, le mode très défensif de fonctionnement de cette administration la conduit fréquemment à considérer toute analyse externe comme une agression alors même qu'il s'agit, dans un État démocratique, d'un questionnement naturel sur les moyens octroyés et les résultats obtenus par l'administration.

C'est aux pouvoirs publics, au sens large, de s'emparer du sujet et de rendre plus accessible l'information destinée au public. Il leur appartient également de questionner l'administration fiscale sur sa performance tant en valeur absolue qu'en valeur relative, en la comparant à celle de pays comparables.

Sous Section 2. Problème de mesure de la qualité du contrôle fiscal :

« Dans la pratique, la réorientation vers une gouvernance fondée sur les résultats n'a pas été facile, et à mesure que les demandes s'accroissent, les problèmes deviennent plus complexes. Sur un plan purement technique, par exemple, il est délicat de définir les bonnes méthodes pour mesurer les résultats – et de lier ces résultats à une action gouvernementale déterminée ».⁽¹⁾

Le pilotage institutionnel du contrôle fiscal apparaît aujourd'hui insuffisamment qualitatif et encore tourné vers une appréhension purement quantitative, quasi exclusivement centrée sur la notion, relativement fragile, de contrôle répressif.

Par ailleurs, la lutte contre la fraude fiscale réclame des instruments d'évaluation. Le seul indicateur qui s'en approche mesure le taux de recouvrement, en année n, des créances de contrôle fiscal externe prises en charges en année n-2. Si cet indicateur apparaît pertinent dans son principe, on ne peut que s'interroger sur l'absence de publication de son évolution à n+3, n+4,... tant aussi dommageable est l'absence de données publiées sur le mode d'apurement des créances et les dégrèvements prononcés par l'administration durant les phases de contentieux. En effet, ces informations permettraient de mieux mesurer l'efficacité du contrôle fiscal et *in fine* son efficacité réelle.⁽²⁾ Or cet indicateur ne permet pas de produire une véritable évaluation qualitative du contrôle fiscal.

(1) Odile SALLARD, « Les résultats comptent », *Observateur OCDE*, novembre 2005.

(2) Institut de l'entreprise, « Propositions pour une réforme du contrôle fiscal », Mai 2006, P 08.

§.1. Une efficacité difficile à mesurer :

Dans tous les pays, l'efficacité du contrôle fiscal reste problématique compte tenu de son rendement financier direct et compte tenu du nombre des contribuables soumis au contrôle. Ce dernier ne concerne qu'un faible pourcentage des contribuables ; entre 3 % et 5 % dans la plupart des pays. ⁽¹⁾

La logique du contrôle fiscal reste très marquée par une approche statistique, essentiellement tournée vers les contrôles répressifs. L'impossibilité de vérifier l'efficacité du système de contrôle fiscal (moyens alloués, rendement des contrôles, rapport redressements/fraude) ne permet pas au citoyen, et aux entreprises contrôlées, de vérifier la correcte administration d'un système dans lequel la DGI détient le monopole de l'information.

Par ailleurs, faute de données fiables relatives à la fraude fiscale et de publication par la DGI des coûts analytiques par activité et aux coûts du service, ne permettent pas, autrement que par des approximations à grands traits, de mesurer l'efficacité du contrôle fiscal. De ce fait, il est impossible de juger si le dispositif mis en place permet une lutte efficace contre la fraude fiscale, et notamment la « grande fraude ». Cette absence de données, ou de publication, empêche ainsi d'aborder en toute transparence le fonctionnement réel du contrôle fiscal, et l'allocation des moyens dévolus à ce dernier.

Plus de transparence sur les données du contrôle fiscal participerait, au même titre que l'évolution des pratiques administratives de contrôle, d'une évolution de la DGI vers une administration de services ayant pour support de doctrine une application éclairée, et plus seulement mesurée, de la loi fiscale. ⁽²⁾

§.2. Un Rendement guère probant :

Dans le but de cibler exclusivement le rendement généré par le système fiscal, il convient de tenir compte de la prépondérance du secteur pétrolier dans notre économie.

Si on calcule le rendement fiscal annuel qui est les recettes fiscales annuelles sur l'ensemble des charges de l'administration fiscale, on constate que le résultat est positif. Mais

(1) Néji BACCOUCHE, « Le contrôle fiscal aujourd'hui », Article in www.fdsf.mu.tn.

(2) Institut de l'entreprise, *Op.cit.*, p 10, et p 88.

en revanche, si on calcule ce même rendement sans compter la fiscalité pétrolière, manifestement le résultat demeure marginal ! Quel constat ?

L'euphorie du prix du pétrole, constamment en hausse durant ces dix dernières années, truffant ainsi les caisses du trésor, dont les recettes fiscales où la fiscalité pétrolière occupe un taux entre 60 à 75% alors que la fiscalité ordinaire ne dépasserait pas les 21 %, a endossée l'idée que l'État Algérien ne se préoccupe guère des autres rentrées provenant de la fiscalité d'autres secteurs.

À cet égard, cette situation a favorisée l'éclosion d'activités qui se dressent contre l'acquiescement de l'impôt et retarderait de ce fait l'équilibre budgétaire tant souhaité. Pourtant, les pouvoirs publics ont signifié clairement que les lois ayant pour but une répression sévère à l'encontre des fraudeurs montreront l'intransigeance de l'administration face aux récalcitrants et aux mauvais payeurs.

§.3. Contrôle fiscal versus économie informelle

L'informel ou l'économie souterraine requiert l'utilisation de ressources dans le but de produire des biens et services. Il s'agit donc d'un concept différent de la fraude fiscale qui peut impliquer des manipulations financières (ex., surestimation de déductions fiscales, dissimulation de revenus financiers) sans contrepartie directe au niveau de la production de biens et services. Bien sûr, il existe une intersection importante entre l'économie souterraine et la fraude fiscale, puisqu'une des raisons pour lesquelles certains individus opèrent dans cette économie est justement de réduire leur fardeau fiscal. ⁽¹⁾ Pour ces raisons, la loi de finances pour 2006 a étendu la notion de manœuvres frauduleuses au marché informel.

Cependant, sur le plan économique, le contrôle fiscal constitue une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises. Parmi les objectifs recherchés, à travers la mission de contrôle fiscal, c'est de veiller à une répartition équitable de la charge de l'impôt sur l'ensemble des contribuables

Néanmoins, les agissements de l'économie informelle représentent un lourd fardeau sur notre économie, dont la fiscalité supporte une grande part de cette charge. Conséquence : l'informel échappe au contrôle, donc une fiscalité éludée qui est estimée par des milliards de

(1) Bernard FORTIN, « Les enjeux de l'économie souterraine », CIRPÉE, Working Paper 02-07, p.06.

SECTION 3. *Obstacles relevés du contrôle fiscal*

dinars. Mais, jusqu'à présent, aucun chiffre officiel n'a été donné en ce sens ⁽¹⁾. Selon le directeur général des Impôts, « Nous ne pouvons pas évaluer la fraude fiscale, et si nous avions des données dans ce sens, nous aurions pu connaître les sources de ce phénomène ».

Cependant, la fraude sur les prélèvements obligatoires induit des effets pervers au regard de l'équité et de l'efficacité. Elle déforme la structure socio-fiscale qui s'alourdit au détriment des revenus les mieux identifiés, et met ainsi en cause l'équité de la répartition de la charge contributive. Elle affecte les décisions de politique budgétaire : le manque à gagner sur les recettes fiscales pèse sur le financement des dépenses et sur le déficit budgétaire. En ce qui concerne le travail non déclaré, le non-respect de la réglementation par les employeurs dégrade les conditions d'activités et de rémunération des employés sujets à la précarité en matière de revenu et de protection sociale. Le coût salarial réduit peut engendrer une distorsion des prix.

Cette situation de fraude se traduit dans l'opinion par un sentiment de démission, de défiance à l'égard des institutions et d'une altération prononcée du crédit de l'État. Elle est considérée comme le résultat d'une injustice et d'une inégalité profonde de traitement et elle conduit à des comportements et à des débordements graves à l'égard du bien public. Plus encore, elle risque de remettre en cause la cohésion sociale. Les écarts de conditions de vie et de fortune finissant par apparaître non comme le résultat du travail, de l'initiative et du mérite mais comme le résultat de l'illégal, du malsain, et du mal acquis.

En contrepartie, insuffisances et dysfonctionnements des institutions et administrations publiques – telle que l'administration fiscale - dans leurs missions d'encadrement, de suivi, de contrôle et de sanction, d'une part et d'assainissement de l'environnement économique, d'autre part, sont le résultat de :

- Le manque de rigueur dans l'application de la loi ⁽²⁾ et le laxisme qui entoure son exécution encouragent les comportements illégaux des acteurs économiques et conduisent à une triple conséquence : la croissance des infractions économiques avec son lot de manques à gagner au plan fiscal et social, de pertes des parts de marché pour la production nationale et les manifestations violentes des travailleurs exploités et des exclus du travail. En raison, donc, de ***l'ambiguïté de la loi et de sa faible application***,

(1) Il n'existe pas de données statistiques fiables pour évaluer la part du marché informel dans l'économie nationale. La difficulté réside dans le caractère opaque et dissimulé des transactions opérées sur ce marché.

(2) Chaïb BOUNOUA, « Processus d'informatisation et économie de marché », Université Abou Bakr Belkaid, Tlemcen.

des agents économiques sont amenés à adopter des comportements illégaux - fausses déclarations, fausses factures, discriminations dans l'embauche et les salaires... - en contournant, par divers procédés, des lois et réglementations en vigueur en vue de s'assurer des gains individuels. Ainsi, plus la réglementation est inefficace, plus l'illégalisation de l'économie augmente. De telles incohérences font qu'une fraude fiscale de plusieurs milliards de dinars n'est réprimée que de quelques années de prison alors que l'auteur d'un délit de quelques milliers ou, au maximum, de quelques millions est passible d'une peine très lourde !

- En d'autres mots, que le secteur informel soit une activité de subsistance, une activité de sous-traitance de l'économie structurée ou activité parallèle et concurrentielle déloyale, il ne peut constituer un fondement à une stratégie de développement durable dans ses segments emplois, revenus, investissements, protection sociale et progrès scientifiques et technologiques. Ceci conduit à souligner, encore, que le secteur informel, contrairement à certaines thèses véhiculées par le courant néolibéral, est la négation de toute politique d'emploi, un obstacle sérieux à la promotion des investissements et une charge lourde pour la protection sociale et la solidarité nationale.
- Ce secteur de non droit s'affirme, par l'intermédiaire de ses alliances et de ses ramifications, dans un rôle de déni et de défi à la Loi. L'urgence s'impose, dès lors, pour ériger la lutte contre le secteur informel, sous toutes ses formes, ***en tâche d'intérêt national***.⁽¹⁾

La carence du contrôle de la part des institutions financières pour subjuguier l'informel, accrois et fausse les règles d'une saine concurrence entre les opérateurs économiques ; ceci se traduit par un sentiment d'injustice et d'iniquité du système fiscal, d'une part, et peut conduire les opérateurs exerçant dans le secteur formel à recourir à des procédés frauduleux afin d'assurer le maintien de leur exploitation, d'autre part.

(1) Commission des Relations de Travail, « Rapport : Le secteur informel illusions et réalités », publication du conseil national économique et social, 24^{ème} Session Plénière, juin 2004, pp 15-17.

ENCADRÉ N° 02 : Des résultats de contrôle très mitigés

Malgré les progrès encourageants, les résultats du contrôle fiscal sont encore très en deçà des besoins dans notre pays, qu'il s'agisse :

- Du taux de fréquence des contrôles : moins de 1 % des moyennes et grandes entreprises sont contrôlées annuellement ;
- Du développement encore imparfait du contrôle sur pièces et du recours insuffisant au contrôle ponctuel, les vérifications générales (contrôle de tous les impôts d'un contribuable pour plusieurs années) ;
- De la faiblesse du recouvrement des redressements notifiés suite au contrôle, notamment à l'issue des vérifications générales ;
- De l'absence de poursuites pénales dans les cas de fraude graves.⁽¹⁾
- La disproportion entre l'ampleur des tâches de l'administration fiscale et les moyens humains nécessaires (c'est à dire le volume d'opérations à contrôler ne correspond pas avec le nombre des agents vérificateurs). Soit 69.397 sociétés, 303.667 contribuables au régime du réel, dont 256.700 contribuables de catégorie IRG (BIC) réel et 22.038 pour la catégorie IRG, contre 538 vérificateurs répartis entre les DIW (447 vérificateurs) et les structures de recherche et de vérification (91 vérificateurs) qui s'occupent respectivement de 2234 affaires par année sur le plan local et 308 affaires au niveau régional⁽²⁾.

Cependant, force est de constater que malgré la richesse et l'importance des mesures prises, tant au plan organisationnel, au plan législatif, qu'au plan institutionnel, pour lutter contre la fraude fiscale, « **les résultats atteints sont très mitigés** » et laissent apparaître que ce phénomène a gardé toute son emprise et sa gravité.

Cette situation laisse penser à l'incapacité de l'administration ainsi que du système fiscal actuel à venir à bout de ce phénomène et donc, pour juguler la fraude fiscale, il est nécessaire de « **procéder à des réformes radicales sur tous les plans** ».

(1) Anton Op de Beke, « *Reformes de l'administration fiscale - Approche FMI* », *op.cit.*, p34.

(2) La DGI/ direction des recherches et vérifications (la DRV)

CONCLUSION :

La lutte contre la fraude fiscale est un enjeu majeur de souveraineté et de redressement des comptes publics, et une condition essentielle pour faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt. En effet, la fraude fiscale porte atteinte, d'une part à la solidarité nationale en faisant reposer l'impôt sur les seuls contribuables qui respectent leurs obligations fiscales et, d'autre part, aux conditions d'une concurrence loyale entre les entreprises.

Or le bilan pour l'Algérie est très loin des potentialités du pays et elles sont énormes renvoyant au mode de gouvernance. Il s'agira pour l'Algérie, face à la chute du cours des hydrocarbures qui sera de longue durée, devant approfondir la réforme globale, les réformes structurelles, libérer l'ensemble des énergies créatrices qui seront douloureuses entre 2016/2020, supposant la nécessaire cohésion sociale. Il s'agira d'avoir une vision stratégique et de favoriser libérés condition *sine qua non* de l'émergence de véritables entrepreneurs déconnectés du transfert de rente, qui devront faire face à la concurrence internationale, en ce monde impitoyable où toute Nation qui n'avance pas recule.

L'Algérie est à la croisée des chemins : soit réussir les réformes ou aller vers le FMI horizon 2018. Est donc posé cette problématique stratégique. Existe-t-il une réelle volonté politique de changement porté par des forces sociales pour le développement des libertés économiques, sociales et politiques. Dans l'histoire récente de l'Algérie, la question des réformes – qu'elles soient économiques ou politiques – a donné lieu, en raison des enjeux qu'elles représentent, à l'élaboration de stratégies antagoniques qui œuvrent à la défense et à la promotion de ces dernières ou, au contraire, à leur blocage et, à défaut, à leur perversion ou à leur ralentissement. ⁽¹⁾

La réforme de l'État, permanente, doit désormais concilier l'adaptation du droit aux besoins de la société avec la simplification du droit. Un réel besoin de se défaire du carcan administratif se fait ressentir de la part des citoyens comme des entreprises. La complexité et le nombre trop important des procédures administratives rendent peu attractive l'Algérie en terme d'investissement étrangers et d'implantation de sociétés étrangères mais sont également un frein à la compétitivité pour les entreprises. Les réformes fiscales est ce que c'est suffisant ?

(1) Abderrahmane MEBTOUL, « Libertés économiques : Régression de l'Algérie dans le classement international 2015 », le Journal Reflexion, 6 Février 2016.

CHAPITRE 3

MODERNISER L'ADMINISTRATION FISCALE POUR MENER LE CHANGEMENT

« La réforme fiscale, c'est quand vous promettez de réduire les impôts sur les choses qui étaient taxées depuis longtemps et que vous en créez de nouveaux sur celles qui ne l'étaient pas encore »
(Edgar Faure)

CHAPITRE 3

Moderniser l'administration fiscale pour mener le changement.

INTRODUCTION :

L'Administration fiscale doit ainsi s'inscrire dans une logique d'efficience, faire plus avec moins et s'engager dans un processus continu d'innovation qui devra lui permettre de faire mieux en anticipant, et en s'adaptant à la complexité croissante de l'environnement. En conséquence, l'administration fiscale aurait tendance face à la nécessité et à l'urgence du « *Changement* ».

Théoriquement, s'adapter au changement et moderniser le système fiscal est réalisable, tandis que la réalité est loin de notre espérance, justifier par Michel GROZIER disait à raison d'ailleurs qu'on « *ne change pas la société par décret* ». L'Administration fiscale, qui est une mini-société à ses habitudes, ses traditions et ses pesanteurs. Pour qu'il soit réussi, le changement des structures d'action et des modes de pensée de l'Administration fiscale doit provenir d'abord de l'intérieur de l'administration elle-même, vu que « *le changement est d'abord une culture* ». La « réarchitecture des systèmes » sur les plans organisationnel, opérationnel et relationnel exige des compétences et des habilités spécifiques ⁽¹⁾.

La modernisation de l'administration fiscale a également pour but d'améliorer les relations entre l'administration et les administrés et, donc, les services rendus aux citoyens. Cela passe par un meilleur accueil des usagers, une simplification des formalités et des procédures administratives (ex : guichet unique), le développement de l'administration

(1) Abdellatif HAMAM, « L'innovation : un instrument privilégié de modernisation de l'administration publique en Tunisie »

électronique, le renforcement des droits des citoyens face à l'administration (ex : droit d'accès aux documents administratifs) et d'une politique de transparence. ⁽¹⁾

« Le plus souvent, ce sont les situations de crise ou de blocage qui génèrent les réformes: déficit budgétaire, problèmes de légitimité des pouvoirs publics. Mais quelles que soient l'ampleur des contraintes qui pèsent sur le déclenchement et l'orientation des réformes, la première leçon à tirer des expériences des pays participants est qu'elles s'inscrivent dans la durée et utilisent des leviers différents et successifs tout au long de leur mise en œuvre ». ⁽²⁾

L'administration fiscale doit renforcer la qualité de ses services pour bien servir le contribuable, et le placer au premier sur la liste de ses priorités, car ce contribuable est la source de revenu pour l'administration fiscale qui a besoin de lui pour alimenter ses caisses de trésor pour faire face aux aléas et fluctuations de l'économie.

Ce chapitre est décomposé en quatre sections : la politique fiscale en Algérie dans la première section ; La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes c'est dans la deuxième section ; la troisième section porte le titre de l'administration fiscale doit accepter le changement pour se moderniser, et enfin les chemins possible pour ce changement.

(1) <http://www.vie-publique.fr>

(2) Françoise WAINTRON et Céline CHOL, « Moderniser la gestion publique : Réussir le changement en France », Les Cahiers de la fonction publique, n°227, Berger Levrault, octobre 2003, p 11.

Section 1. La Politique Fiscale En Algérie

Une part importante de l'augmentation des recettes fiscales en Algérie provient des impôts sur les ressources naturelles. Cela devient d'autant plus préoccupant dans le contexte de la crise économique mondiale, alors que l'on s'attend à ce que la croissance est mitigé, et que l'on prévoit une chute importante des recettes d'exportation. ⁽¹⁾

La création de la Direction des Recherches et Vérifications en 1998 a constitué une étape importante dans l'adaptation des instruments et des moyens d'action de la DGI aux réalités nées des réformes économiques engagées dans le pays.

Les instruments opérationnels créés à cet effet sont les Services de Recherches et Vérifications (SRV), implantés à Alger, Oran, Constantine dont les brigades de vérificateurs disposent des compétences nécessaires en vue de procéder à des investigations et des contrôles en tout point du territoire national.

Le domaine d'intervention de ces services est constitué par les redevables importants en termes de niveau d'activité, particulièrement dans les secteurs à forte propension de fraude (importation- commerce en gros- activités de production à forte rentabilité...).

Les principes fiscaux sujette d'être appliqués concernent notamment :

1. La neutralité : Le système fiscal doit assurer la neutralité et l'équité entre les formes d'intervention classiques ou conventionnelle et électronique, des sociétés.
2. La simplicité et l'efficience : La fiscalité doit être simple pour éviter les interpellations divergentes. Le contribuable doit pouvoir anticiper les conséquences fiscales d'une transaction et ce quels que soient les moyens à utiliser (classique ou électronique).
3. Flexibilité : Le système d'imposition devrait être dynamique et flexible de manière à s'adapter à l'évolution des techniques modernes des transactions commerciales.

(1) Mike PFISTER ; « Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique » ; l'initiative NEPAD-OCDE ; Novembre 2009.

4. Information des contribuables : Les autorités fiscales devraient assurer et améliorer de manière permanente le service au contribuable.

5. Information fiscale : Les administrations fiscales devraient se doter de moyens adéquats pour accéder aux informations fiscales nécessaires à la détermination de manière objective de la matière imposable.

6. Recouvrement et contrôle : Dans un contexte de mondialisation les mécanismes internationaux de contrôle et de recouvrement doivent être améliorés. Les dispositions conventionnelles prévoyant l'assistance au recouvrement et l'échange de renseignements doivent être appliquées.

Malheureusement, ces principes sont vrais uniquement en théorie, mais en réalité notre système fiscal est très loin des performances d'autres États, pour des raisons multiples et diverses telles que l'idéologie socialiste, logiquement interventionniste, empêche l'utilisation d'une politique fiscale structurelle, adaptée et régulière, car la fiscalité n'a pas constitué un élément décisif de la politique budgétaire. Ce sont les dépenses du trésor qui ont été dans le cas de l'économie nationale, l'élément décisif de la politique budgétaire. C'est là toute la conséquence de l'inadéquation du système fiscal aux options fondamentales en matière d'organisation et de régulation économique qui contrecarre sérieusement tous les efforts d'amélioration de la performance de l'économie nationale.

Cette inadéquation est aggravée par une gestion inefficace du système fiscal qui a généré une fraude et une évasion fiscales importantes. Ainsi, en tant que canal collecteur de ressources, l'impôt en Algérie est resté d'une efficacité relative. En tant que régulateur direct de l'activité économique, toutes ses incohérences l'ont empêché d'agir dans le sens des choix de politique économique arrêtées.

Les mécanismes fiscaux introduits en Algérie, comme ils n'ont pas servi les objectifs économiques, n'ont pas aussi toujours servi les objectifs sociaux par les biais qu'ils ont engendrés. Le principal biais réside dans l'imposition « négative » introduite à la faveur des politiques de protection sociale et du pouvoir d'achat, mais qui n'a pas joué le rôle qui lui était dévolu compte tenu de l'absence de discrimination entre les groupes sociaux en présence et leur niveau de revenu. Elle a abouti à faire bénéficier tous de tout : de la politique sanitaire, de la politique de soutien des prix, de la politique éducative... Bien plus, elle a engendré et perpétré

des inégalités et permis aux socialement nantis ou riches de se soustraire à leur devoir civique, d'une part, et de contribuer à rompre le lien qui existe entre propension à consommer, à épargner et à investir. Elle a permis, aussi, à certains de se constituer des fortunes thésaurisées ou en valeurs immobilières, non imposées et prêtes à des cycles spéculatifs reproductibles.

L'autre biais, non moins important, est la retenue à la source qui a été introduite pour les revenus salariaux parce qu'elle présente d'énormes avantages en matière de recouvrement, se traduit en fait par une inégalité des contribuables face à l'impôt.

En effet, les autres contribuables non-salariés n'étant pas concernés par ce mode de retenu parce que techniquement inapplicable, leurs activités ne s'y prêtant pas, il s'ensuit une discrimination entre les salariés et les non-salariés aux conséquences fâcheuses. Pour les uns, le paiement de l'impôt se fait de façon anticipé, contrairement aux autres contribuables qui conservent la totalité de leurs revenus jusqu'à l'échéance fiscale annuelle.

En outre, la fraude fiscale pour les non-salariés est beaucoup plus aisée, ce qui aboutit à des niveaux de prélèvements sur certaines catégories professionnelles et pour certains types d'impôts très en dessous de la norme. Cette situation s'est aggravée lorsque la charge fiscale s'est alourdie davantage sur les salariés avec l'application du statut général du travailleur.⁽¹⁾

Sous Section 1. Les principaux axes de réformes

Le foisonnement des cas de fraude et d'évasion fiscale est induit par le développement des moyens de communication permettant une meilleure fluidité des capitaux.

Dans ce contexte de la mondialisation et de la nouvelle économie, ces problèmes se poseront certainement avec acuité. En effet nous assistons au développement de nouvelles formes d'intervention des entreprises par le biais de l'Internet et à l'utilisation de plus en plus de nouveaux modes de paiement, (monnaie électronique). La dématérialisation des transactions commerciales induite par les moyens de communications modernes, rend difficile la localisation des contribuables et la détermination de manière objective de la matière imposable. L'Algérie qui s'apprête à adhérer à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC), tout en encourageant l'investissement étranger, connaîtra assurément des problèmes fiscaux de cette nature.⁽²⁾

(1) Mohamed Abdou BOUDERBALA, « La réforme fiscale en Algérie », in <http://www.eldjazaircom.dz>.

(2) Yahia AMNACHE, « Aspects théoriques de la fraude fiscale », docteur en droit université de Paris XI.

L'administration fiscale algérienne est une administration en pleine mutation et le programme de modernisation de l'administration fiscale a de tout temps intégré la « fonction de contrôle » comme activité importante.

La réforme fiscale engagée depuis plusieurs années a été axée, autour d'aspects permettant l'adaptation de l'action de l'administration au contexte de libéralisation économique et de changements importants dans la composante des acteurs intervenant dans la sphère commerciale et de production.

§.1. *Esquisse sur les réformes fiscales*

L'Algérie, à économie dirigée et à vocation socialiste, n'a pas connu de fiscalité spécifique à l'instar des pays socialistes. Tous les impôts en vigueur depuis l'indépendance jusqu'à la réforme fiscale de 1991 sont ceux d'un pays capitaliste dont il a été relevé le mimétisme à travers l'héritage de la fiscalité française en vigueur pendant la colonisation et reconduite dans ses mêmes formes jusqu'en 1991.

La prise de conscience de certaines évolutions fiscales internationales et de certaines exigences économiques et sociales a conduit l'État à engager des actions qui ont permis l'émergence d'une véritable politique fiscale nouvelle. ⁽¹⁾

La fiscalité algérienne allait être amorcée par la réforme de 1992. Celle-ci avait précisé les objectifs assignés à la réforme : la simplification du système fiscal, l'amélioration du rendement, une meilleure répartition de la charge fiscale et la non aggravation de la pression fiscale.

La mise en œuvre de la réforme a connu trois (3) importants changements :

- L'entrée en vigueur de la taxe sur la valeur ajoutée (**TVA**) ;
- L'introduction de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (**IBS**) ;
- La mise en œuvre de l'impôt sur le revenu global (**IRG**).

(1) Arezki GHANEMI, *Ibid.*

Accompagnant les réformes fiscales, l'administration a entamé plusieurs restructurations visant l'amélioration de ses modes de gestion. Ces restructurations ont concerné *les chantiers organisationnels* suivants :

- La fusion des services opérationnels,
- L'organisation des services en fonction du dossier unique,
- L'organisation orientée client (par portefeuille),
- Le système d'information,
- L'immatriculation fiscale.

C'est à travers la poursuite de ce processus dans son volet « élargissement de l'assiette fiscale » que l'effort a été investi en vue de densifier le tissu fiscal domestique. Les chantiers qui ont été réalisés dans ce contexte ont permis, principalement de :

- Simplifier les procédures de gestion et de recouvrement de l'impôt ;
- Éliminer certains impôts et taxes ;
- Réduire le nombre et le niveau des taux de la **TVA** ;
- Suppression de certains impôts et taxes ;
- Création de l'**IFU** et du régime simplifié (2008) ;
- Réduction des taux et nombre de tranches de l'**IRG** ;
- Réduire le taux de l'**IBS** pour la production, le BTP et le tourisme à 19%
- Unifier et harmoniser les dispositions relatives aux procédures fiscales qui divergeaient en fonction des impôts concernés ;
- Renforcer les garanties accordées aux contribuables ;
- Mettre en place une fiscalité favorable à l'investissement et à l'emploi par l'octroi de nombreux avantages fiscaux et par des réductions sensibles des taux des droits et taxes. ⁽¹⁾

(1) Abderhmane RAOUYA, Directeur Général des Impôts : « Modernisation de l'administration fiscale », DGI

La réforme engagée par les pouvoirs publics en faveur d'un système fiscal simplifié, dont les incitations en matière de procédures et d'opérations fiscales, aura permis d'améliorer la performance de l'administration fiscale au plan du recouvrement de la fiscalité, elle (la réforme) ne comptabilise, par contre, qu'une faible incidence sur le développement national. Deux raisons à cela :

1. Parce qu'il s'agit d'une réforme qui n'est rendue possible au plan économique que grâce à la manne fiscale engendrée par la hausse du prix du pétrole (les recettes d'hydrocarbure pour 2011 sont évaluées à 60 milliards de dollars), et grâce à la situation financière confortable de l'Algérie qui dispose de près de 200 milliards de dollars de réserves de change avec pratiquement zéro endettement extérieur;
2. Parce qu'il s'agit d'une réforme dont la finalité (politique) était d'améliorer le climat des affaires en Algérie par la réduction de la pression fiscale sur les entreprises étrangères particulièrement. ⁽¹⁾

§.2. L'administration fiscale doit accomplir les objectifs qui lui ont été fixés

L'administration fiscale s'est fixé comme objectif essentiel dans son action, la lutte contre les pratiques frauduleuses en vue d'en atténuer les effets sur les ressources de l'État et de favoriser l'émergence d'une saine concurrence entre les opérateurs économiques.

Le dispositif appliqué à cet effet a consisté en la mise en œuvre de mesures d'ordre organisationnel ainsi que l'adoption de dispositions législatives et de procédures permettant d'agir plus efficacement contre les procédés et les réseaux frauduleux qui ont connu un développement massif, pouvant mettre en danger les équilibres financiers de l'État.

Ainsi, le dispositif tant organisationnel que fonctionnel a été consolidé à la lumière des mutations ayant touché l'environnement économique dans lequel se situe l'action de l'Administration fiscale et ce en vue d'adapter les instruments d'intervention des services notamment ceux chargés de faire respecter la législation fiscale.

La réforme de la fiscalité en général et la fiscalité indirecte en l'occurrence vise, entre autres :

(1) Hamid HAMIDI, « Cours de fiscalité de l'entreprise », Faculté de droit et des sciences politiques Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012, p 76.

1. À accroître sensiblement le niveau des recettes fiscales en assujettissant des entreprises, personnes physiques ou morales, à un régime d'imposition réel.
2. À attirer les investissements et relancer la production. Cet objectif n'est possible que si l'application totale ou même partielle de la TVA ne conduit pas à taxer les producteurs mais plutôt, comme veut d'ailleurs sa finalité, de ne taxer que les consommations finales.
3. À drainer les activités informelles vers le secteur formel. Il peut apparaître un peu difficile, selon nous, de voir que ces activités informelles doivent obligatoirement et automatiquement, par l'application de la TVA, être drainées vers le secteur structuré. La plupart de ces activités informelles se situent en dessous du seuil d'assujettissement et ne peuvent en aucun cas constituer des collecteurs fiables d'impôts et surtout que dans la majorité de cas, ces activités sont celles de subsistance. ⁽¹⁾

Sous Section 2. Impact de la réforme sur les recettes fiscales

Passer d'un système fiscal national jugé complexe à un système fiscal simplifié doit nous amener à rappeler précisément les domaines de simplification du système fiscal dont les plus importants sont : l'instauration d'un impôt forfaitaire unique, l'instauration de la procédure du rescrit fiscal, la décentralisation des services de prélèvement de l'impôt.

L'objectif d'une telle réforme est sans doute de revoir le mode de gouvernance de l'administration fiscale pour lever les obstacles l'empêchant d'exercer en toute légitimité son droit d'imposition et de recouvrement des impôts et taxes, ainsi que les difficultés qu'elle rencontre en ce qui concerne le contrôle et le contentieux de la fiscalité.

De même qu'il serait intéressant de rappeler que l'objectif visé prioritairement par la réforme fiscale est la réduction de la pression fiscale sur les entreprises étrangères par souci de relance de l'investissement. La simplification du système fiscal national est une affaire qui relève de l'État et donc du politique. Se pose alors la question de la rentabilisation par l'administration d'un système fiscal désormais simplifié. ⁽²⁾

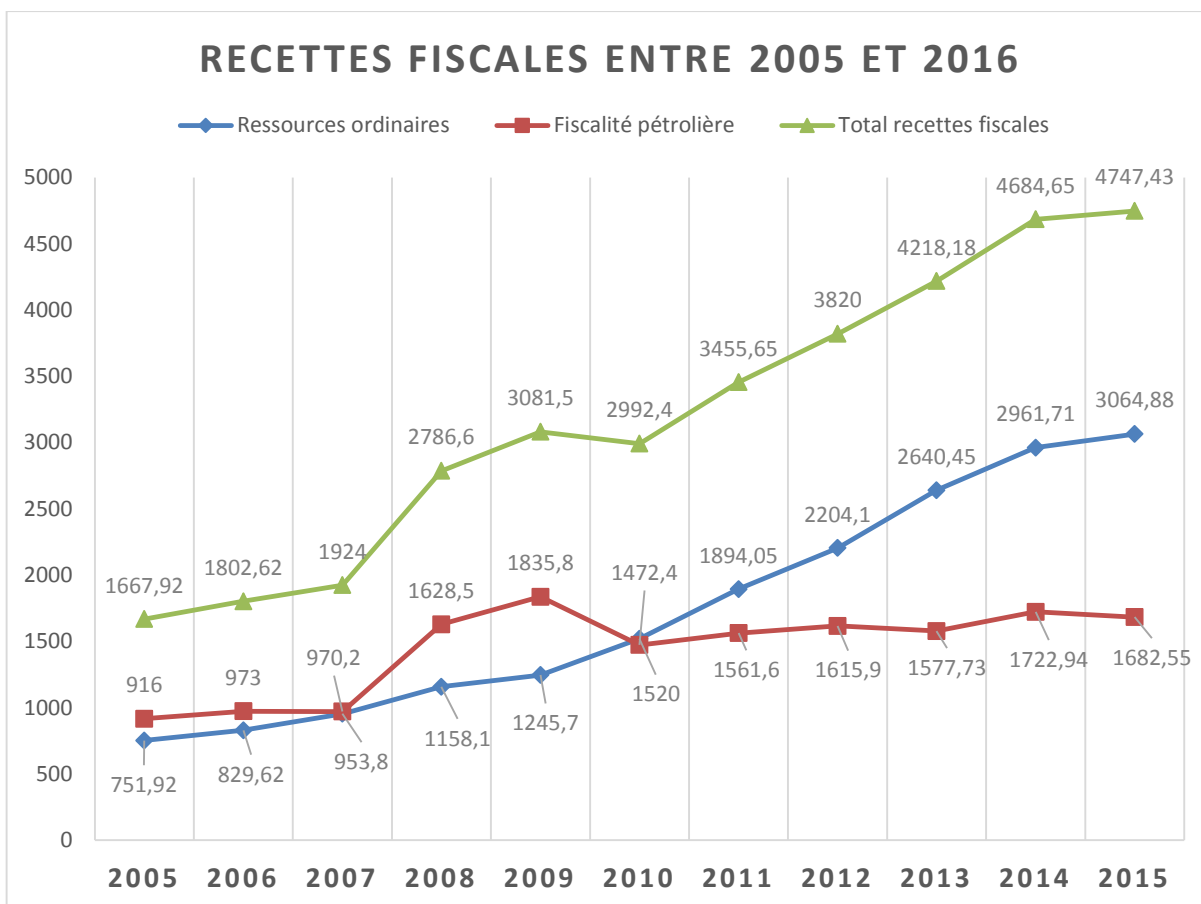
(1) <http://www.institut-numerique.org>.

(2) Hamid HAMIDI, *op.cit.* p 77.

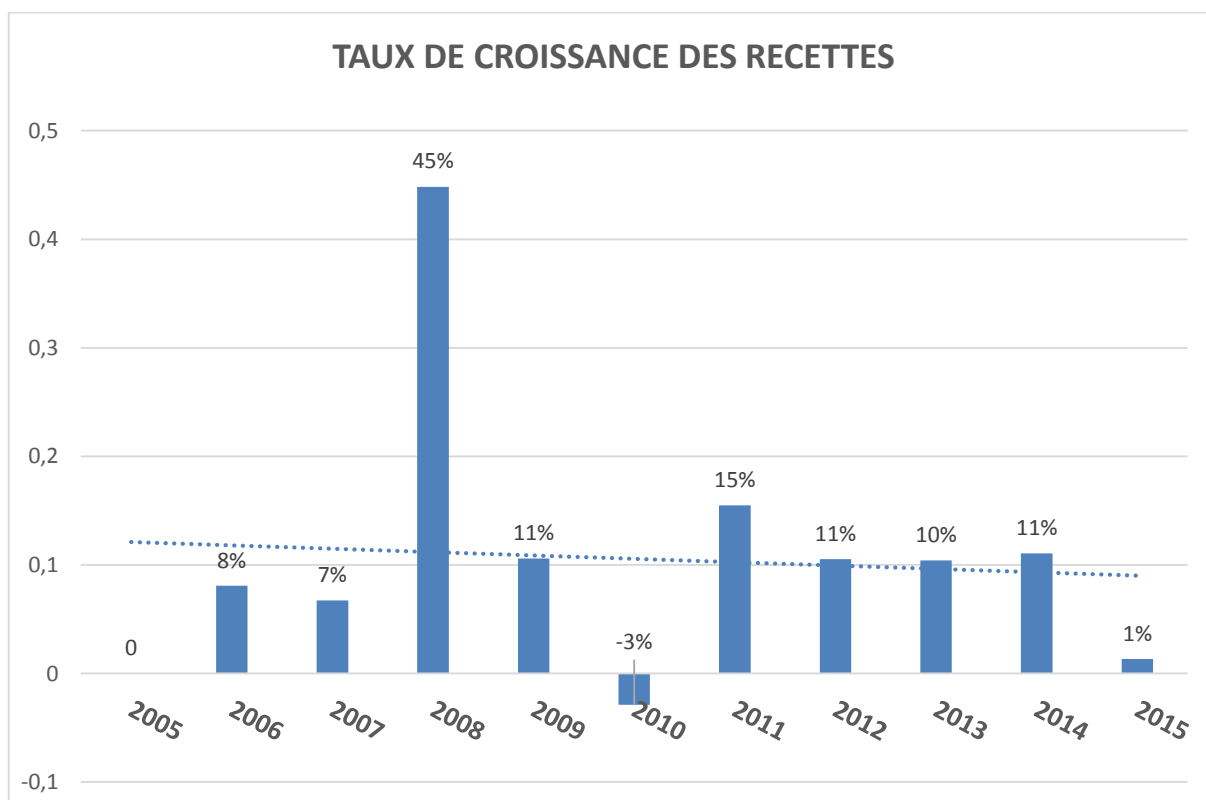
Unité : Milliard de DA

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ressources ordinaires	751,92	829,62	953,80	1158,10	1245,70	1520,00	1894,05	2204,10	2640,45	2961,71	3064,88
Fiscalité pétrolière	916,00	973,00	970,20	1628,50	1835,80	1472,40	1561,60	1615,90	1577,73	1722,94	1682,55
Total recettes fiscales	1667,92	1802,62	1924,00	2786,60	3081,50	2992,40	3455,65	3820,00	4218,18	4684,65	4747,43
LES TAUX											
Taux de croissance	-	8%	7%	45%	11%	-3%	15%	11%	10%	11%	1%
Fiscalité Ordinaire	45%	46%	50%	42%	40%	51%	55%	58%	63%	63%	65%
Fiscalisé pétrolière	55%	54%	50%	58%	60%	49%	45%	42%	37%	37%	35%
Total	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

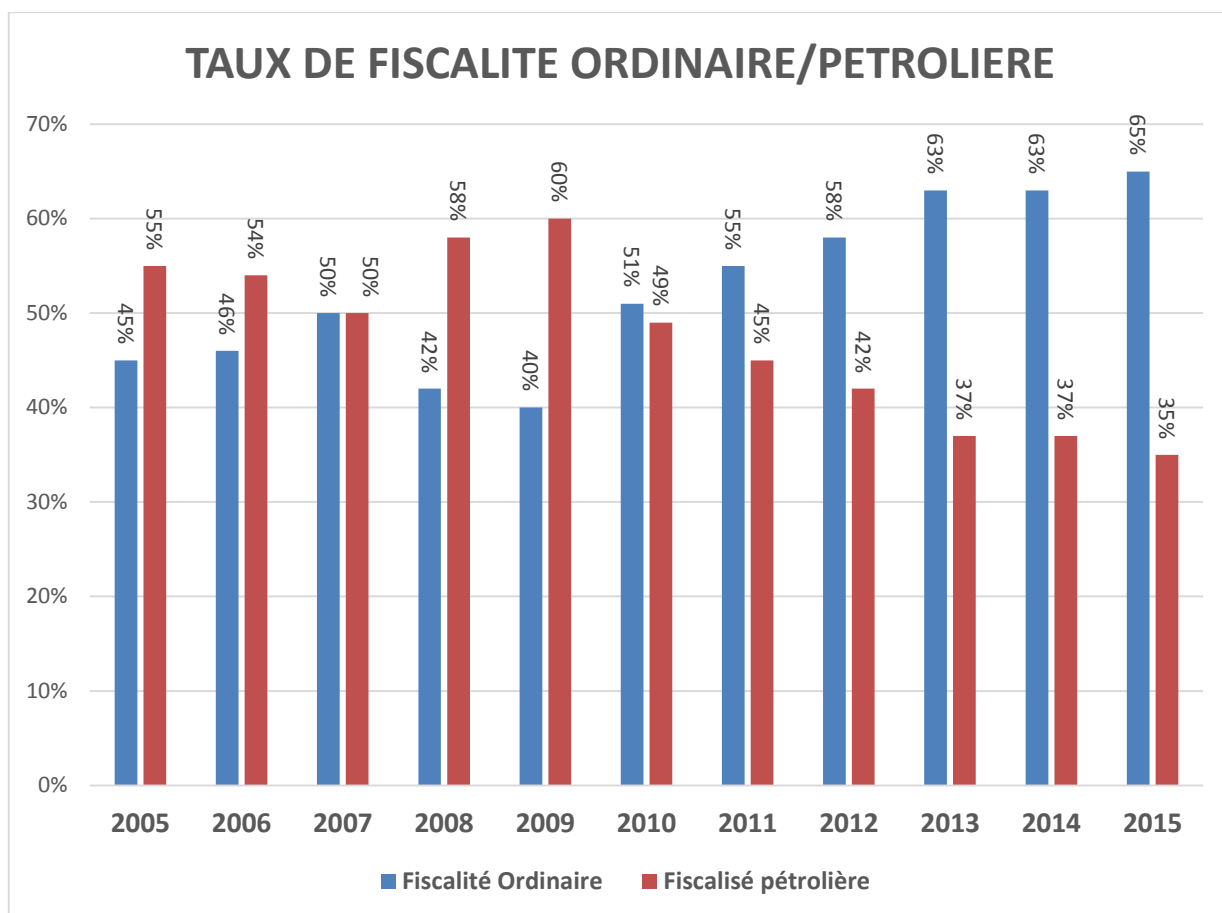
Tableau 04 : Les recettes fiscales entre 2006 et 2016



Graphe N° 01 : Recettes fiscales entre 2005 et 2016.



Graphe N° 02 : Taux de croissance des recettes.

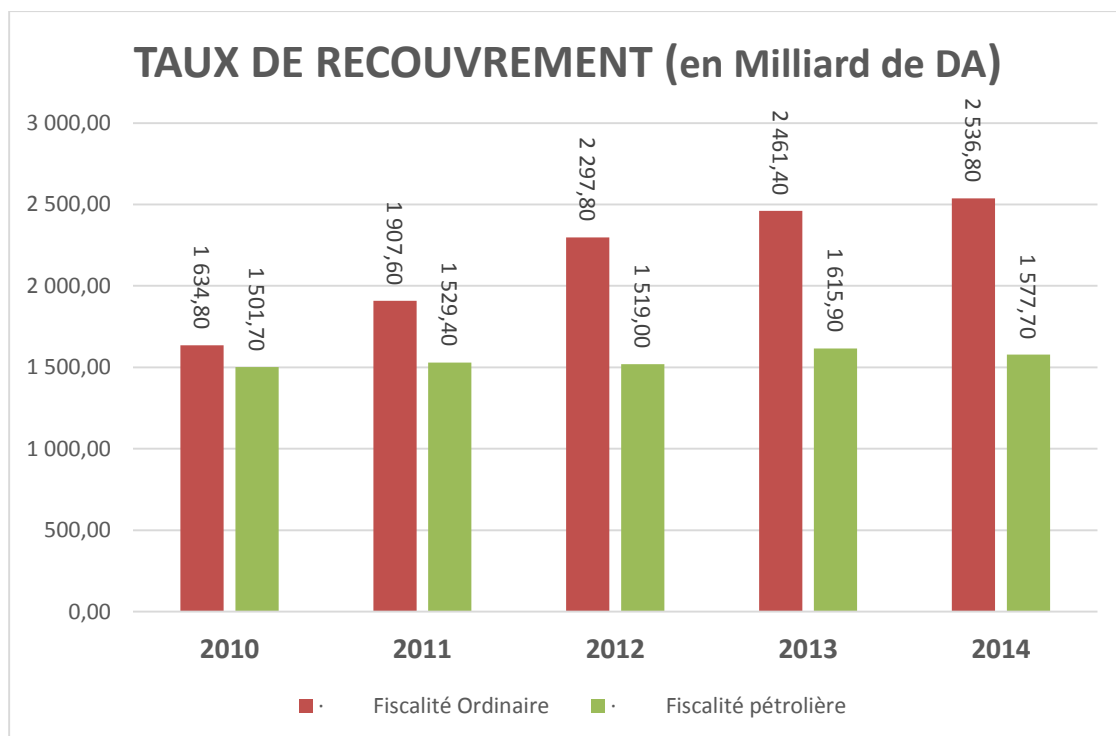


Graph N° 03 : Taux de fiscalité ordinaire/pétrolière

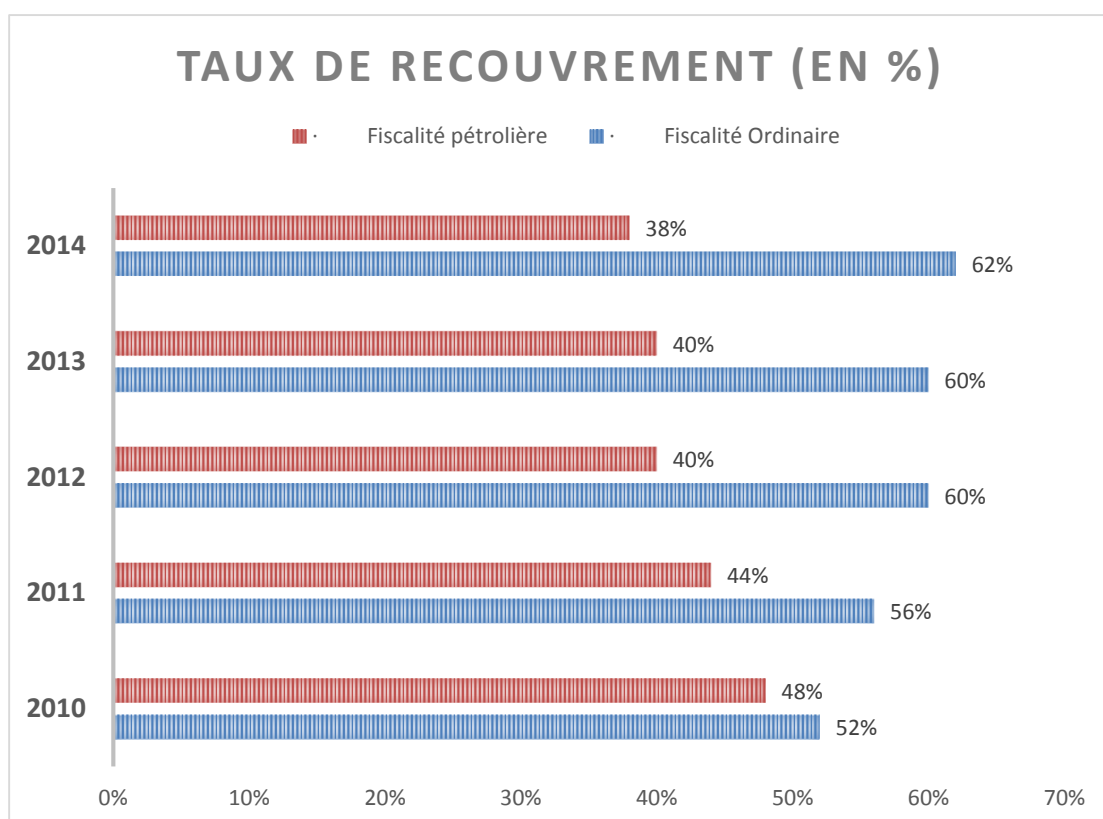
Unité : Milliard de DA

	2010	2011	2012	2013	2014
Recouvrement :	3 136,5	3 437,0	3 816,8	4 077,3	4 114,5
• Fiscalité Ordinaire	1 634,8	1 907,6	2 297,8	2 461,4	2 536,8
• Fiscalité pétrolière	1 501,7	1 529,4	1 519,0	1 615,9	1 577,7
Taux :	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
• Fiscalité Ordinaire	52%	56%	60%	60%	62%
• Fiscalité pétrolière	48%	44%	40%	40%	38%

Tableau 05 : Taux de Recouvrement : Fiscalité Ordinaire / Pétrolière



Graphe N° 04 : Taux de Recouvrement (en milliard de DA).



Graphe N° 05 : Taux de Recouvrement (en %).

§.1. Le Traitement des données

« Lorsque les prix du pétrole baissent sensiblement c'est tout le pays qui souffre et lorsque les prix du pétrole grimpent c'est tout le pays qui souffre ». ⁽¹⁾

L'analyse de la fiscalité en Algérie, tant à travers le droit fiscal, les techniques utilisées, qu'à travers l'évaluation du rendement financier notamment, l'appréciation de la pression fiscale, a montré que le système fiscal s'est comporté de façon linéaire privilégiant l'aspect financier, "conforté pendant longtemps par le produit élevé de la fiscalité pétrolière !".

1. Les exportations dépassent 98%, sont composées de produits d'hydrocarbures ;
2. L'Algérie importe l'essentiel de ses produits de consommation courante ;
3. La fiscalité pétrolière représente les ¾ des recettes budgétaires ;
4. Le secteur pétrolier contribue à plus de 45% au PIB et l'industrie comme l'agriculture y contribue pour moins de 10% chacun.

À la faveur d'une embellie sans précédents pour les cours de l'or noir, l'Algérie a vu ses recettes multipliées par près de 6,2 (+526%) en l'espace de 15 ans. En effet, les rentrées budgétaires sont passées de 950,5 milliards de dinars en 1999 à 5957,5 milliards en 2013, selon les chiffres officiels.

Les dépenses ne sont pas en reste. Elles ont même augmenté plus vite que les recettes, avec une hausse de 569% (coefficient multiplicateur de 6,7) sur la même période, passant de 911 milliards à 6092,1 milliards de dinars.

Il en résulte un déficit budgétaire depuis 2009 qui a conduit, pour la première fois en 2013, à une réduction des avoirs du Fonds de régulation des recettes (FRR) créée en 2000, issu du surplus de fiscalité pétrolière réelle (perçue selon les prix du baril de pétrole sur le marché) et le prix de référence utilisé pour calculer le budget de l'État (37 dollars).

Sans surprise, les recettes de l'État sont largement dominées par les hydrocarbures, avec 3678,1 milliards de dinars en 2013, soit 61,7% du total des recettes. Ce taux, en 1999,

(1) Mohand Ouali BRAHITI, « Debt strategies: From Formulation to Implementation : Role and limitations of the Debt Manager », UNCTAD's Seventh Debt Management Conference 9-11 November 2009.

était déjà très similaire (61,9%), preuve que la dépendance aux hydrocarbures ne s'est pas atténuée. Pire : entre 2005 et 2008, nous constatons des pics de dépendance du budget de l'État aux hydrocarbures avec un taux compris entre 75,8% jusqu'à 78,8%.

Le reste des recettes, soit 2279,4 milliards de dinars, est essentiellement constitué des rentrées fiscales dites ordinaires ou hors-hydrocarbures (2031 milliards). Celles-ci se composent, pour majeure partie, de l'impôt sur les revenus et les bénéfices (823,1 milliards), dont 494,4 provient des prélèvements sur les salaires, soit l'impôt sur le revenu global (IRG) essentiellement et 328,7 milliards d'impôts sur les bénéfices des sociétés (IBS).

La seconde source importante de recettes fiscales est constituée des impôts sur les biens et les services (741,6 milliards), en particulier de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Cette dernière est divisée en deux parties, l'une sur les importations (442,4 milliards) et l'autre sur l'activité intérieure (275,7 milliards). Nous citerons également les droits de douanes comme source de revenus budgétaires, avec 402 milliards de dinars.

Plusieurs éléments d'explication, parmi lesquels les modes de gestion de l'impôt, la densité du réseau administratif et la répartition inégale des coûts administratifs entre dépenses de personnel et investissements de modernisation, peuvent être avancés afin de rendre compte de cette divergence. ⁽¹⁾

Cependant, la chute drastique des prix du l'or noir a un impact direct sur les recettes fiscales, et a rendu d'autant plus urgente la refonte du modèle de croissance algérien. Jusqu'à présent, le choc des cours du pétrole n'a eu qu'un effet limité sur la croissance économique, mais les soldes budgétaire et extérieur se sont considérablement détériorés.

En 2015, le PIB réel a progressé de 3,9 % et l'inflation a augmenté à 4,8 %. Le déficit budgétaire a doublé en s'établissant à 16 % du PIB sous l'effet de la baisse des recettes d'hydrocarbures. La diminution de près de moitié des exportations d'hydrocarbures a entraîné une forte augmentation du déficit extérieur courant. Les réserves, tout en restant élevées, ont diminué de 35 milliards de dollars, pour s'établir à 143 milliards de dollars, après avoir culminé à 192 milliards de dollars en 2013. Le niveau de dette extérieure demeure très bas. ⁽²⁾

(1) Kalina KOLEVA, Jean-Marie MONNIER, « La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux », *Revue économique* – vol. 60, N° 1, janvier 2009, P 41.

(2) *Fond Monétaire International, « Algérie consultations de 2016 au titre de l'article IV — Communiqué de presse ; rapport des services du FMI », Rapport du FMI 16/127, Mai 2016.*

Section 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

« *Qui ne connaît que l'Angleterre ne connaît pas l'Angleterre* », disait Disraëli. (Ancien Premier ministre du Royaume-Uni)

Les autorités fiscales de chaque pays sont confrontées à un environnement spécifique dans lequel elles administrent leur régime fiscal. La politique publique, l'environnement législatif, ainsi que les pratiques et la culture administratives varient d'une juridiction à l'autre.

Les recherches comparatives se sont multipliées dans les sciences sociales ces dernières années, qu'il s'agisse de suivre le précepte énoncé par Durkheim dans les premières pages du *Suicide* (le célèbre « on n'explique qu'en comparant ») ou, plus pragmatiquement, de répondre aux demandes formulées par des institutions publiques ou privées.

Pour autant, les démarches comparatives ne sauraient se réduire à cette mise en visibilité croissante des comparaisons internationales. Elles se déclinent sur des terrains variés et en faisant appel à des échelles d'analyse contrastées, spatiales ou temporelles : comparaisons entre pays, mais aussi entre régions ou villes, entre groupes sociaux ou organisations, etc. ⁽¹⁾

Les comparaisons internationales aident les pays à éclairer leurs propres pratiques. L'analyse et le bilan des expériences des autres permettent de se poser les questions utiles, voire d'anticiper et d'éviter les causes connues d'échec ou de contrer les effets pervers identifiés ailleurs ⁽²⁾. Où sommes-nous par rapport aux autres pays en matière de fiscalité ?

La réponse sera utile à cette question pour identifier les points faibles et les points forts de notre système fiscal. Cette comparaison représente un moyen de se rapprocher et suivre les évolutions et les tendances économiques mondiales, et tenter d'accélérer le processus de modernisation de ce système, et plus précisément l'administration fiscale. Au total, « *Qui veut s'améliorer doit se mesurer, qui veut être le meilleur doit se comparer* ». ⁽³⁾

(1) Laure de Verdalle et al, « S'inscrire dans une démarche comparative ». *Revue Terrains & travaux* 2012/2 (N° 21), p 05.

(2) Margareta Drzeniek HANOUIZ, Sofiane Kha Ytib, « Étude de la compétitivité du monde arabe », *World Economic Forum*, 2010.

(3) Citation de Robert C. Camp, initiateur de la démarche du Benchmarking.

Sous Section 1. Classements internationaux en matière de climat des affaires,

Face au constat négatif de la majorité des institutions internationales, le gouvernement algérien, loin des discours euphoriques de certains responsables économiques, contredisant la réalité, réagira-t-il afin d'améliorer le climat des affaires. Certes, la révision constitutionnelle consacre plusieurs articles aux libertés économiques. Mais une loi n'est qu'une Loi fut-elle la Constitution ? Le grand problème face à une bureaucratisation croissante et à la mentalité rentière sera l'application sur le terrain.

En dépit de la volonté politique affichée, les réformes de l'environnement des affaires n'évoluent pas au rythme souhaité. En 2004 l'Algérie a été classée par Heritage et le WallStreet Journal 100^{ème} sur 155 pays avec une note de 34,9 sur 100, à la 124^{ème} place en 2005, en 2006 116^{ème} sur 161 pays avec une note de 34,6 sur 100, en 2010 105^{ème} positions sur 179, avec une note de 56,9 sur 100 et en 2012, elle a été classée 140^{ème} sur 179 pays avec une note de 51,1 sur 100.

En 2013, l'Algérie dans le rapport annuel de l'indice de liberté économique établi par l'Institut Fraser, a été classée la 142^{ème} position sur les 152 États. Le rapport avait noté à cette époque que les institutions économiques algériennes ne respectent encore trop peu les piliers de la liberté économique avec une note de 40 sur 100. Parmi les facteurs favorisant la liberté économique, ces derniers retiennent la taille du gouvernement, la structure juridique du pays en matière de protection des biens de propriété, la valeur de la monnaie, le libre-échange avec les pays du reste du monde et la réglementation des crédits, du travail et des entreprises. Les réformes initiées ces dernières années n'ont donc apporté qu'un léger assouplissement dans les procédures de création et de gestion d'entreprises, à en croire cet index. Dans le rapport 2014, l'Algérie arrive à la 146^{ème} place au bas du classement mondial.

Le rapport qui vient de paraître, le 25 janvier 2016 classe les 178 pays étudiés en 5 grandes catégories sur une échelle allant de 40 points (les moins libres) à 100 points (les plus libres) : « libres » (80-100 points), « plutôt libres » (70-79,9 points), « modérément libres » (score 60-69,9 points), « plutôt pas libres » (50-59,9 points) et « réprimant la liberté » (40-49,9 points). L'Algérie a été déclassée de onze places, la 157^{ème} position sur 178 pays. Le rapport

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

2015 place l'Algérie dans la catégorie des pays où la liberté économique est «réprimée » avec un score global de 48,9 points, soit 1,9 point de moins que l'an dernier.

Selon ce rapport, l'économie algérienne a pris une trajectoire décroissante au cours des cinq dernières années, précisant que son score global reste inférieur à la moyenne aussi bien régionale que mondiale. D'ailleurs, l'Algérie occupe le 14^{ème} rang parmi les 15 pays de la région Moyen-Orient et Afrique du Nord, devancée par le Bahreïn (73,4 points), l'Arabie Saoudite (62,1 points), la Jordanie (69,3 points) et le Qatar (70,8 points), la Tunisie (57,7 points), le Maroc (60,1 points), l'Égypte (55,2 points), Yémen (53,7 points), la Mauritanie (53,3 points). Au niveau africain, excluant la Libye, l'Angola est classée à la 158^{ème} position, le Tchad 165^{ème}, la République centrafricaine 166^{ème}.

Le rapport explique le score de l'Algérie et les pays similaires par les lacunes en matière de la gestion des dépenses publiques qui continuent à être soutenues par le secteur des hydrocarbures et que « *la moitié des transactions économiques s'opèrent sur le marché informel* ». Le rapport note les obstacles majeurs à la mise en œuvre d'affaires qui découragent les investisseurs dont la bureaucratie, le marché du travail rigide caractérisé par un taux de chômage élevé chez les jeunes et la « *mainmise de l'État sur le marché financier* » les banques publiques ayant octroyé 80% de tous les crédits attribués aux entreprises.

Pour la taille du marché, elle a été classé 37^{ème}, mais l'enquête a été réalisée avant l'analyse de l'impact de la baisse des recettes de Sonatrach sur les équilibres financiers, elle a été classée 38^{ème} place ; pour l'efficacité des institutions le classement est de 99^{ème} ; pour l'efficacité du marché financier 135^{ème} ; et enfin, pour l'efficacité de l'innovation technologique, 126^{ème}.⁽¹⁾

Cependant, le classement de l'Algérie par rapport aux autres pays montre que l'environnement des affaires est très peu attractif et où des réformes majeures n'ont pas été entreprises pour corriger la situation. Les réformes devraient faciliter l'activité de toutes les entreprises, qu'elles soient petites ou grandes, locales ou étrangères. Toutes les entreprises auront l'opportunité de prospérer. Une remarque que devraient s'approprier les autorités qui ne

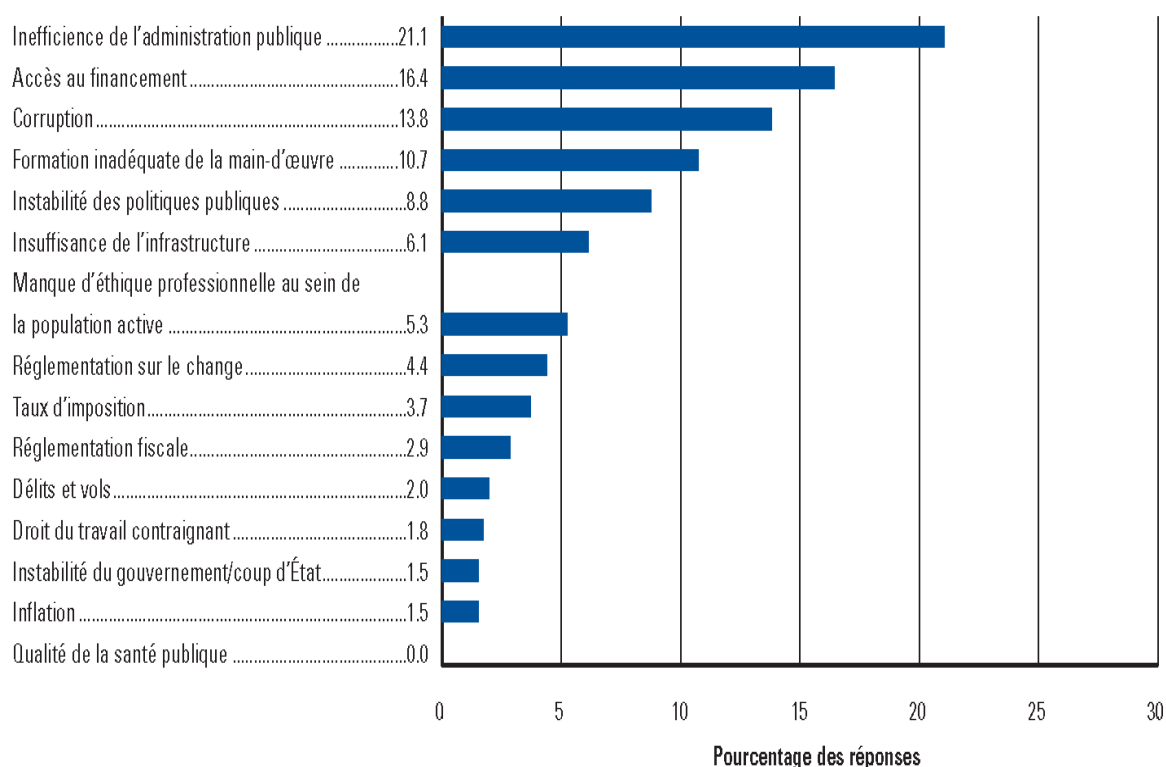
(1) Abderrahmane MEBTOUL, « Libertés économiques : Régression de l'Algérie dans le classement international 2015 », le Journal Reflexion, 6 Février 2016.

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

pensent à reformer l'environnement des affaires que lorsqu'elles s'adressent aux bailleurs de fonds.

En bref, il révèle des difficultés persistantes du climat des affaires, caractérisé notamment par des lourdeurs dans la création d'entreprises, le dédouanement et l'enregistrement des activités commerciales. Cette situation engendre des délais dans les opérations et des coûts de transaction importants. ⁽¹⁾

Principaux freins à la pratique des affaires



Graphe N° 06 : Principaux freins à la pratique des affaires ⁽²⁾

(1) Annie CHEMLA-LAFAY, Céline CHOL, « 25 ans de réforme de la gestion publique dans les pays de l'OCDE », IGPDE, 2006.

(2) BAfD, OCDE et PNUD, « Perspectives économiques en Afrique 2014 », Edition régionale, 2014.

Sous Section 2. La position de la fiscalité algérienne

« Prélever l'impôt s'avère, dans un contexte de concurrence fiscale et de mobilité de la matière taxable et des contribuables, de plus en plus difficile. Dès lors, chaque administration fiscale cherche les moyens de réduire la différence entre le montant d'impôt dû et les sommes effectivement perçues dans les délais, ou tax gap. Les expériences étrangères peuvent se révéler riches d'enseignement pour une administration fiscale engagée dans une réforme d'ampleur ».⁽¹⁾

Par ailleurs, dans le nouveau contexte d'ouverture et de démocratisation, la comparaison est imposée par la rationalité économique, par la nécessité de maîtriser les dépenses publiques et par la nouvelle culture des droits de l'être humain. De ce point de vue, la fiscalité est au cœur de l'économie et de la politique. Elle constitue, pour la puissance publique et pour le contribuable, un enjeu majeur et un lieu de tensions.

« Néanmoins, et après plus d'une dizaine d'années de réformes structurelles qui devaient mettre l'Algérie sur la voie d'un développement économique durable et le renforcement du secteur privé qui devait être une pièce essentielle de son économie, l'Algérie continue d'être frustrée de n'avoir atteint ni l'objectif global d'un développement économique durable ni celui plus limité de développer son secteur privé de manière substantielle ».⁽²⁾

Constat, le taux d'imposition global des entreprises algériennes dans le dernier rapport de compétitivité, classe l'Algérie parmi l'un des pays où ce taux est le plus élevé au monde. Selon le dernier classement de ce forum économique mondial, le pays occupe le 135^{ème} rang mondial sur 138. Un classement qui n'a pas pris en compte les augmentations des taxes et impôts de 2015 à 2018.

Le taux d'imposition total, soit le montant des taxes et contributions sociales payées par les sociétés, regroupe l'impôt sur les sociétés, les charges sociales mais aussi les taxes foncières, les prélèvements sur le chiffre d'affaires ou de plus petites taxes. Cette taxe est exprimée en pourcentage des bénéfices des entreprises. Avec un taux d'imposition total de 72.7%, l'Algérie dépasse seulement trois pays dans le monde qui ont un système d'imposition plus lourd : le

(1) Guillaume BAZIN, « Les administrations fiscales : une efficacité en question », éd Le seuil N°151, 2014, p 71.

(2) Tayeb CHENNTOUF, « L'Algérie face à la mondialisation », CODESRIA, 2008, p 07.

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

Tadjikistan, la Bolivie et l'Argentine ! Comparativement aux pays voisins où le taux est de 49,1 % au Maroc, 59,9 % en Tunisie et de 45,0 % en Égypte.

Ajoutant à cela, la contribution du secteur privé algérien reste de très faible portée. À cette faiblesse des prélèvements s'ajoute une défiscalisation totale de l'agriculture et un dispositif d'encouragement à l'investissement généreux. La décrue successive des taux de l'IBS, de l'IRG, des droits d'enregistrement et de la TVA, notamment, n'a, cependant, pas permis de relever une modification sensible du comportement des contribuables.

L'Algérie a le ratio le plus bas de prélèvements fiscaux par rapport à sa richesse nationale, comparé aux autres pays de même niveau de développement ; il est encore plus bas comparé aux économies avancées.

Sur un autre plan, le système fiscal algérien est de faible performance comparativement aux résultats réalisés par les pays voisins. Cette situation s'explique par :

- ✓ Les insuffisances de l'administration fiscale, actuellement en pleine phase d'organisation et de modernisation ;
- ✓ La forte propension à la fraude et à l'évasion fiscale à la faveur de la libéralisation des activités et du commerce extérieur et de l'intégration au marché mondial ;
- ✓ L'accroissement de la population des contribuables, sans contrepartie ;
- ✓ L'importance des incitations et exonérations consenties pour la promotion des investissements et de l'emploi, par les textes dérogatoires, en termes de recettes, ne correspond pas, dans un certain nombre de cas, à l'objectif visé ni à l'efficacité escomptée : par exemple, l'acquisition de véhicules de luxe par les bénéficiaires ;
- ✓ L'incivisme fiscal prononcé.

Comme grands résultats, les ressources ordinaires sont faibles et ne sont pas en mesure de financer les dépenses de fonctionnement de l'État.

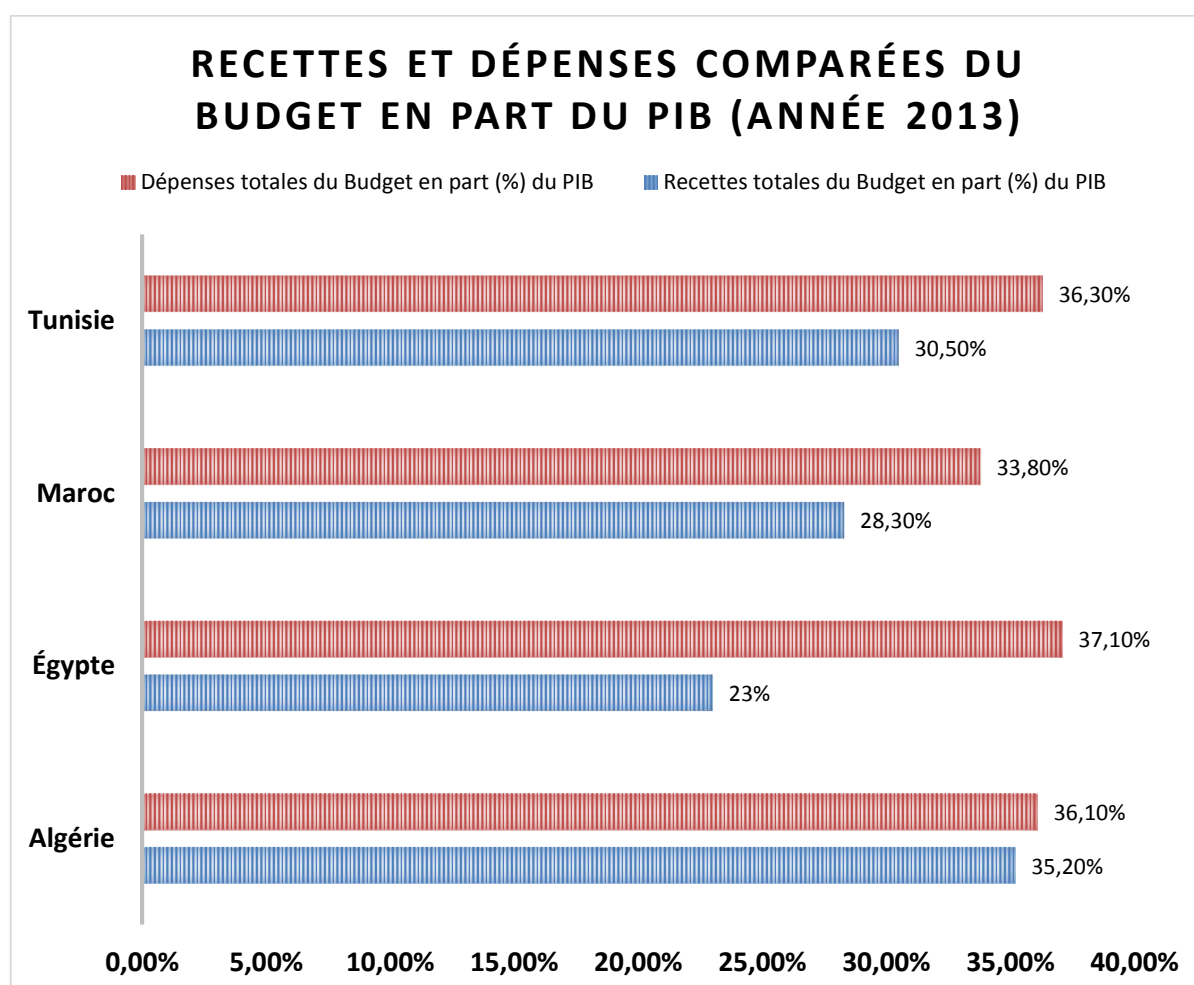
Les prévisions pour 2019 et les années qui suivent sont alarmantes vu la dégringolade du prix du pétrole qui ne cesse à chuter depuis fin 2014, font apparaître que les recettes ordinaires ne peuvent financer que 68,6 % des dépenses de fonctionnement de l'État (hors charges communes).

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

Pays	Recettes totales du Budget en part (%) du PIB	Dépenses totales du Budget en part (%) du PIB
Algérie	35,2	36,1
Égypte	23	37,1
Maroc	28,3	33,8
Tunisie	30,5	36,3

Source : FMI

Tableau 06 : Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB (année 2013) ⁽¹⁾



Graph N° 07 : Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB (année 2013)

(1) Mouloud HEDIR, « Le Budget algérien 2015 : entre frénésie des dépenses et baisse des prix pétroliers », in <http://care.axiomia.com>, février 2015.

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

En termes de part des dépenses dans le budget, l'Algérie se situe dans un rapport très comparable à ce qui a cours dans la région. Combien même ces pays ne sont forcément pas des modèles de bonne gestion des ressources publiques, il reste que la comparaison a tout de même un sens. Ce que ce tableau nous apprend, par ailleurs, c'est que, globalement, les finances publiques algériennes sont plus proches de l'équilibre que leurs homologues dans la région.

Mais, dans la mesure où ce confort budgétaire en Algérie tient beaucoup à la vigueur des recettes et en particulier celles tirées de la fiscalité hydrocarbures, on comprend l'étendue de la menace qui pèse dorénavant sur les comptes budgétaires nationaux. Plus clairement, cette menace prendrait l'apparence d'un « syndrome égyptien », en d'autres termes celui d'une désarticulation structurelle des comptes budgétaires, résultat d'une trop grande disproportion entre le niveau des recettes et celui des dépenses. C'est dire si le déséquilibre annoncé dans ce budget 2016 mérite d'être traité en urgence et si la rationalisation des dépenses publiques est une tâche indispensable.

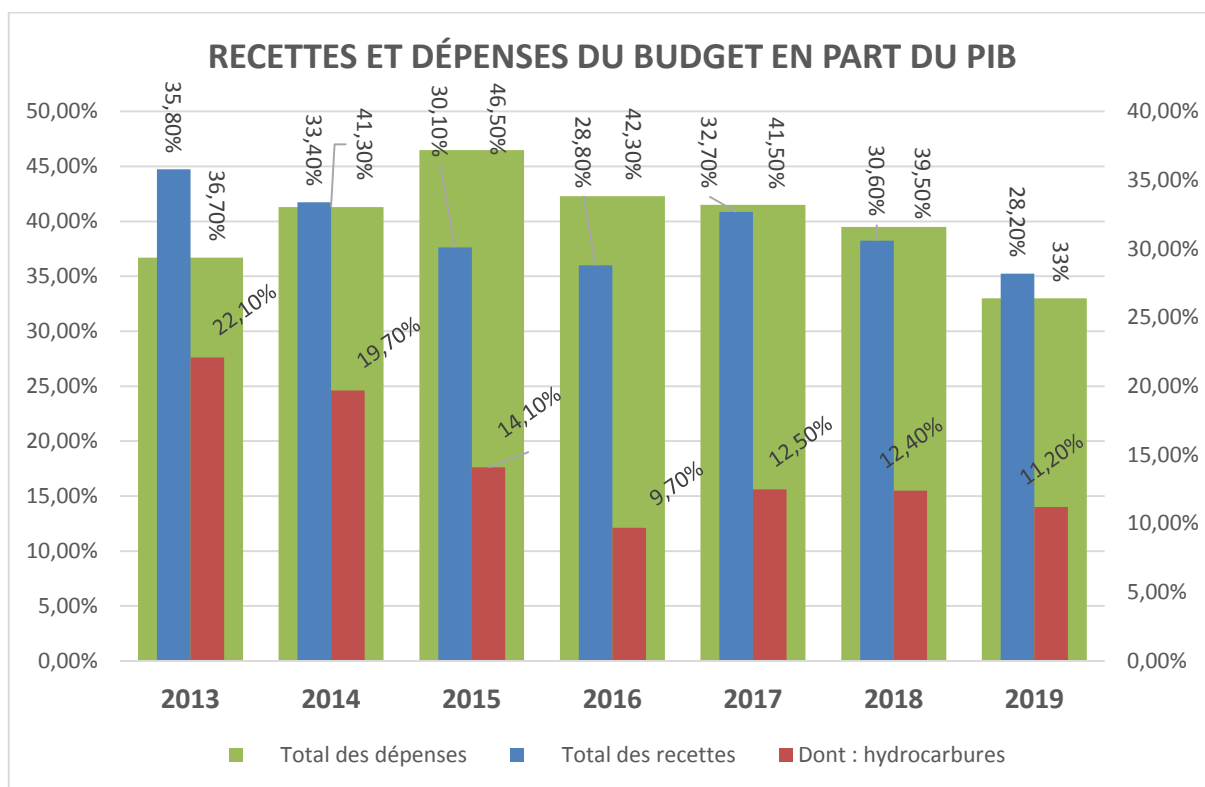
Finances de l'administration centrale (pourcentage du PIB)	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Total des recettes	35,8	33,4	30,1	28,8	32,7	30,6	28,2
<i>Dont : hydrocarbures</i>	22,1	19,7	14,1	9,7	12,5	12,4	11,2
Total des dépenses	36,7	41,3	46,5	42,3	41,5	39,5	33,0
Solde budgétaire global (déficit-)	-0,9	-7,9	-16,4	-13,5	-8,8	-9,0	-4,8
Dettes publiques brutes	7,7	8,0	9,0	20,6	27,0	34,8	39,9

Sources : autorités algériennes, et estimations des services du FMI.

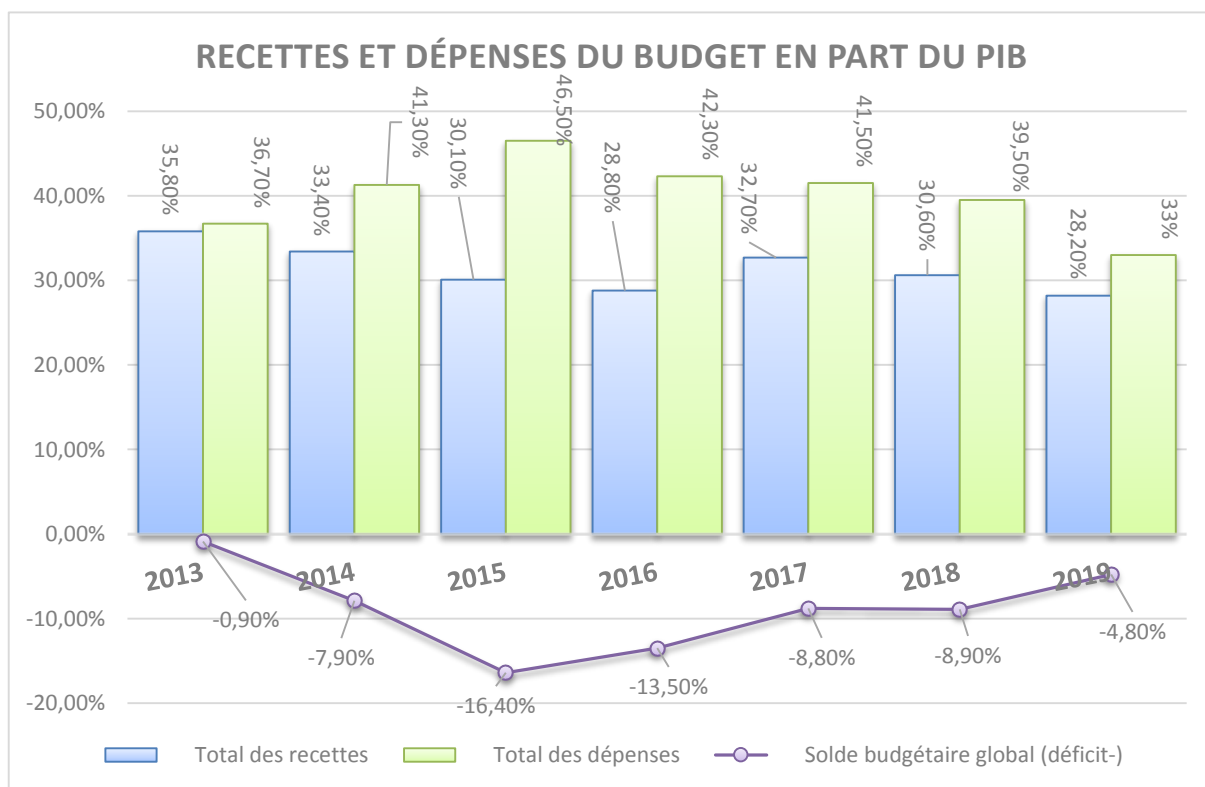
Tableau 07 : Recettes et dépenses du Budget en part du PIB ⁽¹⁾

(1) Combinaison de 02 tableaux de 02 articles du Fond Monétaire International, « Algérie consultations de 2016 (2018) au titre de l'article IV — Communiqué de presse ; rapport des services du FMI », Rapports du FMI N° 16/127 et N° 18/168, Mai 2016 et juin 2018, p 04.

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes



Graphe N° 08 : Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB



Graphe N° 09 : Recettes et dépenses comparées du Budget en part du PIB (%)

SECTION 2. La comparaison du comportement de l'administration fiscale algérienne par rapport à celle de divers pays limitrophes

Ajoutant à cela, les déficits jumeaux ⁽¹⁾ accrus qui ont caractérisés la situation économique du pays depuis 2015. Ces déficits sont restés supérieurs à 10 % amenuisant ainsi l'épargne budgétaire. À moyen terme, on affiche une forte baisse de la croissance ainsi que des déficits jumeaux sous l'effet de l'assainissement des finances publiques mis en œuvre par le gouvernement.

Pour cela, il faut chercher d'autres mesures et d'autres méthodes pour contrer ce futur déséquilibre fiscal, prononcé par la chute drastique du cours des prix de pétrole, où les experts déclarent leurs pessimismes, et persistent sur l'idée fixe que le prix du baril ne peut regagner sa position du « King » qu'à l'horizon de l'année 2020 ou plus encore !

Des réformes structurelles de grande envergure sont nécessaires pour soutenir l'activité économique pendant l'assainissement des finances publiques et pour diversifier l'économie. Les réformes-clé comprennent l'amélioration du climat des affaires, une plus grande ouverture de l'économie aux échanges internationaux et à l'investissement étranger, l'amélioration de l'accès au financement et le développement des marchés de capitaux ainsi que le renforcement de la gouvernance, la concurrence et la transparence.

Compte tenu de la réduction sensible des recettes hydrocarbures, l'Algérie doit mobiliser davantage de recettes hors hydrocarbures. Pour mobiliser davantage ces recettes, les exonérations fiscales (par exemple, sur la TVA) devraient être sensiblement réduites, les droits d'accises augmentés et les impôts fonciers remaniés. Ces mesures contribueraient en outre à une plus grande égalité des conditions d'opération entre les entreprises. Il est en outre crucial d'améliorer l'administration fiscale et en particulier l'exécution des obligations. Pour intégrer le secteur informel à l'économie formelle, les autorités devraient éviter d'accorder des amnisties fiscales et y préférer d'autres mesures bien établies en la matière. ⁽²⁾

(1) L'expression déficits jumeaux « twin deficit » désigne la situation d'un pays présentant simultanément un déficit budgétaire et un déficit de la balance des paiements courants.

(2) Fond Monétaire International, *Op.cit.*, p 17.

ENCADRÉ N° 03 :

L'Algérie figure encore une fois en bas d'un classement mondial. Il s'agit de la dixième édition de « Paying Taxes » dont l'objet est de mesurer la complexité fiscale pour les entreprises à travers 189 pays dans le monde en évoluant trois principaux indicateurs : la pression fiscale totale effectivement supportée par les entreprises (ensemble des impôts et taxes payés par une entreprise exprimé en % du bénéfice avant imposition), le temps nécessaire aux entreprises pour satisfaire à toutes les demandes en matière fiscale, et finalement le nombre de paiements à réaliser.

En effet, selon cette étude qui vient de paraître, l'Algérie a perdu deux places en un an pour s'établir à moins de 9 positions du pays qui clôturer le classement. Elle occupe désormais le 176^{ème} rang, loin derrière le Maroc (66^{ème}), la Tunisie (82^{ème}) ou encore l'Irak (52^{ème}), l'Égypte (149^{ème}), la Libye (157^{ème}) et le Mali (145^{ème}).

Le peloton de tête reste quasiment inchangé par rapport à 2014 : le Qatar et les Émirats Arabes Unis - deux pays qui ne taxent pas les bénéficiaires - se partagent la première place, suivi par l'Arabie Saoudite, la Chine et Singapour. À l'inverse, en queue de classement, se placent le Tchad (186^{ème}), Mauritanie (187^{ème}), le Venezuela (188^{ème}) et la Bolivie (189^{ème}).

Selon le même rapport, le temps nécessaire à une entreprise de taille moyenne pour se conformer à la réglementation fiscale est de 264 heures au niveau mondial. Une entreprise algérienne nécessite, quant à elle, 451 heures, contre 82 heures à Djibouti (1^{er} en Afrique), 144 heures au Soudan, 232 au Maroc et 270 heures au Mali et au Niger. Cette durée ne dépasse pas les 12 heures aux Émirats Arabes Unis, 41 au Qatar, 63 en Suisse, 80 en Irlande, 137 heures en France, 131 heures au Canada et 175 heures aux États-Unis.

S'agissant du nombre de paiements que les entreprises doivent réaliser pour remplir leurs obligations fiscales, l'Algérie occupe la 11^{ème} position en Afrique avec 27 paiements au total, contre seulement 3 en Arabie Saoudite, 4 au Qatar, 6 au Maroc et en Suède, 8 en Tunisie et en France et 19 en Libye. ⁽¹⁾

(1) H.Mohandi, « L'Algérie en bas du classement Paying Taxes 2015 », in <http://www.leconews.com/>

Section 3. L'administration fiscale doit accepter le changement pour se moderniser

Pour l'administration publique, le changement s'inscrit dans le cadre de la politique gouvernementale répondant aux attentes des citoyens. Il s'est avéré qu'avec le temps, ces derniers sont mieux équipés que leurs administrations (équipement informatique, etc.). En effet, les citoyens attendent de leurs institutions gouvernementales d'être plus efficaces et modernes, d'offrir des services de haute qualité et d'être menées par les hommes et les femmes les plus compétents. Généralement, les organisations traversent une époque très turbulente induite par les pressions venant de l'environnement ou de leur fonctionnement. Cette turbulence est à l'origine de ce qu'on appelle les transformations organisationnelles.

Face à cet état des choses, les gouvernements, face aux défis majeurs dictés notamment par la mondialisation, l'explosion de la croissance et l'évolution du monde, sont devenus plus exigeants par rapport à leurs administrations : en demandant de l'efficacité financière, un haut niveau de performance et des structures mieux adaptées, évolutives, capables d'atteindre des objectifs ambitieux.

À cet effet, les États sont en concurrence pour attirer les activités, et la charge fiscale dépend aussi de l'efficacité de l'administration de l'impôt. Suivant cette logique et dans le cadre de la stratégie de modernisation, une nouvelle politique fiscale doit être engagée, consistant à doter l'administration fiscale d'une organisation et de procédures inspirées des meilleures pratiques internationales et de moyens de services plus adaptés.

Il est certain que le défi des administrations fiscales du monde est commun : tout en recherchant les opportunités nouvelles d'augmenter le revenu d'État, assurer le meilleur recouvrement dans des conditions fixées par la loi et dans un contexte de dépenses mieux maîtrisées ou réduites. Les constats suivants se mutualisent quel que soit le pays :

- la qualité de l'administration fiscale influence l'investissement économique et le développement général du secteur privé. L'administration fiscale est considérée comme centrale parmi d'autres services publics en assurant le bon financement de ces derniers;
- la mondialisation exige des services publics plus rapides, plus réactifs ;

**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**

- les administrations fiscales unifiées et intégrées sont plus efficaces et luttent mieux contre la fraude et la corruption.

Ainsi, les administrations fiscales dans tous les pays sont souvent les premières exposées aux changements, réformes, modernisations, restructurations. Ceux-ci, comme le notent à juste titre l'OCDE, la Banque mondiale et le FMI, se traduisent en tendances générales suivantes : ⁽¹⁾

De	→	Au
Contribuable	→	Client
Services segmentés	→	Guichet unique intégré
Communication papier	→	Communication électronique
Chèques / espèces	→	Paiements électroniques / virements
Programmes réactifs	→	Programmes proactifs
Assistance	→	<i>Self help</i> et autoéducation

À cette fin, comment peut-on mettre en place un système d'administration fiscale moderne, efficace, rationnel, offrant un service de qualité aux contribuables et autres acteurs, tout en percevant les recettes publiques prescrites par la loi pour financer les services publics dont le pays a besoin et dissuader en particulier les manœuvres frauduleuses ?

Aujourd'hui plus qu'hier, les organisations cherchent à se rapprocher d'un référentiel donné en vue de coordonner leurs stratégies et d'améliorer des possibilités ultérieures de coopération. Des méthodes se diffusent aujourd'hui à un rythme rapide et, de manière plus ou moins assumée, certaines recherches comparatives menées en sciences sociales ces dernières années s'inscrivent dans une telle perspective d'efficacité et de performance.

Dans cette perspective, la nouvelle tendance réformiste inspirée du nouveau courant du management public a mis au monde, entre autres, la modernisation en tant que changement répondant aux exigences de l'environnement actuel. Ainsi, la modernisation vise à long terme

(1) Agnieszka BERNACKA, « Ouvrir les administrations fiscales au monde », *gestion & finance publique*, article N°02, fév 2011.

la rupture avec le passé. Il s'agit en fait du changement dans le contenu et le processus du système organisationnel en entier afin de modifier durablement la performance.

À ce stade de recherche, j'ai opté pour un questionnaire pour répondre à la question de la modernisation vu le retard flagrant des autorités pour façonner de mieux notre système financier, et de moderniser le système fiscal en particulier, qui doit répondre aux exigences de la mondialisation. De plus, le phénomène de la fraude fiscale qui se distingue par son occultation et son opacité, doit être traité de façon particulière.

Sous Section 1. Enquête sur la modernisation de l'administration fiscale

§.1. Présentation du questionnaire

L'enquête, menée à l'aide d'un questionnaire qui comprend 14 questions, destinée aux vérificateurs et contrôleurs de quatre (04) directions des impôts de la région ouest : Chlef ; Tiaret ; Ain Defla ; et Mostaganem, pour voir leurs avis et opinions sur la question de la modernisation des opérations fiscales, et son impact et rôle future de dissuader les manœuvres frauduleuses. Il est également destiné à connaître les recommandations que peut juger nécessaires les responsables pour simplifier et assouplir les procédures fiscales, et les solutions pour assoir le civisme fiscal et rapprocher le contribuable à son administration.

Le questionnaire a été remis à 33 vérificateurs et contrôleurs parmi les 90 (soit 37%) qui travaillent au sein des diverses directions des impôts (Directions locales, CDI et CPI), décomposés comme suit :

- Tiaret : 12 vérificateurs / 294 employés soit 4.08 %
- Ain Defla : 17 vérificateurs / 309 employés soit 5.50 %
- Mostaganem : 26 vérificateurs / 398 employés soit 6.53 %
- Chlef : 35 vérificateurs / 378 employés soit 9.25 %

Plusieurs modes de réponses aux questions sont proposées par ce questionnaire :

- ✓ Classement d'une série de réponses-types (ex. de 1 à 5...). Le questionnaire offre aux répondants la faculté de choisir une autre réponse et la possibilité d'insérer un commentaire sur la question.
- ✓ Choix d'une ou plusieurs réponses parmi une série de réponses prédéfinies.

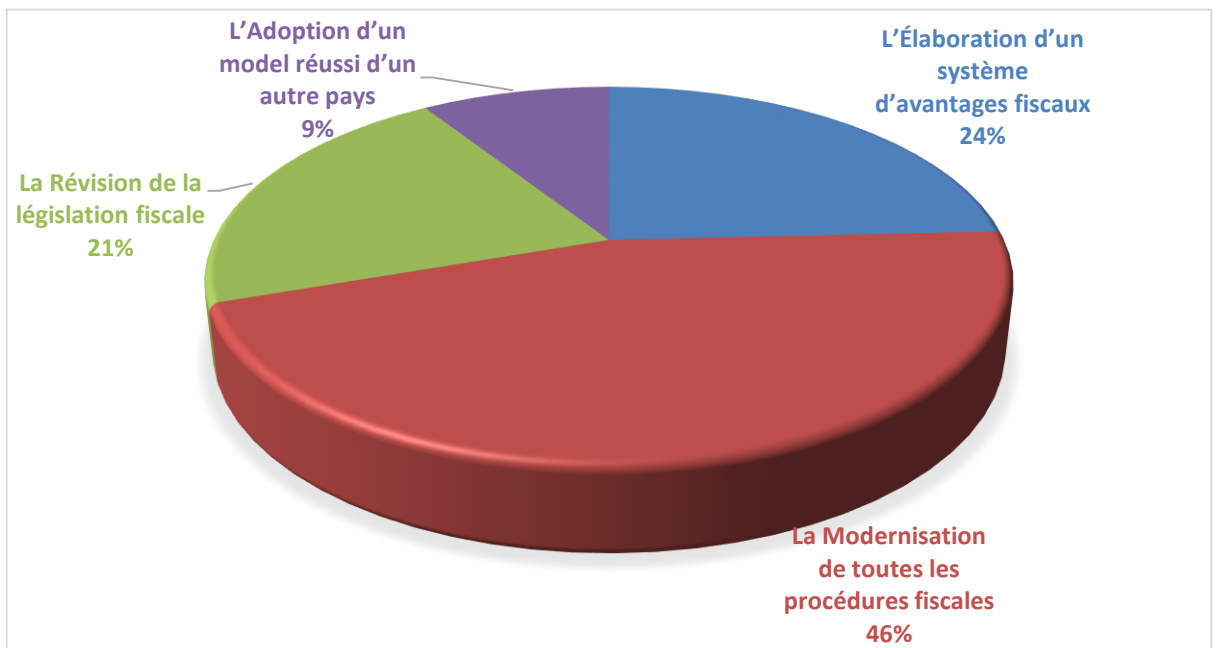
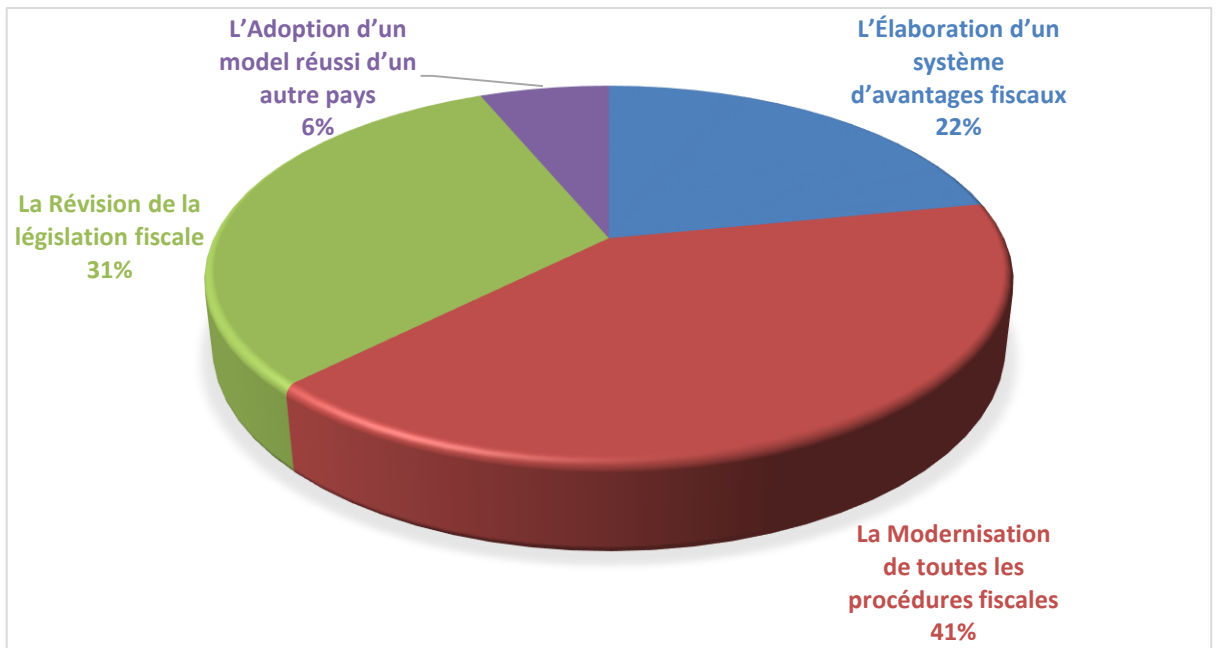
Le contenu détaillé du questionnaire a été établie comme suit :

SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser

§.2. Analyse des repenses

Q 1 : Compétitivité fiscale d'un pays résulte de :

L'Élaboration d'un système d'avantages fiscaux	La Modernisation de toutes les procédures fiscales	La Révision de la législation fiscale	L'Adoption d'un model réussi d'un autre pays
✓ 07	✓ 13	✓ 10	✓ 02
✓ 08	✓ 15	✓ 07	✓ 03
✓ 09	✓ 08	✓ 06	✓ 10
✓ 09	✓ 00	✓ 07	✓ 18



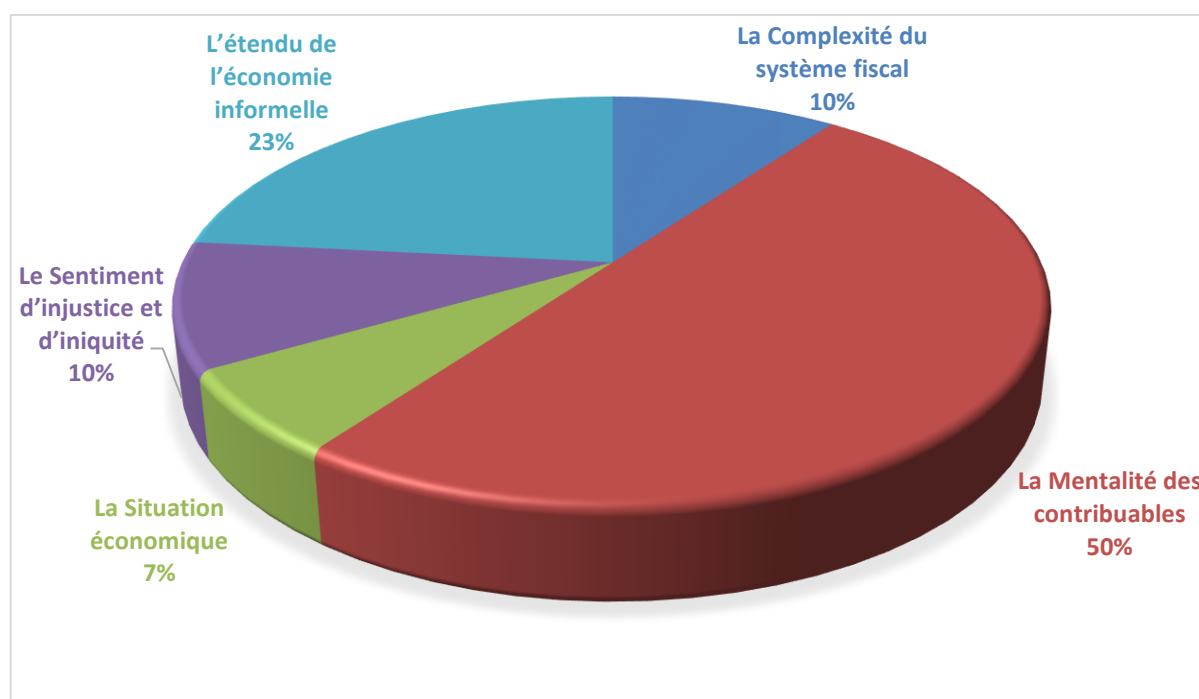
**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**

Analyse :

Suite aux réponses des fiscalistes interrogés, la modernisation de toutes les procédures fiscales domine de près de 45 % pour la série des deux premières réponses. Suivi par la révision de la législation fiscale (26%) suite aux lacunes qui restreignent l'instauration d'une administration moderne.

Q 2 : Quelles sont les causes de la fraude fiscale ?

La Complexité du système fiscal	La Mentalité des contribuables	La Situation économique	Le Sentiment d'injustice et d'iniquité	L'étendu de l'économie informelle
✓ 03	✓ 15	✓ 02	✓ 03	✓ 07
✓ 04	✓ 08	✓ 07	✓ 09	✓ 05
✓ 07	✓ 05	✓ 06	✓ 07	✓ 11
✓ 04	✓ 05	✓ 12	✓ 09	✓ 02
✓ 15	✓ 00	✓ 06	✓ 05	✓ 08



Analyse :

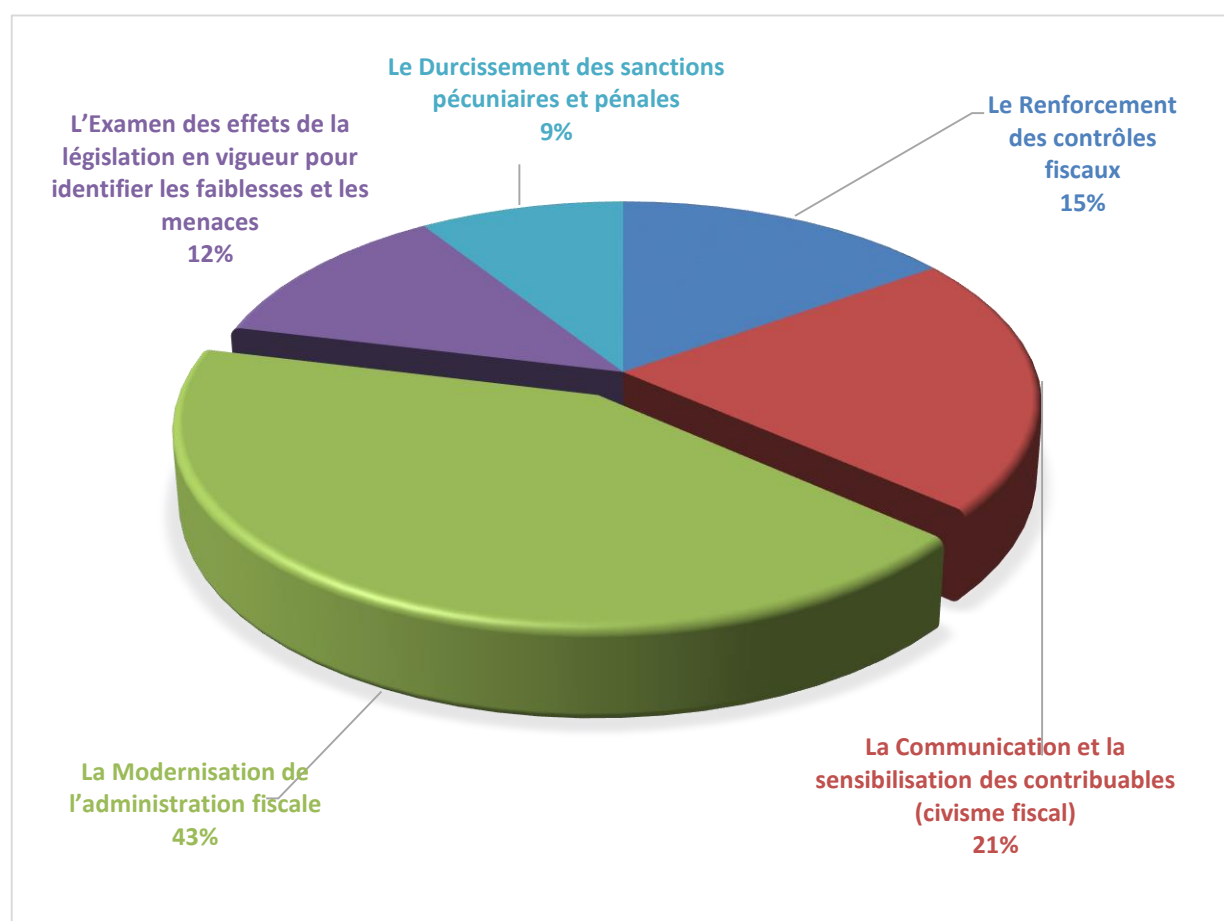
Les personnes interrogées voient que les causes de la fraude fiscale résultent de la mentalité des contribuables (50 %), suivi par la cause de l'étendu de l'économie informelle. Notre analyse sur cette question, c'est que les responsables voient que la complexité du système

**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**

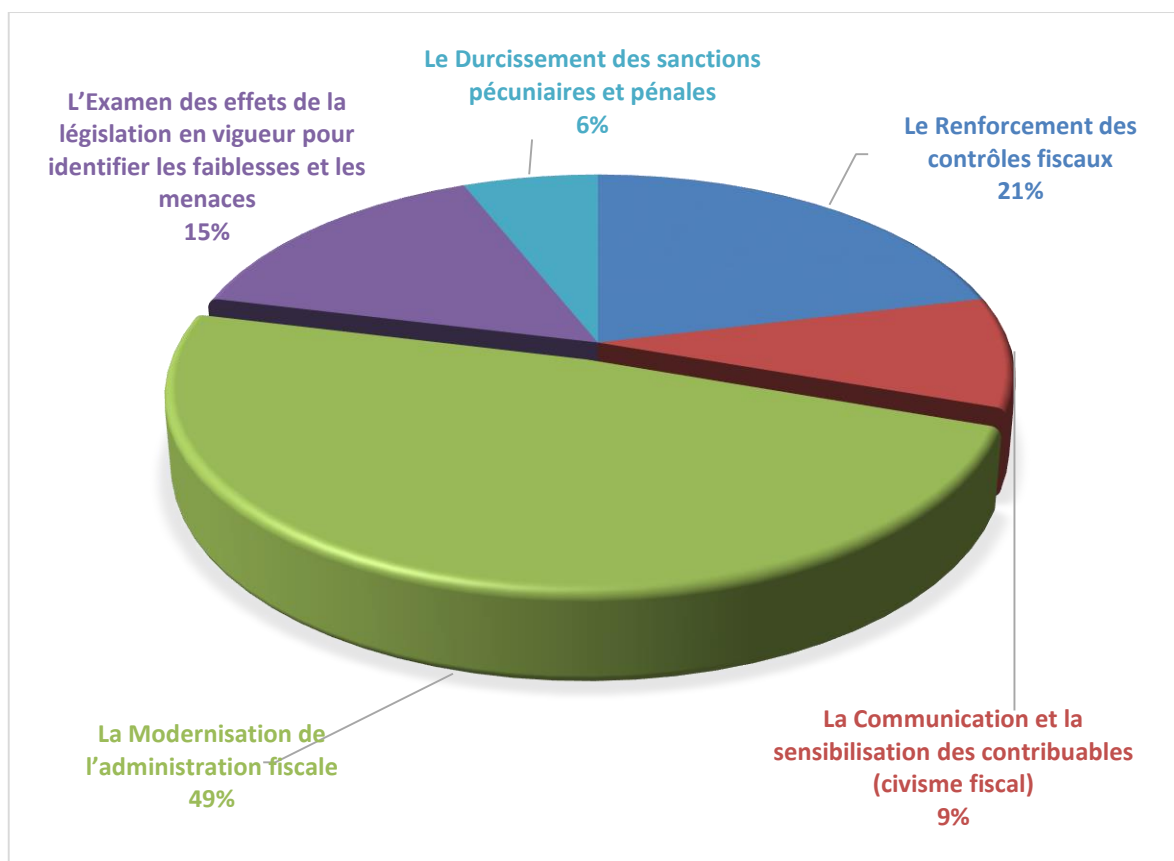
fiscal (10 %) est une cause secondaire sur la fraude fiscale, défendant ainsi les intérêts de leurs administrations.

Q 3 : Comment peut-on dissuader ou atténuer l'étendu de la fraude fiscale ?

Le Renforcement des contrôles fiscaux	La Communication et la sensibilisation des contribuables (civisme fiscal)	La Modernisation de l'administration fiscale	L'Examen des effets de la législation en vigueur pour identifier les faiblesses et les menaces	Le Durcissement des sanctions pécuniaires et pénales
✓ 05	✓ 07	✓ 14	✓ 04	✓ 03
✓ 07	✓ 03	✓ 16	✓ 05	✓ 02
✓ 06	✓ 13	✓ 04	✓ 05	✓ 04
✓ 03	✓ 07	✓ 03	✓ 14	✓ 07
✓ 03	✓ 00	✓ 01	✓ 05	✓ 24



SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser



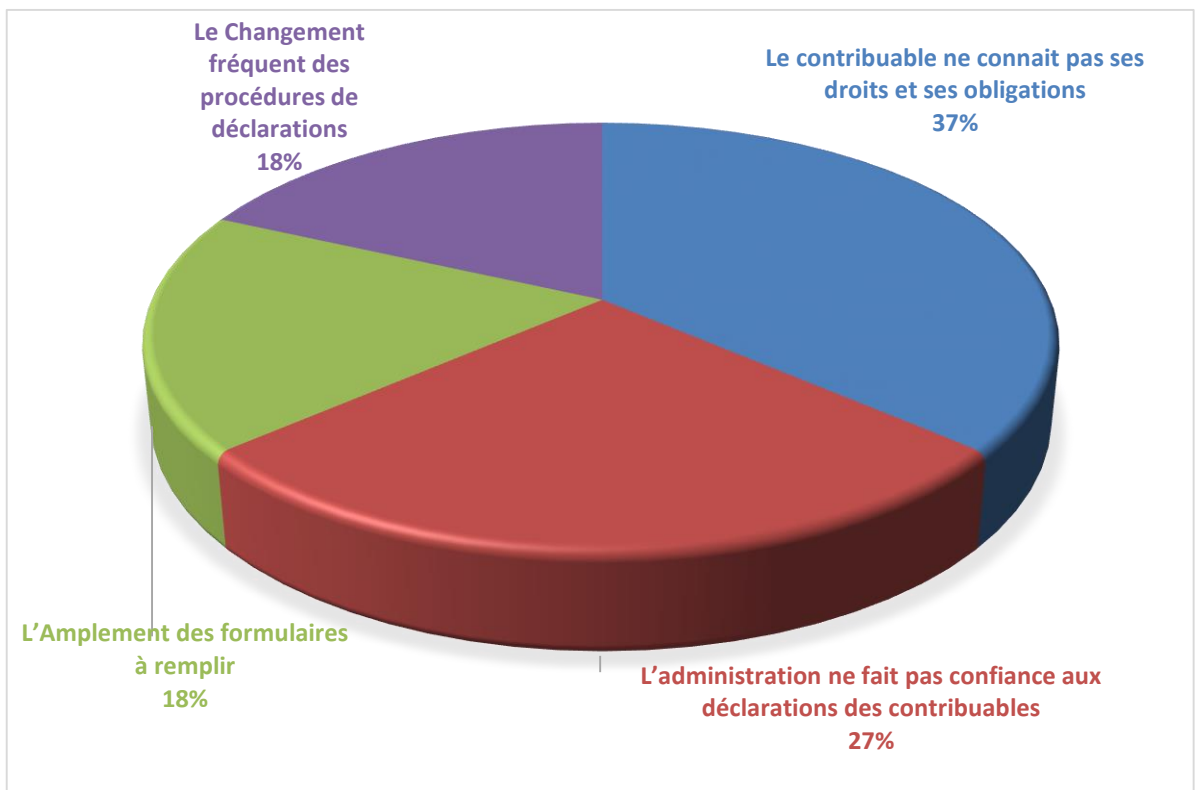
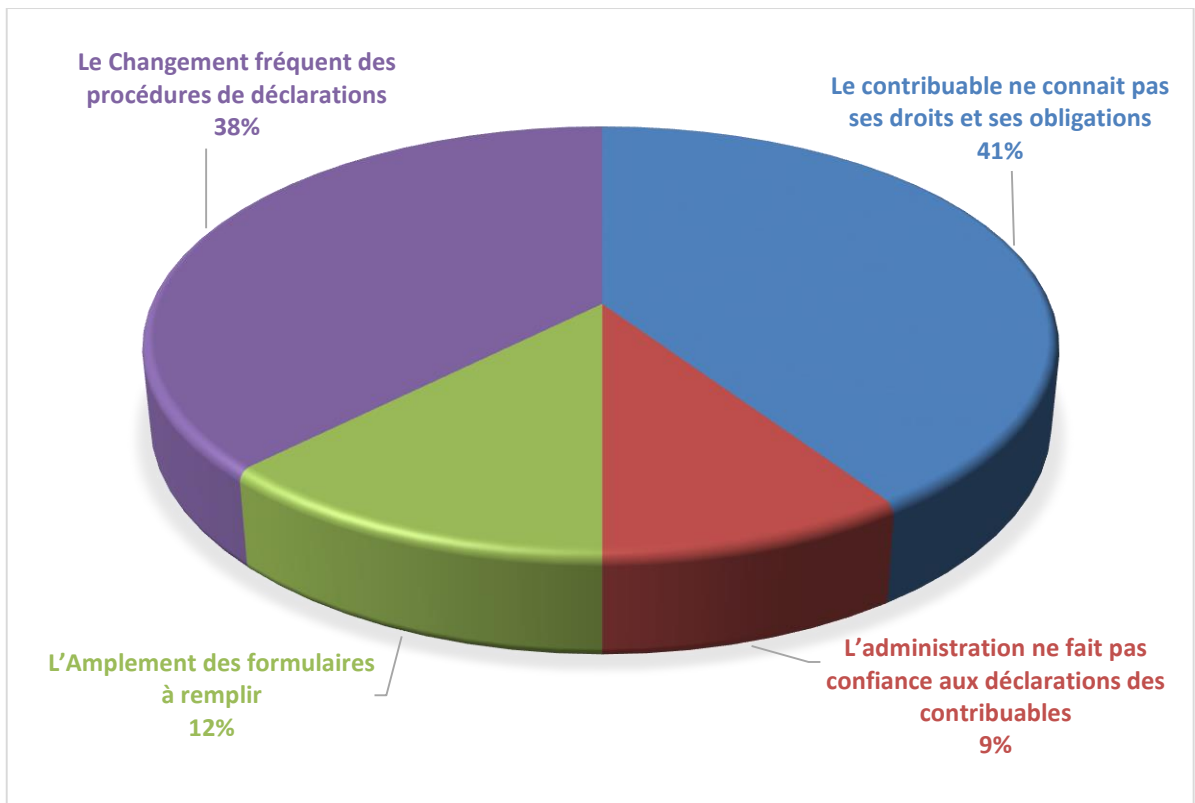
Analyse :

Les fiscalistes sont convaincus que la modernisation de l'administration fiscale c'est le moyen le plus efficace pour dissuader la fraude (Le taux de 46 % pour la série des deux premières réponses). Par contre ils voient que le durcissement des sanctions pécuniaires et pénales n'a qu'un effet secondaire sur la lutte contre la fraude.

Q 4 : Quels sont les problèmes liés aux déclarations fiscales ?

Le contribuable ne connaît pas ses droits et ses obligations	L'administration ne fait pas confiance aux déclarations des contribuables	L'Amplement des formulaires à remplir	Le Changement fréquent des procédures de déclarations
✓ 13	✓ 3	✓ 04	✓ 12
✓ 12	✓ 9	✓ 06	✓ 06
✓ 05	✓ 11	✓ 09	✓ 07
✓ 03	✓ 10	✓ 14	✓ 07
✓ 01	✓ 00	✓ 00	✓ 01

SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser



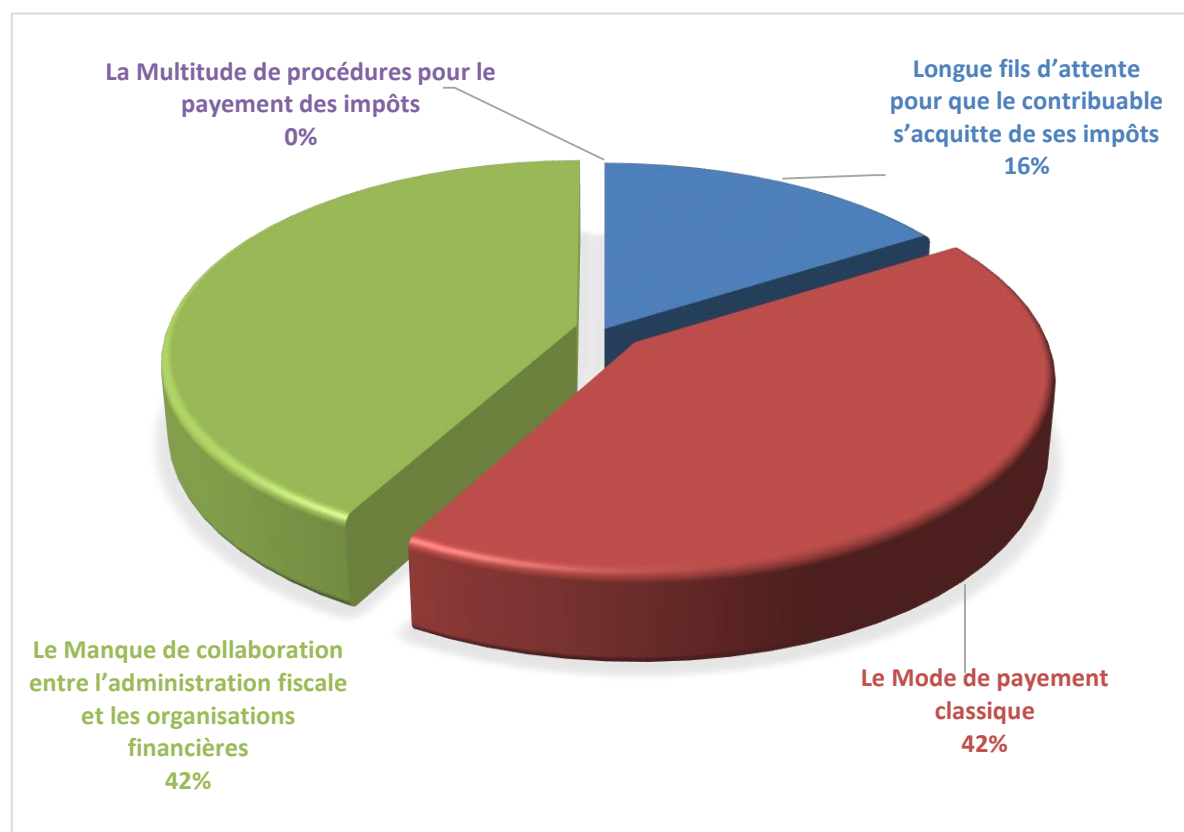
**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**

Analyse :

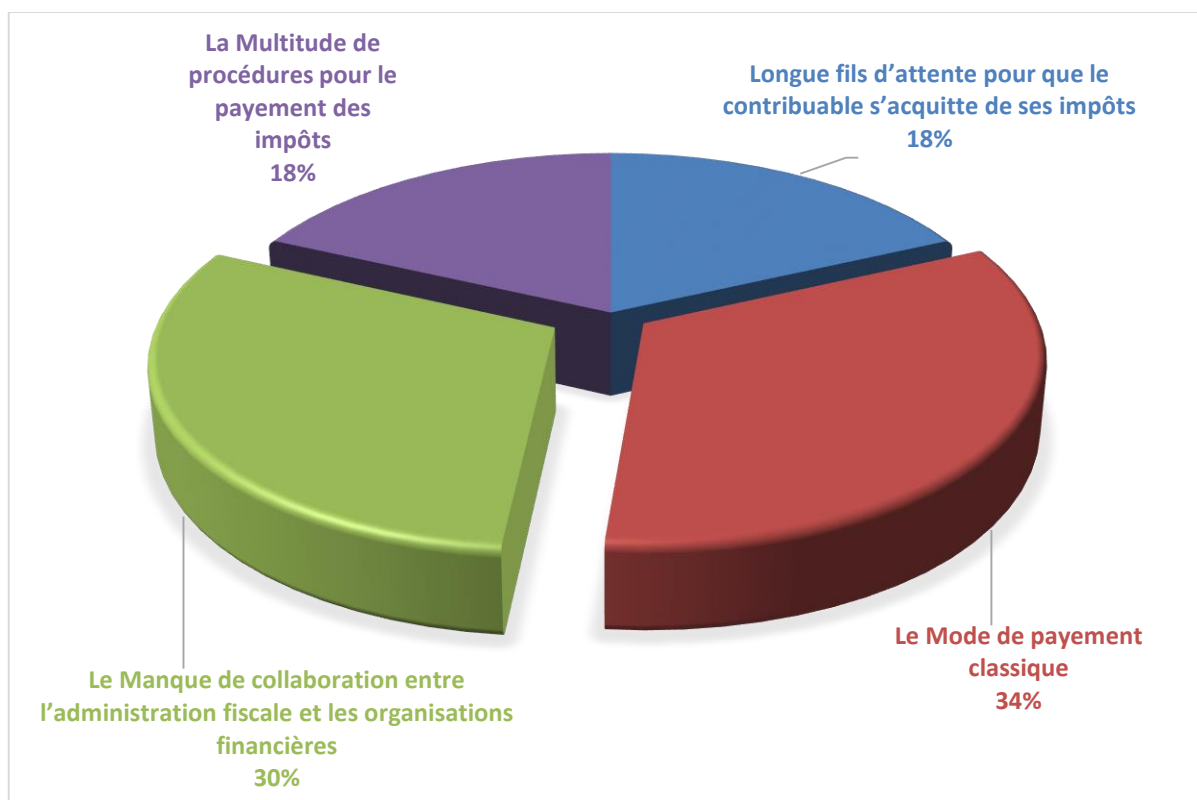
Les responsables interrogés indiquent dans leurs réponses (41 %) que la plupart des contribuables ignorent les procédures fiscale, peut être dû à la négligence, ou par manque de communication et de sensibilisation de la part de l'administration fiscale (confirmée dans la précédente question 21 %). Ils confirment aussi dans le deuxième choix des réponses, que le changement fréquent des procédures de déclaration représente un obstacle pour les contribuables qui veulent déclarer leurs revenus (28 % pour la série des deux premières réponses).

Q 5 : Quelles sont les difficultés liés au recouvrement ? :

Longue fils d'attente pour que le contribuable s'acquitte de ses impôts	Le Mode de paiement classique	Le Manque de collaboration entre l'administration fiscale et les organisations financières	La Multitude de procédures pour le paiement des impôts
✓ 05	✓ 13	✓ 13	✓ 00
✓ 06	✓ 11	✓ 10	✓ 06
✓ 08	✓ 05	✓ 08	✓ 11
✓ 14	✓ 03	✓ 02	✓ 14
✓ 00	✓ 01	✓ 00	✓ 02



SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser



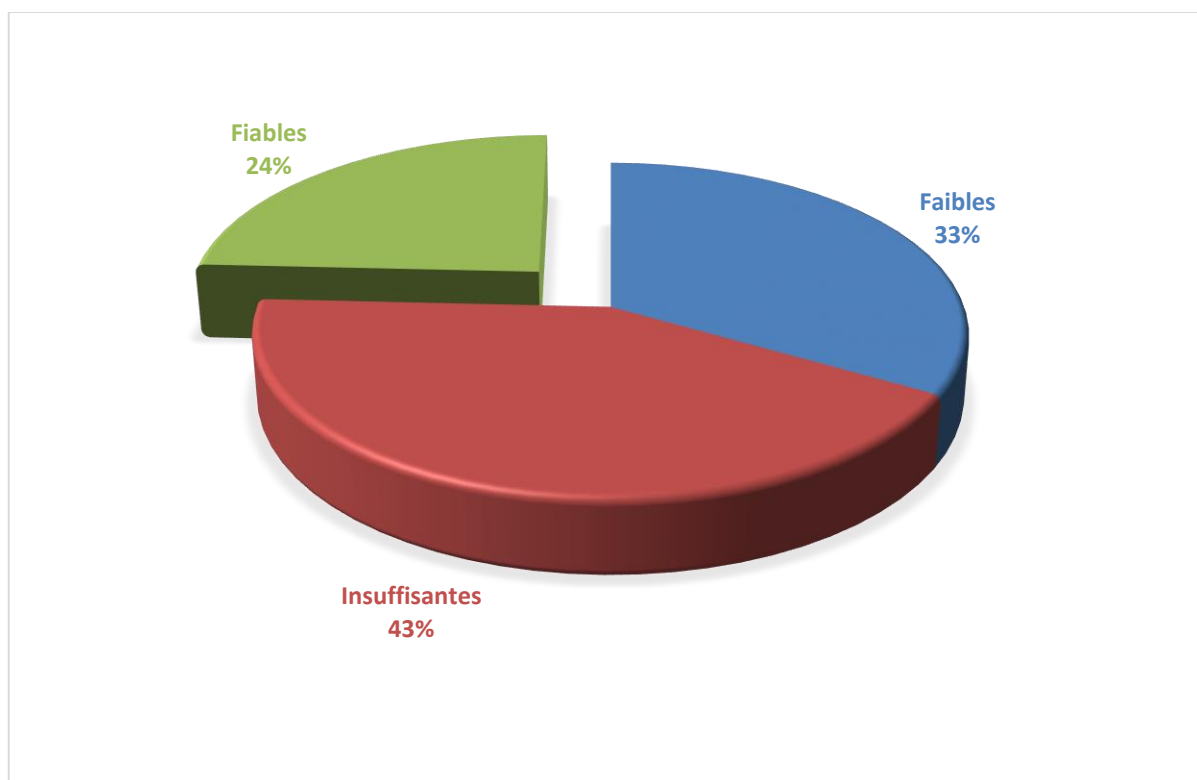
Analyse :

Le mode de paiement classique et le manque de collaboration entre l'administration fiscale et les organisations financières sont les reproches dominants exprimés par les personnes interrogés (42 %). Les banques eux même sont contraint de payer leurs dettes fiscales en déplaçant vers le trésor ou même vers les caisses des impôts faute de moyens de paiement moderne !

Q 6 : Comment trouvez-vous l'information mise à la disposition des contribuables ?

Faibles	Insuffisantes	Fiables
11	14	08

**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**



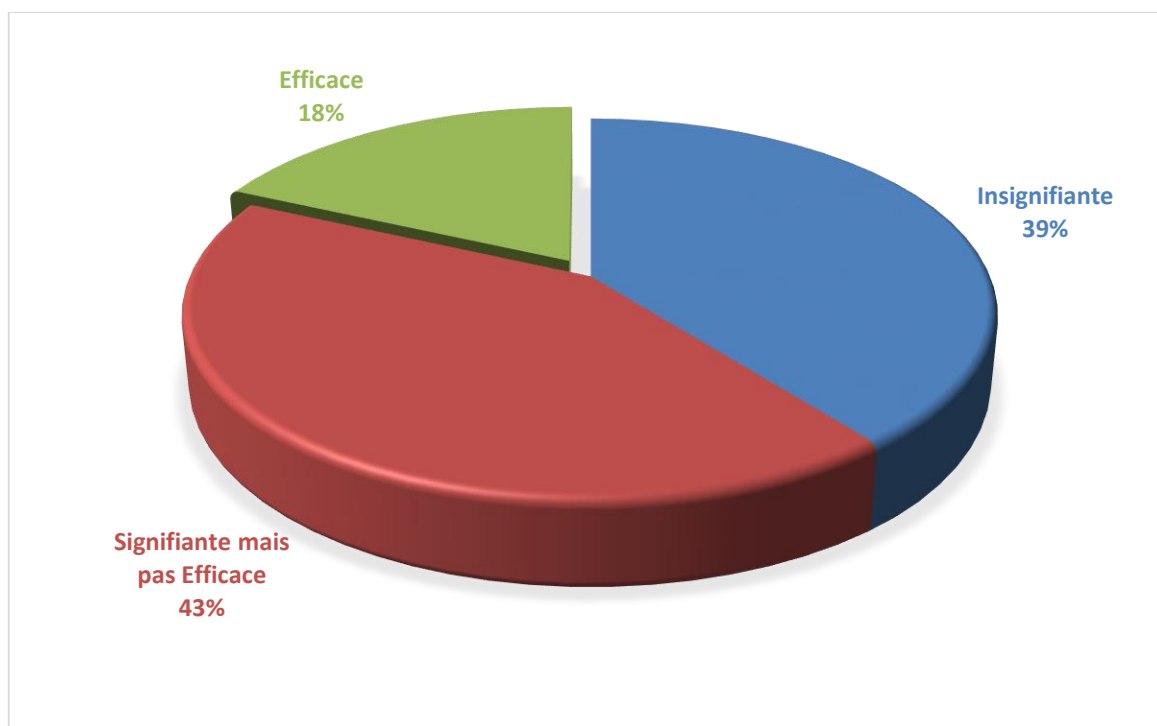
Analyse :

Les diverses informations mises à la disposition des contribuables sont faibles et insuffisantes (76 % de repenses) par manque d’affichage, de sensibilisation et de publicités. En général, on ne trouve quasiment pas les affiches ou les publicités – quelle que soit son genre (audiovisuelle, internet ...) – surtout à l’occasion de la saison déclarative. L’administration fiscale peut commencer par les grandes entreprises, et par la suite, les autres contribuables.

Q 7 : Donner votre avis sur l’efficacité des informations (fiscales et autres) qui circulent aux seins des administrations fiscales (y compris la DGI) :

Insignifiante	Signifiante mais pas Efficace	Efficace
13	14	06

SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser



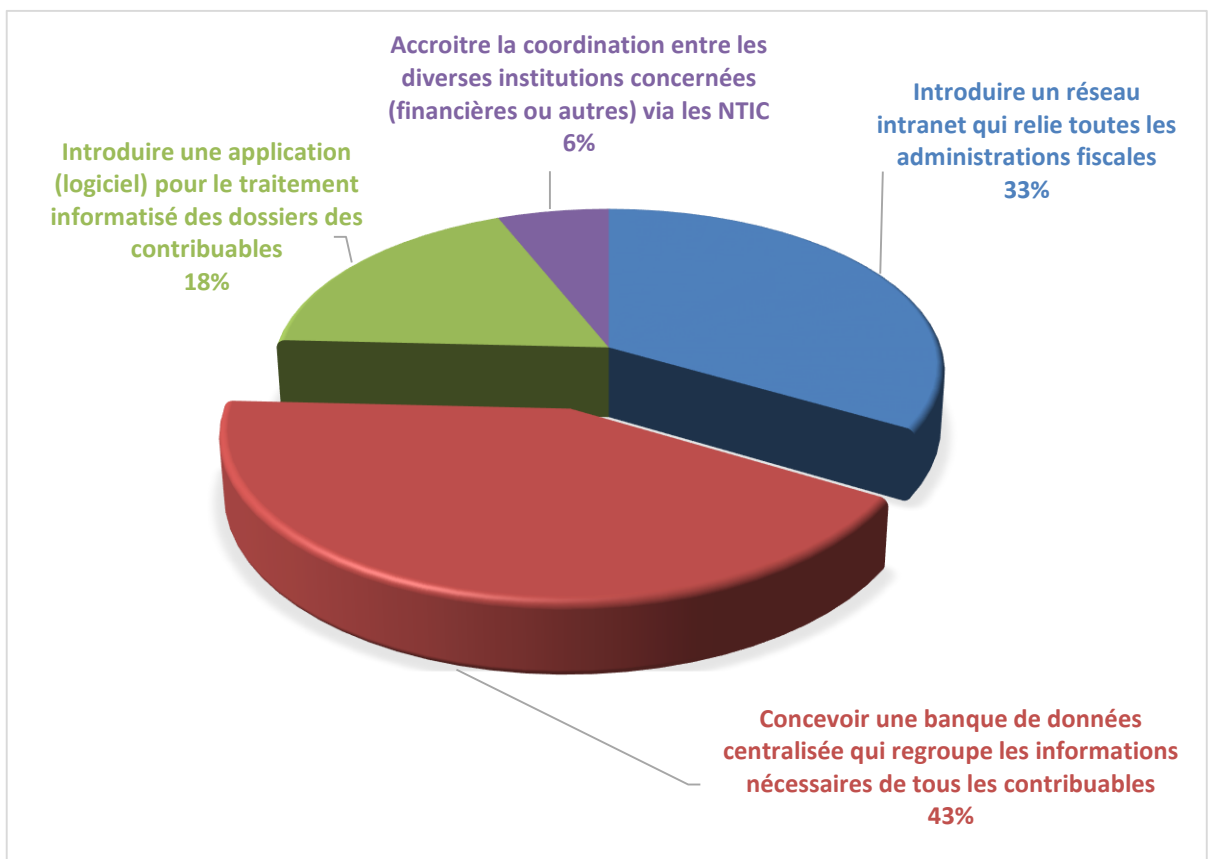
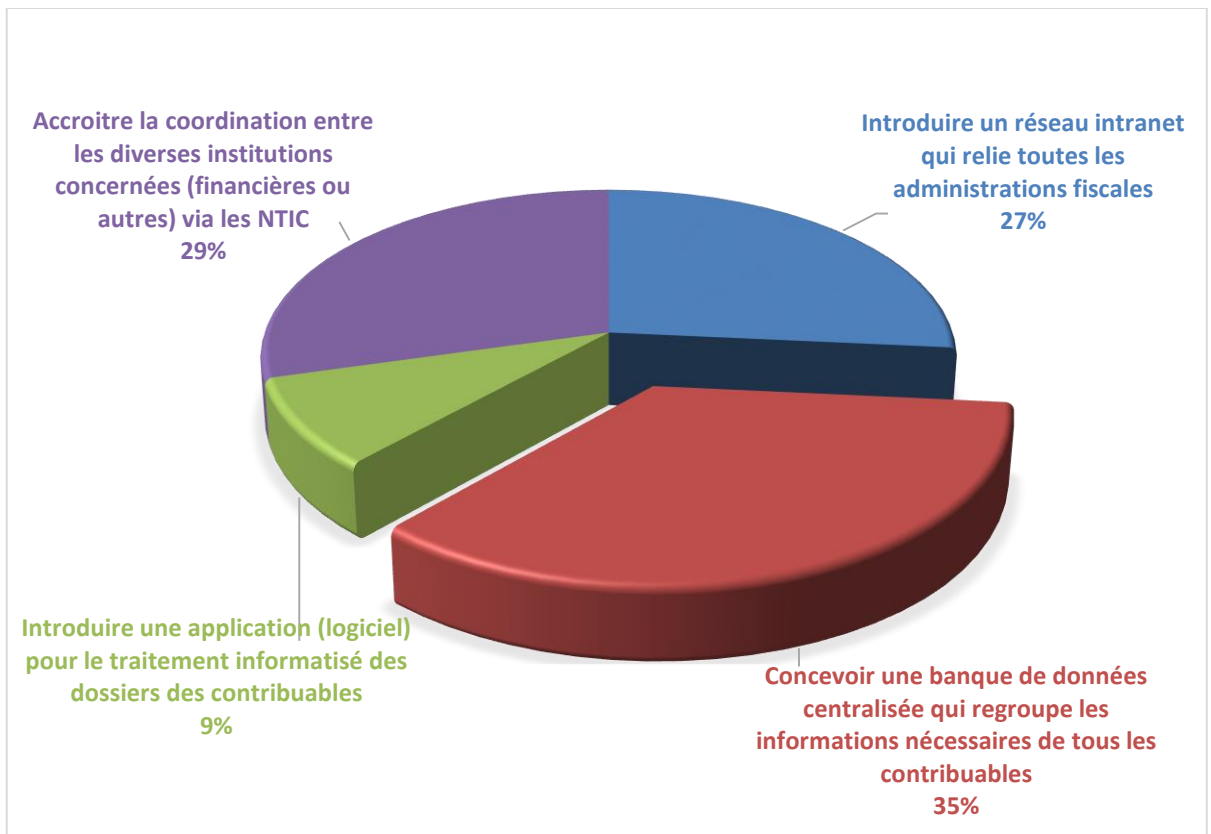
Analyse :

La disparate actions des services fiscaux et la non coordination horizontale en termes de communication de données et informations de vérification utiles pour déceler d'éventuels actes frauduleux, renfloue les spéculations autour de ces services qu'ils œuvrent indistinctement, (Extrême insuffisance d'une coordination horizontale entre les directions des impôts de wilaya) ce qui rend les problèmes à résoudre en terme de fraude très difficile, vu que les communications s'opèrent uniquement en verticale.

Q 8 : Quels sont les problèmes liés aux déclarations fiscales ?

Introduire un réseau intranet qui relie toutes les administrations fiscales	Concevoir une banque de données centralisée qui regroupe les informations nécessaires de tous les contribuables	Introduire une application (logiciel) pour le traitement informatisé des dossiers des contribuables	Accroître la coordination entre les diverses institutions concernées (financières ou autres) via les NTIC
✓ 09 ✓ 11 ✓ 08 ✓ 05	✓ 12 ✓ 14 ✓ 04 ✓ 03	✓ 03 ✓ 06 ✓ 11 ✓ 13	✓ 10 ✓ 02 ✓ 11 ✓ 10

SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser



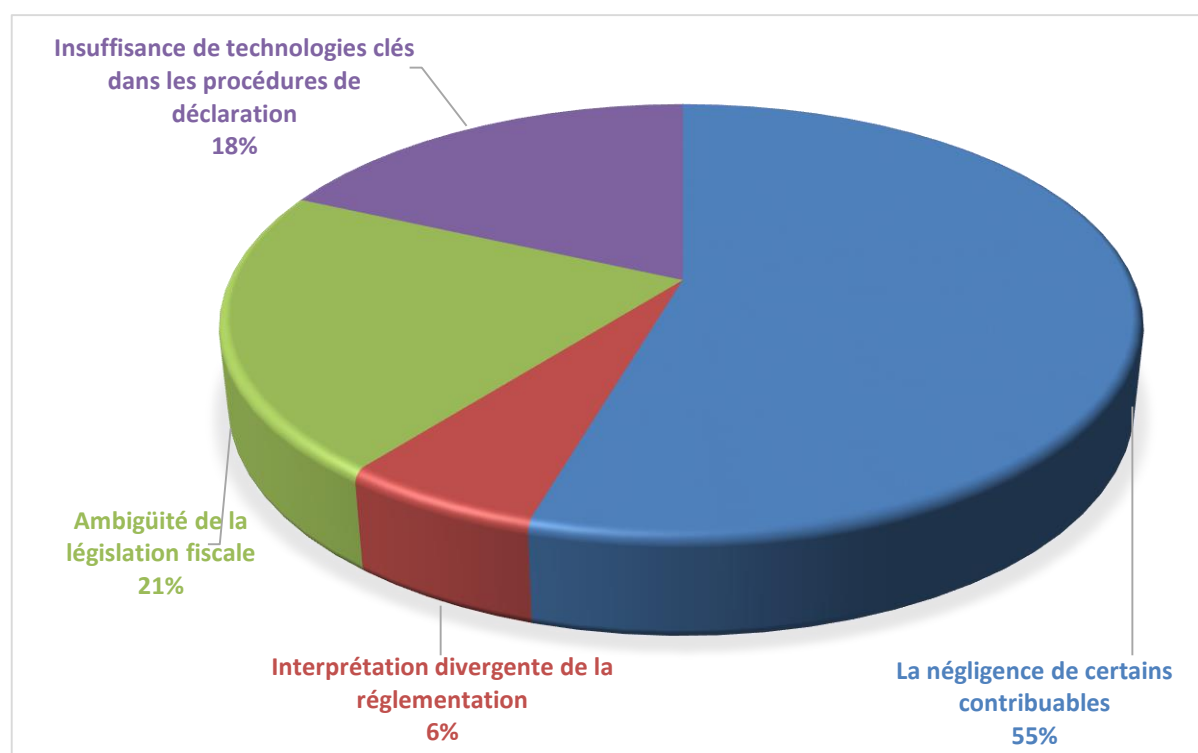
**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**

Analyse :

La repense de la plupart des personne interrogés dévoilent la nécessité de concevoir une banque de données centralisées qui regroupe les informations de tous les contribuables (39 % pour la série des deux premières réponses), et par la suite relier ces informations à l'ensemble des administrations fiscales (30 % pour la série des deux premières réponses), Cette repense nous confirme la précédente question sur l'inefficience des informations (fiscales et autres) qui circulent aux seins des administrations fiscales.

Q 9 : Quelle est l'origine de l'indiscipline fiscale ?

La négligence de certains contribuables	Interprétation divergente de la réglementation	Ambigüité de la législation fiscale	Insuffisance de technologies clés dans les procédures de déclaration
18	02	07	06



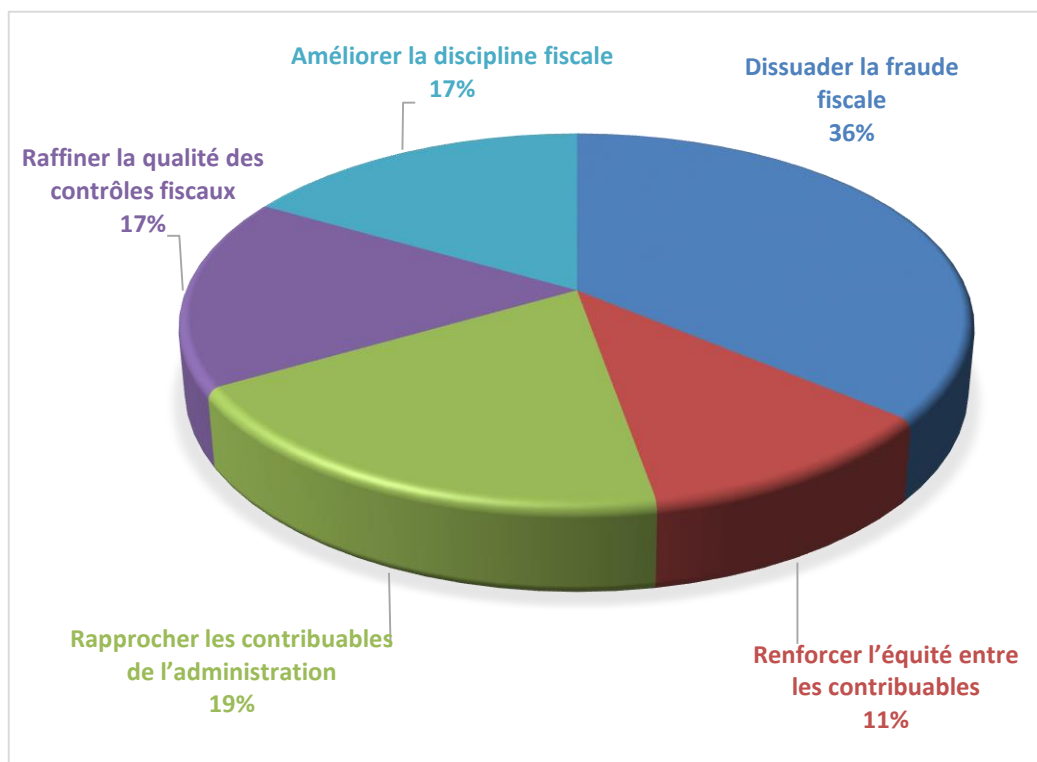
Analyse :

Une autre fois, les responsables accusent le contribuable de négligence concernant les déclarations fiscales, sans reprocher le manque flagrant des moyens technologique pour faciliter la tâche aux contribuables.

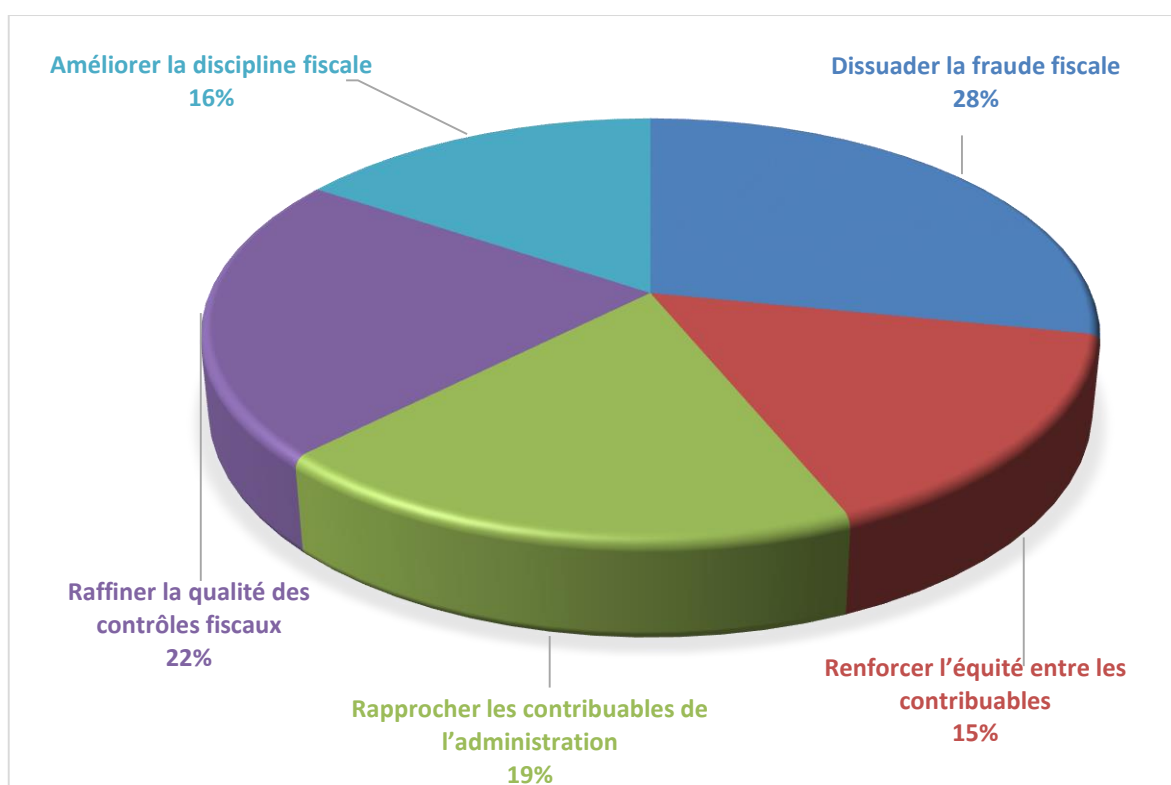
**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**

Q 10 : Quelles sont les résultats attendus de la Modernisation de l'administration fiscale ?

Dissuader la fraude fiscale	Renforcer l'équité entre les contribuables	Rapprocher les contribuables de l'administration	Raffiner la qualité des contrôles fiscaux	Améliorer la discipline fiscale
✓ 13	✓ 04	✓ 07	✓ 06	✓ 06
✓ 09	✓ 05	✓ 06	✓ 07	✓ 05
✓ 04	✓ 09	✓ 06	✓ 07	✓ 07
✓ 06	✓ 04	✓ 07	✓ 10	✓ 06
✓ 06	✓ 11	✓ 02	✓ 03	✓ 09



**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**



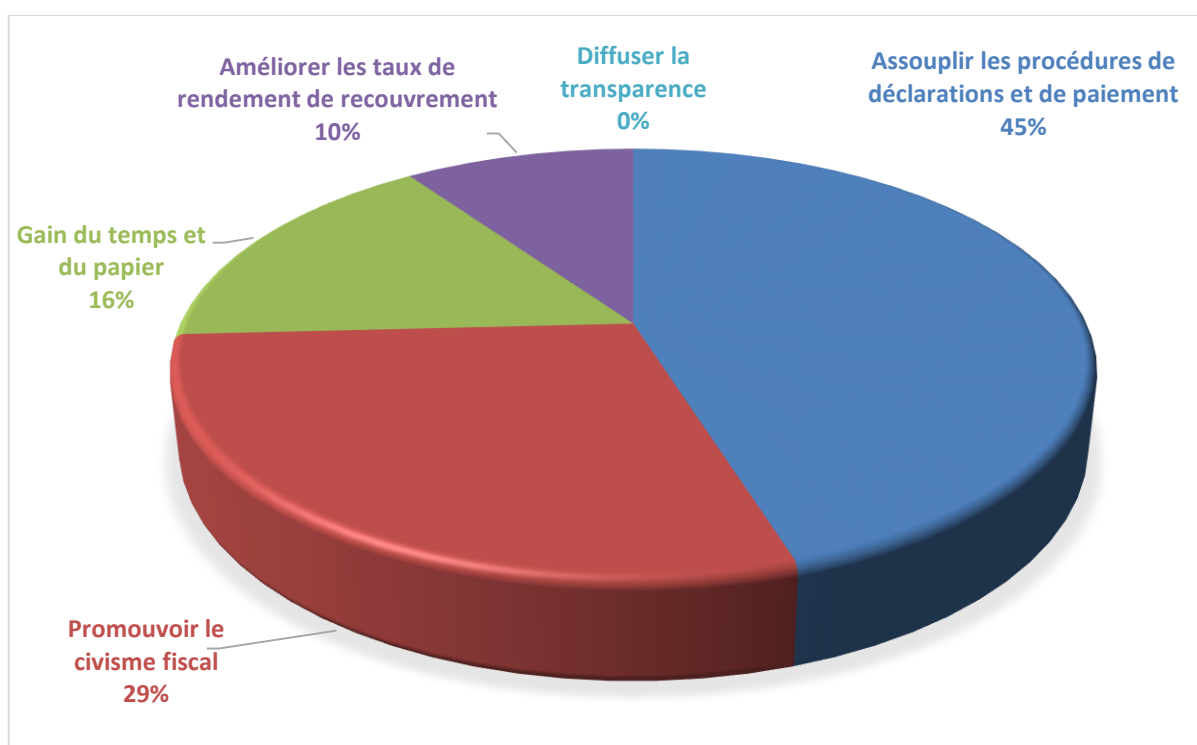
Analyse :

Les résultats de cette question confirment les conclusions avancées dans la présente thèse relatives au rôle de la modernisation de l'administration fiscale pour lutter contre la fraude (32 % pour la série des deux premières repenses). Il ressort des réponses une prise de conscience de l'importance de cette modernisation pour que l'administration fiscale réalise les autres objectifs.

Q 11 : Quel est votre avis sur l'apport de la dématérialisation des actions de l'administration fiscale ?

Assouplir les procédures de déclarations et de paiement	Promouvoir le civisme fiscal	Gain du temps et du papier	Améliorer les taux de rendement de recouvrement	Diffuser la transparence
✓ 14	✓ 09	✓ 05	✓ 03	✓ 00
✓ 05	✓ 12	✓ 06	✓ 06	✓ 05
✓ 07	✓ 05	✓ 07	✓ 11	✓ 05
✓ 03	✓ 07	✓ 10	✓ 05	✓ 06
✓ 04	✓ 00	✓ 05	✓ 08	✓ 17

SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser



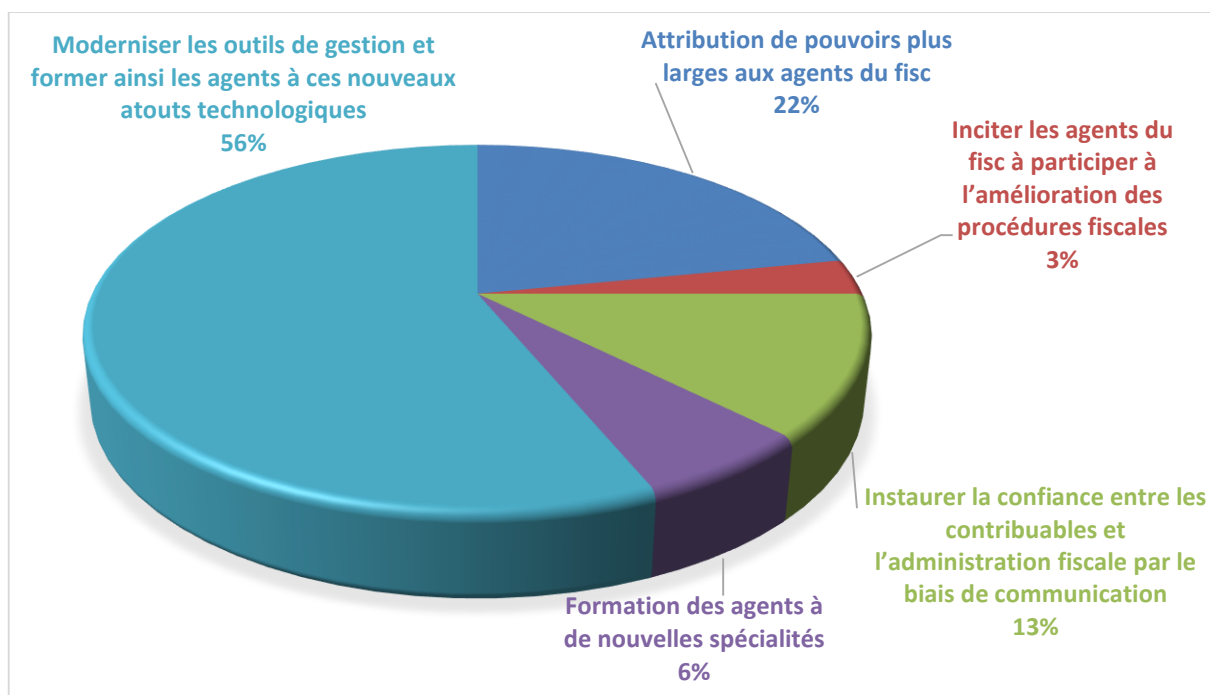
Analyse :

Les repenses des fiscalistes confirment une autre fois les idées développées dans la présente thèse, on considérant que la dématérialisation des actions de l'administration fiscale facilite les procédures de déclarations et de paiement (43 %), et par la suite promouvoir le civisme fiscal (29 %).

Q 12 : Comment l'autorité fiscale peut-elle gouverner le changement ?

Attribution de pouvoirs plus larges aux agents du fisc	Inciter les agents du fisc à participer à l'amélioration des procédures fiscales par l'innovation à travers des sondages, des séminaires et des rencontres permanentes	Instaurer la confiance entre les contribuables et l'administration fiscale par le biais de communication avec les diverses entreprises, diffusion de spots publicitaires, des échanges d'informations avec d'autres organisations	Formation des agents à de nouvelles spécialités qui cheminent avec les nouvelles données de l'environnement	Moderniser les outils de gestion et former ainsi les agents à ces nouveaux atouts technologiques
✓ 07	✓ 01	✓ 04	✓ 02	✓ 18
✓ 05	✓ 09	✓ 09	✓ 08	✓ 02
✓ 07	✓ 05	✓ 07	✓ 10	✓ 04
✓ 04	✓ 12	✓ 03	✓ 10	✓ 05
✓ 10	✓ 06	✓ 10	✓ 03	✓ 04

**SECTION 3. L'administration Fiscale Doit Accepter le Changement
Pour se Moderniser**



Analyse :

Les repenses pour cette question démontrent l'importance et la nécessité de la modernisation des outils et les tâches au sein de l'administration fiscale pour faciliter et assouplir d'une part, ses activités de gestion de ses services, et d'autre part, promouvoir et simplifier les procédures de déclarations pour les contribuables.

Section 4. Les chemins du changement

Le secteur public subit la pression de la performance depuis un certain nombre d'années. Il est traversé par un courant de réformes depuis plusieurs années. Il tente notamment de concentrer ses efforts sur les résultats et d'adopter des styles de gestion provenant des entreprises privées. Les services publics ont ainsi tendance, notamment au travers du terme « *New Public Management* », à se rapprocher du management privé, d'où les composantes principales de la « *Nouvelle Gestion Publique* » sont une orientation vers la qualité des services, et l'introduction de mesures de la performance, l'adoption de styles de gestion du secteur privé, l'intégration de principes de concurrence, et l'exigence d'efficience dans l'utilisation des ressources.

Ainsi, la gestion du changement n'est pas seulement une préoccupation du secteur privé exposé à la concurrence et à la compétitivité internationale, mais aussi du secteur public doté d'une structure organisationnelle complexe et dynamique, sans pour autant qu'il soit guidé par la concurrence. En effet, avec la complexité croissante, l'administration publique ne peut pas échapper aux conséquences de la concurrence et de la compétition mondiale qui deviennent de plus en plus féroces.

Aujourd'hui encore, deux enjeux de taille traversent le secteur public : tenter de réduire les dépenses publiques, et faire face à une certaine crise de légitimité des administrations. ⁽¹⁾

À cet effet, l'administration fiscale doit identifier ses besoins, formaliser sa stratégie et ses objectifs, préparer et accompagner le changement, et, enfin, bien choisir sa solution technique. La démarche la plus courante consiste à mettre en place un système de mesure de performance intégrant toutes les formes de celle-ci pour pouvoir adapter sa culture au nouvel environnement économique, technologique et même socioculturel afin d'améliorer, à tous les niveaux, les valeurs de l'administration et bien sûr, les droits du contribuable.

(1) Emilio PITARELLI and Eric MONNIER, « *Benchmarking : the missing link between evaluation and management ?* », p 02 in <http://grandsorganismes.gouv.qc.ca/fileadmin/Fichiers/Veilles>.

Sous Section 2. Le BENCHMARKING (l'étalonnage) : Alternées le mode "Administration" par le mode "Management"

À l'heure de changements profonds dans le monde, les administrations fiscales internationales cherchent constamment des moyens pour mieux s'adapter aux mutations politico économiques. Parmi les moyens utilisés par ces administrations, la démarche BENCHMARK international en tant que nouvel outil de gestion utilisé par les décideurs, par la comparaison, les observations et surtout l'inspiration des autres administrations étrangères.⁽¹⁾

Cette inspiration doit découler de l'évaluation qui consiste à comparer et à mesurer les éléments du processus étudié à ceux des meilleures administrations dans un domaine précis, afin de faire ressortir les différences et les écarts observés, d'en identifier les causes, de valider le progrès réalisé et de consigner par écrit les différences significatives observées.

Le Benchmarking n'est cependant que l'une des nombreuses manières d'améliorer la qualité des services publics. Le secteur public à passer d'une culture administrative à une culture de gestion, et d'une culture d'application des règles à une culture de la performance

En d'autres termes, on ne cherche pas, avec le Benchmarking, à mesurer la performance globale de l'administration, mais bien une des facettes de son activité, et de façon systématiquement comparative. Cela place clairement la méthode dans le champ de l'évaluation et de l'amélioration des pratiques.

À cet effet, dans cette partie de notre étude nous allons utiliser cette méthode pour tirer profit de l'expérience des autres organisations similaires et rechercher les points forts et explorer des solutions alternatives, afin d'ouvrir un champ de comparaison des systèmes fiscaux dans leur globalité, et essayer d'adapter ces alternatives à notre administration fiscale, sans négliger son environnement interne et externe.

§.1. Définition

L'anglicisme "Benchmark" (ou Benchmarking), littéralement banc d'essai, désigne le fait de dresser une liste de produits ou de services, de définir des critères d'évaluation de la performance et de réaliser l'étude comparative, généralement restituée dans un tableau.

(1) Les administrations comparées, ne doivent pas forcément être des administrations fiscales.

La signification est simple : « *Étudier et trouver dans le monde la meilleure pratique réussite et la meilleure performance réalisée dans un domaine ou un processus précis et essayer d'en tirer profit en adaptant ce process dans sa propre entreprise pour atteindre la performance de l'entreprise étalonnée* ». En d'autres termes, on dit Benchmarker et s'inspirer des meilleurs modèles et pratiques dans un domaine (Best practices) pour se rapprocher du parfait, dont la finalité est de devenir ou rester le meilleur.

« *Le Benchmark est un outil d'identification des bonnes pratiques, ce qui constitue un point de départ quand nous cherchons de l'inspiration pour développer nos process et modes de travail. L'analyse des performances des autres pays est un important "apport premier" à l'amélioration et à la modernisation de mon organisation. Cette connaissance m'est également d'intérêt majeur lors des discussions que je conduis avec les hommes politiques de mon pays, notamment sur les besoins de changement.* »⁽¹⁾

Le terme Benchmarking est utilisé pour désigner toute analyse comparative. Il s'agit d'une nouvelle méthode d'évaluation de la performance consistant à étudier et à analyser les techniques et modes d'organisation des autres afin de s'en inspirer, d'en tirer le meilleur.⁽²⁾

Ce processus d'étalonnage est utilisé globalement dans les pratiques des entreprises, pour évaluer la position concurrentielle afin de faire face au développement et changement de l'environnement compétitif. Le Benchmarking consiste à analyser les performances de l'administration⁽³⁾ sur un facteur clé de succès donné et à rechercher une base de comparaison qui donnerait à l'administration la possibilité d'améliorer considérablement son degré de maîtrise de ce facteur.

Ce processus comprend cinq étapes.

- Identifier les variables à étalonner. Par exemple la gestion des dossiers à contrôler ;
- Identifier les administrations fiscales étalons⁽⁴⁾. Il s'agit de trouver les « meilleurs de la classe », les administrations qui, sur les variables sélectionnées, enregistrent une performance bien meilleure que celle de l'administration que l'on cherche à étalonner.

(1) Svein KRISTENSEN, Directeur général, Agence des Impôts, Norvège.

(2) Agnieszka BERNACKA, op.cit.

(3) J'ai remplacé sciemment le mot "entreprise" désigné dans l'ouvrage de Stratégor par le mot "administration" pour l'adapter à notre étude.

(4) Même s'il s'agit d'autre organisation différente de l'administration fiscale. Par exemple le réseau intranet entre les banques peut-être utile pour l'ensemble des directions des impôts.

- Collecter les données. Il faut en effet accepter d'apprendre en observant la pratique des administrations qui sont parfois très éloignées de l'organisation qui nous intéresse, être capable de raisonner par analogie, de transposer les modes d'organisation observés. Par exemple apprendre à diminuer le délai de traitement des dossiers à contrôler en inspirant de l'expérience des agences d'assurance expérimentés ;
- Déterminer l'écart de performance actuel et définir un niveau de performance à atteindre. Comme le niveau de performance doit pouvoir être mesuré il faut que la variable choisie soit également mesurable. Généralement on mesurera des coûts, des délais, des indices de qualité, etc. Il arrive fréquemment que l'écart de performance soit très important ;
- Définir des objectifs et des plans d'action et mesurer l'avancement. Il faut être particulièrement attentif à la confection du plan d'action afin qu'il soit réaliste dans le niveau des performances à atteindre et dans les délais prévus. ⁽¹⁾

La TVA, le développement des centres d'appels, le traitement spécialisé des grands contribuables, la dématérialisation, les services rendus aux usagers, la formation... la plupart de ces domaines se prêtent parfaitement à la comparaison, l'identification des meilleures pratiques et enfin, à l'adaptation au contexte national.

Le Benchmark représente une aubaine pour l'administration fiscale, et un panorama pour visionner ce qui se développe à l'extérieur, pour mieux s'intégrer et s'adapter aux fluctuations perpétuelles dans le monde.

La démarche *Benchmark* a confirmé son utilité et connu une montée en puissance incontestable dont les administrations fiscales sont les meilleurs témoins. Des méthodologies nouvelles se sont développées pour accompagner ce process. À titre d'exemple, En 2009 les pays nordiques ont conduit un Benchmark comparant leurs approches méthodologiques de mesures du *tax gap* (manque à gagner fiscal) mettant en évidence l'avance Danoise en la matière. Cette même année, la Norvège et la Suède, avec l'appui de Gertner Group ont lancé un large *Benchmark* dans le domaine informatique. Il a abouti à des projets nationaux concrets d'amélioration de la fonction informatique pour la rendre encore plus efficace, encore plus

(1) Stratégor, « Politique générale de l'entreprise » 04^{ème} édition, Danod, P 109.

adaptée aux besoins des clients et encore moins couteuse. Le Benchmark constituera donc une sorte de boîte à outils que les administrations pourront utiliser selon leurs besoins. ⁽¹⁾

§.2. Typologie du Benchmarking

En fonction de L'objectif à atteindre, la comparaison peut être menée à différents niveaux, d'où plusieurs auteurs ont dénombré quatre types de Benchmarking, il peut être interne ou horizontal, ce qui permet de comparer plusieurs services au sein d'une même entreprise. Il peut également s'agir d'un Benchmarking externe ou concurrentiel, qui a pour objectif de comparer une entreprise à ses concurrents directs. Fonctionnel est la comparaison par rapport à des services ou départements extérieurs. Enfin, le Benchmarking générique, quant à lui, propose d'étudier les différentes méthodes de travail utilisées dans les entreprises concurrentes.

Type de Benchmarking	Objectif	Partenaires	Utilisation	Avantages	Inconvénients
Interne	Analyser et comparer des concepts, méthodes, outils, processus, produits et services divers	À l'intérieur de son propre organisation	C'est une phase d'apprentissage qui donne une première expérience utile avant d'effectuer un Benchmarking externe. Il doit mener progressivement au processus de Benchmarking coopératif	Les informations à partager sont facilement accessibles. Elles restent en interne Le partage de la même culture facilite la transposition des solutions identifiées La mise en pratique de celles-ci permet des gains de performances immédiats. Ce type de Benchmarking peut se mettre en place rapidement.	Les Informations sont partielles elles concernent uniquement l'environnement interne de l'entreprise et du groupe. Les informations peuvent aussi être aussi parcellaires, tronquées et/ou orientées, chacun voulant protéger les intérêts de son service ou les siens propres. Il existe aussi un risque d'autosatisfaction voire de consanguinité intellectuelle.

(1) Agnieszka BERNACKA, op.cit.

SECTION 4. Les Chemins du Changement

<p>Externe ou concurrentiel</p>	<p>Analyser et comparer des concepts, méthodes, outils, processus, produits et services divers</p>	<p>Concurrents directs</p>	<p>Ponctuellement Ou en permanence avec la collaboration d'un ou plusieurs concurrents directs.</p>	<p>Les partenaires sont très faciles à identifier. Ils sont en général fortement motivés. Il met rapidement en évidence tous les écarts de performances entre les concepts, méthodes, outils, processus produits, services de l'organisation et ceux des concurrents.</p>	<p>Le partage des informations est limité. Elles sont parfois laborieuses à collecter. Il y a peu de véritables révélations. Il y a le risque de perdre des informations sensibles et de révéler des processus critiques. Enfin les autres agents économiques, s'ils sont informés risquent d'imaginer qu'il y a des possibilités d'ententes</p>
<p>Fonctionnel</p>	<p>Analyser et comparer Ses propres fonctions concurrentes avec des fonctions similaires</p>	<p>Organisation leaders non concurrentes à l'intérieur du même secteur d'activité</p>	<p>Identifier et documenter les processus reliés aux performances</p>	<p>Les partenaires sont relativement faciles à identifier. Les informations sont aisément accessibles. Les solutions identifiées sont facilement adaptables. C'est un Benchmarking Porteur d'innovations fonctionnelles.</p>	<p>Il se limite souvent à Des comparaisons de coûts. Le risque est de Privilégier l'analyse quantitative à l'analyse qualitative et de négliger le facteur humain.</p>
<p>Organisationnel</p>	<p>Améliorer Les activités ayant une forte incidence sur l'organisation</p>	<p>Organisation leaders non concurrentes à l'intérieur du même secteur d'activité</p>	<p>Mettre en relief les insuffisances et dysfonctionnements internes</p>	<p>Forte remise-en question de la culture de l'organisation. Il permet d'adapter l'organisation à un contexte de forte compétitivité et de concurrence exacerbée</p>	<p>Il se limite souvent à la gestion administrative Il se heurte à une forte résistance au changement</p>
<p>Des processus</p>	<p>Analyser et adapter les processus critiques sachant qu'à chaque processus correspond des entrées et des sorties mesurables</p>	<p>Organisations leader dans le secteur d'activité</p>	<p>Mettre en évidence la spécificité de certaines opérations du processus critique</p>	<p>Il permet l'identification rapide des facteurs clés de succès. Il favorise les sauts de performance</p>	<p>Les partenaires potentiels sont difficiles à identifier. L'adaptation et le transfert sont parfois difficiles par manque de savoir-faire</p>

SECTION 4. Les Chemins du Changement

<p>Générique</p>	<p>Observer, analyser, comparer les meilleurs pratiques des organisations ayant des méthodes de travail et des processus similaires</p>	<p>Organisations leaders dans des secteurs d'activité différents</p>	<p>La découverte de nouveaux niveaux de performances favorise l'acquisition de concepts et d'idées nouvelles</p>	<p>Le Benchmarking générique semble être la méthode non seulement la plus productive et la plus créative. Mais aussi la plus efficace. Il fait découvrir et crédibilise de nouveaux niveaux de performances. La découverte de nouveaux environnements favorise l'ouverture d'esprit et fait disparaître de nombreux a priori. Il déclenche des sauts de performance et des innovations de rupture.</p>	<p>Les partenaires potentiels sont difficiles à identifier. Ils sont souvent sollicités et doivent trouver un intérêt réel pour établir un nouveau partenariat. Il y a parfois des difficultés pour comprendre l'organisation partenaire et pour adapter et transférer certains processus.</p>
<p>Stratégique</p>	<p>Analyser et adapter les stratégies gagnantes</p>	<p>Partenaires avec qui l'organisation a déjà une collaboration établie ou une organisation leader</p>	<p>Faciliter l'analyse prospective qui alimente l'imagination de futurs possibles et la réflexion stratégique</p>	<p>Il aide à la décision et à l'allocation des ressources. C'est une relation à long terme. la confiance est établie et réciproque. Les informations sont très accessibles, il y a un échange permanent des Informations</p>	<p>Les organisations potentielles qui ne sont pas partenaires sont difficiles à identifier. Par contre les partenaires de l'organisation sont difficiles à convaincre pour adopter cette approche</p>
<p>Coopératif</p>	<p>Être le meilleur et le rester</p>	<p>Partenaires avec qui l'organisation a déjà une collaboration établie à long terme fructueuse</p>	<p>C'est la suite logique d'un Benchmarking stratégique</p>	<p>C'est une remise en question permanente. Une mutualisation de l'information et de nombreuses autres. ressources. C'est l'ultime étape du processus de Benchmarking. C'est aussi la plus aboutie et la plus créatrice de valeur et de profits ; c'est la voie royale.</p>	<p>Les partenaires sont quasiment impossibles à identifier s'il n'existe pas un partenariat préalable. Les partenaires d'autre Benchmarking sont difficiles à convaincre</p>

Tableau 08 : Les différents types de Benchmarking ⁽¹⁾

(1) Fabien LEPOIVRE, « Benchmarking concept et méthodologie », Neva conseil, 2005, p.16, in <http://www.cairn.info>.

§.3. *Le Benchmarking pour réussir*

3.1. Le Benchmark pour un modèle de compte fiscal systématisé

Le numérique est devenu un enjeu transverse, source de croissance pour l'ensemble de l'économie, et de compétitivité pour les entreprises sachant l'exploiter dans leur chaîne de valeur. Il peut également renforcer le lien social, contribuer à la production des biens publics et permettre progressivement de rendre plus efficaces de nombreux services publics. Il n'y a pas de modèle social unique adapté au monde numérisé : à chaque nation, en fonction de son histoire, de ses valeurs et de son ambition, de fonder le sien. Les années que nous vivons sont celles de cette transformation, pleines d'adaptations, d'expérimentations et de désynchronisations. Encore faut-il vouloir activement cette transformation, et ne pas se contenter de subir les innovations importées d'ailleurs et de préserver des modalités et des outils dont l'efficacité est condamnée par la transformation numérique. C'est en étant aux avant-gardes de la transformation numérique que l'on peut peser sur les modèles économiques, sociaux, culturels – et fiscaux –, qui s'inventent.

Cependant, dans le but de valoriser cette idée, on extrapolant la pratique du Benchmarking dans le domaine d'information, les banques sont des professionnelles, un seul compte saisi et octroyé à un seul usagé pour éviter l'amalgame de double déclaration ou de délocalisation des contribuables qui changent leurs adresses pour frauder ou créer des entreprises écran à l'intention d'échapper aux contrôles.

En vue de réaliser cet objectif, et à l'instar du numéro d'identification statistique **NIS** (contenue dans les codes fiscaux est remplacée par celle du **NIF**) visé par l'identifiant unique, le suivi des sujets (personnes physiques, personnes morales et entités administratives) dans l'espace et le temps. Cette mesure répond également au souci de renforcement de la coordination intersectorielle des institutions et vise à définir la portée légale de l'utilisation exclusive du référentiel unique dans le traitement des données relatives aux opérations réalisées par ces administrations aux seules fins de l'accomplissement de leurs missions.

Pour la réalisation et la fiabilité de ce processus, l'administration doit répondre à plusieurs exigences :

- ✓ La nécessité de disposer et de généraliser l'utilisation de l'identifiant unique ainsi que la fourniture de données sur base de standards uniformisés ;
- ✓ La nécessité de disposer de bases de données complètes, actuelles, fiables et accessibles aux différents services concernés de l'Administration fiscale ;
- ✓ La nécessité de disposer des éléments pertinents et complets pour apprécier la solvabilité d'un opérateur fiscal ;
- ✓ La nécessité de disposer de base de données en un point central avec la possibilité de faire interagir les bases de données entre elles ;
- ✓ La nécessité de disposer de « nouvelles » bases de données, adaptées à la gestion de risques, alimentés par les informations existantes ou à créer.⁽¹⁾

En effet, la carte d'identifiant fiscal doit être remplacée par un compte fiscal systématisé sous forme de carte numérique qui porte toute les informations nécessaires et peut être utilisée dans la procédure de télédéclaration via internet sur le site web de la DGI, et de télépaiement des impôts par le biais des banques associées à cette fin dans le compte du trésor de la DGI. Cette procédure permis la centralisation des données de tous les contribuables, et l'élimination totale du papier dans les procédures. Le bon fonctionnement de ce système suppose des liaisons électroniques permettant aux banques de transférer les fonds et les détails comptables des paiements à l'administration fiscale dans les meilleurs délais.

Ce compte fiscal simplifier représente un outil d'aide à la décision pour l'administration fiscale, et permis de consulter toute l'information utile sur le contribuable, la saisie unique des informations et de données, et le suivi des contacts. Ce compte fiscal permis également au contribuable d'accéder simplement à sa situation fiscale d'ensemble et de réaliser l'ensemble de ses démarches à distance via les nouvelles technologies (internet, les applications téléphoniques ...) à la fois de consulter, (avis, déclaration ...), de faire des démarche (changement d'adresse ...) de déclarer et de payer ses impôts (IRG, TVA ...).

(1) Auteur inconnu, « Principes Stratégiques, Gestion des Risques », Document de synthèse, Copernicus, 27/12/16, p 246.

On peut trouver cette similitude dans la carte monétique ou la carte à puce bancaires, qui est le moyen le plus simple et le plus efficace en termes de traitement des données et de paiement. La gestion intégrale du recouvrement spontané par le système bancaire permis donc :

- Le paiement des impôts à la banque et l'élimination totale du chèque ;
- La liberté de choix de la banque ;
- La remontée d'informations sur le paiement : formulaires envoyés au centre informatique de l'administration fiscale ;
- La comptabilisation par les centres informatiques de l'administration fiscale : ces centres n'ont donc pas à traiter des paiements, mais à comptabiliser des virements électroniques et à les imputer sur le compte individuel du contribuable ;
- L'analyse automatique du solde du compte du contribuable ;
- La surveillance des obligations de paiement.

3.2. Le Benchmark pour un guichet fiscal unique

Le libre-service est un atout pour notre société, où nous faisons nous-mêmes le plein à la pompe, où nous enregistrons nous-mêmes nos achats au supermarché et où nous possédons des cartes bancaires magnétiques pour tirer de l'argent à l'aide des distributeurs de billets partout où nous y sommes. Les gens aiment avoir la maîtrise de leurs transactions quotidiennes.

Les gouvernements sont contraints de combiner ou de relier entre eux les services qu'ils offrent à différents niveaux par l'entremise des différents ministères, afin de réaliser des économies et des gains d'efficacité tout en procurant aux citoyens et aux entreprises un meilleur accès à tous les niveaux de services gouvernementaux à partir d'un seul endroit, physique ou virtuel. Les gouvernements doivent offrir au public un seul point d'accès, ou guichet unique, à des services complets représentant tous les « événements de la vie », tels que la première journée d'école d'un enfant ou l'ouverture d'une petite entreprise.

Le guichet unique recouvre divers dispositifs offerts par l'administration pour offrir une interface aussi normalisé que possible aux déclarants. On parlera aussi du « réseau virtuel des administrations », signifiant que celles-ci, vues de l'extérieur, doivent apparaître comme une entité commune. Les guichets uniques de services gouvernementaux procurent au public un accès multicanaux à des services intégrés à l'échelle du gouvernement, à partir d'un point de contact unique. Il s'agit d'une transformation radicale du fonctionnement des administrations

publiques. La prestation de services par un guichet unique modernise la structure du gouvernement et accroît son rendement, parfois dans de nouveaux domaines comme l'administration fiscale.

Le guichet fiscal unique est un levier de la simplification et de la rationalisation. L'instauration du guichet fiscal unique doit être le résultat d'une fusion hybride ou mixte de deux ou plusieurs institutions financières telles que les centres des impôts, les banques et le Trésor public. Offrant ainsi à l'occasion de cette fusion, un « accueil fiscal » rénové et interlocuteur unique qui vise à éviter aux usagers les doubles démarches.

Les contribuables peuvent désormais bénéficier, au sein d'un même service, des services relatifs au calcul et au paiement des impôts. Le guichet fiscal unique regroupe donc les compétences suivantes : accueil des contribuables, création du dossier fiscal si le contribuable déclare pour la première fois, dans le cas échéant, l'actualisation de son dossier, recouvrement des impôts *via* le télépaiement, suivi des demandes gracieuses et contentieuses, traitement des déclarations de revenus, des demandes de mensualisation ou de délais de paiement.

Par ailleurs, le concept de guichet fiscal unique est souvent cause de malentendus. L'on y voit une machine dépourvue de toute présence humaine, semblable à un distributeur automatique de monnaie. Ce n'est pas ainsi que les administrations doivent l'envisager. Le guichet fiscal unique doit être un guichet classique, avec le personnel habituel, mais disposant des diverses ressources des réseaux, afin de mieux répondre aux demandes d'information, permettre le déclenchement des téléprocédures, offrir des aides au dialogue quand l'utilisateur ne comprend pas bien le langage administratif classique. Il ne doit pas exclure le téléphone, comme le montre le succès des centres d'appels (*call center*)⁽¹⁾ qui se généralisent dans le secteur privé. Dans certains cas de procédures complexes, la Visio-guichet, mettant l'utilisateur en relation avec un expert distant, présente de l'intérêt.⁽²⁾

Le guichet fiscal unique va donc dans le sens de la modernisation des services publics, ce qui est positif car cela permet à la fois d'optimiser et d'économiser sur les dépenses de l'État (via une meilleure organisation des services publics), mais aussi et surtout de faciliter les démarches des contribuables.

(1) Plus de détail dans la 07^{ème} sous-section qui précède.

(2) Jean-Paul BAQUIAST, « Le guichet unique dans l'administration française : Le concept », in <http://www.admiroutes.asso.fr/espace/teleguichet/bremen1.htm>

L'approche du guichet unique de services fiscaux offre de nombreux avantages :

- ✓ Une connaissance affinée du contribuable par la segmentation de la clientèle, ou encore la « customisation » du service offert, constitue un moyen pour l'administration fiscale de se rapprocher des besoins spécifiques de ses clients ;
- ✓ Les contribuables ont accès aux services fiscaux par le canal de leur choix : comptoir, Internet ou centre d'appels ;
- ✓ Le conglomérat des administrations évites au contribuable le déplacement importun et les flux d'attente au guichet ;
- ✓ Le contribuable reçoit plus rapidement des services mieux adaptés ;
- ✓ L'administration fiscale est plus efficace et économise des ressources précieuses tel que le gaspillage du papier et les frais d'impression ;
- ✓ Les agents du fisc consacrent moins de temps à des tâches routinières et plus à des initiatives stratégiques.

3.3. Le Benchmark pour un Visio-guichet fiscal

Suite aux évolutions technologiques, le recours aux automates interactifs s'est banalisé dans les espaces de vie quotidienne, et la diversité des outils de communication virtuels via internet rendent la vie facile aux utilisateurs, ou ils peuvent voir et entendre leurs interlocuteur par un simple geste à l'aide des logiciels qui sont disponibles et quasiment gratuits.

Disponible et facile, c'est dire qu'on peut faire une approche avec le Visio guichet, qui est un service de proximité permettant aux usagers de pouvoir s'entretenir à distance avec un conseiller via internet à l'aide de webcam, à travers une relation de voix et de vue entre l'utilisateur et l'agent de sa caisse. Cet outil pourra être mobilisé dans le cadre des différents modèles de guichets uniques, au regard de l'avantage qu'il présente en terme de prise de contact avec un conseiller, sans obligation de déplacement. Cet outil a pour avantage :

- ✓ D'aider les citoyens pénalisés par leur situation géographique ;
- ✓ De réduire la discrimination à l'accès aux services publics pour des populations rurales isolées ou enclavées ;

- ✓ De réduire au maximum l'interaction technique entre l'utilisateur et le service afin de tenter de le rendre transparent ;
- ✓ De faciliter l'usage par une ergonomie adaptée ;⁽¹⁾
- ✓ Échanger et travailler des documents en temps réel et d'assister techniquement à distance l'usager dans sa démarche ;
- ✓ La présence humaine est très irremplaçable ;
- ✓ Évite parfois le déplacement des agents jusqu'au lieu (contrôle sur place) ;
- ✓ Un portail commun pour partager l'information.

Comme la visioconférence, qui permet d'entrer en contact directement avec les services publics. Ouvert à tous, son utilisation est facile : Un accueil personnalisé pour orienter lors de chaque rendez-vous ; une assistance en cas de besoin ; la confidentialité des échanges ; un large écran équipé d'une webcam permet de voir son interlocuteur et de dialoguer avec lui ; une imprimante-scanner permet aux organismes d'imprimer ou de scanner à distance les documents nécessaires, sans intervention du la part du contribuable. Le scénario se veut simple : un usager prend rendez-vous par téléphone ou par courrier électronique, l'administration lui retourne une date et une heure de rendez-vous dans sur place, grâce à un ordinateur doté d'une caméra, il est mis en contact avec un représentant du service fiscal, avec qui il peut effectuer toutes les démarches qui l'obligeaient auparavant à se rendre en personne dans l'administration.

En effet, on peut trouver une ressemblance de ce concept de Visio-guichet où cette approche est plus au moins fréquente, puisque les usagers sont adaptés aux nouvelles technologies de communication et utilise souvent ces outils, (comme la 4G sur le PC ou les smart phones par exemple) dont l'usage est divers.

3.4. Le Benchmark pour un Tableau de Bord Prospectif (Balanced Scorecards) prévenir d'éventuel fraude

Les tableaux de bord prospectifs (balanced scorecards) ont été conçus initialement par Robert S. Kaplan et David P. Norton pour les entreprises du secteur concurrentiel. « *Le tableau*

(1) Daniel THIERRY, « Les Visio-guichets de service public, une technologie interactive pour évincer les ayant-droits ? », 2016, in <http://pyramides.revues.org/997>

de bord prospectif traduit la mission et la stratégie en un ensemble d'indicateurs de performance qui constitue la base d'un système de pilotage de la stratégie ». ⁽¹⁾ Leur souci est de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant à l'axe habituel de la performance financière (rentabilité, valeur ajoutée, etc.) trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance :

- ✓ Un axe « clients » (exemple : satisfaction et fidélité des clients) ;
- ✓ Un axe « processus internes » (processus clés à mettre sous contrôle ; par exemple, les processus d'innovation) ;
- ✓ Un axe « apprentissage organisationnel » (potentiel des salariés, capacités des systèmes d'information, motivation et responsabilisation).

Le rééquilibrage s'effectue aussi entre indicateurs de résultat et indicateurs « avancés ». Alors que les premiers mesurent a posteriori le résultat d'une action, une réalisation par rapport à un objectif, les seconds permettent de suivre les variables d'action clés afin d'influer sur la performance finale, au lieu de simplement la constater. ⁽²⁾

Il s'agit d'une autre création de valeur que les indicateurs comptables et financiers ont du mal à traduire en terme de performance. Or, c'est en investissant en partie dans cet actif immatériel que sera déterminée la performance future de l'entreprise. Ces indicateurs ne permettent pas d'appréhender cette nouvelle donne, car ils ne mesurent que la performance passée d'une entreprise. « *Les investisseurs extérieurs sont mécontents des états financiers classiques qui ne représentent que la performance passée. Ils souhaitent disposer d'informations qui les aident à anticiper la performance future des entreprises dans lesquelles ils ont placé, ou envisagent de placer, leur capital* ». ⁽³⁾

Cet outil de performance peut être intégré au sein des administrations publiques, qui permet de traduire les missions et la stratégie en un ensemble d'objectifs concrets et d'indicateurs de performance qui constituent la base du système de pilotage (management stratégique). Il précise et communique le projet de l'administration à l'ensemble des agents, en

(1) Robert S. KAPLAN et David P. NORTON, « Le Tableau de Bord Prospectif », Les Éditions d'Organisation, Paris, 1998, réédition 2003, p. 14.

(2) Fonction publique, « Les Tableaux de Bord Prospectifs, Fiche 19 », in : http://www.fonction-publique.gouv.fr-communications-guides-cntrl_gestion-pdf-fiche19.pdf, 2003, p 179.

(3) Robert S. KAPLAN et David P. NORTON, « Le Tableau de Bord Prospectif », *op.cit.*, p. 52.

proposant un modèle de performance commun et une démarche générale qui permettent d'articuler les efforts et les résultats individuels avec les objectifs généraux.

Ce système est très utilisé dans l'administration publique des pays nordiques, mais aussi au Canada ou aux États-Unis où près de 60 % de l'administration est concernée. Cette méthode reflète en effet parfaitement les relations qui existent entre les ministères (niveau central) et les agences ou services déconcentrés, puisqu'il permet la diffusion de la vision stratégique depuis l'administration centrale jusqu'aux services. ⁽¹⁾

Cependant, à la différence des entreprises, la performance à long terme de l'axe financier n'est pas l'objectif principal. Au contraire, il impose plutôt une contrainte pour ces structures (exemple : respect du budget). En revanche, même si cette contrainte est respectée, rien n'indique que l'organisme a été efficace et que la mission a été remplie. L'axe principal devient le « Client » et non le « Financier ». La performance de ces structures doit être mesurée par rapport à l'efficacité et à l'efficience de leur réponse aux attentes des clients (allocataires, usagers, citoyens, entreprises...). ⁽²⁾

L'utilisation de ce système au sein l'administration fiscale lui permet une alerte précoce visant à l'informer, et par la suite, les autres institutions concernées par la lutte contre la fraude, sur l'identification des mécanismes de ce fléau, les contribuables fraudeurs ou soupçonner de fraude, et les zones géographiques de leurs exercice.

Dans cette étude, je vais proposer une méthode à l'administration fiscale qui n'est pas exhaustive, s'articulant ainsi autour de la stratégie du tableau de bord prospectif et son objectif qui doit remplir les quatre fonctions suivantes :

1. Clarifier, traduire le projet ainsi que la stratégie :

- Moderniser l'administration ;
- La satisfaction du contribuable ;
- Lutter contre la fraude fiscale.

(1) *Fonction publique*, « Les Tableaux de Bord Prospectifs, Fiche 19 », *op.cit.*

(2) *CNAM et ISERPA*, « Dossier de recherche : le Balanced Scorecard », *article*, p 16.

2. Communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques :

- Développer les partenariats et les échanges d'informations entre organismes ;
- Communication unifiée entre les agents du fisc ;
- Visioconférences entre les diverses administrations fiscales du territoire national ;
- Élaboration d'un plan de formation des agents du fisc pour appréhender cet outil ;
- Des incitations financières et de rééchelonnement aux postes doivent être mises en place afin d'encourager le changement ;
- Publication des informations au profit des contribuables et des établissements publics via internet ;
- Collaboration et usage des espaces de partage, Gestion des réunions, Partage des calendriers, Gestion des RDV... *via* les nouvelles technologies d'information et de communication (NTIC) ;
- Sensibilisation des contribuables à travers des publicités audiovisuelles, des fascicules et brochures, des séminaires...

3. Planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques :

- En termes de modernisation des services : identifier les mécanismes permettant de les atteindre et mettre en place les ressources utiles (progiciel, unités informatiques d'archivage de documents par le scanne, télédéclaration, télépaiement, guichet fiscal unique...) ;
- En termes de satisfaction du contribuable : Optimiser, par l'accélération des délais de traitement, la qualité du service rendu aux usagers, par la mise en place des indicateurs intermédiaires qui constituent des points de repères pour évaluer les progrès à court terme dans le cadre de la stratégie à long terme :
 - ✓ Indicateur "Relations avec les clients" (déroulement de la qualité de l'accueil physique ou virtuel tel que les call center et les Visio-guichets ; les appels téléphoniques décrochés par une personne physique) ;

- ✓ Indicateur "gestion électronique des courriers" par la mise en place d'un espace client sur site, et des réponses standards pour les questions fréquentes (contentieux, gracieux...) pour diminuer les délais de réponse. délai de trois semaines, pour les correspondances classiques, et de 48 heures, pour les messages électroniques ;
- ✓ Indicateur "gestion électronique des dossiers des contribuables" instantanément, par la mise en place d'un réseau qui relie tous les centres des impôts et les administrations fiscales, et les informations fiscales concernant un même contribuable sont regroupées dans un « dossier unique » (compte fiscale électronique et systématisé) pour diminuer les délais de traitement ; et le Pourcentage de dossiers traités dans des délais prioritaires ;
- En termes de lutte contre la fraude fiscale :
 - ✓ Gestion des processus Workflow (Automatiser le contrôle fiscal interne dans le respect des procédures) ;
 - ✓ Gestion des procédures (Pilotage des contrôles ; aide à la décision ; la publication des résultats du contrôle fiscal) ;
 - ✓ Gestion de la transparence relative à la fréquence de contrôle fiscal interne ou externe par catégorie de prélèvement, et par catégorie de contribuable, pour éviter les doubles contrôles ;
 - ✓ Gestion des dossiers des fraudeurs et les récidivistes (institution de dossier ou casier national des fraudeurs ⁽¹⁾) mais cette fois ci, le dossier sécurisé doit être partagé sur le réseau des différentes directions concerner par la lutte contre ce phénomène ;

4. Renforcer le retour sur l'expérience et le suivi stratégique :

- Calculer les écarts des contrôles par différents segments (par activité, par zone, par chiffre d'affaire...) pour mieux détecter la fraude fiscale visés à long terme ;

(1) Art 13 de la loi de finance complémentaire pour 2006.

- Gestion et analyse risque fiscal : une approche de gestion systématique du risque :
 - ✓ Identifier les contribuables à contrôler par des systèmes de notation des risques automatisés et basés sur des règles, et classer les résultats selon les risques d'indiscipline fiscale ;⁽¹⁾
 - ✓ Stratégie de promotion de la discipline fiscale optimale, c'est-à-dire la stratégie qui donne les meilleurs résultats en termes de discipline fiscale pour le niveau de ressources employé ;
 - ✓ Identifier les obstacles internes et externes au recouvrement efficace des créances, et procéder à la typologie des difficultés de recouvrement.

De plus, l'usage des TIC dans les administrations fiscales et sa mise en œuvre reste très loin des espérances de la DGI, malgré la disponibilité du réseau internet "fibre optique". En réalité, les foyers sont mieux équipés que les administrations en termes de technologie ! L'absence d'une stratégie dans ce domaine est sûrement une des raisons principales du retard du pays dans tous les domaines.

Le tableau ci-dessous démontre l'engagement de l'administration à accomplir les opérations et les applications nécessaires pour son développement, et en revanche, assouplir les procédures de déclaration et de paiement.

- ✓ **O**pérationnelle : cela veut dire que le système existe et qu'il est utilisé dans la majorité des départements ministériels,
- ✓ **P**rête : l'application est prête mais non utilisée ou utilisée dans peu de départements,
- ✓ En **C**ours : l'application est en cours de développement

(1) Aux États-Unis il existe des techniques telles que l'analyse par la fonction discriminante, qui prédisent quelles déclarations relèvent de la catégorie risques 'élevés' et quelles autres relèvent de la catégorie risques 'faibles'.

SYSTÈME	FONCTIONNALITÉS RECHERCHÉES	OP	P	C
Bureautique et usage du poste de travail	Gestion administrative	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Messagerie	Collaboration	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Communication unifiées	Communication entre les fonctionnaires	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Site internet	Publication des informations au profit des citoyens et des établissements publics	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Site Intranet	Collaboration et usage des espaces de partage, Gestion des réunions, Partage des calendriers, Gestion des RDV, ...	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion Électronique du Courrier	Gestion fiable du courrier administratif	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion Électronique des Document (archivage)	Protection des documents administratifs	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion des procédures	Publication des procédures de fonctionnement	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion des processus (Workflow)	Automatiser le travail dans le respect des procédures	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion des achats et marchés	Gestion transparente des acquisitions des biens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion de l'inventaire et du stock	Protection du patrimoine de l'État et contrôle de l'usage des consommables	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Suivi des établissements publics sous tutelle	Aide au pilotage	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestion des dossiers d'inspections	Fiabilisation de la fonction d'inspection	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pilotage & aide à la décision	Mise en place d'un outil de planification, de suivi et de gestion de projet et des activités	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tableau 09 : Liste des applications transversales et leur situation ⁽¹⁾

(1) Groupe FONDAS, « Stratégie Nationale de Modernisation de l'Administration et des TICs 2012-2016 », Mauritanie, 2011..

3.5. Le Benchmark pédagogique

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

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

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

Les **visites d'entreprises**, notamment nouvelles, par des inspecteurs des impôts, sont particulièrement développées en Irlande (visite systématique d'un inspecteur des impôts lors de l'immatriculation d'une entreprise) et au Canada (plus de 20.000 visites par an). Cette activité mêle une dimension de service rendu aux entreprises (informations générales sur les obligations fiscales, conseils sur le type de service le plus adapté) et une dimension de contrôle, ou plus précisément de prévention de la fraude. Ainsi, en Irlande, les éléments repérés lors de la première visite (voire le refus de la visite par le contribuable) sont immédiatement transcrits sur le dossier informatique du contribuable, et servent à affiner son profil de risques (qui détermine sa probabilité d'être sélectionné pour un contrôle fiscal, ou pour un suivi en temps réel de ses paiements).⁽¹⁾

(1) Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA, « *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales* », Inspection Générale Des Finances, Mars 1999.

Fondamentalement, le fait de considérer la fiscalité sous l'angle de la responsabilité sociale et économique ne revient pas à demander aux entreprises de payer plus d'impôts, ni même de mettre un terme aux stratégies d'optimisation, mais plutôt de définir ce que serait une contribution fiscale juste et responsable de leur part à la société ou à l'économie dans laquelle elles sont implantées. Car en parallèle, une stratégie fiscale trop « offensive » peut engendrer des risques à moyen- et long-terme, pour les relations que l'entreprise entretient avec les gouvernements des pays dans lesquels elle mène ses activités comme pour sa réputation, ce qui peut nuire à sa valeur.

Dans cette vision émergente, l'impôt n'est plus considéré dans les entreprises comme un coût à éviter mais comme un « juste retour » aux communautés qui ont permis l'existence-même du profit ; et la fiscalité n'est plus un sujet technique et complexe réservé aux spécialistes, mais un enjeu stratégique impactant directement l'image de l'entreprise et pour lequel les décisions doivent, de manière croissante, se prendre au plus haut niveau, en accord avec les principes d'action et les valeurs de l'entreprise.

3.6. Le Benchmark call center

L'usage massif du téléphone change la conception de la proximité, dans la mesure où le téléphone permet, par nature, de traiter un plus grand nombre de demandes que le contact direct au guichet, l'usage de cet instrument modifie profondément la notion de proximité, et permet aux administrations fiscales d'alléger leur présence sur le terrain.

Le développement des services téléphoniques aux contribuables doit répondre à la fois à des impératifs d'accessibilité, (d'où le recours à des indicateurs, tel au Canada le principe de Pareto « 80/20 » : 80% des appels des contribuables doivent atteindre un agent dans les 20 secondes) et de qualité : les contribuables souhaitent que leur appel suffise à résoudre leur problème.

Pour réussir, un centre d'appels doit maîtriser deux facteurs ; la technologie, les ressources humaines et dans chacun de ces facteurs il faut intégrer un mode de management. Les centres d'appel (call center) reposent sur une combinaison des technologies du téléphone et de l'ordinateur et sur des systèmes de *predictive dialling* (composeur automatique d'appels : système permettant d'éliminer entièrement le temps perdu lié au téléphonage manuel et aux appels sans réponse ou occupés). Ils permettent des gains de productivité considérables par

rapport aux relances téléphoniques artisanales, et garantissent une baisse des coûts et des effectifs, malgré un investissement de départ lourd. Au Canada, les agents du centre effectuent des relances amiables après de ces débiteurs, marquent la présence de l'administration fiscale, et tiennent à jour un bloc-notes relatant l'issue de l'appel (promesse de paiement, renseignement nouveaux obtenus sur la solvabilité du contribuable, etc.).

Il va de soi que seule une informatique moderne permet le fonctionnement d'un tel outil (accès en temps réel au dossier du contribuable, conservé sur une base nationale avec identifiant unique, et possibilité de modifier ce dossier « *on line* » ; partage de l'information entre tous les services, centraux et locaux).

Dans certains pays, une première étape a consisté à améliorer l'accessibilité et la qualité des réponses aux demandes téléphoniques des contribuables, sans changer l'organisation initiale : il s'agissait typiquement d'une organisation décentralisée, où chaque contribuable appelait son bureau des impôts, aux heures d'ouverture normales, pour tout type de questions.

Les Pays-Bas et la Suède illustrent encore, pour l'heure, cette conception, tout en ayant réalisé des progrès importants. D'autres pays (Irlande, Royaume-Uni) ont mis sur pied des services de réponse centralisés - *helplines* ou SVP fiscal - cantonnés à une fonction d'information générale : le contribuable ne peut être renseigné que sur les obligations fiscales globales, ou sur la législation fiscale. Aux États-Unis, l'IRS (*Internal Revenue Service*) a lancé en 1996 un système interactif de routage des appels téléphoniques (TRIS). L'objectif est de soulager les employés des *call centers* en faisant prendre en charge les demandes les plus standardisées par des systèmes automatiques (l'objectif était de déplacer 50% des appels vers des systèmes automatiques). Utilisable à partir d'un téléphone à touche, ce système permet soit d'accéder à des réponses enregistrées (indication vocale du montant du crédit d'impôt, etc.), soit d'aiguiller le contribuable vers le *call center* le plus compétent pour telle question. Dans tous les cas, ces systèmes de serveurs vocaux ne se conçoivent que comme un outil d'appoint : aux États-Unis, l'appel peut être à tout moment dirigé vers un centre d'appel « humain ». ⁽¹⁾

D'autre part, la professionnalisation du métier du téléconseiller demande un profil type afin d'offrir un service de qualité aux clients et satisfaire leurs demandes. Ainsi un certain

(1) Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA, « Mission d'analyse comparative des administrations fiscales », Inspection Générale Des Finances, Mars 1999.

nombre de qualité et de compétences semblent indispensables pour ces spécialistes de la relation clients à distance dont :

- ✓ Le sens de la communication orale : le téléopérateur doit rechercher le contact avec autrui et aimer le dialogue. Il doit être *souriant* (le sourire s'étend au téléphone) pour être plus perceptible par les clients. Pour convaincre son interlocuteur il doit faire attention au ton et au rythme de sa voix. Il ne doit ni stresser son client (rythme trop rapide) ni l'énerver (trop lent). De même pour que le discours soit parfaitement entendu, le téléopérateur doit être clair dans le choix de ses *expressions* (phrases simples et faciles à comprendre) et contrôler davantage sa *respiration* en manquant des pauses. Ainsi la précision et l'exactitude montre le professionnalisme du téléopérateur et son attitude à satisfaire les clients.
- ✓ Le savoir-faire : le téléconseiller doit bien connaître les produits et services de l'entreprise afin de répondre à toutes les demandes des clients. Une formation au micro-ordinateur est indispensable afin de maîtriser les logiciels et les procédures techniques. On exige aussi de téléopérateur qu'il *soit cultivé* pour pouvoir discuter des sujets même éloignés du propos de l'appel.
- ✓ La coopération avec les autres membres du groupe : le téléacteur travaille avec d'autres collaborateurs. Il doit être *sociable* afin de s'intégrer dans l'équipe et accepter les règles de fonctionnement. L'une des qualités indispensables du téléconseiller consiste donc à aimer le travail de groupe afin de garantir la réussite collective.
- ✓ Le sens du relationnel : le téléacteur représente l'image de l'entreprise auprès du client. Lorsqu'un client appelle, il doit avoir le sentiment de communiquer avec un responsable de l'entreprise. Être un bon *communicant* est indispensable pour réussir dans ce métier. Le téléconseiller doit aussi avoir une bonne capacité d'écoute et laisser son interlocuteur s'exprimer sans l'interrompre. Enfin une bonne capacité d'adaptation au comportement d'autrui améliore la confiance du client en se mettant tout à sa place.

- ✓ L'agilité d'esprit : elle provient d'une part de l'intégration directe des contraintes du marché dans les procédures de travail. D'autre part, elle provient de la complexité des offres et de la pluralité des types de demandes. Pour ce faire, le téléconseiller doit savoir développer une certaine gymnastique d'esprit par une forte capacité à traiter, comprendre et synthétiser l'information en temps réel.
- ✓ Une forte personnalité : les téléacteurs doivent conserver leurs propres personnalités, tout en appliquant les techniques et en révisant leur attitude. Un bon téléopérateur doit être résistant, à la fois physiquement et psychologiquement, et manifester beaucoup de volonté et un goût affirmé pour l'effort prolongé. Le téléacteur possède aussi la faculté de réagir à un refus et de s'adapter aux différentes situations en gardant la même qualité d'attention envers les clients afin de les influencer et les satisfaire.
- ✓ Une mémoire active : le téléopérateur doit mémoriser les produits de l'entreprise les procédures à suivre en fonction des segments de clientèle, les offres et les règles tarifaires élaborées par le service marketing selon les catégories de clients.⁽¹⁾

Par ailleurs, on peut trouver une similitude de ce concept, au sein des entreprises de téléphonie mobile, telles que les opérateurs Mobilis, Ooredoo et Djezzy, où les centres d'appel sont les plus performants et les plus fiables en termes de contacts et de résolutions instantanées des problèmes techniques liées aux appels et les puces téléphoniques. C'est un service rendu s'étendu à une fonction d'information personnalisée, puisque les agents qui répondent aux appels téléphoniques peuvent accéder très rapidement aux informations personnelles des abonnés liées à la puce de téléphone par le biais d'un réseau informatique centralisé très performant, pour répondre aux questions des clients et par la suite, résoudre les problèmes dans un laps de temps très court.

(1) Ali MABROUK, « Les principaux déterminants de la performance des centres d'appels », *maîtrise en marketing* 2009.

3.7. Le Benchmark pour un rescrit ou ruling

« Cette technique développée dans les pays Anglo-Saxons et notamment aux États-Unis consiste en un accord, agrément préalable entre un contribuable et l'administration fiscale sur un certain nombre d'opérations, et sur la résolution d'une question sujette à appréciation ». ⁽¹⁾

Le système des décisions anticipées le ruling, est un accord qu'une entreprise conclut avec l'administration fiscale, et qui établit les modalités de son imposition. Fondés sur le principe de la bonne foi. Sans que la décision anticipée ne puisse jamais constituer un contrat entre l'administration et le contribuable, la sécurité juridique, liée à son octroi, pourra, dans la pratique, être négociée entre le demandeur et l'administration, qui pourront déterminer d'un commun accord et de manière préalable les opérations qui doivent être accomplies pour que la décision anticipée produise ses effets et celles qui ne peuvent pas l'être sous peine de rendre la décision anticipée caduque. L'administration peut prendre une décision favorable tout en la subordonnant à certaines conditions ou restrictions. La négociation ne portera néanmoins que sur des questions de fait. L'accord formera alors un cadre convenu d'exécution d'un engagement unilatéral conditionnel de la part de l'administration de ne pas revenir sur la décision anticipée rendue, moyennant le respect par le demandeur des conditions prévues à cet effet à l'occasion de la réalisation de l'opération.

Les rulings sont très courants dans de nombreux pays autres que la France et sous des formes plus ou moins étendues. Aux États-Unis, le rescrit (ou ruling) se présente sous deux aspects. Il peut s'agir d'abord d'une interprétation des textes fiscaux qui est publiée par l'administration (revenue ruling). Il peut s'agir aussi d'une réponse écrite de l'administration à un contribuable (private ruling) qui l'avait interrogée préalablement à une opération qu'il envisageait de réaliser. La notion d'abus de droit n'existant pas dans la législation américaine, le private ruling s'étend ainsi à toutes les situations. La prise de position de l'administration, non publiée, ne lui est pas légalement opposable (néanmoins, le contribuable l'utilise systématiquement devant le juge en cas de litige).

En Allemagne, le procédé est limité aux consultations des contribuables en matière d'impôts sur les salaires, de droits de douane ou concernant l'appréciation de situations de fait

(1) Abderraouf YAICH, « La théorie fiscale », édition R.Y, 2002, p 246.

relatives à un contrôle fiscal. Rendues publiques, ces prises de position deviennent opposables à l'administration sans pour autant lier le juge.

En Suède, le rescrit fiscal présente la particularité d'une consultation qui est confiée à un comité rattaché à l'administration fiscale ; le comité est composé de fonctionnaires, de magistrats et de représentants du secteur privé. Sa réponse doit être donnée dans le délai d'un an. Bien que non publiée, elle lie à la fois l'administration et le juge de l'impôt.⁽¹⁾

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

3.8. Le Benchmark communication en faveur du contribuable

L'introduction des nouvelles technologies d'information et de la communication au niveau de l'Administration fiscale constitue une étape primordiale dans le parachèvement du programme de modernisation. À cet effet, toutes les administrations fiscales pratiquent, à des degrés divers, une forme de communication institutionnelle en direction des contribuables : cette communication se concentre, en général, sur la saison de la déclaration de l'impôt sur le revenu.

Une bonne stratégie de communication implique des structures et des moyens adéquats. Pour ce faire, il est impératif de définir :

- Les cibles de communication (les publics internes et externes, les médias, les associations professionnelles) ;
- Les objectifs de communication (efficacité des services des impôts en matière d'assiette, de contrôle, de recouvrement et de contentieux ; le renforcement de l'image des impôts dans l'opinion publique, le renforcement du sentiment d'appartenance de l'agent du fisc à son administration) ;

(1) Conseil des impôts, « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », XXe rapport au président de la République française, pp 68-69.

- Les structures de communication (les centres d'accueil, d'orientation et d'assistance des contribuables) ;
- Les actions de communication (lancement du site WEB, distribution de la documentation fiscale tel que les guides codes, dépliants,...etc., animation de séminaires, accueil et information des contribuables).

Un des constats de la mission est que les administrations fiscales les plus avancées disposent d'une véritable stratégie de communication grand public très élaborée et dotée d'une continuité dans le temps.

L'exemple néerlandais est particulièrement significatif. La communication du *Belastingdienst* se caractérise particulièrement par :

- l'utilisation d'un slogan axé sur les valeurs de service au client de l'administration fiscale : « *We cannot make it more pleasant but we can make it easier* »⁽¹⁾, qui se retrouve sur l'ensemble des supports de communication de l'organisme ; une vraie stratégie de communication grand public par le biais de spots télévisés. Ces publicités sont bien conçues, dans un registre humoristique, et aisément identifiables (utilisation des mêmes acteurs depuis plusieurs années, reprise du slogan etc.). Elles mettent en scène le type de service que l'administration fiscale vise à apporter, et se déroulent selon le même schéma : un contact téléphonique entre un contribuable demandeur d'informations, et son contact clientèle au centre des impôts, qui lui apporte l'information demandée. On peut distinguer trois types de contenu dans cette stratégie de communication.

En premier lieu, certaines publicités ont pour but de construire et d'entretenir l'image (*corporate identity*) de l'administration fiscale, comme organisation moderne et *customer friendly* : ainsi, un spot met en scène l'administration fiscale de l'avenir, qui reposera sur la communication entre le contribuable (à son domicile) et le contact clientèle (au centre des impôts), s'échangeant des informations par vidéo-conférence via internet.

(1) « *Nous ne pouvons pas vous rendre la vie plus agréable, mais nous pouvons vous rendre la vie plus facile* ».

Un deuxième type de publicité vise à communiquer sur un contenu concret : ainsi, l'administration fiscale a pris le parti de communiquer sur les « événements fiscalement importants » pour les particuliers, par exemple : la création d'une entreprise individuelle.

Enfin, d'autres campagnes de publicité, plus ciblées, sont organisées à l'occasion de la saison déclarative. Elles se concluent par le rappel des numéros d'appel gratuits. Au vu des publicités diffusées, l'image donnée par ces supports de communication de l'administration fiscale est peu différente de celle d'une grande société privée de prestation de services (type services financiers, ou téléphonie mobile).

On trouve un même effort de communication externe en Espagne, avec la réalisation de trois « campagnes institutionnelles », c'est-à-dire recourant aux grands médias nationaux et régionaux (presse, radio, TV), l'une en mars sur les résultats du recouvrement et la situation des remboursements, la seconde en juin, sur les services offerts et la troisième en septembre, sur la fraude fiscale et les résultats de la lutte contre celle-ci. ⁽¹⁾

Sous Section 3. Dématérialisation des procédures de l'administration fiscale

La globalisation, la diffusion de la technologie, l'essor d'Internet et le flux massif d'informations créent un nouvel environnement aussi bien pour les administrations que pour les entreprises qui les oblige à se tourner vers leurs clients et à s'adapter continuellement à un environnement changeant. Les organisations doivent ainsi devenir plus efficaces et l'économie plus innovante. ⁽²⁾ « *Twice as good, in half the time, for half as much* ». Réduire le temps ; simplification des procédures et service de qualité, sont les principes et les buts de l'administration électronique ou la e-administration.

Les « nouvelles technologies de l'information » pourraient bien avoir un rôle capital dans la simplification de ces procédures et, pourrait-on dire, dans la pacification des relations entre les « autorités » administratives et leurs administrés. Trop souvent associé aux contraintes qu'elle impose, l'administration reste enfermée dans son rôle de « contrôleur ». Les nouvelles technologies, entre autres moyens, auront en tout état de cause un rôle majeur dans la refonte

(1) Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA, « Mission d'analyse comparative des administrations fiscales », Inspection Générale Des Finances, Mars 1999.

(2) Christine AÏDONIDIS, Giorgio PAULETTO, « e-Administration : enjeux et facteurs clés de succès », CTI, Observatoire technologique, 2007.

organisationnelle que doit subir l'administration. Elles vont permettre de distinguer ses fonctions de production, de services, de contrôle et de sanction en les rationalisant.

Il faut signaler à ce propos le retard enregistré par l'Algérie dans le «e-gouvernement» en général et le système de télédéclaration des impôts en particulier. Ce retard relève beaucoup plus d'un problème de gouvernance de l'administration fiscale que de l'absence de moyens technologiques à sa disposition. D'où l'importance pour l'administration fiscale d'accepter de remettre en cause sa gouvernance. C'est pourtant là la condition qui fera du système fiscal déclaratif, un système crédible aux yeux du contribuable, lequel sera alors sollicité à être de bonne foi vis-à-vis de l'administration fiscale en ne manifestant aucune volonté délibérée, comme il le fait aujourd'hui, d'échapper à l'impôt. Ce qui est de nature à diminuer les manœuvres frauduleuses. ⁽¹⁾

§.1. L'apport graduel de l'informatique.

L'informatisation a connu un nouvel essor dans les administrations fiscales des pays en développement et en transition depuis le début des années 2000. Pendant cette période, l'évolution des systèmes a été fortement influencée par les changements en matière de technologie et par les nouveaux besoins exprimés par les utilisateurs dans le cadre de la modernisation des structures et des procédures des administrations fiscales.

Les outils informatiques à mettre en place dans le cadre d'une stratégie de modernisation de l'administration fiscale doivent répondre à trois types de besoins :

- L'amélioration des services aux contribuables en facilitant l'accès en ligne à l'information fiscale et aux imprimés, et la mise en œuvre des procédures de télédéclaration et de télépaiement (initialement pour les contribuables les plus importants).
- L'amélioration des performances en matière de gestion des contribuables, notamment en ce qui concerne le suivi des déclarations et des paiements dans un compte fiscal unique, la relance des défaillants et l'action en recouvrement, le traitement d'informations provenant de bases de données et l'analyse du risque en matière de

(1) Hamid HAMIDI, «Cours de fiscalité de l'entreprise», Faculté de droit et des sciences politiques Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012, p 47.

sélection des dossiers à vérifier et de traitement des demandes de remboursement de TVA, et la gestion du contentieux.

- Le renforcement du pilotage et du suivi de l'activité des services fiscaux, y compris la tenue des statistiques et le suivi des indicateurs de performance. ⁽¹⁾

1.1. Progiciels pour simplifier les tâches de l'administration

L'approche traditionnelle de développement de systèmes visant à répondre aux besoins spécifiques d'une administration fiscale dans un pays donné est de plus en plus rarement utilisée, non seulement dans les pays en développement et en transition mais également dans plusieurs pays de l'OCDE. Malgré les coûts élevés des systèmes qui étaient ainsi développés, l'expérience a montré que les résultats étaient souvent en deçà des attentes.

Depuis une dizaine d'années, plusieurs administrations fiscales ont choisi d'acquérir des progiciels disponibles sur le marché « COTS » (Commercial Off The Shelf) ⁽²⁾ en les adaptant à leurs besoins particuliers. Après le développement de progiciels pour la gestion d'un impôt spécifique dans les années 1990, la plupart des progiciels disponibles prévoient désormais une gestion intégrée de l'ensemble des impôts. Les modules de base sont l'immatriculation, le traitement des déclarations et paiements, la relance des défaillants et le recouvrement, la gestion du contentieux, et les statistiques.

Parmi les progiciels disponibles, les systèmes e-RIS de Bull (France) et SIGTAS de CRC Sogema (Canada) étaient les plus connues au début des années 2000. SIGTAS a été installé, entre autres, dans les Caraïbes, au Kosovo, Liban, Rwanda, Mali, Sénégal, et en Ouganda parfois, mais pas exclusivement, avec l'appui de l'agence canadienne de développement (ACDI). E-RIS de Bull a été initialement développé dans les pays d'Afrique Australe puis installé dans plusieurs pays, y compris l'Arabie Saoudite, l'Égypte (projet USAID), et la Bulgarie (projet Banque mondiale).

Parmi les autres progiciels disponibles, on relève actuellement les suivants : ORACLE Enterprise, Tax Management (ETM), qui a été acquis par le Mexique, les Pays Bas, le Royaume Uni, et la Nouvelle Zélande. GENTAX, dont l'utilisation est fréquente dans les États membres

(1) Anton Op de Beke, « Reformes de l'administration fiscale - Approche FMI », *op.cit.*, p31.

(2) Composant pris sur étagère (commercial off-the-shelf ou COTS) est une expression d'origine anglaise utilisée dans le jargon électronique et logiciel français pour désigner un composant fabriqué en série et non pour un projet en particulier..

des États Unis ; SAP qui a été utilisé entre autres en Amérique Latine et dont l'installation est prévue en Algérie depuis plus de cinq ans avec l'appui d'un consultant espagnol ; et Tax Solution, produit plus ancien qui a été mis en place avec l'appui du CIAT en Amérique latine.

Cette liste n'est pas exhaustive, mais les caractéristiques des produits proposées sont de plus en plus similaires compte tenu de la compétition entre les firmes concernées. Les domaines dans lesquels des progrès importants sont attendus concernent la gestion du risque, y compris l'appui au contrôle et le traitement des remboursements de TVA. ⁽¹⁾

Par ailleurs, dans les pays où des progiciels ont été installés, l'expérience montre que les conditions préalables au succès de l'informatisation doivent être bien maîtrisées pour tirer le meilleur parti des investissements engagés. À cet égard, les aspects suivants sont particulièrement importants :

- ✓ Tout d'abord, l'achat d'un progiciel ne devrait être envisagé que dans le cadre d'une stratégie globale de modernisation de l'administration fiscale, y compris la restructuration des services fiscaux et la réingénierie des processus de travail. L'installation d'un progiciel sans véritable stratégie de modernisation des structures et des procédures a rapidement montré ses limites. Tel a par exemple été le cas du Mali depuis la fin des années 1990 ainsi que de la Côte d'Ivoire où un système informatique a été développé localement pendant la même période sans qu'une réflexion approfondie sur la modernisation ait été possible dans un contexte de crise des institutions.
- ✓ Par ailleurs, le calendrier de mise en place du progiciel doit être synchronisé avec les changements de structure et de procédure. Dans le cas de l'Algérie par exemple, les retards d'installation du progiciel n'ont pas permis de tirer profit des réformes de structure engagées depuis plusieurs années. Inversement l'installation récente d'un progiciel en Égypte ne portera pas ses fruits tant que la démarche de modernisation des structures, des procédures, et de la législation fiscale qui a été interrompue depuis 2008, ne sera pas relancée.
- ✓ Enfin, l'appropriation du progiciel et la pleine utilisation de son potentiel exigent des efforts importants de formation et de sensibilisation des utilisateurs. L'exemple du

(1) Anton Op de Beke, « *Reformes de l'administration fiscale - Approche FMI* », *op.cit.*, p31.

Sénégal, où ces efforts étaient encore insuffisants jusqu'à une date récente illustre parfaitement ce point. ⁽¹⁾

§.2. *Internet une aubaine pour l'administration fiscale et le contribuable*

Le développement de la micro-informatique dans le début des années 90 a commencé à simplifier et à automatiser les tâches des agents publics. Les outils bureautiques en particulier (traitement de texte et tableur) ont accéléré le traitement des demandes administratives des usagers. Toutefois les procédures restaient inchangées.

Puis les débuts d'internet comme nouveau mode de communication a évidemment interpellé les autorités publiques. Le fulgurant développement du réseau a engendré de nombreux bouleversements.

L'informatique communicante repose sur la notion de réseau, sur les possibilités de mieux partager toutes les informations entre les agents de l'administration fiscale, voire pour une partie de l'information, entre l'administration et les contribuables :

- Manifestation la plus simple par l'existence du courrier électronique ;
- Partage extrêmement large de l'information sur tout le territoire : quelle que soit sa localisation, tout agent dûment habilité travaillant sur un dossier de contribuable a accès aux mêmes informations ;
- Optimisation du travail en groupe ;
- Convergence de tous les réseaux d'information : informatique interne, téléphone, internet...

À ce propos, Dans les administrations fiscales qui en ont fait l'usage le plus extensif, la technologie *on line* par le biais d'Internet, a donc eu des conséquences considérables en termes de flexibilité, de réactivité, d'interactivité entre les différentes unités et les différents processus de l'organisation. ⁽²⁾

(1) Jean-Paul BODIN, « Modernisation de l'administration fiscale dans les pays en développement : impact de la TVA », *Revue d'économie du développement* 2012/3 (Vol. 20), 2012.

(2) Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA, « Mission d'analyse comparative des administrations fiscales », *Inspection Générale Des Finances*, Mars 1999.

Cette technologie interactive permis à l'administration fiscale et au contribuable de :

- En terme de temps : recevoir et transmettre les données (fiscales) en temps réel, automatisation des tâches à caractère répétitif, contrôle et traitement rapide des dossiers ;
- En terme de coût : réduire les dépenses du à l'utilisation de support papier (lettres, enveloppes, fax, photocopieur....), et les charges du aux déplacements pour transmettre les courriers (frais de la poste, carburant, détérioration des véhicules de services.....). d'autre part, en diminuant les besoins de contact avec l'administration, les procédures de déclaration et paiement spontanés permettent d'alléger les coûts du contribuable ;
- En terme de gestion : un outil d'aide pour prendre des décisions rapides, réalisation de travail minutieux et complexe, l'analyse risque (montant et âge de la dette), une base de données (entrepôt de données) large et quasiment exhaustive, échange d'informations entre les différentes administrations du territoire, gestion coordonnée du dossier du contribuable entre les différents services ...;
- En terme de transparence des données : accessibilité facile des données (fiscales) au profit de l'administration, et la diffusion des informations et droits au profit du contribuable (échange flexible et mutuel des données entre l'administration fiscales et le contribuable) ;
- En terme d'illustration : le contribuable peut facilement faire une simulation de sa situation fiscale à l'aide de programmes et logiciels initiés sur le site web de l'administration.
- En terme de rendement : l'organisation virtuelle produit un rendement financier, satisfaction des contribuable et des employés, la qualité du service et l'amélioration continue.

2.1. Définition

Il n'existe pas, à proprement parler de définition unique de l'Internet, mais plutôt un ensemble de réalités, de notions, qui en permettent son appréhension.

On peut considérer ainsi qu'Internet constitue un réseau, un espace informatisé de communication, sur lequel transitent des données numérisées, entre ordinateurs connectés.

Internet comprend donc à la fois différentes réalités ou espaces :

- Un espace physique comprenant une infrastructure ;
- Un espace numérique ou plate-forme de mémoire ;
- Un espace sémantique ou cyberspace.

Dans son acception d'espace physique, Internet est un transporteur d'informations, dont les ordinateurs accueillent les données et services transmis et se comportent comme des hôtes⁽¹⁾ de façon interactive avec toutes les autres composantes du réseau, selon des protocoles de communication publics. Du fait de ce caractère public, Internet constitue un réseau ouvert et universel, dont le contrôle échappe à toute volonté d'administration. Mais aussi, en raison de cette même caractéristique, en tant que réseau ouvert, les hôtes n'en sont pas moins soumis à d'éventuelles menaces d'intrusion extérieures et non autorisées, comme des virus informatiques.

En tant qu'espace numérique, Internet constitue une plate-forme de mémoire globale, c'est-à-dire un espace de mémoire numérique constitué par l'ensemble des mémoires de chaque hôte relié au réseau et mis à disposition publiquement. Ce qui sous-entend un espace potentiellement illimité.

Concernant la notion de cyberspace, Internet constitue un ensemble regroupant une multitude de documents et de services, c'est-à-dire un espace fonctionnel et sémantique. Contrairement à l'infrastructure, le cyberspace n'existe pas comme réalité physique, mais il "subsiste" en tant que réalité virtuelle, en tant que concept, accessoirement ⁽²⁾ à l'interconnexion universelle des hôtes sous la forme d'un réseau.

(1) Définition : un ordinateur hôte est un ordinateur relié à Internet et qui implémente (ou met en œuvre) les protocoles de communication nécessaires (de type TCP/IP), qui est référencé sur le réseau par une adresse individuelle, qui possède une connexion de communication lui permettant d'échanger des paquets d'informations avec d'autres ordinateurs connectés.

(2) L. FLORIDI parle d'un « épiphénomène », c'est-à-dire un « phénomène secondaire (dans le sens de dérivé et non pas de moins important) ».

L'avantage d'une telle conception est l'immédiateté de l'accès aux documents situés, référencés sur ce même espace (par une adresse URL).

En apparence très complexe, cet espace a connu un engouement auprès du public du fait de la mise à disposition d'outils en permettant une utilisation simplifiée. C'est ce qui a participé à son essor. ⁽¹⁾

À ce propos, Internet offre plusieurs possibilités d'utilisation pour l'administration fiscale et le contribuable :

- En premier lieu, le réseau peut être utilisé pour **distribuer de l'information générale** : c'est là sa première fonction, les sites permettent la consultation *on line* de la législation fiscale, de certaines instructions, voire des conventions fiscales, informations générales sur les services mis à disposition du public, etc. Dans cette première fonction, Internet se substitue aux codes et brochures existant sur papier, ainsi qu'à une partie des appels dirigés vers les agents du fisc ou vers des serveurs vocaux ;
- Le deuxième type d'utilisation d'Internet permet de **distribuer des services**, selon un schéma descendant (de l'administration fiscale vers le contribuable), c'est-à-dire de permettre d'éviter des démarches nécessitant jusque-là le déplacement vers un service des impôts : la fonctionnalité la plus répandue concerne le téléchargement des formulaires. Certaines administrations fiscales permettent d'ores et déjà, par Internet, de vérifier la régularité d'un numéro de TVA, de contrôler les sommes à payer pour l'enregistrement d'un acte, etc.
- Le troisième type d'utilisation, se situe dans **un cadre interactif**. Il concerne les services individualisés : répondre à une question personnelle, délivrer un certificat, accorder une facilité de paiement, etc. Dans cette troisième fonction, Internet est utilisé comme un instrument de communication bi-directionnel, et peut ainsi se substituer en grande partie à l'essentiel des services actuellement délivrés en direct ou par téléphone. ⁽²⁾

(1) Zied SALHI, « Administration électronique : Télédéclaration », IEDF, 2007.

(2) Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA, *Op.cit.*, P 77.

2.2. Mutation des systèmes classiques vers les systèmes informatiques

Depuis l'avènement des ordinateurs, les administrations publiques sont de grandes consommatrices de technologies de l'information et de la communication (TIC). À l'instar des entreprises privées, les premières applications informatiques ont été l'automatisation des tâches de traitement de masse utilisant ainsi la puissance de calcul des gros ordinateurs centraux. Puis l'évolution technologique a permis de passer de l'informatique de gestion aux systèmes d'information, véritable support aux activités des métiers. Désormais, depuis une décennie, les administrations ont recours aux technologies basées sur l'Internet. ⁽¹⁾

Les mutations actuelles au plan du système fiscal et de l'organisation administrative ainsi que l'évolution des technologies de l'information ont nécessité la mise en place d'un nouveau schéma directeur informatique dont les lignes directrices et les objectifs stratégiques portent sur :

2.2.1. L'amélioration de l'appréhension de la matière fiscale

Cet objectif est poursuivi à travers plusieurs axes d'amélioration, notamment par la mise en place d'un système d'information construit autour d'une base de données nationale alimentée d'informations fiscales internes et externes.

La dématérialisation progressive des processus de travail, et le fait que le partage des données est devenu la règle, posent sous un jour totalement nouveau la question de la proximité et celle du fonctionnement traditionnellement hiérarchique des grandes organisations que sont partout les administrations fiscales.

Pour cela, l'administration fiscale doit répondre aux exigences et appréhensions des contribuables par une dimension de « facilitation ». Cette fonction doit être diversifiée pour rapprocher le lien entre le « client » et le fisc par un meilleur service aux contribuables et partenaires :

- ✓ Pédagogie de l'impôt dans les écoles, ou bien par des visites de terrain (particuliers, entreprises ...) ; ⁽²⁾
- ✓ Communication et information intensive sur les obligations fiscales pour sensibiliser les contribuables (brochures, spots télévision, numéros gratuits à

(1) Christine AÏDONIDIS, Giorgio PAULETTO, *Op.cit.*, P 03.

(2) Voir le Benchmark pédagogique (sous-section 7 de la précédente section), P 194.

serveurs vocaux, contact avec un agent spécialisé, Internet, information de proximité etc.)

- ✓ Simplification des procédures par des moyens modernes et l'utilisation des nouvelles technologies de traitement de l'information pour développer des nouveaux services téléphoniques et électroniques de déclaration et de paiement (Téléchargement des formulaires, Création de services de télédéclaration et télépaiement, et la publicité sur ces services), pour rendre la compréhension et le paiement de l'impôt plus aisés ;
- ✓ Généralisation et amélioration de l'accueil par le développement du fonctionnement des guichets, soit par un point de contact physique entre les administrations et les usagers (contact avec un agent spécialisé), ou virtuel (call center, courrier électronique, Visio guichet ...) ;
- ✓ Règlement des différends et suivi des plaintes et réclamations des contribuables par une résolution rapide des problèmes.

2.2.2. Une plus grande efficacité et productivité des ressources humaines et une meilleure gestion des ressources matérielles et financières

Cet objectif est notamment poursuivi par :

- L'informatisation accrue des processus de gestion des ressources et leur simplification ;
- Les applications relatives aux projets décisionnels qui permettront d'avoir une vue globale de l'activité, du coût budgétaire et de fonctionnement de la **DGI** à travers l'évolution des indicateurs et les tableaux de bord conçus en la matière.

En effet, l'informatique a conduit les administrations fiscales à s'adapter et suivre le changement exigé par la mondialisation, elle a donc eu des conséquences considérables en termes de flexibilité, de réactivité, d'interactivité entre les différentes unités et les différents processus de l'organisation.

Le tableau ci-dessous, décrit ainsi la mutation des systèmes classiques vers les systèmes informatiques *on line*, ainsi que les conséquences induites par ces systèmes en matière d'organisation et de rationalisation. ⁽¹⁾

(1) Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA, *Op.cit.*, P 13.

SITUATION ANTÉRIEURE	→	SITUATION CIBLE
Organisés par impôts	→	Organisés par groupes cibles de contribuables
Orientés sur les processus internes de l'administration fiscale	→	Construits en fonction des caractéristiques et/ou des besoins des contribuables
Recours à la correspondance pour le contact avec le contribuable	→	Utilisation du courrier électronique
Déclarations fiscales papier	→	Déclarations fiscales électroniques
Multiplication de la manipulation des documents papier	→	Gestion informatisée du processus de travail
Traitement en temps différé (batch)	→	Traitements en temps réel
Existence de retards dans les traitements	→	Traitements accélérés
Aucune sélectivité dans les traitements	→	analyse du risque
Procédures multiples	→	Flux de travail unifié et intégré
Information organisée en fonction des déclarations	→	Information organisée autour du contribuable
Gestion papier d'états informatiques	→	Bases de données intégrées
Dossier du contribuable constitué de données papier et de copies papier de données informatiques hétéroclites	→	Dossier électronique du contribuable
Aucun traitement informatique réalisé en front-office (en contact avec le contribuable)	→	Intégration de traitements front office et back office

Tableau 10 : Mutation des systèmes classiques vers les systèmes informatiques

2.3. La Diminution des coûts

Le calcul des coûts est présenté comme une nécessité d'évidence, mais en fait il inquiète ; signifie-t-il que l'on va supprimer les activités trop onéreuses ? Le coût ne doit-il pas être associé à la qualité du service rendu pour permettre des choix de niveaux de service ? À quoi sert un coût si on ne peut le comparer au coût d'une activité semblable ? De même, quelle est sa pertinence si on ne peut rien en faire, c'est-à-dire avoir les marges de gestion qui permettent d'en diminuer les composantes (par exemple, le coût de l'immobilier si on ne peut choisir entre acheter, louer ou faire du leasing ?). Pourquoi ce sens n'est-il pas explicité ? À cet égard, on ne peut qu'émettre des hypothèses. ⁽¹⁾

Seulement, le suspect numéro un, qui représente un lourd fardeau pour l'administration fiscale en ce qui concerne les coûts, est « *le papier* » qui est l'une des ressources les plus consommées par les ministères et organismes gouvernementaux. Cette consommation importante de papier a de multiples répercussions au niveau de l'organisation et, plus largement, au niveau sociétal. Ces effets sont à la fois d'ordre économique, matériel et environnemental.

L'acquisition de papier entraîne des coûts monétaires élevés. La réduction de la consommation de papier à la source peut donc permettre des économies importantes. Imprimer moins permet également de réduire les coûts liés à l'utilisation d'appareils d'impression; de cette façon, on limite la consommation d'énergie et d'encre ainsi que l'entretien et le remplacement des appareils et de leurs composantes.

Par ailleurs, il faut considérer le coût indirect lié à l'utilisation et à la gestion du papier. En effet, l'utilisation massive du papier alourdit la gestion documentaire, entraînant ainsi plusieurs conséquences ayant des répercussions économiques :

- ✓ La perte de temps et l'affectation de ressources pour repérer de l'information;
- ✓ L'augmentation des coûts de classement et d'archivage;
- ✓ La perte d'information et de documents qui ralentit le travail et la productivité des employés;

(1) Sylvie TROSA, « L'administration est-elle un acteur de la modernisation ? », in <https://pyramides.revues.org/>.

- ✓ La multiplication des versions des documents qui peut occasionner de l'inefficacité et des erreurs dans la prise de décisions.

2.4. Réduction des délais de traitement de dossiers

Plus cyniquement, le piétinement des libertés de gestion pourrait s'expliquer par un système où la liberté d'action est le corollaire de la promotion en grade et par le fait que la hiérarchie n'est pas sensible aux rigidités de procédure injustifiées que rencontrent les agents et les cadres. En effet, des directeurs s'arrangent toujours pour ne pas être contraints par des textes tatillons ; par contre, une étude rigoureuse comparant le temps perdu à des procédures obsolètes face aux gains apportés par ces procédures n'a jamais été produite dans notre pays.

« L'élargissement de libertés de gestion s'impose encore plus quand il faut conduire des processus de transformation d'organismes de service public, car le succès de telles démarches repose sur la capacité de gérer de façon cohérente des projets en prenant en compte le facteur temps et l'existence de points de passage obligés dans une démarche de changement. Pour faire évoluer une organisation, il faut à la fois beaucoup de continuité autour de quelques idées – forces, et en même temps la possibilité de « lubrifier » le changement en faisant déboucher vite à certains moments des actions qui desserrent des contraintes et favorisent la mobilisation individuelle et collective : investissement informatique qui améliore l'efficacité du service et économise l'énergie de ses agents, dispositif salarial permettant d'intéresser les personnes et les unités de travail au progrès du service ». ⁽¹⁾

§.3. L'administration électronique ou la e-administration

Vecteur d'amélioration de la relation administration/citoyen, l'administration électronique permet de proposer une offre plus performante de services aux usagers et d'accroître la transparence administrative. Elle est aussi au cœur de la problématique de modernisation de l'État, car elle est un outil d'amélioration de ses procédures et de son fonctionnement interne (décloisonnement, agilité), ainsi que d'optimisation de ses coûts.

D'autre part, La réforme de l'administration électronique est une réponse de l'État à une double pression : d'une part, de la société civile qui exige un meilleur service à un moindre coût et, d'autres part, du contexte mondial dans lequel il évolue, caractérisé par les processus

(1) Sylvie TROSA, *op.cit.*

globaux (économiques, politiques, technologiques et culturels) de plus en plus complexes demandant une meilleure réactivité de l'administration. Pour que l'État moderne puisse être efficace aujourd'hui, à « l'ère numérique », capable de défendre ces intérêts et faire prévaloir sa conception de mondialisation, la création d'une administration plus efficace, sans procédures complexes et ses lourdeurs et rigidités traditionnelles paraît indispensable.⁽¹⁾

Les nouvelles technologies, et notamment le courrier électronique et l'internet, ont apporté ces dernières années une vraie révolution sur tous les terrains. Les entreprises et les personnes privées ont intégré ces technologies dans leurs activités quotidiennes. Les autorités publiques ont également intégré ces technologies dans leurs pratiques internes et administratives. Plus important encore, ces technologies ont été engagées pour améliorer les services au citoyen et aux entreprises. Ceci vaut pour l'information aux citoyens comme pour la communication avec les citoyens et les entreprises.

3.1. Définition

L'administration électronique est définie par l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques) comme « *l'usage des technologies de l'information et de la communication et, en particulier de l'internet, en tant qu'outil visant à mettre en place une administration de meilleure qualité* ». La DGME précise quant à elle que « *L'administration électronique doit permettre aux usagers de ne plus se déplacer de guichet en guichet. Elle doit centraliser et coordonner les procédures électroniques des différents ministères afin que celles-ci puissent être traitées de la même façon quelle que soit leur origine. Elle doit également permettre aux différentes administrations de se transmettre des informations concernant un citoyen, avec l'accord et sous contrôle de celui-ci* ». L'administration électronique est une offre de téléservices qui vise à répondre à 3 objectifs :

- ✓ Simplification de l'organisation interne ;
- ✓ Amélioration des relations avec les citoyens ;
- ✓ Échanges de données avec l'État.

(1) Petr Korzun, « *Le processus de la modernisation d'État en France et en Russie dans le contexte du développement de l'administration électronique* », ENA, 2007, P 06.

Afin de clarifier ce qu'est l'administration électronique, il est nécessaire d'en identifier trois modalités :

- « G to G » (Government to Government) : d'administration à administration (transfert de documents et d'informations, notamment comptables, harmonisation, contrôle de légalité...), ce qui n'est la plupart du temps pas visible par le public ;
 - « G to B » (Government to Business) : de l'administration à l'entreprise (formulaires en ligne, aides, marchés publics, déclaration et paiement de taxes...)
 - « G to C » (Government to Citizen) : de l'administration au citoyen (procédures en ligne, dossier d'accueil des nouveaux arrivants, paiements en ligne, informations...)
- (1)

Les évolutions technologiques liées au traitement de l'information et en particulier l'information fiscale, ouvrent aujourd'hui des champs très vastes en matière d'administration électronique. Elles constituent un levier efficace de modernisation et de simplification des procédures, et permettent d'entrevoir de réelles économies d'échelle. Sa mise en œuvre dans plusieurs États à travers le monde s'accélère. Le développement de l'administration électronique est l'une des directions les plus importantes de la modernisation d'État.

L'administration électronique permet d'améliorer ces trois critères de qualité, de rapidité et de maîtrise des coûts. Les perspectives pour la modernisation et la simplification sont considérables. Il y a d'abord une vraie modernisation puisque les relations entre administration fiscale et citoyens sont facilitées : la communication devient plus aisée, et la consultation, l'ouverture aux suggestions des citoyens sont généralisées.

En effet, l'administration électronique peut avoir un impact considérable dans les différents domaines et sur les divers acteurs :

- **La e-administration permet de travailler plus efficacement** : Les prestations électroniques de services mises à disposition sur Internet permettent aux usagers – citoyens et entreprises – de saisir leurs données, de les contrôler et de les transmettre à l'administration. Ce canal est source de gain de productivité et la qualité des

(1) Petr Korzun, « Le processus de la modernisation d'État en France et en Russie dans le contexte du développement de l'administration électronique », ENA, 2007, P 06.

données s'en trouve améliorée. Au sein de l'administration, l'efficacité sera accrue en réduisant les multiples collectes de la même information auprès du même usager. Les progrès à faire dans ce domaine relèvent du partage des données au sein de l'administration, des échanges d'informations entre les différentes administrations et entre l'administration et les organismes parapublics. Tout ceci doit naturellement être mis en œuvre dans le respect du cadre légal de la protection de la sphère privée des citoyens. Enfin, il sera nécessaire d'intégrer le fonctionnement des différents organismes gouvernementaux dans un cadre global qui fera émerger des organisations transversales. Néanmoins, n'oublions pas que mesurer l'efficacité de l'administration est une tâche difficile.

- **La e-administration améliore la qualité des services :** Le point essentiel des programmes de réforme et de modernisation de l'administration est une approche centrée sur le citoyen plutôt que sur l'administration. Privilégier le service au citoyen vise à offrir à l'utilisateur une interface unique et cohérente de l'administration qui reflète ses besoins plutôt que tous les méandres de la structure complexe de l'administration. Cette préoccupation est présente depuis longtemps dans de nombreux pays et précède parfois la généralisation de l'internet. Une approche centrée sur le citoyen doit dispenser l'utilisateur de l'obligation de comprendre les structures de l'administration ainsi que les relations complexes et multiples entre les différentes entités de l'administration. Du point de vue de l'utilisateur, l'administration devrait apparaître comme une seule organisation unifiée et cohérente. Il ne s'agit pas de développer seulement un portail unique pour faire l'interface entre l'utilisateur et les différentes structures métiers. Il s'agit bien de transformer le gouvernement et d'intégrer le fonctionnement des différents organismes gouvernementaux dans un cadre global qui fera émerger des organisations transversales.
- **La e-administration peut aider à instaurer la confiance entre l'administration et les citoyens :** Restaurer la confiance entre l'administration et les citoyens est une condition fondamentale de bonne gouvernance. Les technologies de l'information peuvent y contribuer. La démocratie électronique peut favoriser la participation du citoyen au processus démocratique. La e-administration accroît la transparence et l'ouverture de l'administration. Par exemple, les prestations électroniques de service dans le domaine de la passation des marchés publics, développées dans plusieurs

pays de l'OCDE, favorisent la transparence de l'administration – le citoyen peut consulter les résultats des appels d'offre publics - et luttent efficacement contre la fraude et la corruption dans les achats. Promouvoir la transparence et lutter contre les fraudes permettent d'instaurer la confiance,

- **La e-administration est un instrument de réforme :** La e-administration n'est pas une fin en soi mais un moyen pour faciliter la réussite des objectifs de l'action gouvernementale. La e-administration doit s'inscrire dans le cadre d'un programme de réforme et de modernisation de l'État. La technologie seule ne suffit pas. Les structures et les méthodes de travail doivent aussi être remises en cause. *L'erreur à ne pas commettre serait de développer la e-administration sur l'organisation existante.* À l'autre extrême, il ne faut pas non plus tenter de restructurer l'administration autour de la technologie la plus récente. La plupart des usagers – citoyens ou entreprises- interagissent avec leur administration plusieurs fois dans l'année. Aux canaux traditionnels que sont le courrier, le courriel, le téléphone et le contact humain aux guichets, l'e-administration offre un nouveau canal de communication, celui d'Internet. La mise en place d'une prestation électronique de service nécessite bien plus qu'une simple automatisation des processus de travail existants. L'e-administration est la voie incontournable d'une réingénierie des processus qui vise à repenser les processus métier et à les rendre plus efficace. *Cette approche permet de passer d'une organisation verticale en silo à une organisation horizontale ou transversale nécessaire au déploiement de l'e-administration* ⁽¹⁾ ;
- **La e-administration moderne l'administration et propage la culture moderne parmi la population :** la numérisation des certaines données et démarches peut contribuer à la familiarisation des citoyens avec l'utilisation des supports électroniques dans leur vie quotidienne.

3.2. Avantage et inconvénient de l'administration électronique

L'administration électronique est un levier exceptionnel pour la réforme et la modernisation de l'administration. Elle est au service des transformations administratives, elle ne peut en être la finalité. Elle offre incontestablement des innovations pertinentes dans les

(1) Christine AÏDONIDIS, Giorgio PAULETTO, « e-Administration : enjeux et facteurs clés de succès », CTI, Observatoire technologique, 2007.

relations entre les usagers et les administrations, comme entre les administrations. Les échanges électroniques facilitent la réalisation des démarches administratives. Les téléservices deviennent une réalité appréciée des usagers des administrations : il est possible de mettre en place des espaces de stockage en ligne de données administratives personnelles. L'interopérabilité des systèmes de transmission d'informations peut rapprocher les administrations au service des usagers, mais la fracture numérique ne doit pas fabriquer de nouvelles exclusions. L'administration électronique doit respecter les droits et les libertés fondamentales des usagers qui sont aussi des citoyens. La modernisation virtuelle de l'administration doit nécessairement être accompagnée par des réformes réelles. ⁽¹⁾

Les nouvelles technologies ont rendu possible une nouvelle organisation des services. Auparavant, le citoyen était amené à faire une succession de guichets pour remplir une seule obligation administrative. Cela est en train d'évoluer. De même, dès lors que le dossier fiscal du contribuable est numérisé, il n'y a plus la nécessité d'une proximité physique entre le dossier et l'agent.

Pour qu'un citoyen ait accès à un document administratif, il doit se déplacer. Avec les liaisons virtuelles, on peut fournir au citoyen l'accès direct à son dossier. Ceci porte à plus de transparence et donc vers plus de démocratie. L'administration électronique s'est appuyée sur deux promesses des politiques : donner davantage de services (paiement des impôts en ligne ; changement d'adresse simplifié) et davantage de démocratie.

Internet et les nouvelles technologies donnent donc accès aux citoyens à une somme infinie de données. Cela change les rapports entre les citoyens et les administrations. Le citoyen, très informé, est aujourd'hui en mesure de demander des comptes à l'administration. ⁽²⁾

On peut donc résumer les avantages de l'administration électronique comme suit :

- La e-administration est un instrument de réforme ;
- Permet de diminuer les coûts de gestion pour le contribuable et pour l'administration ;
- Permet de travailler plus efficacement, en termes de rapidité et délais de traitement des dossiers ;

(2) Henri OBERDORFF, « L'administration électronique ou l'e-administration », In: *Recherches et Prévisions*, n°86, 2006, P 14.
(1) Fausto ROTELLI, « La communication publique entre réforme et modernisation », ENA 2006.

- Simplification des formalités et amélioration de la qualité des services ;
- Niveau de sécurité optimal. (cloud computing) ;
- Peut aider à instaurer la confiance entre l'administration et les contribuables ;
- Encourage le partage d'information entre administrations concernées par la lutte contre la fraude fiscale ;
- Amélioration des programmes de contrôle et de recouvrement ;
- Meilleure accessibilité des services de l'administration fiscale aux contribuables, vu les distances géographiques ;
- Allégement des procédures bureaucratiques pour les acteurs économiques ;
- Création du climat favorable pour les investissements étrangers ;
- Enfin, la contribution à lutte contre la fraude fiscale.

D'un autre côté, Il y a pourtant des limites à la « révolution digitale » :

- La première est la fameuse « fracture numérique ». En effet le non-usage d'une technologie fut longtemps perçu comme un déficit d'adaptation à l'offre de la part des destinataires, déficit le plus souvent imputé à l'âge élevé, au déficit de formation, aux faibles moyens économiques et culturels des populations marginalisées. ⁽¹⁾ par conséquent, tout le monde n'est pas forcément équipé d'outils informatiques. Les niveaux d'accès aux technologies de l'information et de la communication (TIC) et à Internet peuvent sensiblement varier selon la population. La fracture numérique reste persistante : plus de 60 % des Algérien ne sont pas connectés. ⁽²⁾ Les promesses annoncées par la communication de l'administration électronique sont réelles mais demandent un temps d'adaptation non seulement à l'administration mais aussi aux citoyens. En règle générale, les niveaux d'accès les plus bas correspondent aux personnes les plus défavorisées, alors que celles-ci ont un besoin élevé d'interaction avec l'administration. La diminution de la fracture numérique dans la société est donc un

(1) Daniel THIERRY, « Les Visio-guichets de service public, une technologie interactive pour évincer les ayant-droits ? », 2016, in <http://pyramides.revues.org/997>

(2) Source ARTP (L'Autorité de régulation de la Poste et des Télécommunication).

facteur permettant d'accroître le nombre d'utilisateurs et de donner un potentiel plus fort à la réussite du projet de la e-administration d'un gouvernement ;

- Le problème de la maîtrise de la technologie des systèmes informatiques qui signifie avant tout « *La Souveraineté* », alors que l'évolution et le monopole de ces systèmes sont contrôlés par les fournisseurs informatiques étrangers. Les pertitions d'interopérabilité peuvent ainsi accroître les risques de dépendance technologique, où les données personnelles contenues dans les systèmes d'information et gérées par l'administration, constituent un *patrimoine important*. Il est du devoir d'une administration de non seulement garantir la qualité du service mais aussi la sécurité et la protection de ce patrimoine ;
- L'enjeu de la formation permanente des agents au sein de l'administration représente un défi majeur, pour s'adapter aux profondes mutations des TIC qui progressent à une vitesse affolante. La maîtrise des technologies nouvelles passe nécessairement par une plus grande valorisation des ressources humaines. La formation continue constitue donc un outil important de modernisation et d'adaptation des services de l'administration électronique ;
- Il y a aussi le risque d'une vision techniciste, l'outil devenant sa propre finalité. L'outil est neutre : c'est son usage qui peut en faire la meilleure ou la pire des choses ;
- Ainsi, il y a des risques réels d'atteinte aux libertés individuelles : l'interconnexion totale des fichiers nécessite qu'un débat soit mis en place. La décision politique doit permettre de maximiser les effets positifs. Nous sommes au milieu d'un processus dont personne ne connaît le terme. Il s'agit d'une révolution qui va au-delà de l'outil technique qui la sous-tend.⁽¹⁾
- Enjeux juridiques des téléprocédures, Le recours de l'administration aux TIC doit s'effectuer dans le respect des principes du droit public qui gouvernent le fonctionnement de l'administration, la prise de décision et l'ensemble de ses relations avec les administrés. D'autre part, le développement des téléprocédures nécessite

(1) Fausto ROTELLI, « *La communication publique entre réforme et modernisation* », ENA 2006.

l'adaptation du droit aux nouvelles technologies de l'information afin de créer un environnement juridique complet et cohérent. ⁽¹⁾

3.3. Les principaux défis de l'administration électronique.

La fraude fiscale se nourrit du manque de transparence et de coopération des administrations. Quelques réflexions d'ordre général s'imposent afin de présenter un nombre de défis communs de l'administration électronique, à qui tous les États, engagés dans la modernisation devront trouver une réponse. La mise en réseau de l'État, le développement de l'usage des nouvelles technologies à tous les niveaux des administrations, provoque un certain nombre de mutations qui touchent les structures même du service public. On peut identifier particulièrement trois conséquences majeures : des changements dans l'environnement technologique, économique et juridique dans lequel s'inscrit l'action administrative.

Mettre en place un tel service, parvenir à une meilleure administration grâce à l'administration électronique, nécessite une bonne infrastructure technique et une vision qui part des besoins du client en ce qui concerne la vitesse, la transparence, l'efficacité et l'accès. Il faut protéger les données de la sphère de la vie privée. Une telle administration électronique suppose également une approche intégrée pour que le citoyen ne se perde pas dans un labyrinthe qui l'empêcherait d'accéder aux services auxquels il a droit. ⁽²⁾

Les enjeux de l'administration électronique sont donc immenses, et il n'est pas exagéré de parler de bouleversement. Celui-ci s'inscrit dans le changement de société auquel renvoie plus largement l'entrée dans l'ère numérique : que ce soit les conditions de travail, les relations internationales avec la « mondialisation », l'accès à l'information ou les politiques économiques ou culturelles, le couple internet-TIC induit des évolutions que personne ne maîtrise et dont personne ne peut prévoir de façon certaine les effets à quinze ou vingt ans. ⁽³⁾

L'environnement technologique a évolué de manière significative : les applications qui exigeaient peu le recours à des grands systèmes peuvent désormais tourner sur de simples micro-ordinateurs. Le traitement de sécurité ne s'appuie plus nécessairement sur le réseau lui-même, mais il peut reposer, de plus en plus, sur des solutions complémentaires, voire alternatives, comme les cartes à puce ou la cryptologie. De nouvelles solutions logicielles,

(1) Petr KORZUN, *Op.cit.*, P 23.

(2) OCDE, « *Études sur l'Administration Électronique évaluations et propositions d'action* ». OCDE, 2008, P 03.

(3) ENA, « *L'administration électronique* », *Revue française d'administration publique*, 2004/2 (no110). P 224.

parfois inattendues, apparaissent (par exemple, le cas des logiciels dits « libres », au sens où ils excluent toute logique de propriété et peuvent ainsi limiter les risques de dépendance technologique) ⁽¹⁾

Une autre difficulté est qu'il faut que l'administration soit capable de s'adapter à cette demande de services. Or, la logique de service est exigeante : elle demande temps et adaptation. Les guichets uniques fonctionnent sur une logique horizontale. Mais derrière cette porte unique, l'administration est encore organisée de façon très verticale. ⁽²⁾

La complication de réconcilier la culture administrative « traditionnelle » et celle, proposée par la réforme, basée sur la numérisation des données et les cadres bien formés dans le domaine de la TIC ; l'enjeu économique derrière la mise en œuvre de l'administration électronique qui contribue à la meilleure efficacité par le moins de personnel.

La déshumanisation potentielle des relations administration-usagers peut constituer un autre défi à relever. Pendant de nombreuses années, les administrations ont veillé à améliorer le fonctionnement des guichets – points de contact physique entre les administrations et les usagers – pour humaniser leurs relations avec les usagers. La personnalisation de ces dernières a donc été renforcée. Parée de toutes les vertus et de toutes les qualités, l'introduction de l'administration électronique risque, si on n'en prend pas toute la mesure, de déshumaniser ces relations. Une autre forme d'exclusion peut alors être alimentée. Le dialogue « machine-machine » ne doit pas remplacer le dialogue entre des personnes. Par ailleurs, l'administration électronique ne doit pas être seulement abordée sous l'angle de gain de productivité en termes d'économie de personnel. Il est vrai que de nouveaux rapports complémentaires des relations numériques se mettent en place, notamment par la voie de communications téléphoniques. ⁽³⁾

Par ailleurs, la « dimension humaine » des relations usagers-administration devant, en tout état de cause, être préservée, l'administration électronique doit donc s'accompagner d'un effort véritable pour, tout à la fois, favoriser une meilleure compréhension des formalités par les usagers en leur fournissant, sur tous supports disponibles et en langage clair, les moyens de déterminer eux-mêmes l'étendue de leurs droits et obligations, et réduire ainsi le nombre d'informations et de pièces justificatives à produire. ⁽⁴⁾

(1) Petr KORZUN, *Op.cit.*, P 09.

(2) Fausto ROTELLI, *op.cit.*, p 16.

(3) Henri OBERDORFF, « L'administration électronique ou l'e-administration », In: *Recherches et Prévisions*, n°86, 2006, P 14.

(4) ENA, « L'administration électronique », *Op.cit.*, P 224.

Cependant, la loi doit s'adapter aux évolutions technologiques et intégrer le développement de la télématique, de la carte à mémoire, des sites Internet et de l'administration électronique. Donc la réussite dépend largement de la mise en place par les pouvoirs publics d'un cadre juridique approprié. L'introduction et l'utilisation des services d'administration électronique demeureront minimales en l'absence d'équivalence juridique entre les processus numériques et les processus reposant sur des documents papier. Les pays sont conscients de la nécessité d'un tel cadre pour que les transactions électroniques soient effectives, tant dans le domaine de l'administration que du commerce électronique, et ont pris des mesures à cet effet. Par exemple, la reconnaissance juridique des signatures numériques est nécessaire à la communication de formulaires électroniques contenant des données personnelles ou financières sensibles.

Toutefois, il ne faut pas oublier que certaines personnes sont encore peu concernées par les nouvelles technologies. Soit parce qu'elles n'ont pas les moyens pour s'équiper ou encore tout simplement parce que l'accès, malgré les améliorations dues notamment à la loi « *pour l'égalité des droits et des chances* » qui impose des obligations pour l'accessibilité des handicapés aux nouvelles technologies, leur est impossible. Cela impose que l'administration électronique ne soit qu'un « canal » de gestion des services publics. De plus certaines procédures n'ont aucune vocation à être dématérialisées.

Mais la grande inquiétude pour l'administration est la protection renforcée des données personnelles et de la vie privée et la sécurité de l'information, sans entraver pour autant la nécessaire interconnexion de ces systèmes avec les réseaux publics, qui est un défi majeur. L'administration électronique doit pouvoir s'appuyer sur la sécurité des informations échangées par voie électronique et la fiabilité des systèmes, des services ou des données. Une administration électronique exige de s'assurer régulièrement de la fiabilité des informations diffusées ou reçues, afin d'éviter les risques de désinformation ou de falsification électronique d'information. Le déploiement des téléservices, la mise en place d'un compte administratif personnalisé vont donner lieu à des flux de données personnelles. Il faudra donc garantir, notamment pour les plus sensibles ou les plus confidentielles d'entre elles, que seule la personne (ou le foyer) peut y accéder et réaliser ses démarches. Il faudra aussi codifier, sécuriser les modes d'accès, repenser les systèmes d'identification et d'authentification. Il faudra arbitrer

entre la facilité d'emploi, l'ergonomie des modes d'identification et leur niveau de sécurisation.⁽¹⁾

Quand on parle des principes de base de la protection des données personnelles, il s'agit essentiellement des principes suivants :

- ✓ Le principe de finalité (les données se rapportant à une personne ne peuvent être utilisées sans son consentement, pour une finalité autre que celle qui a justifié leur collecte) ;
- ✓ Le principe de proportionnalité (on ne peut exiger de la personne, sur le compte dont laquelle on collecte des informations, des données non nécessaires à la prestation pour laquelle ces données sont collectées ; on ne peut conserver des données sous une forme identifiante, au-delà de la période pour laquelle ces données sont nécessaires à la réalisation de la finalité poursuivie) ;
- ✓ Le principe de loyauté (on n'effectue pas de collecte ni de traitement à l'insu de la personne et la personne en est informée) ;
- ✓ Les principes d'exactitude, de mise à jour des données et de sécurité des traitements ;
- ✓ Les droits, reconnus aux personnes concernées, d'accès et de rectification des données les concernant, d'opposition à l'usage de leurs données à des fins de prospection et, pour des motifs légitimes, à tout traitement de ses données ;
- ✓ Des voies de recours, notamment auprès d'une autorité indépendante, et des sanctions, en cas de non-respect de ces principes.⁽²⁾

§.4. La Télédéclaration

Les Téléprocédures administratives sont le fer de lance de la modernisation de l'État, dont les techniques de télédéclaration d'impôts. La déclaration des revenus en ligne ou télédéclaration d'impôt est un système s'inscrivant dans une démarche globale de simplification

(1) Pierre TRUCHE - Jean-Paul FAUGÈRE Patrice FLICHY, « Administration électronique et protection des données personnelles », *La Documentation française*, Paris, 2002, P 14.

(2) Petr KORZUN, *Op.cit.*, P 18.

administrative, avec ses avantages et ses inconvénients. Ainsi, La mise en place de systèmes d'information s'appuyant sur des technologies récentes permet de remettre à plat les procédures administratives, "très souvent héritées du passé".

La dématérialisation permettrait un gain de temps et d'argent et une rationalisation du système dont la mise en place de la télédéclaration de revenu par internet va amener l'administration fiscale à ne plus exiger que les pièces justificatives soient jointes à la déclaration de revenu. Chaque mission, chaque procédure va ainsi être l'objet d'une remise à plat et d'une rationalisation à l'occasion de la mise en œuvre de l'administration électronique.

Dans la plupart des cas, elles passent par des transmissions (généralement par des intermédiaires agréés), effectuées sur réseaux dédiés. L'objectif est de suppression les échanges de documents « papier » entre l'administration fiscale et sa "clientèle".

4.1. Définition

La télédéclaration d'impôt est une procédure permettant de déclarer ses impôts sans passer par un formulaire papier. La Télédéclaration est de nature technique et suppose que les procédures administratives traditionnelles soient purement et simplement transposées depuis le papier jusqu'au disque dur et aux disquettes des serveurs et ordinateurs.

Une télédéclaration n'est pas une procédure administrative faite à base d'un document de papier qui aurait été scanné, puis numérisé et transmis par fil ou satellite en remplacement d'une transmission postale classique. Une télédéclaration est, à toutes les étapes de la vie de la procédure elle-même un cheminement virtuel d'une information virtuelle, qui reste sous une forme numérique à toutes les étapes de l'échange.

Cette Télédéclaration est désormais sécurisée grâce à la délivrance gratuite par l'administration, après identification et choix d'un mot de passe par le contribuable, d'un certificat électronique personnalisé et réutilisable, permettant le cryptage des informations transmises et la signature électronique de la télédéclaration. ⁽¹⁾ Les données de bases ou les informations contenues dans la télédéclaration sont réutilisables sans saisie nouvelle, stockables facilement et durablement, faciles à retrouver car les moteurs de recherche sont désormais des outils banalisés et simples d'usage. ⁽²⁾

(1) Petr KORZUN, *Op.cit.*, P 19.

(2) Georges CHATILLON, « Les nouvelles procédures administratives de l'État », Maître de Conférences à l'Université Paris-I, in <http://www.univ-paris1.fr/>.

4.2. Modalités de la Télédéclaration

La télédéclaration se décline selon quatre modalités. Elle permet :

- 1) D'obtenir les formulaires en ligne : l'utilisateur peut afficher le formulaire sur son poste de travail et l'imprimer, mais il doit le remplir à l'écran ; ou
- 2) De remplir les formulaires à l'écran : l'utilisateur peut remplir son formulaire au clavier, il est ensuite imprimé et doit être adressé à l'administration par voie postale ; ou,
- 3) D'échanger des formulaires informatisés : l'utilisateur remplit son formulaire au clavier, puis un message est généré au format EDIFACT ⁽¹⁾ et adressé par le réseau à l'administration destinataire ; enfin,
- 4) Les formulaires sont "édifactés" en totalité.

Les nouvelles technologies de l'information et de la communication font gagner du temps, et donc de l'argent ; mais surtout, les télé-déclarations obligent l'administration à repenser les procédures, à repenser les circuits, l'organisation du travail et donc, à se moderniser.

Les télé-déclarations ne peuvent être le fer de lance de la modernisation de l'administration fiscale qu'à ces conditions :

- ✓ Il faut d'abord constituer un réseau reliant l'ensemble des services des impôts centrales, régionales, et locales ;
- ✓ Il faut que ce réseau soit ouvert et fiable afin que chaque contribuable puisse se connecter à sa convenance ;
- ✓ Instaurer la culture de déclaration en ligne via internet, par le biais des publicités, des fascicules et brochures, des séminaires et des journées de sensibilisation ; ⁽²⁾
- ✓ Adapter le jargon juridique par la mise en place d'une plate-forme commune s'agissant du cadre juridique et réglementaire de l'administration électronique en général, et la télédéclaration en particulier, son développement, sa mise en œuvre et son utilisation.

(1) *Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport, qui est une norme des Nations unies décrivant des modalités techniques pour l'échange de données informatisé (EDI) dans différents secteurs industriels.*

(2) *L'administration fiscale peut commencer par les grandes entreprises, et par la suite, les autres contribuables.*

4.3. Atouts de la Télédéclaration

La démultiplication des télé-déclarations crée, à la longue, de véritables services publics virtuels dotés de caractéristiques appropriées, avec un portail, sorte de guichet unique virtuel et des bases de données interministérielles croisées, mais aussi, derrière le portail, des travaux effectués en réseau par des fonctionnaires.

L'usage, grâce aux réseaux, de signes numériques informatisés, plutôt que de signes inscrits sur du papier, place l'internaute-usager dans un confort relatif. Les télé-déclarations permettent de traiter avec l'administration sans se soucier des heures ouvrables, des durées de déplacement jusqu'aux services et d'attente aux guichets, ni de la localisation géographique des bureaux.

En outre, la télédéclaration est interactive, et source de concertation, le contribuable instruit son dossier en ligne et l'agent le contrôle presque corrélativement. Elle responsabilise l'employé administratif qui saisit plus facilement la globalité de la procédure, et le contribuable qui pourra, demain, à partir de chez lui, devenir un acteur du processus, où il existe :

- ✓ Une simplification du renseignement des formulaires à travers le pré remplissage des champs et l'assistance pour les calculs ;
- ✓ Une Amélioration de la qualité de service ;
- ✓ Une dispense des déplacements et des attentes au niveau des guichets ;
- ✓ Une Réduction des erreurs de saisie et les contentieux en découlant ;
- ✓ Une Instauration de plus de transparence grâce à l'accès du redevable à son dossier en ligne ;
- ✓ Un Service disponible 7j/7 et 24h/24 ;
- ✓ Un Archivage des dépôts du contribuable en ligne ⁽¹⁾ ;
- ✓ Un gain de temps et le gain financier.

(1) Service des Impôts en Ligne – SIMPL, « Guide d'Inscription, de Télédéclaration et de Télépaiement ». DGI Maroc, juillet 2015.

En outre, ce processus aide l'administration fiscale à s'améliorer pour un rendement très significatif, en diminuant la paperasserie, réduisant le temps et le développement de ses infrastructures numériques.

4.4. Obstacles de la Télédéclaration

Le système fiscal Algérien étant d'une grande complexité, due à une grande variété de sources de revenus, ainsi qu'à un grand nombre de régimes d'imposition différents, beaucoup de ces revenus n'étant pas connus du fisc et devant donner lieu à une déclaration spécifique, cela explique le peu d'engouement pour la télédéclaration,

Une autre explication étant que, peut de foyers sont équipés d'ordinateurs et de liaisons internet, encore faut-il moduler cette proportion en considérant que tout le monde n'est pas, loin s'en faut, à égalité de connaissances et d'habileté quant aux manipulations à effectuer (création d'un compte, accréditation, attribution d'un certificat d'accès à ce compte,...) pour parvenir ne serait-ce qu'à la page d'accueil de remplissage de la télédéclaration.

Encore faut-il y ajouter l'appréhension, bien légitime, que peuvent avoir bien des contribuables, craignant une erreur de saisie en ligne dont ils ne s'apercevraient pas tout de suite, par exemple, voire même après validation.

La prudence exige que les réseaux, les données et les échanges de données entre l'administration et les usagers, soit sécurisée. Ces conditions d'emploi des télé-déclarations ne peuvent être réalisées dans le cadre classique de l'administration. Les nouvelles procédures administratives de l'État numérique de la société de l'information renouvellent l'État plutôt qu'elles le modernisent. Il ne s'agit pas d'une logique de changement dans la continuité mais d'une logique de rupture avec les habitudes et de refondation de l'État. ⁽¹⁾

En somme, la télédéclaration reste inconnue par beaucoup de contribuables puisqu'ils ne savent pas utiliser les NTIC d'une part ou qu'ils ne fassent pas confiance en se moyen développé.

(1) Georges CHATILLON, « Les nouvelles procédures administratives de l'État », Maître de Conférences à l'Université Paris-I, in <http://www.univ-paris1.fr/>.

§.5. *Le télépaiement*

Le télépaiement est déjà une réalité dans les nombreux pays qui ont choisi d'externaliser le recouvrement spontané auprès du secteur bancaire.

5.1. Définition

Le télépaiement désigne un mode de paiement effectué par voie électronique en ligne sans carte bancaire. Dans le cas de paiement des impôts, le télépaiement permet d'effectuer un paiement entre deux entités (contribuable et administration fiscale), sans que les deux contractants ne soient face à face. Pour utiliser le télépaiement, le contribuable donne l'ordre de paiement par internet. C'est un paiement à distance, réalisé par le biais d'un procédé télématique ou téléphonique, généralement par internet. Le contribuable doit disposer d'un micro-ordinateur relié à l'Internet et de logiciels adaptés (navigateur Internet)

5.2. Modalités de Télépaiement

- 1) Le prélèvement automatique : c'est un moyen de paiement automatisé, adapté aux règlements récurrents, dispensant le débiteur de l'envoi d'un titre de paiement lors de chaque règlement. Chaque prélèvement comporte une date de prélèvement, ou une date d'échéance, identique ou postérieure à celle de l'exigibilité de la créance. La procédure de prélèvement est composée de deux étapes : l'établissement par l'affilié de l'ordre de prélèvement et la génération par le créancier de l'avis de prélèvement.
- 2) Le télépaiement : c'est le second moyen de télépaiement offert par le portail du créancier. Il permet le règlement de services à distance par des moyens électroniques (Ordinateur et Internet). Ce mode de paiement contribue ainsi à diminuer l'envoi de chèques puisqu'il dématérialise l'opération de règlement. Ce mode de paiement intéresse les affiliés qui ne souhaitent pas utiliser l'autorisation de prélèvement en raison de l'accord tacite sur le montant débité qu'elle implique. À la différence du prélèvement automatique basé sur un accord tacite, le télépaiement exige un accord explicite du débiteur "affilié".

5.3. Atouts de Télépaiement

L'adoption du télépaiement avec ces deux variantes : le prélèvement automatique et le télépaiement, permet de :

- 1) Mettre fin aux tâches répétitives, aux documents multiples et aux recopies fastidieuses ;
- 2) Valider les avis de télé-règlement ou mettre à jour l'ordre de prélèvement ;
- 3) Suivre l'activité du télépaiement ;
- 4) Suivre l'opération de paiement dans son système informatique et de mettre à jour le compte d'impôt du contribuable ;
- 5) Restituer le paiement en cas d'erreur ;
- 6) Avertissement et signalisation des erreurs ;
- 7) Gain de temps et le gain financier ;
- 8) Consultation de l'historique des dépôts ;
- 9) Calculs des totaux.

5.4. Obstacles de Télépaiement

Les évolutions technologiques dans le domaine de NTIC ont des limites :

- 1) Problème accru de la sécurité des paiements en ligne ;
- 2) La fraude à la carte de crédit ;
- 3) Le vol d'identité ;
- 4) La diffusion des informations personnelles ;
- 5) Les logiciels espions.

CONCLUSION :

La plupart des responsables interrogés (80 %), sont convaincu que la modernisation de l'administration fiscale est la locomotive pour déceler les éventuelles fraudes et dissuader toute tentative de manœuvres frauduleuses. Ils réclament par la suite, que c'est une nécessité de premier rang, et que les autorités sont en retard flagrant pour la mise en œuvre de cette modernisation. En outre, la dématérialisation des procédures de déclaration et de paiement sont les recommandations avancées pour cette dernière question pour simplifier les transactions et assouplir les procédures fiscales. ⁽¹⁾

Malgré les processus de réforme engagés, reste un décalage entre le discours et la réalité. Ces politiques de réforme n'en sont qu'à leurs premiers résultats. Subsiste le problème de base qui caractérise le garant de l'intérêt général : l'État reste le grand pédagogue en matière de vie sociale. Il demeure le grand décideur, le grand communicant. La mise en place et la modernisation de l'administration fiscale intégrée, comprend la réforme de l'organisation des lignes fonctionnelles ainsi que l'harmonisation et la simplification des procédures fiscales, des pratiques et des systèmes informatiques afin de tirer un profit maximum de la synergie.

La modernisation, comme toute activité de conduite du changement, achoppe s'il n'y a pas conscience de l'existence d'un problème. En fait, de façon implicite, les fonctionnaires (mais ceci est aussi vrai dans les organisations privées) ne sont pas convaincus qu'il y ait réellement un problème parce qu'ils se sentent dévoués et que leur travail est bien fait ⁽²⁾. La modernisation leur apparaît alors comme un simple exercice d'économies budgétaires. Pour être crédible elle suppose à la fois plus de force (« vous ne vous renseignez pas réellement sur les attentes des usagers ») et plus de calme (« en disant cela, nous ne vous critiquons pas mais reconnaissons que toute action est perfectible »).

À cet effet, dans les entreprises privées comme dans les organisations publiques, de nouvelles techniques managériales d'évaluation comparative, désignées sous le nom de « *Benchmarking* » prolifèrent depuis plusieurs années. Assises tantôt sur des batteries d'indicateurs standardisés, tantôt sur des approches plus qualitatives, les méthodes du *Benchmarking* se définissent avant tout par leur finalité, qui est d'améliorer la performance

(1) L'analyse de la dernière question du questionnaire citée en annexe.

(2) Philippe. D'IRIBAME, « La logique de l'honneur », Paris, Seuil, 1974.

des organisations concernées en s'inspirant des « bonnes pratiques » des partenaires ou concurrents.

Le Benchmarking appliqué dans les administrations devrait être considéré comme un élément d'une nouvelle culture de la performance. La plupart des pays prennent avant tout comme référence le secteur privé car il semble offrir les normes les plus stimulantes et une plus grande crédibilité auprès de l'opinion. De nos jours, la nécessité d'une analyse comparative internationale est favorisée par plusieurs facteurs :

- ✓ La mondialisation et l'interdépendance croissante (questions financières, environnement, communications, ...)
- ✓ L'absence de points de comparaison nationaux ;
- ✓ Le désir d'élargir le débat et la réflexion. ⁽¹⁾

Cependant, la confiance des usagers vis-à-vis de l'administration conditionne très largement l'essor de l'administration électronique. Elle dépend de la capacité des administrations à restituer aux usagers l'information qu'elle détient sur eux. Les formulaires (imprimés ou numériques) pré-remplis vont dans ce sens : l'utilisateur peut vérifier la pertinence de ce qu'une administration sait sur lui. L'administration pourrait aussi, à partir de la connaissance qu'elle a des situations personnelles, informer les usagers sur les droits qu'ils peuvent exercer.

À cet effet, l'organisation projetée doit nécessairement être axée sur un système d'information en adéquation avec les besoins d'une gestion moderne des services fiscaux. Les actions à mener dans ce sens permettront de mieux répondre aux attentes des contribuables par l'amélioration des services rendus, de recenser et de maîtriser les gisements fiscaux, d'assurer la collecte et la centralisation de l'information provenant des différentes bases de données et d'alléger les tâches matérielles des agents en vue de leur permettre de se consacrer aux tâches plus nobles et à haut rendement. ⁽²⁾

(1) Emilio PITARELLI and Eric MONNIER, « Benchmarking : the missing link between evaluation and management ? », p 07 in <http://grandsorganismes.gouv.qc.ca/fileadmin/Fichiers/Veilles>.

(2) Ouarda HADERBACHE, « L'IBS et la pression fiscale en Algérie », IEDF, 2006.

CONCLUSION

GÉNÉRALE

CONCLUSION GÉNÉRALE :

« Drucker citait trois choses que l'homme, même sans le désirer, doit subir : la mort, les impôts et le changement ».

La recherche d'une politique adéquate en matière de dissuasion de la fraude fiscale soulève à la fois des questions de droit fiscal et des problèmes d'architecture organisationnelle de l'administration fiscale.

Conscients de cet état des choses, les chercheurs se sont impliqués dans la perspective managériale pour mettre au monde du management une variété de théories et d'approches organisationnelles et économiques. En effet, ces différentes approches ont bien servi et servent encore le domaine du changement organisationnel et celui de la gestion stratégique des entreprises.

Si le changement organisationnel prend généralement la forme d'un changement stratégique, structurel, culturel ou technologique, celui de l'administration publique prend la même forme sous une terminologie ou un langage spécifique à l'administration publique : les réformes administratives. On parle actuellement de la modernisation, du renouvellement ou de la rénovation de l'administration publique pour caractériser les réformes des années 90. ⁽¹⁾

Une bonne administration fiscale est considérée comme une facette de bonne gouvernance, dévoilant ainsi l'engagement et l'orientation d'un État vers une économie encadrée et fonctionnelle, qui répond aux exigences du climat des affaires, en l'occurrence, l'attrait des IDE.

Cependant, Les conditions de bon fonctionnement d'un système fiscal basé sur le consentement volontaire à l'impôt sont exigeantes. Elles impliquent un effort permanent de simplification de la législation et des procédures, des programmes efficaces et bien ciblés en matière d'éducation et de services aux contribuables, des systèmes de traitement automatique des déclarations et des paiements (y compris la relance immédiate et systématique des défaillants), un dispositif de contrôle fiscal basé sur la gestion du risque, et des procédures d'appel équitables et efficaces.

(1) Hayat BEN SAID, « Gestion du changement dans l'administration publique en vue de sa modernisation », école des hautes études commerciales affiliée à l'université de Montréal, avril 2000.

Malheureusement, la plupart de ces conditions restent sans appel. L'exemple pour cela, l'outil informatique est devenu presque obsolète faute de l'utilisation de l'internet et les réseaux intranet dans nos administrations fiscales Algérienne. Au-delà, le problème fondamental est l'incompatibilité des architectures informatiques, qui ne permet pas une circulation fluide de l'information, problème renforcé par l'âge désormais avancé et par la lourdeur des principales applications, qui ignorent entièrement les procédures.

Malgré des initiatives nombreuses depuis une dizaine d'années, l'apport de l'informatique reste très loin des espérances de la plupart des administrations fiscales des pays en développement. Ces déficiences contribuent aux faiblesses constatées en matière de services aux contribuables. Elle explique également le recours encore insuffisant aux méthodes basées sur la gestion du risque et, pour une certaine part, les mauvaises performances en matière de surveillance du comportement fiscal et de contrôle. Dans plusieurs pays, ces difficultés sont à l'origine de mauvaises pratiques qui ont souvent des conséquences néfastes sur le bon fonctionnement du système fiscal et de son administration ⁽¹⁾

« Dans la majorité des cas - que nous estimons à 70% -, le réel problème ne venait pas d'une mauvaise stratégie, mais d'une mauvaise exécution ». ⁽²⁾

D'autre part, une réflexion de fond sur l'impôt dans la société contemporaine devient d'autant plus urgente que les transformations du système économique et financier international sous l'influence des nouvelles technologies, apparaissent véritablement susceptibles à terme de bouleverser *de facto* les structures existantes des systèmes fiscaux. La mondialisation des échanges, les délocalisations - relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie et le commerce électronique, la prolifération des industries de services, l'espace restreint que forme désormais la planète du fait des nouveaux moyens de communication, l'instabilité croissante des circuits économiques et financiers, sont autant d'éléments de nature à provoquer des transformations essentielles de la matière imposable. ⁽³⁾

La globalisation des échanges et la mobilité de la matière imposable qui en découle ne sont pas non plus sans avoir eu un rôle sur ce terrain. La mobilité des revenus et des capitaux

(1) Jean-Paul BODIN, « Modernisation de l'administration fiscale dans les pays en développement : impact de la TVA », *Revue d'économie du développement* 2012/3 (Vol. 20), 2012.

(2) Ram CHARAN and Geoffrey COLVIN, « Why CEO's Fail », *Revu Fortune*, 21 juin 1999.

(3) Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et transformations de l'alliance citoyen-contribuable », *l'Université Paris Panthéon-Sorbonne, Article*, p 17.

pose un problème bien connu, celui de l'affaiblissement qui s'ensuit en terme de produit fiscal et qui résulte du phénomène des délocalisations. Cette difficulté qui a amené les États à mettre en œuvre des politiques aussi bien de lutte contre la fraude et l'évasion que de baisse de la pression fiscale les a conduit à des comportements de concurrence et de recherche de compétitivité en vue d'attirer ou de retenir la matière imposable sur leur territoire. ⁽¹⁾

Pour cela, la Direction doit avoir la volonté et l'ambition progressive de prendre l'initiative de s'ouvrir vers l'extérieur, d'améliorer un certain nombre de points dans son organisme et de faire une avancée significative dans ses performances, en d'autre terme, elle doit accepter le changement. Une stratégie de collaboration très poussée et une confiance réciproque dans une relation gagnant/gagnant entre les partenaires qui se lanceront dans l'exercice sont indispensables. La sensibilisation, la conviction et la motivation des participants sont aussi des éléments essentiels.

Pour y parvenir, la vision et la volonté politique est la pierre angulaire pour guider un tel changement « radical ». Cette volonté s'opère sur deux aspects :

- ✓ **Leadership et engagement** : Leadership et engagement, aux niveaux politique et administratif, sont essentiels pour gérer le changement. Il faut des responsables engagés pour faire face aux changements perturbateurs, persévérer lorsque les avantages tardent à venir, réagir lorsque la situation tourne mal et élaborer une stratégie et des programmes pour l'avenir ;
- ✓ **Intégration** : La e-administration est un moyen et non une fin en soi. Elle doit être intégrée dans les objectifs plus larges d'action et de fourniture de services, dans les processus plus vastes de réforme de la gestion publique et dans les activités plus étendues de la société de l'information. ⁽²⁾

Toutefois, les pouvoirs publics subissent aujourd'hui une pression en faveur de changements plus profonds pour satisfaire aux exigences de la société contemporaine. Le souci de l'efficience cède la place aux enjeux liés à la gouvernance, à la stratégie, à la gestion du risque, à la capacité de faire face au changement, à l'action concertée et à la nécessité de cerner la répercussion des mesures publiques sur la collectivité. Pour répondre à ces défis, les pays qui

(1) Michel BOUVIER, *op.cit.*, p 18.

(2) Christine AÏDONIDIS, Giorgio PAULETTO, *Op.cit.*, P 19.

s'engagent dans des réformes doivent disposer d'outils analytiques et empiriques plus efficaces et des stratégies de changement plus élaborées que ceux dont ils ont disposé jusqu'ici. ⁽¹⁾

Cependant, un exercice de Benchmarking est parmi les chemins de changement que je voulais exploiter et qui peut inciter l'administration fiscale de progresser et de se développer. Mais la réalisation de cette étude doit être menée dans le bon sens et ne consiste pas uniquement en la rédaction d'un simple rapport mais en tous les éléments qui interviennent dans la mise en application des résultats de l'enquête. Il faut intervenir au près de cette administration pour lui expliquer les atouts et les avantages qu'en peut tirer de la démarche du Benchmarking, pour lui permettre de s'engager et de se préparer à un éventuel changement, et en l'occurrence, lutter contre des éventuelles fraudes fiscales.

Plus encore, L'électronisation de l'Administration s'inscrit dans la vaste et nécessaire réforme de l'État destinée à adapter nos structures politiques et administratives aux enjeux d'une économie globalisée et fondée sur les connaissances ainsi qu'aux aspirations des populations à une gouvernance plus démocratique. Le recours à Internet et de manière plus générale aux TIC est sans aucun doute un des moyens de mener à bien les mutations nécessaires.

L'enjeu de l'Administration électronique ne se limite pas au développement d'une interface électronique avec le citoyen lui permettant de télécharger des formulaires, accéder à quelques bases de données, voire effectuer quelques procédures simples comme l'envoi de déclarations fiscales. Derrière l'usage des TIC se profile le *reengineering* de l'Administration qui peut profiter de la mise en œuvre de ces technologies pour se réformer. Mais on passe alors d'un simple problème administratif et technique à un problème beaucoup plus vaste celui de la réforme de l'État (et des collectivités territoriales) qui constitue un processus beaucoup plus lourds, longs et coûteux où les questions purement techniques se mêlent à des questions administratives (statuts, formation, déconcentration) et à des questions éminemment politiques (décentralisation et organisation des relations entre composantes de l'administration, régulation des rapports entre administration, élus et citoyens). ⁽²⁾

La e-administration a pour objectif principal d'améliorer l'administration à l'aide des TIC. Il est nécessaire d'avoir une approche intégrée pour fournir des services aux particuliers et aux entreprises. Cette approche intégrée implique une vision commune, une transversalité des

(1) Annie CHEMLA-LAFAY, Céline CHOL, « 25 ans de réforme de la gestion publique dans les pays de l'OCDE », IGPDE, 2006.
(2) Eric BROUSSEAU, « Les trois défis de l'Administration Électronique », Université de Paris X & ISOC France, 11/05/2002.

processus et des données, et des modifications du système administratif concernant notamment des changements organisationnels, la coopération et la collaboration. L'étude de l'OCDE sur l'administration électronique dresse une liste de dix facteurs clés de réussite de sa mise en qui représentent une excellente synthèse et un ensemble de recommandations.

Ces facteurs clés peuvent être regroupés en 4 grandes rubriques :

- Vision et volonté politique ;
- Transversalité et structures communes ;
- Orientation client ;
- Responsabilité et transparence. ⁽¹⁾

Les technologies de l'information permettent ainsi d'imaginer de nouvelles modalités de mise à disposition, sous une forme numérique et donc à moindre coût, des informations utiles au public. Elles offrent en outre la possibilité d'effectuer des démarches administratives à distance, par le biais de téléprocédures, pour s'affranchir de contraintes d'horaires d'ouverture des services publics ou d'éloignement géographique.

De plus, l'usage de technologies de l'information et de la communication et des nouveaux réseaux à l'intérieur de l'administration améliorent l'efficacité du travail et facilitent les échanges d'informations. Ces transformations appellent une réflexion de fond sur la modernisation des méthodes de travail et sur l'organisation. Une politique volontariste de sensibilisation et de formation des agents de l'État est indispensable, pour permettre une utilisation optimale de ces outils, évolution qui devra se faire en concertation avec les organisations syndicales.

L'État peut ainsi être plus transparent et plus efficace pour le citoyen. Cependant, dans un environnement marqué par une circulation accélérée de l'information, l'administration devra veiller, plus encore que par le passé, à la protection des données personnelles et de la vie privée.

(1) Christine AÏDONIDIS, Giorgio PAULETTO, « e-Administration : enjeux et facteurs clés de succès », CTI, Observatoire technologique, 2007.

En recourant largement aux technologies de l'information et de la communication, l'État, acteur majeur de la vie économique, doit, par son exemplarité, jouer un rôle d'entraînement pour accélérer l'entrée de la l'Algérie dans la société de l'information ». ⁽¹⁾

Actuellement, et sous l'exigence de concilier la performance et la politique gouvernementale, l'administration publique est capable de repenser ses objectifs à la lumière des nouvelles logiques apportées par la modernisation. Or, la réussite de cette dernière dépend du processus de sa mise en route (conception et conduite). En effet, beaucoup d'auteurs affirment que la manière de faire face au changement pourrait être à l'origine du succès ou de l'échec de l'organisation.

(1) Georges CHATILLON, « Les nouvelles procédures administratives de l'État », Maître de Conférences à l'Université Paris-I, in <http://www.univ-paris1.fr/>.

LA
BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES & RAPPORTS :

- 1) **Abderraouf YAICH**, « *La théorie fiscale* », édition R.Y, 2002.
- 2) **Ahmed SADOUDI**, « *Réforme fiscale* », Annale IEDF, 1993.
- 3) **Ali BISSAAD**, « *Cours de droit fiscal* », (I.E.D.F) 21^{ème} Promotion, 2002.
- 4) **Ali MABROUK**, « *Les principaux déterminants de la performance des centres d'appels* », cours maitrise en marketing 2009.
- 5) **André BARILARI**, « *Le consentement à l'impôt (Broché)* », éd. Presses de sciences P, 2000.
- 6) **André BARILARI, Robert DRAPÉ**, « *Lexique fiscal* », 02^{ème} Edition, Dalloz, Paris, 1992.
- 7) **André MARGAIRAZ**, « *La fraude fiscale et ses succédanés* », éd. Margairez, Lausanne, 1972.
- 8) **Annie CHEMLA-LAFAY, Céline CHOL**, « *25 ans de réforme de la gestion publique dans les pays de l'OCDE* », IGPDE, 2006.
- 9) **Anton OP DE BEKE**, « *Reformes de l'administration fiscale - Approche FMI* », Club des Investisseurs Français au Mali (CIFAM), 2014.
- 10) **Arthur Cecil PIGOU**, « *The Economics of Welfare* », 3^{ème} éd Transaction Publishers, États-Unis, 2009. (with a new introduction by Nahid ASLANBEIGUI).
- 11) **BAFD, OCDE et PNUD**, « *Perspectives économiques en Afrique 2014* », Edition régionale, 2014.
- 12) **Bernard NAVATTE**, « *La fraude et l'habileté en droit fiscal* », Dalloz, Paris, 1990.
- 13) **Bullen v. WISCONSIN**, 240. U.S. 625, 1916.
- 14) **Charles ROBBEZ-MASSON**, « *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* », éd. LGDJ, 1990.
- 15) **Christian LOUIT**, « *Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités* », Les Cahiers de droit, vol. 24, n° 3, 1983.
- 16) **Claude LÉVI-STRAUSS**, « *Anthropologie structurale* », Paris, Plon, 1958.

BIBLIOGRAPHIE

- 17) **Commission des Relations de Travail**, « Rapport : Le secteur informel illusions et réalités », publication du conseil national économique et social, 24^{ème} Session Plénière, juin 2004.
- 18) **Conseil des impôts**, « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », XX^e rapport au président de la République française.
- 19) **Conseil National Économique Et Social**, « Projet de rapport sur la conjoncture économique et sociale du premier semestre 2000 », 2000.
- 20) **DGI**, « Jumelage : Poursuite du processus d'amélioration des relations de l'administration fiscale avec les contribuables », DZ/09/AA/FI/01, réunion des experts, 2011.
- 21) **DGI** « Mesure de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale », 2011.
- 22) **Didier MARCHÂT**, « Droit fiscal et fiscalité de l'entreprise », édition L'HERMÈS, 1994.
- 23) **Direction Des Relations Publiques Et De La Communication**, « Le Système Fiscal Algérien », DGI, 2016.
- 24) **Edoardo TRAVERSA**, « L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire ». éd. LARCIER, 2010.
- 25) **Emmanuel DISLE & Jacques SARAF**, « Droit Fiscal », éd. Paris, 2004.
- 26) **Emmanuel KORNPORST & Jean SCHMIDT**, « La notion de bonne foi, application au droit fiscal français », LGDJ, 1980.
- 27) **Erhard FRIEDBERG, Michel CROZIER**, « L'acteur et le système », éd Le SEUIL, 1981.
- 28) **Firmin OULES**, « La mystification des problèmes économique et fiscaux », éd. BRUYLANT, 1978.
- 29) **Fond Monétaire International**, « Algérie consultations de 2016 au titre de l'article IV — Communiqué de presse », Rapport du FMI 16/127, Mai 2016.
- 30) **Francis LEFEBVRE**, « MEMENTO », édition FRAICIS LEFEBVRE, 2000.
- 31) **François CORNUT-GENTILLE**, « Modernisation de l'État, qualité des services publics et indicateurs », rapport, Mars 2010.
- 32) **Françoise WAINTRAP et Céline CHOL**, « Moderniser la gestion publique : Réussir le changement en France », Les Cahiers de la fonction publique, n°227, Berger Levrault, octobre 2003.

BIBLIOGRAPHIE

- 33) **Gaston JEZE**, « *Cours de finances publiques* », 1931.
- 34) **Georges EGRET**, « *La TVA* », Coll. « *Que sais-je ?* ». 1996
- 35) **Gilbert TIXIER & Guy GEST**, « *Le droit fiscal* », LGDJ, 1976.
- 36) **Gilbert ORSONI**, « *L'interventionnisme fiscal* », PUF, Paris, 1995.
- 37) **Guillaume BAZIN**, « *Les administrations fiscales : une efficacité en question* », éd Le SEUIL, 2014.
- 38) **Habib AYADI**, « *Droit fiscal* », 1989, Tunis.
- 39) **Hamid HAMIDI**, « *Cours de fiscalité de l'entreprise* », Faculté de droit et des sciences politiques Université Badji Mokhtar, Annaba (Algérie), 2012.
- 40) **Hubert BROCHIER, Pierre LLAU, Charles-Albert MICHALET**, « *Économie financière* » édition 1975.
- 41) **IBN KHALDOUN**, « *La Moukaddima* », Chapitre 36.
- 42) **Institut de l'Entreprise**, « *Propositions pour une réforme du contrôle fiscal* », Mai 2006.
- 43) **Institut supérieur de gestion et de planification-Lido- Borj El Kifan-**, « *La réforme fiscale* », ALGER, 1992.
- 44) **Jacques BUISSON**, « *La sécurité fiscale* », éd L'HARMATTAN, 2011.
- 45) **Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU**, « *Procédures fiscales* », Dalloz. 3^{ème} éd., 2004.
- 46) **Jean-Claude MARTINEZ**, « *La fraude fiscale* », Coll. « *Que sais-je ?* », 1990.
- 47) **Jean-Claude MARTINEZ**, « *La fraude fiscale* », Presses Universitaires de France, Paris, 1990.
- 48) **Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT**, « *Droit fiscal* », éd. PUF, 3^{ème} édition, Paris, 2003.
- 49) **Jean Jacques NEUER**, « *Fraude fiscale internationale et répression* », Collection Thémis, PUF, 1985.
- 50) **Jean-Marie MONNIER**, « *La politique fiscale : objectifs et contraintes* », Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS 8174, Université Paris I-Panthéon Sorbonne.

BIBLIOGRAPHIE

- 51) **Jean-Paul BAQUIAST**, « *Le guichet unique dans l'administration française : Le concept* », in <http://www.admiroutes.asso.fr/espace/teleguichet/bremen1.htm>
- 52) **Jean-Pierre BRARD**, « *La fraude et l'évasion fiscales* », Rapport d'Information Assemblée Nationale de France, n°1105.
- 53) **Jean-Pierre CASIMIR**, « *Le livre annoté des procédures fiscales* », 1982.
- 54) **John M. WIEMANN and Randall P. HARRISON**, « *Non verbal interaction* », New Burg Park, California, Sage, 1983
- 55) **K. GHANEM, H. SAIDOUN**, « *La fraude et l'évasion fiscale en Algérie* », INPS, 2000.
- 56) **Kamel LASSOUAG**, « *Cours de contrôle fiscal* », IEDF. Année 2007.
- 57) **Le Conseil des Prélèvements Obligatoires**, « *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle* », France, 2007.
- 58) **Loïc CADIET**, « *Regards sur la fraude fiscale* », Travaux et recherches, *Economica*, 1986.
- 59) **Lucien MEHL**, « *Les résistances à l'impôt* », revue Française de finances publiques, n°5, 1984.
- 60) **Marc DASSESSE et Pascal MINNE**, « *Droit Fiscal ; principes généraux et impôts sur les revenus* », 4^{ème} éd., Bruxelles, Bruyant, 1996.
- 61) **Margareta DRZENIEK HANOUS, Sofiane KHATIB**, « *Étude de la compétitivité du monde arabe* », World Economic Forum, 2010.
- 62) **Maurice COZIAN**, « *Précis de la fiscalité des entreprises* », Litec 1983.
- 63) **Maurice LAURÉ**, « *Les distorsions économiques d'origine fiscales* », Bruxelles, 1958.
- 64) **Michel BOUVIER**, « *Introduction au droit et à la théorie de l'impôt* », LGDJ., 2^{ème} éd, Paris, 1998.
- 65) **Michel BOUVIER**, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », LGDJ, 5^{ème} éd, 2003.
- 66) **Michel BOUVIER**, « *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt* », LGDJ ; 7^{ème} éd ; 2005
- 67) **Michel BOUVIER**, « *Nouveau civisme fiscal et transformations de l'alliance citoyen-contribuable* », l'Université Paris Panthéon-Sorbonne, Article.

BIBLIOGRAPHIE

- 68) **Michel G. BOUGON, John M. KOMOCAR**, « *Façonner et diriger la stratégie* » in *cartes cognitives et organisations. Les presses de l'Université Laval cd. Eska 1994.*
- 69) **Mike PFISTER**, « *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique* » ; l'initiative NEPAD-OCDE ; Novembre 2009.
- 70) **Mohand Ouali BRAHITI**, « *Debt strategies: From Formulation to Implementation : Role and limitations of the Debt Manager* », UNCTAD's Seventh Debt Management Conference 9-11 November 2009.
- 71) **Muriel TREMEUR**, « *Comment résoudre vos conflits avec l'administration* », éd. Edition du Puits Fleuri, 2008.
- 72) **Muriel TREMEUR**, « *La politique publique du contrôle fiscal* », éd, Économica, 1993.
- 73) **Nadia NAAMANI**, « *La fraude à la TVA et les actions de lutte* », IEDF, 2004.
- 74) **Néji BACCOUCHE**, « *Environnement fiscal de l'entreprise en Tunisie* », Faculté de droit de Sfax, 2009, p 12.
- 75) **Odile SALLARD**, « *Les résultats comptent* », Observateur OCDE, novembre 2005.
- 76) **OCDE**, « *Principes pour améliorer la transparence et la gouvernance des incitations fiscales à l'investissement dans les pays en développement* ».
- 77) **Patrick DIBOUT**, « *La fraude fiscale* », édition Économica, 1986
- 78) **Paul - Marie GAUDEMET**, « *Finances publiques* », T 2, éd. Montchrestien, 1981.
- 79) **Paul-Marie GAUDEMET, Joël MOLINIER**, « *Finance publique* », éd. Montchrestien, 1992.
- 80) **Philippe D'IRIBARNE**, « *La logique de l'honneur, Gestion des entreprise et traditions nationaux* », Paris, éd. SEUIL, 1974.
- 81) **Philippe DOMINATI, Éric BOCQUET**, « *Au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales* », Rapport, Sénat, 201-2012.
- 82) **Pierre BELTRAME**, « *l'impôt* », éd. M.A., 1987.
- 83) **Pierre BELTRAME**, « *La fiscalité en France* », 4^{ème} édition mise à jour (octobre 1995), HACHETTE, France, 1995.

BIBLIOGRAPHIE

- 84) **Pierre-François GOUIFFÈS, Julien CARMONA**, « *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales* », Inspection Générale Des Finances, Mars 1999.
- 85) **Pierre LEVÎNE**. « *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en présence et en l'absence de conventions fiscales internationale* ». Paris LGDJ, 1998.
- 86) **Pierre TRUCHE - Jean-Paul FAUGÈRE Patrice FLICHY**, « *Administration électronique et protection des données personnelles* », La Documentation française, Paris, 2002.
- 87) **Quint C THURMAN, Craig St JOHN, Lisa RIGGS**, « *Neutralization and tax evasion: How effective would a moral appeal be in improving compliance to tax laws*», *Law and Policy*, vol.6, 1984.
- 88) **Richard CHOTIN**, « *Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable : jeux d'acteurs et stratégies judicieuses* », LGDJ, 1994.
- 89) **Richard A. MUSGRAVE**, « *The Theory of Public Finance. A study in public economy*», New York, McGraw-Hill. 1959.
- 90) **Robert S. KAPLAN et David P. NORTON**, « *Le Tableau de Bord Prospectif* », Les Éditions d'Organisation, Paris, 1998, réédition 2003.
- 91) **Ronald A. HEINER**, « *Imperfect decision and Routinized Production, Implications for Evolutionary Modeling and inertial technical Change* » Columbia University 1988.
- 92) **Service des Impôts en Ligne – SIMPL**, « *Guide d'Inscription, de Télédéclaration et de Télépaiement* ». DGI Maroc, juillet 2015.
- 93) **STRATÉGOR**, « *Politique générale de l'entreprise* » 04^{ème} édition, Danod.
- 94) **Tayeb CHENNTOUF**, « *L'Algérie face à la mondialisation* », CODESRIA, 2008.
- 95) **Thierry LAMBERT**, « *Contrôle Fiscal* », édition, PUF, 1991.
- 96) **Thierry LAMBERT**, « *Contrôle fiscal, droit et pratique* », édition PUF, 1990.
- 97) **Thierry LAMBERT**, « *Contrôle fiscal, principes et pratiques* », Economica, 1988.
- 98) **Thomas DELAHAYE**, « *Le choix de la voie la moins imposée* », Edition Bruylant, Bruxelles. 1977.
- 99) **Viriato-Manuel SANTO, Pierre-Éric VERRIER**, « *Le Management public* », édition *Que sais-je ?* 3^{ème} éd, 2007.

BIBLIOGRAPHIE



REVUES

- 1) **Aurélien BAUDU**, « La charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique? », In : *Revue Juridique de l'Environnement*, n°2, 2008.
- 2) **Bertrand LEMERNICIER**, « L'évasion fiscale est-elle un devoir moral ? » In *revue éthique*, octobre 2001.
- 3) **ENA**, « L'administration électronique », *Revue française d'administration publique*, 2004/2 (N° 110).
- 4) **Gilles ROTILLON**, « Quelle fiscalité pour quels objectifs ? », *Éd la découverte, Revus* 2007/N°01.
- 5) **Henri OBERDORFF**, « L'administration électronique ou l'e-administration », In: *Recherches et Prévisions*, N° 86, 2006.
- 6) **Jean-Marc DANIEL**, « Richard Musgrave et les fonctions économiques de l'État », *la revue du trésor*, n° 01, 2008.
- 7) **Jean-Marie MONNIER**, « La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 84, décembre 2003.
- 8) **Jean-Paul BODIN**, « Modernisation de l'administration fiscale dans les pays en développement : impact de la TVA », *Revue d'économie du développement* 2012/3 (Vol. 20), 2012.
- 9) **Kalina KOLEVA, Jean-Marie MONNIER**, « La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux », *Revue économique – vol. 60, N° 1, janvier 2009*.
- 10) **Laure DE VERDALLE et al**, « S'inscrire dans une démarche comparative ». *Revue Terrains & travaux* 2012/2 (N° 21).
- 11) **Nicolas DELALANDE**, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860 - années 1930) », *Revue d'histoire moderne et contemporaine* 2/2009 (n° 56-2).
- 12) **Revue de la BNA**, « Obligations, contrôle fiscal et contentieux », *fiscalité de l'entreprise tome II*, 1992.
- 13) **Revue mutation**, mensuelle la CNC, n°7, mars 94.
- 14) **Robert HERTZOG**, « Le droit fiscal de l'environnement : en croissance sur des fondements incertains », *RFFP*, n°114, avril 2011.
- 15) **Yves LHERMET**, « Le face à face des contribuables et du fisc », *R.F.F.P.* 1984.

BIBLIOGRAPHIE

THÈSES & MÉMOIRES :

- 1) **Ahmed FRIKHA**, « *L'équité fiscale* », Université de Sfax, 2003.
- 2) **Aïcha BELMANÇOUR**, « *La fraude fiscale au Maroc* », Thèse professionnelle, Université de Toulouse, Novembre 2008.
- 3) **Bosco KABENGELE KABUYA**, « *Du traitement des différences de change en fiscalité congolaise* », Institut supérieur de commerce de Lubumbashi RDC, 2011.
- 4) **Cécile BAZART**, « *La fraude fiscale : modélisation du face à face État-contribuables* », Thèse pour le doctorat, université Montpellier I.
- 5) **Chaïb BOUNOUA**, « *Processus d'informatisation et économie de marché* », Université Abou Bakr Belkaid, Tlemcen.
- 6) **D. TALBI**, « *Vérification de comptabilité comme moyen de lutte contre la fraude* », ENI, 2003.
- 7) **Fatiha LAOUES**, « *Gestion de l'information à caractère fiscal* », IEDF, 2000.
- 8) **Fausto ROTELLI**, « *La communication publique entre réforme et modernisation* », ENA 2006.
- 9) **Ouarda HADERBACHE**, « *L'IBS et la pression fiscale en Algérie* », IEDF, 2006.
- 10) **Mariam DHOUIB**, « *La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien* », École supérieure de commerce de Sfax, 2004.
- 11) **Marion TURRIN**, « *La légitime répression de la fraude fiscale* », Thèse pour le doctorat, université Paul Cezanne Aix-Marseille III, janvier 2011.
- 12) **Mohamed Abdou BOUDERBALA**, « *La réforme fiscale en Algérie* », Thèse de doctorat d'État, juin 2000.
- 13) **Mohamed BELMOKHTAR**, « *Le système fiscal Algérien, mécanisme de drainage* ».
- 14) **Mohamed Cherif AÏNOUCHE**, « *La fiscalité et les problèmes du développement économique* », In Revue du CENEAP.
- 15) **Noureddine HAROUN**, « *Optimisation de l'action de l'administration fiscale en matière de lutte contre la fraude fiscale* », IEDF, 2004.

BIBLIOGRAPHIE

- 16) **Petr KORZUN**, « *Le processus de la modernisation d'État en France et en Russie dans le contexte du développement de l'administration électronique* », ENA, 2007.
- 17) **Rabah BELKACEMI**, « *Contrôle fiscal en Algérie, évaluation et perspectives* », IEDF, 1997.
- 18) **Ram CHARAN and Geoffrey COLVIN**, « *Why CEO's Fail* », *Revu Fortune*, 21 juin 1999.
- 19) **Soraya IFRI**, « *Les nouvelles -approches de lutte contre la fraude fiscale. (Cas de l'Algérie)* », IEDF, 2007.
- 20) **Zied SALHI**, « *Administration électronique : Télédéclaration* », IEDF, 2007.



ARTICLE

- 1) **Abdellatif HAMAM**, « *L'innovation : un instrument privilégié de modernisation de l'administration publique en Tunisie* », *Innov med*.
- 2) **Abderhmane RAOUYA**, « *Modernisation de l'administration fiscale* », *DGI*.
- 3) **Abderrahmane MEBTOUL**, « *Libertés économiques : Régression de l'Algérie dans le classement international 2015* », *le Journal Reflexion*.
- 4) **Agnieszka BERNACKA**, « *Ouvrir les administrations fiscales au monde* », *gestion & finance publique*.
- 5) **André Philippe FUTA**, « *Incohérences, archaïsmes et autres maux du système fiscal congolais* » in www.minfin.rdc.cd/fiscal/archaïsme.htm.
- 6) **Arezki GHANEMI**, « *La réforme fiscale et ses implications sur la Justice* », *DGI*.
- 7) **Auteur inconnu**, « *Principes Stratégiques, Gestion des Risques* », *Document de synthèse, Copernicus*, 27/12/16.
- 8) **Bernard FORTIN**, « *Les enjeux de l'économie souterraine* », *CIRPÉE, Working Paper 02-07*.
- 9) **Christine AÏDONIDIS, Giorgio PAULETTO**, « *e-Administration : enjeux et facteurs clés de succès* », *CTI, Observatoire technologique, Genève*, 2007.
- 10) **CNAM et ISERPA**, « *Dossier de recherche : le Balanced Scorecard* », *article*.

BIBLIOGRAPHIE

- 11) **Daniel THIERRY**, « *Les Visio-guichets de service public, une technologie interactive pour évincer les ayants-droits ?* », 2016, in <http://pyramides.revues.org/997>
- 12) **Emilio PITARELLI & Eric MONNIER**, « *Benchmarking: the missing link between evaluation and management ?* », in <http://grandsorganismes.gouv.qc.ca/fileadmin/Fichiers/Veilles>.
- 13) **Eric BROUSSEAU**, « *Les trois défis de l'Administration Électronique* », Université de Paris X & ISOC France, 11/05/2002.
- 14) **Eric WOERTH**, « *Le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude* », Juin 2009.
- 15) **Fabien LEPOIVRE**, « *Benchmarking concept et méthodologie* », Neva conseil, 2005, in <http://www.cairn.info>.
- 16) **Fonction Publique**, « *Les Tableaux de Bord Prospectifs, Fiche 19* », in : http://www.fonction-publique.gouv.fr-communications-guides-cntrl_gestion-pdf-fiche19.pdf, 2003.
- 17) **Georges CHATILLON**, « *Les nouvelles procédures administratives de l'État* », Maître de Conférences à l'Université Paris-I, in <http://www.univ-paris1.fr/>.
- 18) **H. MOHANDI**, « *L'Algérie en bas du classement Paying Taxes 2015* », in <http://www.leconews.com/>
- 19) **Michelle GRAZIANI**, « *Le devoir de loyauté : contrainte ou opportunité ?* », 2016, in <http://www.creg.ac-versailles.fr>
- 20) **Mohamed Abdou BOUDERBALA**, « *La réforme fiscale en Algérie* », in <http://www.eldjazaircom.dz>.
- 21) **Mouloud HEDIR**, « *Le Budget algérien 2015 : entre frénésie des dépenses et baisse des prix pétroliers* », in <http://care.axiomia.com>, février 2015.
- 22) **Néji BACCOUCHE**, « *Le contrôle fiscal aujourd'hui* », Article in www.fdsf.rnu.tn.
- 23) **Sylvie TROSA**, « *L'administration est-elle un acteur de la modernisation ?* », in <https://pyramides.revues.org/>.
- 24) **Thierry WAHL**, « *La fiscalité écologique : Un des instruments les plus puissants, en économie de marché, pour changer les comportements.* », Article, 24 novembre 2010, in <http://encyclopedie-dd.org/encyclopedie/economie/la-fiscalite-ecologique-un-des.html>.
- 25) **Yahia AMNACHE**, « *Aspects théoriques de la fraude fiscale* », docteur en droit université de Paris XI.

BIBLIOGRAPHIE

DOCUMENTS DE TRAVAIL :

- 01) LOI DE FINANCE 2006.
- 02) LOI DE FINANCE COMPLÉMENTAIRE 2006.
- 03) LF 2007.
- 04) LFC 2007.
- 05) LFC 2008.
- 06) LF 2011.
- 07) LF 2015.
- 08) CODE PÉNAL.
- 09) CODE DE COMMERCE 2010.
- 10) CODE DES PROCÉDURES FISCALES 2010 ; 2015.
- 11) CODE DES IMPÔTS DIRECTS

SITE WEB :

- 1) www.ocde.org
- 2) www.mfdgi.gov.dz
- 3) *Département Fédéral des Finances.* info@gs-efd.admin.ch.
- 4) *DGI in* www.mfdgi.gov.dz
- 5) <http://www.institut-numerique.org>.
- 6) <http://www.vie-publique.fr>

LES

ANNEXES

ANNEXES

QUESTIONNAIRE

1. Compétitivité fiscale d'un pays résulte de :

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- L'Élaboration d'un système d'avantages fiscaux
- La Modernisation de toutes les procédures fiscales
- La Révision de la législation fiscale
- L'Adoption d'un model réussi d'un autre pays
- Autre (précisez).....
.....

2. Quelles sont les causes de la fraude fiscale ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- La Complexité du système fiscal
- La Mentalité des contribuables
- La Situation économique
- Le Sentiment d'injustice et d'iniquité
- L'étendu de l'économie informelle
- Autre (précisez).....

3. Comment peut-on dissuader ou atténuer l'étendu de la fraude fiscale ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Le Renforcement des contrôles fiscaux
- La Communication et la sensibilisation des contribuables (civisme fiscal)
- La Modernisation de l'administration fiscale
- L'Examen des effets de la législation en vigueur pour identifier les faiblesses et les menaces
- Le Durcissement des sanctions pécuniaires et pénales
- Autre (précisez).....

ANNEXES

4. Quels sont les problèmes liés aux déclarations fiscales ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Le contribuable ne connaît pas ses droits et ses obligations
- L'administration ne fait pas confiance aux déclarations des contribuables
- L'Amplement des formulaires à remplir
- Le Changement fréquent des procédures de déclarations
- Autre (précisez)

5. Quelles sont les difficultés liés au recouvrement ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Longue file d'attente pour que le contribuable s'acquitte de ses impôts
- Le Mode de paiement classique
- Le Manque de collaboration entre l'administration fiscale et les organisations financières
- La Multitude de procédures pour le paiement des impôts
- Autre (précisez).....

6. Comment trouvez-vous l'information mise à la disposition des contribuables ?

(Mettez une croix dans la case correspondante)

- Faibles
- Insuffisantes
- Fiables

7. Donner votre avis sur l'efficience des informations (fiscales et autres) qui circulent aux seins des administrations fiscales (y compris la DGI)

(Mettez une croix dans la case correspondante)

- Insignifiante
- Signifiante mais pas Efficace
- Efficace
- Autre (précisez)

ANNEXES

8. Comment peut-on améliorer l'efficacité de l'information fiscale au sein de l'administration ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Introduire un réseau intranet qui relient toutes les administrations fiscales
- Concevoir une banque de données centralisée qui regroupe les informations nécessaires de tous les contribuables
- Introduire une application (logiciel) pour le traitement informatisé des dossiers des contribuables
- Accroître la coordination entre les diverses institutions concernées (financières ou autres) *via* les nouvelles technologies d'informations et de communications (NTIC)
- Autre (précisez).....

9. Quelle est l'origine de l'indiscipline fiscale ?

(Mettez une croix dans la case correspondante)

- La négligence de certains contribuables
- Interprétation divergente de la réglementation
- Ambiguïté de la législation fiscale
- Insuffisance de technologies clés dans les procédures de déclaration
- Autre (précisez).....

10. Quelles sont les résultats attendus de la Modernisation de l'administration fiscale ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Dissuader la fraude fiscale
- Renforcer l'équité entre les contribuables
- Rapprocher les contribuables de l'administration
- Raffiner la qualité des contrôles fiscaux
- Améliorer la discipline fiscale

ANNEXES

11. Quel est votre avis sur l'apport de la dématérialisation des actions de l'administration fiscale

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Assouplir les procédures de déclarations et de paiement
- Promouvoir le civisme fiscal
- Gain du temps et du papier
- Améliorer les taux de rendement de recouvrement
- Diffuser la transparence

12. Comment l'autorité fiscale peut-elle gouverner le changement ?

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1, 2, 3,4....)

- Attribution de pouvoirs plus larges aux agents du fisc
- Inciter les agents du fisc à participer à l'amélioration des procédures fiscales par l'innovation à travers des sondages, des séminaires et des rencontres permanentes
- Instaurer la confiance entre les contribuables et l'administration fiscale par le biais de communication avec les diverses entreprises, diffusion de spots publicitaires, des échanges d'informations avec d'autres organisations
- Formation des agents à de nouvelles spécialités qui cheminent avec les nouvelles donnes de l'environnement
- Moderniser les outils de gestion et former ainsi les agents à ces nouveaux atouts technologiques

13. Selon vous, Quels sont les avis ou les recommandations sur la question de la Modernisation de l'administration fiscale et son rôle dans la lutte contre la fraude ?

Réponses libres

ANNEXES

إستقصاء

1. التنافسية الجبائية للبلد هي نتيجة :

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- إعداد نظام تحفيزات جبائية
- عصرنة كل الإجراءات الجبائية
- إعادة النظر في التشريع الجبائي
- تبني نموذج ناجح من بلد آخر
- إجابة أخرى

2. ما هي أسباب الغش الضريبي ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- نظام جبائي معقد
- ذهنية المكلف بالضريبة
- الحالة الإقتصادية
- الشعور بعدم الإنصاف
- تفشي ظاهرة الإقتصاد الموازي
- إجابة أخرى

3. ما هي الطرق الكفيلة للحد من امتداد ظاهرة الغش الضريبي ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- تعزيز المراقبة الجبائية
- تقوية الإتصالات وتحسيس المكلف بالضريبة بأهمية الضرائب
- عصرنة الإدارة الجبائية
- فحص أثر التشريع ساري المفعول للكشف عن جوانب الضعف والتهديدات
- مضاعفة العقوبات والغرامات الجزافية والجزائية
- إجابة أخرى

ANNEXES

4. ما هي المشاكل المتعلقة بالتصريح الضريبي ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- المكلف بالضريبة لا يعلم حقوقه وواجباته
- الإدارة لا تثق في التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة
- كثرة الوثائق الواجب ملؤها للتصريح
- التغيير المستمر في إجراءات التصريح
- إجابة أخرى

5. ما هي المشاكل المتعلقة بالتحصيل الضريبي ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- الطوابير الطويلة لكي يقوم المكلف بالضريبة بدفع الضرائب.
- نظام المخالصة الكلاسيكي
- نقص التنسيق بين الإدارات الجبائية ومختلف المنظمات المالية.
- كثرة الإجراءات من أجل دفع الضرائب
- إجابة أخرى

6. كيف تقيّم المعلومات المتاحة في متناول المكلف بالضريبة ؟

ضع علامة (X) على الجواب المختار

- ضعيفة
- غير كافية
- كافية

7. أطرأيك حول فعالية المعلومات (الجبائية أو غيرها) المتداولة داخل الإدارة الجبائية (بما فيها الإدارة

المركزية)

ضع علامة (X) على الجواب المختار

- قليلة
- معتبرة لكن غير قيّمة
- قيمة

إجابة أخرى

ANNEXES

8. كيف نقوم بتحسين فعالية المعلومات الجبائية داخل الإدارة ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- إدماج شبكة إنترنت التي تربط بين فروع الإدارة الجبائية
 - إنشاء بنك معلومات مركزي يحوي المعلومات الهامة المتعلقة بكل المكلفين بالضريبة
 - إدماج تطبيق أو برنامج حاسوب لمعالجة ملفات المكلفين بالضريبة
 - تعزيز التنسيق بين مختلف الهيئات (المالية وغيرها) عن طريق تكنولوجيات المعلومات والإتصالات الحديثة
- إجابة أخرى

9. ما هو مصدر عدم الإنضباط الجبائي ؟

ضع علامة (X) على الجواب المختار

- إهمال من طرف بعض المكلفين بالضريبة
 - الترجمة المتباعدة والفهم الخاطئ لبعض القوانين
 - غموض التشريع الجبائي
 - نقص في تكنولوجيات الحديثة للقيام بالتصريح الجبائي
- إجابة أخرى

10. كيف نقوم بتحسين أداء الإدارة الجبائية ؟

ضع علامة (X) على الجواب المختار

- التكوين المستمر للأعوان المكلفين بالمراقبة الجبائية
 - تجهيز الإدارة بالمعدات وأجهزة الحاسوب الحديثة
 - تحويل المعلومات الجبائية إلى عملية آلية ومبرمجة (مثل المراجعة والمراقبة الجبائية)
 - إدارة المخاطر عن طريق لوحة قيادة استباقية للتنبؤ باحتمالية الغش الضريبي قبل حدوثه
 - إجراءات التصريح والتخليص (التصريح والدفع الإلكتروني)
- إجابة أخرى

11. ماهي النتائج المرجوة من عصنة الإدارة الجبائية ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- التصدي للغش الضريبي
 - تمكين وإحلال العدالة بين المكلفين بالضريبة
 - تقريب المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية
 - تحسين جودة المراقبة الجبائية
 - تعزيز الإنضباط الجبائي
- إجابة أخرى

ANNEXES

12. ما هو رأيك حول مدى مساهمة الرقمنة في إجراءات الإدارة الجبائية ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- تخفيف إجراءات التصريحات الجبائية والتخليص
- التشجيع على الحس الجبائي
- تقليص مدة العمليات وتوفير الأوراق
- رفع نسبة مردود التحصيل
- إجلاء ونشر الشفافية
- إجابة أخرى

13. كيف تقوم الإدارة الجبائية بقيادة التغيير ؟

رتب الأجوبة من الأقل أهمية إلى أكثر أهمية (1, 2, 3, 4,)

- إسناد سلطة واسعة لأعوان وموظفي الإدارة الجبائية
- حث الأعوان على المشاركة في تحسين الإجراءات الجبائية بالإبتكار عن طريق سبر الآراء، الملتقيات واللقاءات الدائمة
- إفشاء الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية عن طريق التواصل بين مختلف المؤسسات، الإشهار الإذاعي والتلفزي، تبادل المعلومات بينهما
- تكوين الأعوان في التخصصات الجديدة التي تتماشى مع المعطيات العالمية المعاصرة
- عصرنه أدوات وتجهيزات الإدارة وكذا تكوين الأعوان على التكنولوجيات الحديثة
- إجابة أخرى

14. في رأيك، ما هي الإقتراحات والآراء حول مسألة عصرنه الإدارة الجبائية ودورها في التصدي لظاهرة

العش الضريبي ؟

إجابة حرة

TABLE

DES

MATIÈRE

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION GÉNÉRALE :	1
CHAPITRE 1	8
<i>LA FISCALITÉ & SES PERSPECTIVES</i>	8
INTRODUCTION :	8
SECTION 1. LA NOTION DE LA FISCALITÉ.....	10
SOUS SECTION 1. DÉFINITION DE L'IMPÔT.....	11
SOUS SECTION 2. RÔLES DE LA FISCALITÉ.....	12
§.1. <i>Allocation des ressources</i> :	12
§.2. <i>L'équité et la justice distributives</i> :	13
§.3. <i>Stabilisation et la politique macroéconomique</i> :	13
SOUS SECTION 3. LA POLITIQUE FISCALE	15
§.1. <i>Objectifs de la politique fiscale</i> :	16
SOUS SECTION 4. CONTRAINTES DE LA POLITIQUE FISCALE	22
§.1. <i>Les comportements des agents économiques</i>	23
§.2. <i>L'évitement fiscal</i>	23
SECTION 2. LA FRAUDE FISCALE : PHÉNOMÈNE À BANNIR	28
SOUS SECTION 1. NOTION DE LA FRAUDE FISCALE	29
SOUS SECTION 2. LES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS DE LA FRAUDE FISCALE	30
§.1. <i>L'élément matériel : (la transgression de la légalité)</i>	31
§.2. <i>L'élément morale ou intentionnel : (la volonté de payer moins d'impôts)</i> :	32
§.3. <i>L'élément légal</i> :	32
SOUS SECTION 3. LA CONFUSION AUTOUR DE L'IDÉE D'ÉVASION FISCALE ⁰	33
SOUS SECTION 4. LES FORMES DE LA FRAUDE FISCALE :	37
§.1. <i>La fraude simple</i>	37
§.2. <i>La fraude caractérisée (qualifiée)</i> :	37
SOUS SECTION 5. LES MANIFESTATIONS DE LA FRAUDE :	39
§.1. <i>Au niveau des activités</i> :	39
§.2. <i>Au niveau des revenus</i>	40
SOUS SECTION 6. CONSÉQUENCES DE LA FRAUDE FISCALE :	41
§.1. <i>Sur le plan national</i> :	41
§.2. <i>Sur le plan international</i>	46
SECTION 3. LES CAUSES PRINCIPALES DE LA FRAUDE FISCALE	47
SOUS SECTION 1. CAUSES LIÉES AU SYSTÈME FISCAL.....	48
§.1. <i>L'inadaptation du système fiscal</i>	48
§.2. <i>La faiblesse de l'administration fiscale</i> :	53
§.3. <i>Difficulté d'asseoir un système fiscal équitable</i>	62
§.4. <i>Une dispersion des actions des institutions de l'État</i> :	65
§.5. <i>Les limites de l'administration fiscale algérienne</i> :	67
§.6. <i>la technique d'imposition : une incitation à la fraude</i> :	71
§.7. <i>La pression fiscale</i> :	74
SOUS SECTION 2. CAUSES LIÉES À LA MENTALITÉ DU CONTRIBUABLE :	81
§.1. <i>Le facteur historique</i> :	81
§.2. <i>Les refus des contraintes</i> :	82
§.3. <i>L'incivisme fiscal</i> :	82
§.4. <i>L'appât du gain</i> :	83
§.5. <i>Le goût du risque</i>	84
SOUS SECTION 3. LES CAUSES IDÉOLOGIQUES, MORALES ET PSYCHOLOGIQUES.....	85
§.1. <i>Une crise idéologique</i>	85
§.2. <i>La morale et l'impôt</i>	88

TABLE DES MATIÈRES

SOUS SECTION 4. LES CAUSES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES	90
§.1. <i>La politique d'imposition</i> :	91
§.2. <i>Les facteurs économiques</i> :	92
CONCLUSION :	96
CHAPITRE 2.....	97
<i>LES ACTIONS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE & LES LIMITES DES CONTRÔLES</i>	97
INTRODUCTION :	97
SECTION 1. PRÉSENTATION SUCCINCTE DU SYSTÈME FISCAL ALGÉRIEN	98
§.1. <i>Impôts Directs</i>	99
§.2. <i>Taxe Sur Le Chiffre d'Affaires</i>	104
§.3. <i>Impôts Indirects</i>	106
SECTION 2. LES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE	107
SOUS SECTION 1. LE CONTRÔLE FISCAL : UN MOYEN REDOUTABLE	107
§.1. <i>La mission du contrôle fiscal</i> :	109
§.2. <i>Finalités du contrôle fiscal</i> :	110
§.3. <i>Différentes formes du contrôle</i> :	111
SOUS SECTION 2. L'INFORMATION FISCALE : PRÉVENIR D'ÉVENTUELLE FRAUDE.....	117
§.1. <i>Le droit de contrôle</i> :	118
§.2. <i>Le droit de communication</i> :	119
§.3. <i>Le droit de vérification</i> :	120
§.4. <i>Le droit d'enquête</i> :	120
§.5. <i>Le droit de visite</i> :	121
§.6. <i>Le droit de reprise</i> :	122
SECTION 3. OBSTACLES RELEVÉS DE L'INFORMATION ET DU CONTRÔLE FISCAL.....	124
SOUS SECTION 1. EXISTENCE DE DYSFONCTIONNEMENTS MAJEURS :	124
§.1. <i>Programmation aléatoire des dossiers à contrôler</i>	125
§.2. <i>Difficultés de communication des résultats du suivi des vérifications</i>	125
§.3. <i>Opacité et Absence de banque de données</i>	127
SOUS SECTION 2. PROBLÈME DE MESURE DE LA QUALITÉ DU CONTRÔLE FISCAL :	128
§.1. <i>Une efficacité difficile à mesurer</i> :	129
§.2. <i>Un Rendement guère probant</i> :	129
§.3. <i>Contrôle fiscal versus économie informelle</i>	130
CONCLUSION :	134
CHAPITRE 3	135
<i>MODERNISER L'ADMINISTRATION FISCALE POUR MENER LE CHANGEMENT</i>	135
INTRODUCTION :	135
SECTION 1. LA POLITIQUE FISCALE EN ALGÉRIE	137
SOUS SECTION 1. LES PRINCIPAUX AXES DE RÉFORMES	139
§.1. <i>Esquisse sur les réformes fiscales</i>	140
§.2. <i>L'administration fiscale doit accomplir les objectifs qui lui ont été fixés</i>	142
SOUS SECTION 2. IMPACT DE LA RÉFORME SUR LES RECETTES FISCALES.....	143
§.1. <i>Le Traitement des données</i>	148
SECTION 2. LA COMPARAISON DU COMPORTEMENT DE L'ADMINISTRATION FISCALE ALGÉRIENNE PAR RAPPORT À CELLE DE DIVERS PAYS LIMITROPHES	150
SOUS SECTION 1. CLASSEMENTS INTERNATIONAUX EN MATIÈRE DE CLIMAT DES AFFAIRES,	151

TABLE DES MATIÈRES

SOUS SECTION 2. LA POSITION DE LA FISCALITÉ ALGÉRIENNE	154
SECTION 3. L'ADMINISTRATION FISCALE DOIT ACCEPTER LE CHANGEMENT POUR SE MODERNISER	161
SOUS SECTION 1. ENQUÊTE SUR LA MODERNISATION DE L'ADMINISTRATION FISCALE	163
§.1. <i>Présentation du questionnaire</i>	163
§.2. <i>Analyse des repenses</i>	164
SECTION 4. LES CHEMINS DU CHANGEMENT.....	179
SOUS SECTION 2. LE BENCHMARKING (L'ÉTALONNAGE) : ALTERNÉES LE MODE "ADMINISTRATION" PAR LE MODE "MANAGEMENT"	180
§.1. <i>Définition</i>	180
§.2. <i>Typologie du Benchmarking</i>	183
§.3. <i>Le Benchmarking pour réussir</i>	186
SOUS SECTION 3. DÉMATÉRIALISATION DES PROCÉDURES DE L'ADMINISTRATION FISCALE.....	206
§.1. <i>L'apport graduel de l'informatique.</i>	207
§.2. <i>Internet une aubaine pour l'administration fiscale et le contribuable</i>	210
§.3. <i>L'administration électronique ou la e-administration</i>	218
§.4. <i>La Télédéclaration</i>	229
§.5. <i>Le télépaiement</i>	234
CONCLUSION :	236
CONCLUSION GÉNÉRALE :	238
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXES	