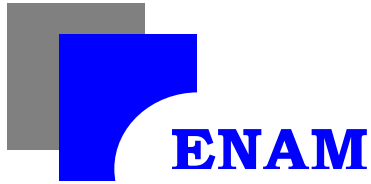


REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA
Tanindrazana – Fahafahana – Fandrosoana



- ÉCOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION DE MADAGASCAR -

MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

PROJET DE POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL

SECTION : INSPECTEUR DES IMPÔTS

PRÉSENTÉ PAR : ANDRIANARIVO Lalaina Irma

ENCADRÉ PAR : RAMAROZATOVO Anthony Manamalala

PROMOTION : SANGANY

Décembre 2005

REMERCIEMENT

L'entreprise de rédaction du présent mémoire tient à la contribution de diverses personnes auxquelles nous tenons à adresser nos sincères remerciements.

Sans oublier, Seigneur Dieu pour sa grâce,

Une marque particulière de reconnaissance s'adresse à :

- Monsieur Alexandre ANDRIANASOLO, Directeur Général de l'ENAM, pour la haute et valeur certaine de la formation qu'au travers de son organisation, il nous a prodiguée,*
- Madame Hanitra Eléonore RAJAONAH, Directeur Général des Impôts, de nous avoir accueilli au sein de l'administration fiscale,*
- Monsieur Anthony Manamalala RAMAROZATOVO, notre Directeur de mémoire, pour son aide, ses divers conseils et surtout sa disponibilité dans la direction de cette étude malgré ses lourdes responsabilités,*
- Monsieur Serge BAUVET, conseiller technique du Directeur Général des impôts, ses expériences et ses compétences nous ont beaucoup servi dans la réalisation de ce mémoire,*
- Tout le personnel de l'Administration fiscale pour leur accueil chaleureux et leur sympathie,*
- Tous les enseignants pour leurs sincères dévouements et tout le personnel de l'ENAM pour l'abnégation dont ils ont fait montre.*

Mes remerciements vont enfin à mon mari, à mon fils, à ma fille, ainsi qu'à mes parents et à toute ma famille, pour le soutien, la compréhension et l'encouragement qu'ils m'ont témoigné tout au long de ma scolarité et de mon stage de fin d'études.

LISTE DES ACRONYMES

AG	: Assemblée Générale
CFE	: Contrôle Fiscal Externe (contrôle sur place)
CGI	: Code Général des Impôts
CSP	: Contrôle Sur Pièces
DFGE	: Direction de la Fiscalité des Grandes Entreprises
DFU	: Dossier Fiscal Unifié
DGD	: Direction Générale des Douanes
DGI	: Direction Générale des Impôts
DNEF	: Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales
DTI	: Direction Technique des Impôts
ENAM	: Ecole Nationale d'Administration de Madagascar
ESFP	: Examen de la Situation Fiscale Personnelle
FID	: Fonds d'Intervention pour le Développement
IBS	: Impôt sur les Bénéfices des Sociétés
INSTAT	: Institut National des STATistiques
IRCM	: Impôt sur les Revenus des Capitaux Mobiliers
IRNS	: Impôt sur les Revenus Non Salariaux des personnes physiques
IRSA	: Impôt sur les Revenus Salariaux et Assimilés
NIF	: Numéro d'Identification Fiscale
ONE	: Organisation Nationale pour l'Environnement
SCGO	: Service de la Coordination Générale et de l'Orientation
SIGTAS	: Standard Integrated Government Tax Administration System
SPCOF	: Service Provincial de la Coordination Fiscale
SPGE	: Service Provincial des Grandes Entreprises
SURF	: Système Uniformisé de Recouvrement Fiscal
SVFRE	: Service des Vérifications Fiscales, des Recouvrements et des Enquêtes
TAJ	: Transaction Avant Jugement
TST	: Taxe sur les Transactions
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée

SOMMAIRE

PROJET DE POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL

INTRODUCTION	1
PARTIE I : EXAMEN DE LA SITUATION ACTUELLE DU CONTRÔLE FISCAL À LA DGI	3
CHAPITRE I : LES FONDEMENTS DU CONTRÔLE FISCAL	4
CHAPITRE II : L'ORGANISATION ACTUELLE DU CONTRÔLE FISCAL	11
CHAPITRE III : ANALYSE CRITIQUE DU CONTRÔLE FISCAL	19
PARTIE II : LA NÉCESSITÉ DE MISE EN PLACE D'UNE PROGRAMMATION DU CONTRÔLE FISCAL	28
CHAPITRE I : L'IMPORTANCE DE LA RECHERCHE ET DU TRAITEMENT DES RENSEIGNEMENTS	29
CHAPITRE II : LES NOUVELLES APPROCHES DU CONTRÔLE FISCAL FACE AUX NOUVEAUX ENJEUX	36
CHAPITRE III : LA PROGRAMMATION AU SERVICE DE LA LUTTE CONTRE LE SECTEUR INFORMEL	41
PARTIE III : LA POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL ADÉQUATE	50
CHAPITRE I : LA PROGRAMMATION DU CONTRÔLE FISCAL ADAPTÉE AU CONTEXTE ACTUEL	51
CHAPITRE II : LA MISE EN ŒUVRE ET LA CONDUITE DES CONTRÔLES FISCAUX	61
CHAPITRE III : MODALITÉS PRATIQUES DE SUIVI DU PROGRAMME DE CONTRÔLE ET ANALYSE DES RÉSULTATS	68
CONCLUSION	79

INTRODUCTION

Le prélèvement fiscal repose essentiellement sur le système déclaratif, l'impôt est établi sur la base des déclarations du contribuable. Pour satisfaire à son obligation de veiller à l'égalité et à l'équité, obligation généralement d'ordre constitutionnel, il est indispensable que l'Etat puisse vérifier la conformité des déclarations fiscales aux règles adoptées par le législateur. Un des principaux moyens utilisé pour atteindre cet objectif est le contrôle fiscal. Les contrôles effectués par l'Administration répondent à une double exigence d'équilibre des conditions d'exercice de la concurrence et de stabilité des finances publiques. Les actions de surveillance du système déclaratif et de recherche de la fraude permettent d'assurer une répartition équitable des charges publiques et ont pour corollaire l'égalité des conditions fiscales d'exercice de la concurrence et la limitation des pertes de recettes publiques.

Afin d'améliorer la qualité des contrôles face à ces enjeux, l'élaboration d'une politique de contrôle fiscal semble être inévitable car elle constitue pour l'administration fiscale une phase essentielle pour mener à bien les activités de vérification des situations fiscales des contribuables, et ce de manière rationnelle et prévisible. Pour pouvoir disposer d'une politique de programmation cohérente et efficace, il importe d'avoir une vision claire des trois finalités du contrôle fiscal qui sont communément admises dans la plupart des pays :

- la finalité **budgétaire**, qui consiste d'abord à obtenir le recouvrement le plus rapide des droits éludés, et ensuite à pouvoir rendre compte, en toute transparence, aux élus, représentant du peuple souverain ;
- la finalité **dissuasive**, ayant pour but de couvrir méthodiquement, sans aucune forme que se soit d'arbitraire, les différentes catégories de contribuables dans une optique de meilleure maîtrise de l'assiette ;
- la finalité **répressive**, ayant pour but de sanctionner sévèrement les comportements déviants et frauduleux sur le plan financier, ou même sur le plan pénal, à titre d'exemplarité.

Malheureusement, la comparaison internationale montre que cette politique n'a pas toujours une place centrale dans la réflexion et qu'elle n'est pas toujours encadrée. À la question de savoir si une politique du contrôle fiscal, notamment sa programmation,

existe à Madagascar, chacun des responsables rencontrés apporte une réponse négative. Ils relèvent seulement une politique statistique du contrôle fiscal, en admettant que cela puisse être considéré comme une politique. Ce qui justifie l'intérêt du thème : « PROJET DE POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL » qui nous a été imparti.

Dans un premier temps, l'examen de la situation actuelle du contrôle fiscal à la Direction générale des impôts paraît être essentiel afin de dégager les manques à gagner en matière de recettes fiscales. Dans la deuxième partie sera démontrée la nécessité de mise en place d'une programmation du contrôle fiscal face aux nouveaux enjeux. Les modalités pratiques de mise en œuvre d'une réelle politique de programmation du contrôle fiscal adapté au contexte malgache seront développées dans la dernière partie.

PARTIE I :

**EXAMEN DE LA SITUATION ACTUELLE DU
CONTRÔLE FISCAL À LA DGI**

L'un des objectifs principaux assignés à la Direction générale des impôts est de veiller à la stricte application de la loi d'impôt, et les textes subséquents, et de lutter efficacement contre les fraudes fiscales.

Toutefois, les pratiques relevées au sein des différentes administrations fiscales jusqu'ici dans le domaine du contrôle fiscal sont très différentes compte tenu de leur mode d'organisation, de leurs moyens et des procédures mises à leur disposition. Elles sont le reflet de la diversité des politiques et des traditions administratives ainsi que du consensus social plus ou moins important autour des activités de contrôle.

CHAPITRE I : LES FONDEMENTS DU CONTRÔLE FISCAL

I.1. Les principes de base du contrôle fiscal

Le but du contrôle fiscal est d'assurer que les membres de la collectivité participent, selon leur faculté contributive, aux charges de l'Etat et à détecter celui qui ne se soumet pas à ses obligations légales afin d'établir l'égalité pour tous devant l'impôt. À cette fin, un rôle bien déterminé est attribué au contrôle fiscal.

I.1.1. Le rôle du contrôle fiscal

- La réparation des erreurs commises par le contribuable constitue la vocation première du contrôle fiscal. Source de rentrées fiscales non négligeables, ce rôle revêt même un aspect primordial à Madagascar. La fiscalité ayant subi ces dernières années de telles modifications successives, parfois contradictoires, que ni l'administration ni les contribuables ne sont en mesure de la maîtriser entièrement. Il en résulte que les entreprises commettent de nombreuses erreurs, parfois à leur détriment. À l'extrême, l'ignorance des règles fiscales et l'habitude d'enrôlement ont conduit de nombreux dirigeants d'entreprise à négliger toute obligation d'établir les impositions primitives.
- Une présence permanente et visible de l'administration est le moyen le plus efficace de dissuader les fraudeurs potentiels. En amont du contrôle, cette présence doit se traduire par une relance systématique et rapide de tous les contribuables défaillants et non recensés. En aval, le contrôle sur pièces des déclarations déposées, même simplement formel, est l'occasion privilégiée d'affirmer la présence de l'administration. Toujours dans cette optique, les services ne doivent pas hésiter à réparer spontanément, par voie de dégrèvement, les erreurs commises au détriment des contribuables.
- Souvent considérée comme la vocation première du contrôle, la lutte contre la fraude ne vaut en fait que par son exemplarité. En effet, l'expérience a montré que le rendement financier de la lutte contre la fraude organisée était loin d'atteindre les niveaux attendus. Les vrais fraudeurs ayant tendance à organiser leur insolvabilité

disposant par la même d'autres moyens pour échapper au paiement des rappels d'impôt. Pour lutter contre ce type de fraude, il importe donc d'aller au-delà de la simple réparation du préjudice subi par le Trésor. L'administration doit dans un souci d'exemplarité, porter devant les tribunaux « pénaux » les affaires les plus significatives, en réclamant des amendes et des peines d'emprisonnement destinées à sanctionner les comportements frauduleux avérés. Parallèlement, les comportements frauduleux doivent, lorsqu'ils sont avérés, être portés à la connaissance du public, dans tous les cas par voie d'affichage sur les lieux de l'activité, et pour les cas les plus importants, par voie de presse.

I.1.2. Les méthodes de contrôle

Deux méthodes de contrôle doivent être privilégiées, la vérification générale ou d'ensemble et le contrôle ponctuel. En revanche, la simple vérification d'un seul impôt sur toute la période non prescrite, doit être abandonnée car elle encourage la survivance des anciennes régies. Toutefois, ce dernier mode de contrôle peut être provisoirement maintenu pour la TVA, notamment lors de campagnes thématiques sur certaines professions qui omettent généralement de soumettre leurs opérations à la taxe ou pour apurer les stocks de crédit de taxe.

- **La vérification ponctuelle** consiste en la vérification d'un nombre limité d'impôt sur une courte période, généralement une seule déclaration, d'une seule opération, ou de l'application d'un point précis de la législation. Elle est particulièrement adaptée au contrôle de la TVA. Elle peut être néanmoins utilisée efficacement pour tous les autres impôts, notamment dans le cadre de la surveillance des régimes privilégiés et l'application des réductions d'impôt. Lors d'un contrôle ponctuel, le vérificateur devra limiter ses investigations aux opérations visées, mais il conservera la possibilité d'étendre la vérification aux autres impôts et périodes si les enjeux le justifient. Par ailleurs, l'engagement d'un contrôle ponctuel ne prive pas l'administration du droit de procéder à une nouvelle vérification de l'entreprise, soit dans le cadre d'une vérification générale, soit dans le cadre d'un autre contrôle ponctuel portant sur une période ou une opération différente.

- **La vérification générale**, qui implique le contrôle de tous les impôts sur l'intégralité de la période non prescrite, nécessite des moyens importants qui pourraient utilement être affectés à des tâches plus rentables. Elle doit donc être réservée aux entreprises fortement soupçonnées de fraude fiscale, notamment par la minoration du chiffre d'affaires déclaré. Dans tous les autres cas, le recours à la vérification ponctuelle doit être privilégié.

I.1.3. Les procédures de mise en œuvre

Quelque soit les méthodes de vérification utilisées, tout contrôle, sur pièces ou sur place doit être fait dans le respect d'un certain nombre de principes. Ainsi plusieurs étapes devraient être suivis :

- **Le contrôle sur pièces ou CSP**

Le contrôle sur pièces est la méthode de vérification la plus utilisée. C'est un ensemble de travaux effectués au cours desquels l'administration procède à l'examen critique des déclarations souscrites, à des rapprochements avec des renseignements et documents qu'elle détient (dans les dossiers, les bases de données...) et s'assure du dépôt des déclarations et de la cohérence du revenu global avec la situation du contribuable. Dans la plupart des centres, l'agent gestionnaire de dossiers peut s'assurer le dépôt de déclaration de chaque type d'impôt en utilisant le logiciel de recette SURF (créé par le propre service informatique de la DGI). À défaut de déclaration, il peut sortir les notifications de relance des défaillants.

La détection des incohérences internes se fait manuellement à partir de l'examen des déclarations et des liasses fiscales. Le service ne dispose d'aucun outil informatique permettant de traiter des volumes importants d'informations et de créer un interface pour mettre en liaison les différents services de la DGI. Si le dossier fait apparaître des anomalies dans les déclarations (insuffisances, inexactitudes ou erreurs d'imposition, omissions, etc.), l'agent peut les rectifier. Il sera adressé une notification de redressement au contribuable avec les éléments que l'agent propose de retenir comme base d'imposition. Le contribuable est alors invité à formuler des observations dans un

délai de 30 jours (art.01.01.13 CGI alinéa premier). C'est ce qu'on appelle communément : la procédure contradictoire. En outre, la notification doit mentionner obligatoirement, sous peine de nullité de la procédure, la faculté pour le contribuable de recourir à un conseil de son choix.

Si le contribuable accepte le redressement, un procès-verbal (PV) est établi pour constater les infractions. Il est signé par le verbalisateur et le contribuable, suivi de l'établissement d'une transaction avant jugement (TAJ) et les pièces justificatives d'encaissement (PJE). Une copie de ces documents est envoyée au Service chargé du recouvrement pour encaissement du complément d'impôts et des pénalités y afférents.

Dans le cas où le délai imparti serait expiré et qu'il n'y a pas encore de réponse de la part du contribuable, l'agent fixe la base d'imposition et établit le titre de recouvrement de l'impôt correspondant. Dans ce cas, le contribuable conserve toujours le droit de faire une réclamation, mais à ce moment-là, la charge de la preuve lui incombe (art.01.01.13 CGI 2^{ème} alinéa).

Dans le cas où le contribuable aurait répondu à la notification dans le délai et que le désaccord persiste, l'agent notifie au contribuable le dernier chiffre qu'il a arrêté et établit le titre de recouvrement. Le contribuable conserve toujours le droit de faire une réclamation et à ce moment-là, la charge de la preuve incombe à l'administration. Dans certains cas, le contrôle sur pièces permet à l'agent de sélectionner les dossiers proposés au contrôle sur place ou contrôle fiscal externe.

- **Le contrôle sur place ou contrôle fiscal externe (CFE)**

La vérification de comptabilité s'analyse comme l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications à certaines données de fait ou matérielles, recueillies par des recherches tant interne qu'externe à l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires.¹ Pour

¹ Thierry LAMBERT, « *Contrôle fiscal, droit et pratique* », PUF, septembre 1998.

éviter l'arbitraire fiscal, la vérification doit être précédée de l'envoi d'un avis de vérification 15 jours avant la date de première intervention.

Cet avis de vérification doit obligatoirement mentionner :

- la date d'intervention,
- les noms, qualité des agents vérificateurs,
- le ou les impôts vérifiés,
- la période soumise au contrôle,
- les documents comptables et pièces justificatives à examiner,
- la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix.

Toutefois, la loi autorise les agents vérificateurs à effectuer des vérifications inopinées qui consistent essentiellement à l'inventaire physique des stocks, des moyens de production, ou à l'examen du système comptable appliqué, de la situation de caisse, mais aussi à des relevés de prix, et au constat d'existence des états financiers et documents comptables. En matière d'impôts indirects, les vérifications des assujettis sont dans la plupart des cas effectués inopinément.

L'exhibition de la carte de commission est de rigueur afin d'éviter toute usurpation de fonction.

I.2. La typologie des fraudes fiscales

« La fraude est un acte malhonnête par lequel on cherche à tromper d'autres personnes en enfreignant un règlement ou en transgressant la loi »². En matière fiscale, la fraude consiste en une dissimulation illégale, de la part des contribuables, de tout ou partie de la matière imposable dans le but de réduire la charge fiscale qui leur incombe. Elle se distingue de l'évasion fiscale parfois appelée dépense fiscale qui a pour résultat de faire échapper à l'impôt une partie de la matière taxable du fait de l'application des règles légales de faveur (abattement, exonération, taux particulier) instituées pour des motifs économiques ou sociaux.

² Dictionnaire : « *Le Petit LAROUSSE* », Larousse, Paris, 1998

Il est vrai qu'étant « réglementé » par les textes, l'évasion fiscale ne constitue pas une fraude et n'est en conséquence sujette à aucune sanction mais elle en serait une source si des mesures appropriées ne seraient pas instituées. De ce fait, elle nécessite un contrôle permanent. La principale différence entre la fraude fiscale et l'évasion fiscale étant établie, il y a lieu, essentiellement, de se concentrer sur les fraudes fiscales, principales sources de perte de recettes fiscales. Ainsi il est proposé une classification sommaire des fraudes fiscales qui s'avère purement personnelle.

I.2.1. La fraude par dissimulation

Elle consiste à cacher à l'administration fiscale toute ou une partie de l'assiette de l'impôt en s'abstenant de produire les documents requis ou en déposant des documents inexacts. Les pratiques les plus courantes en ce domaine sont :

- absence de souscription de déclaration de revenu ou de chiffre d'affaires,
- minoration des recettes de façon à réduire les bénéfices soumis à l'impôt et atténuer ainsi la base soumise à l'impôt,
- majoration des charges pour minimiser le bénéfice qui s'opère le plus souvent par l'imputation à l'exploitation des dépenses qui ont un caractère uniquement privé et personnel,
- minoration du prix des transactions soumises au droit d'enregistrement ou de la valeur du bien pris en héritage passible du droit de succession.

I.2.2. La fraude industrielle

Elle consiste à créer l'apparence d'une comptabilité régulière par l'utilisation de faux documents : fausses factures, fausses pièces de dépenses. La fraude industrielle vise essentiellement à créer des droits fictifs à déduction de la TVA ou éventuellement à réduire le bénéfice imposable. L'exemple relevé est la déduction de la taxe figurant sur des fausses factures d'achats de matériels et de mobiliers portés dans les immobilisations. Il est à noter que cette forme de fraude est difficile à déceler car le contrôle fiscal s'appuie essentiellement sur des documents comptables, lesquels en l'occurrence paraissent réguliers.

I.2.3. La fraude par évaluation

Elle se rencontre en matière de bénéfice industriel, commercial mais aussi non commercial. Elle consiste essentiellement à surestimer les provisions et les amortissements et à minorer la valeur des stocks. Cette fraude est moins grave que les précédentes car elle n'a pour effet que de déplacer le bénéfice dans le temps. En effet, les amortissements ne peuvent excéder le prix d'acquisition d'un bien et un amortissement exagéré au cours d'un exercice aura pour contrepartie une réduction des amortissements à pratiquer ultérieurement. De même les provisions excessives devront être réintégrées dans le bénéfice lorsqu'elles apparaîtront clairement sans objet. Enfin, la valeur véritable des stocks apparaît lorsque ceux-ci seront cédés ou vendus.

I.2.4. La fraude juridique

Elle consiste à dissimuler la véritable nature d'un contrat ou d'un organisme pour échapper à certaines conséquences fiscales. Ainsi une activité sera poursuivie sous la forme d'une association sans but lucratif pour ne pas payer l'impôt sur les bénéfices alors qu'étant exercé à titre intéressé, elle relèverait d'un cadre d'une société commerciale et devrait être soumise à l'impôt sur les personnes morales. De même, un contrat d'association pourra être déguisé en un contrat de travail pour permettre à son bénéficiaire de jouir des avantages attachés à la qualité de salariés.

CHAPITRE II : L'ORGANISATION ACTUELLE DU CONTRÔLE FISCAL

Afin de déceler l'existence de telles fraudes, l'administration de les sanctionner, cette dernière devrait être en possession de tous les renseignements sur le contribuable. C'est ainsi que l'administration se doit de rechercher des informations aussi bien à l'externe qu'en interne pour pouvoir les exploiter aux fins de la sélection des dossiers en vue du contrôle fiscal.

II.1. Les recherches de renseignements et la détection des fraudes

II.1.1. Les sources de renseignement

Les renseignements détenus par l'administration fiscale proviennent essentiellement de deux sources principales, externes et internes :

- **En interne**, il s'agit essentiellement des dossiers fiscaux unifiés (DFU) et des recoupements à partir des déclarations souscrites par certains contribuables, mais il y a également les recoupements inter service.

- ❖ Les dossiers fiscaux unifiés (DFU) : La tenue des dossiers devrait normalement être uniforme pour tous les centres fiscaux, ce qui n'est malheureusement pas encore le cas, même pour la DFGE. Le DFU contient plusieurs chemises, à l'intérieur de chaque chemise sont classées les souches et sous souches et dans lesquelles se trouvent les renseignements ci-après³ :

- 1^{ère} souche : Etablissement des impositions où tous les renseignements et actions du service doivent être annotés,

- 2^{ème} souche : Classement des déclarations annuelles d'IBS ou d'IRNS. Elle comporte des sous souches pour recevoir les divers avertissements, recoupements numérotés, copie de notification de redressement et des correspondances,

- 3^{ème} souche : Classement des états nominatifs d'IRSA, bordereaux de versement, copie des relances,

³ Rapport du *COLLOQUE NATIONAL DES IMPOTS*, Février 2005, Fianarantsoa

- 4^{ème} souche : Bordereaux de TVA ou TST,
- 5^{ème} souche : Tous impôts et droits indirects avec usage des sous souches pour : impôt de licence, droit d'accise, redevances, taxes spéciales,
- 6^{ème} souche : Tous impôts, droits et taxes d'enregistrement avec usage des sous souches,
- 7^{ème} souche : Toutes pièces sur vérification et contrôle fiscal
- 8^{ème} souche : Renseignements permanents : statuts, déclaration d'existence, PV, AG ou conseil d'Administration, double des actes de mutation, Arrêté d'agrément.

❖ les recoupements à partir des déclarations souscrites par certains contribuables. Ils sont constitués par les déclarations déposées par les contribuables et les tiers, personnes physique ou morale suivant le CGI en son article 20.06.19, à savoir :

- les déclarations de marchandises vendues,
- les déclarations des sommes dues et/ou versées à des tiers,
- les déclarations des achats des produits locaux.

❖ les recoupements inter service. Il s'agit des recoupements que les services peuvent faire à partir des renseignements recueillis auprès d'autres services de l'administration fiscale notamment provenant des services d'enregistrement des actes de société (PV des AG, contrat de bail, augmentation de capital,...).

• **En externe**, l'administration fiscale dispose de plusieurs sources de renseignements en usant de son droit de communication, à savoir : auprès du Trésor, auprès d'organismes indépendants (CNaPS, FID, ONE, etc.), auprès de la Douane, auprès des Banques ou Assurances, mais aussi auprès d'autres départements ministériels (Mines, Tourisme, etc.).

II.1.2. La collecte et l'exploitation des données

• **Concernant les DFU**, ils sont gérés par des gestionnaires qui classent, théoriquement, les pièces déposées par les contribuables par ordre d'antériorité. Sa répartition dépend de plusieurs facteurs, entre autres, on peut citer la taille du centre fiscal, le nombre du personnel, les moyens matériels, le degré d'informatisation du centre fiscal, la capacité des agents disponibles. Mais dans la plupart des cas, les critères

de répartition suivants sont retenus dans les centres : par NIF, par localité, par ordre alphabétique, et suivant la taille de l'entreprise ou de l'activité, à partir du chiffre d'affaires annuel déclaré.

À partir de l'exploitation de ces DFU, les gestionnaires peuvent effectuer un certain nombre d'opérations : relance des défaillants, contrôle sur pièces, délivrance des divers certificats administratifs, etc.

- **Recoupements à partir des déclarations.** Les déclarations des marchandises vendues, les déclarations des sommes dues et/ou versées à des tiers ainsi que les déclarations des produits locaux sont déposées avant le 1^{er} mai de chaque année au Service des vérifications fiscales, recoupements et enquêtes (SVFRE) par toute personne concernée. Pour ceux qui se trouvent dans des localités éloignées, ils peuvent envoyer les déclarations par poste ou par tout autre moyen analogue, ou en remettant les plis au centre fiscal de sa localité qui transmettra. Ces recoupements sont, par la suite, centralisés au service précité où ils sont classés par NIF et dont la consultation doit être autorisée par écrit par le chef de service.
- **Recoupements inter service.** L'analyse des différents actes de société s'avère très intéressant vu que ceux-ci décrivent la vie juridique de chaque société. Ils constatent les diverses décisions prises par les dirigeants qui pourraient permettre à l'administration fiscale de procéder à des redressements (IRCM, IBS, TVA,...).
- **Recoupements externes.** Comme il a été dit précédemment, ces informations sont obtenues grâce à l'usage du droit de communication reconnu à l'administration fiscale. Les données émanant du **Trésor** sont constituées essentiellement par les renseignements relatifs aux titulaires des marchés publics notamment le numéro du contrat de marché, le numéro du mandat, le montant des sommes allouées ainsi que leur mode de paiement. Il en est de même pour les autres organismes (FID, ONE, etc.). Ces informations sont souvent nécessaires pour redresser la base d'imposition d'un contribuable.

Pour ce qui est des renseignements émanant de la **Douane**, il s'agit surtout des données statistiques sur la nature, l'origine et la valeur des marchandises exportées ou importées qui seront également exploitées aux fins de redressement.

Actuellement, tous ces recoupements, particulièrement ceux qui concernent les personnes physiques, sont traités par un logiciel spécial au niveau du Service de la coordination générale et de l'orientation (SCGO) pour sortir systématiquement des notifications qui seront par la suite réparties aux centres fiscaux pour exploitation, c'est-à-dire aux fins de recouvrement.

II.1.3. La sélection des dossiers

- Pour le **contrôle sur pièces**, tous les dossiers détenus par les gestionnaires devraient systématiquement y passer sans sélection. Aussi chaque gestionnaire de dossiers doit procéder manuellement au contrôle sur pièces des dossiers qu'ils détiennent suivant la répartition qui a été faite : par NIF, par localité, par ordre alphabétique ou autres. Cependant par manque de moyens (temps, matériel, humain), environ 35% des dossiers seulement ont pu faire l'objet de contrôle.
- Pour le **contrôle sur place**, les dossiers en vue du contrôle sont sélectionnés suivant plusieurs critères. En premier lieu, il y a les dossiers ciblés dont la sélection a été faite d'après une analyse économique, politique, sociale. Cette sélection est faite par secteur d'activités. Pour l'année 2005 par exemple, ont été « ciblés » les secteurs d'activités suivants : tourisme, transport et construction. En second lieu, on peut citer les dossiers recommandés par la hiérarchie, qui peuvent survenir au début ou en cours d'année sans être définis au préalable. Leur sélection incombe uniquement à la Direction générale. En dernier lieu, se trouvent les dossiers sélectionnés après contrôle sur pièces nécessitant des vérifications approfondies. En fait, lorsque les gestionnaires de dossiers détectent des anomalies (incohérence dans les états financiers, crédit de TVA permanent, résultats toujours déficitaires, etc.), ils établissent une fiche de proposition de vérification sur place contenant la liste des dossiers proposés avec les motifs, adressée à la DGI pour approbation et sans laquelle la vérification ne pourra se faire.

II.2. Les acteurs de la chaîne du contrôle fiscal

Les trois anciennes régies financières étant désormais fusionnées, l'objectif à atteindre est la polyvalence de chaque structure de contrôle, et même de chaque vérificateur. La répartition des missions entre les différents services vérificateurs doit désormais

s'effectuer à partir de la taille des entreprises vérifiées et de la nature de la vérification envisagée. C'est ainsi que le contrôle fiscal est réparti entre quatre services de la Direction générale des impôts :

- **service des vérifications fiscales, des recoupements et des enquêtes (SVFRE)** qui est chargé particulièrement de :

- la recherche de renseignement pouvant enclencher des vérifications fiscales,
- la vérification fiscale des dossiers importants d'envergure nationale ou ciblés,
- la vérification fiscale des dossiers recommandés par les autorités supérieures,
- la centralisation des données statistiques des vérifications.

- **service contrôle des déclarations, de la Direction de la fiscalité des grandes entreprises (DFGE)** dont la compétence de vérification est nationale en ce qui concerne les dossiers gérés par elle, notamment :

- les sociétés de droit commun réalisant plus de Ar 2.000.000.000 ou deux milliards d'ariary de chiffre d'affaires annuel,
- les groupes de société,
- les entreprises relevant du régime de « Zones Franches »,
- les exportateurs.

- **service provincial des grandes entreprises (SPGE)** relevant de chaque Direction provinciale des impôts, à qui sont confiés :

- la gestion et le contrôle des dossiers des contribuables dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre Ar 50.000.000, soit cinquante millions d'ariary et Ar 2.000.000.000, soit deux milliards d'ariary relevant de sa compétence territoriale ;
- le contrôle et le suivi des entreprises à régime fiscal spécial relevant de sa compétence territoriale ;
- le contrôle et le suivi des régimes spécifiques de récolte et production.

- **les centres fiscaux** qui relèvent des Directions provinciales des impôts et qui sont chargés de la gestion et du contrôle des dossiers des contribuables dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à Ar 50.000.000, soit cinquante millions d'ariary relevant de sa compétence territoriale.

II.3. Le manque à gagner en matière de recettes imputables

Compte tenu de l'organisation actuelle du contrôle fiscal et au moyen des statistiques des contrôles sur pièces et sur place effectués avec les montants redressés, nous allons sortir des chiffres représentant approximativement le manque à gagner en matière de recettes imputables. Etant donné que la DFGE est le service opérationnel le plus important à Madagascar vu qu'elle est responsable de la gestion des dossiers des entreprises qui contribue à hauteur de 85 % des recettes fiscales intérieures. L'analyse a été axée sur les statistiques obtenues à la DFGE sur 2003 et 2004, et de procéder ensuite à une extrapolation pour le reste.

Tableau 1 : Nombre de dossiers gérés par DFGE

	2003	2004
Total dossier	2832	2932
Dossiers actifs	2057	2096

Source : Rapport du *Colloque national des impôts*, Fianarantsoa, Février 2005.

- En matière de contrôle sur pièces, la situation peut être brièvement présentée sous forme de tableau :

Tableau 2 : Contrôle sur pièces effectué par DFGE

<i>en FMG</i>	2003	2004	Accroissement (%)
Nombre de dossiers consultés		518	-
Nombre de procès verbaux	169	216	27,8
Redressement (en FMG)			
Principal	6 741 222 346	13 286 607 948	97
Amende	2 505 244 423	3 085 019 472	23
Total	9 246 466 769	16 371 627 420	77

Source : Rapport du *Colloque national des impôts*, Fianarantsoa, Février 2005.

À partir de ces chiffres nous allons procéder à une extrapolation des dossiers consultés, ceux pour 2003 n'étant pas disponible, nous allons nous focaliser sur l'année 2004.

Pour 518 dossiers consultés, 13.286.607.948 Fmg de redressement ont été établi. Aussi, en supposant un instant que tous les dossiers subiront un CSP, soit 2.096 dossiers, l'on pourrait escompter dans les 53.762.027.530 Fmg.

- En matière de contrôle sur place, de même, la situation sera décrite sommairement dans le tableau qui suit :

Tableau 3 : Contrôle sur place effectué par DFGE

<i>en FMG</i>	2003	2004	Accroissement (%)
Nombre de dossiers consultés		65	-
Nombre de procès verbaux	49	179	265
Redressement(en FMG)			
Principal	2 137 897 032	9 343 457 816	337
Amende	1 230 587 241	6 298 133 603	411,8
Total	3 368 484 273	15 641 591 419	364,35

Source : Rapport du *Colloque national des impôts*, Fianarantsoa, Février 2005.

Il en découle d'une analyse sommaire que si 65 dossiers ont nécessité un CFE parmi les 518 dossiers soumis au CSP, on en déduit que le nombre de vérification sur place à effectuer pour les 2.096 dossiers, devrait être au moins de 263. Ce qui nous permettra de déterminer le montant de redressements attendus, qui s'élèvera à 37.805.067.780 Fmg.

Ainsi, au total les redressements qu'on aurait pu effectué, aussi bien en CSP qu'en CFE, s'élèvent à un montant total de 91.567.095.310 Fmg, ce qui donne un manque à gagner en matière de recettes fiscales de 68.937.029.550 Fmg.

Ce manque à gagner, comme nous l'avons souligné tout au début ne représente que celui incombant à la DFGE ; par conséquent, si l'on considère les recettes de l'administration fiscale entière, soit 100%, le manque à gagner est égal à 81.102.387.710 Fmg.

Toutefois il faut noter que ces chiffres sont purement extrapolatifs et ne sont avancés que pour nous donner une idée de l'importance des contrôles que ce soit sur pièces ou sur place, étant entendu que le taux de recouvrement n'est pas encore pris en compte dans le mode de calcul, faute de données fiables.

CHAPITRE III : ANALYSE CRITIQUE DU CONTRÔLE FISCAL

Ayant eu une aperçue sur la pratique actuelle du contrôle fiscal à Madagascar et du manque à gagner que celle-ci engendre, il convient dans ce troisième chapitre de dégager les failles de ce système que ce soit au niveau des textes, au niveau de l'organisation ou au niveau de l'exécution matérielle du contrôle.

III .1. Au niveau des textes fiscaux

La documentation juridique permet aux agents des impôts de vérifier la bonne exécution de la législation fiscale par les entreprises. En effet, la base juridique du contrôle fiscal est composée d'une part des dispositions législatives dans le Code général des impôts et d'autre part des dispositions fiscales réglementaires (décrets, arrêtés) et autres instructions ou notes de service.

Actuellement à Madagascar, les difficultés du contrôle fiscal sont en partie liées à des facteurs juridiques.

III.1.1. Lacunes au niveau des textes

En matière de contrôle fiscal, le Code général des impôts ne prévoit que des dispositions en matière de droit de communication (art 20.06.01 à 20.06.08), droit de visites et de perquisitions, de saisies et de la confiscation et droit de vérification.

Les dispositions relatives à la procédure de CSP n'y sont pas insérées, alors que c'est le moyen de contrôle le plus utilisé. Il en est de même pour la vérification ponctuelle. Ces deux moyens de contrôle peuvent être organisés par des notes de service, mais l'administration fiscale ne communique pas assez les documentations a ses propres agents.

Quant aux textes réglementaires, relatifs au contrôle fiscal, on les trouve rarement. Il n'a pas été publié des notes et instructions ces dernières décennies alors qu'ils constituent un outil essentiel pour le contrôle fiscal. Ils n'existent que des textes très anciens.

III.1.2. Manque de documentation de base

La documentation de base regroupe, matière par matière, l'ensemble des instructions en vigueur. Elle expose et commente de façon détaillée la législation, la réglementation et la jurisprudence fiscale. Son but est d'exprimer la position que l'administration entend défendre. En outre, la Direction générale des impôts ne dispose pas de monographies professionnelles ou sectorielles.

Les agents vérificateurs devant une situation complexe se trouvent ainsi en difficulté. Par conséquent, en présence de deux cas similaires, il peut y avoir deux traitements différents effectués par deux vérificateurs différents. Cette situation compromet le principe d'égalité devant la loi.

III.1.3. Inadéquation des textes législatifs aux progrès économiques et technologiques

Certaines dispositions fiscales du CGI ne reflètent plus les réalités économiques et technologiques. L'administration fiscale tarde à entamer la refonte des textes du Code. L'informatique a envahi tous les secteurs de la vie quotidienne et la comptabilité des grandes entreprises est tenue au moyen de système informatisé plus avancé et sophistiqué. Les activités des entreprises telles que les prestations de service (transport aérien, transferts des données, opérations de transit, etc.) sont la plupart dématérialisées. Certes le progrès permet de gagner du temps mais il ouvre à des fraudes car il y a les possibilités de manipuler l'information de manière plus facile et compliquée.

Les pays en retard par rapport à ces systèmes est en proie à une fraude fiscale à grande échelle. Par conséquent, au plan fiscal un cadre juridique contre les fraudes adapté au contexte actuel devrait être élaboré par le législateur pour stopper cette hémorragie.

Par ailleurs, l'internationalisation accrue des échanges économiques continue de présenter des risques majeurs. Le développement des relations économiques internationales, qu'il s'agisse des échanges de biens, des échanges de services ou des échanges purement financiers, constitue un facteur favorable au développement de la fraude et de l'évasion fiscale.

De manière simple, il met en relation une entreprise à Madagascar avec son partenaire étranger et donne des possibilités de recourir à des intermédiaires commerciaux, financiers, qui ne relèvent pas de la juridiction de l'administration fiscale malgache et sur lesquels l'obtention de toute information exige, en cas de contrôle, le recours, aux procédures d'assistance administrative.

III.2. Au niveau de l'organisation

L'organisation fait partie des bases du contrôle fiscal. Malheureusement, elle laisse à désirer au sein de l'administration fiscale entraînant un certain dysfonctionnement quant au bon déroulement du contrôle.

III.2.1. Absence de la fixation d'objectifs en matière de contrôle

Le contrôle fiscal poursuivant trois finalités : budgétaire, dissuasive et répressive, comme toutes actions, il est nécessaire de fixer des objectifs étaler dans le temps. La DGI au début de l'année ne fixe pas d'objectifs du contrôle que ce soit des objectifs quantitatifs ou qualitatifs. Ce qui n'incite pas les agents à travailler davantage.

Cependant, la fixation d'objectifs budgétaires est souvent difficile pour le contrôle fiscal mais au moins des objectifs quantitatifs par équipe vérificateur doivent être fixés à l'avance.

III.2.2. Non-respect des procédures de la programmation

Afin d'assurer sa neutralité et exclure tout arbitraire, le contrôle fiscal doit faire l'objet d'une programmation dont l'objectif est d'assurer une présence effective de l'administration fiscale sur l'ensemble du tissu fiscal du territoire national, c'est-à-dire sur toutes les catégories de contribuable.⁴

Il n'en demeure pas moins que l'élaboration des programmes de contrôle peuvent rencontrer certains problèmes :

- **Problèmes liés aux documents de recoupement**

Les recoupements constituent l'essentiel des documents d'appui du contrôle fiscal, mais l'organisation de la collecte et la fiabilité de ces données ou informations de recoupements continue de poser certains problèmes.

- **Problèmes avec les autres départements ministériels**

Les autres départements ministériels ainsi que les entreprises privées se comportent moins coopératifs avec la DGI. Chacun conserve la fâcheuse habitude de garder les informations, soit pour les exploiter à leur profit, soit pour préserver leurs clients.

La transmission d'informations n'est pas régulière, ni systématique, elle n'est que ponctuelle.

Concernant les documents de recoupement issus de l'administration douanière et du trésor public, malgré quelque retards, ils sont exploitables directement par le SVFRE.

- **Problèmes à l'intérieur même de l'administration fiscale**

La répartition et l'exploitation des recoupements posent un problème. Normalement, tous les documents de recoupement doivent être centralisés au niveau du SVFRE qui les traite. Ils ne sont plus ainsi répartis aux centres fiscaux et ces derniers doivent se contenter de gérer les notifications préétablies et les exploiter aux fins de redressement.

⁴ Muriel TREMEUR, « La politique publique de contrôle fiscal », *Economica*, 1993.

En fait, ces mesures ont été prises du fait que parmi les recoupements parvenus aux centres fiscaux, beaucoup ne sont pas exploités à des fins fiscales mais personnelles et de manière intéressées des surcroît.

Aussi la DGI a du adopter ce nouveau système afin de préserver ces données importantes.

- **Problèmes liés aux propositions de vérification :**

Les propositions de vérification ne sont pas objectives. En fait, de peur que leurs propositions soient rejetées par la DGI ou que le CFE soit attribué à un autre service, notamment le SFVRE, les agents vérificateurs qui font du CSP ne vont proposer que les dossiers qui ne présentent pas un enjeu financier important. Ils vont traiter directement les dossiers importants même s'ils savent que ces dossiers présentent des risques et nécessitent une intervention sur place.

D'autant plus que les recoupements ne sont plus répartis, ce qui démotive encore plus les vérificateurs à proposer des vérifications sur place. Pour eux, cette centralisation des recoupements, est ressentie comme une rétention d'informations, voir une manque de confiance manifestée à leur égard.

III.2.3. Non définition de la compétence des services chargés du contrôle

Pour une meilleure coordination du contrôle fiscal, la répartition de la compétence des services chargés du contrôle fiscal doit être définie par des textes réglementaires pour éviter le conflit de compétence et de responsabilité. Cependant, la DGI n'a pas sorti de textes explicites permettant de définir la compétence des différents services chargés du contrôle fiscal. Cela conduit souvent à des conflits de compétence entre les services.

Cette situation dégrade l'image de la DGI au niveau des entreprises car elles ne savent plus quel service a la compétence légale pour effectuer la vérification fiscale de leur dossier. À titre d'exemple, sur instruction de la DGI, aucun service autre que le SFVRE ne devrait effectuer des vérifications sur place mais dans la pratique, il en est autrement.

III.3. Au niveau de l'exécution matérielle du CFE

III.3.1. Problèmes de légitimité du contrôle fiscal et inégalité des fréquences d'intervention

Le contrôle fiscal se heurte au problème de légitimité, bon nombre d'entreprises le considèrent comme une action pour les intimider. Les contribuables n'acceptent le bien-fondé du contrôle fiscal comme la contrepartie du système déclaratif. Par ailleurs, les fréquences d'intervention ne sont pas régulières. Il y a des entreprises qui sont vérifiées tous les ans et d'autres qui ne le sont pas depuis leur existence.

Différents facteurs sont à l'origine de cette situation :

- pour l'agent vérificateur, l'objectif de sa mission est le rendement financier, en d'autre terme effectuer des redressements les plus élevés possibles. Dans cette ordre d'idée, il sélectionne les entreprises qui représentent des enjeux financiers importants ;
- le contrôle fiscal est axé sur les grandes entreprises qui tiennent une comptabilité régulière.

Nous ne disposons pas de données statistiques permettant d'apprécier la périodicité des vérifications sur les différents secteurs d'activités. Mais nous pouvons affirmer que le secteur commercial est plus visé dans la vérification de comptabilité.

III.3.2. Problèmes liés à la procédure

- **Contrainte de rendement financier :**

Les agents vérificateurs sont évalués sur les résultats du contrôle fiscal qu'ils ont effectué. Pour atteindre leurs objectifs, ils ont tendance à chercher des solutions de compromis, et non de compromission, pour essayer de gagner du temps et pour éviter de finir en « contentieux ». En effet, un agent ayant beaucoup de dossiers contentieux est jugé comme inefficace, voire incompetent, incapable de convaincre les contribuables du bien-fondé des redressements proposés.

Aussi ce genre de contrainte empêche les agents d'effectuer convenablement leur métier. Contraint aux impératifs de réalisation des objectifs de recettes fiscales, l'administration fiscale est obligée de dépêcher des missions de vérification fiscale. Les agents vérificateurs sont parvenus, pour cinq jours de mission, à boucler deux ou trois dossiers. Ainsi, les droits des entreprises vérifiées ne sont même pas observés, notamment le délai raisonnable pour se faire assister par un conseil, le délai de réponse de trente jours, la production des documents demandés, etc. Les agents sont situés entre l'enclume et le marteau : d'un côté, l'obligation de rendement et ainsi de faire rentrer de l'argent frais dans les caisses de l'Etat, et de l'autre côté le respect total des procédures afin de garantir au mieux les droits des contribuables vérifiés.

- **Contrôle fiscal des entreprises demandant des remboursements de crédit :**

La DGI effectue le remboursement de crédit aux entreprises franches et exportatrices, ce qui représente des sommes importantes. Les agents de la cellule de remboursement procèdent à la vérification formelle du double des déclarations si la somme des factures jointes à la demande correspond au total des crédits demandés. Cette procédure est exposée à la fraude car il existe des fausses factures, la plupart des fournisseurs de ces entreprises se trouvent hors du territoire national.

En outre, les opérateurs économiques exigent le remboursement de leur crédit de taxe dans les délais légaux mais malheureusement les services ne disposent pas de temps nécessaire pour effectuer le contrôle à priori. À cet effet, le contrôle à posteriori, s'impose pour corroborer la sincérité des demandes alors que la programmation du contrôle fiscal n'est pas axée sur ces entreprises, même si celles-ci devraient être vérifiées au moins tous les trois ans, période de prescription du droit de reprise de l'administration.

- **Absence de la volonté politique d'appliquer les autres moyens de contrôle fiscal :**

La dissimulation matérielle est un procédé par lequel les entreprises cachent volontairement des éléments physiques. Des commerçants stockent une partie de leurs

marchandises à domicile ou ailleurs. De cette manière, au cas où il y a inventaire physique lors de la vérification, l'agent vérificateur ne constatera que les stocks dans l'entreprise. Pourtant, l'administration dispose des moyens juridiques importants dans le Code général des impôts en matière de droit de communication, droit d'enquêtes, de saisie et de perquisition et le droit de visite. Ils ne sont pas utilisés et les fraudeurs sont libres d'agir comme bon leur semble.

- **Difficultés de traitement des contentieux issus de la vérification :**

La principale difficulté, en aval des opérations de contrôle fiscal, tient au recouvrement des droits rappelés. Les droits effectivement mis en recouvrement sont, en proportion des droits rappelés, assez faibles. Ce qui conduit souvent l'administration au problème de contentieux, problème notamment au niveau de la lenteur de la procédure devant les tribunaux. Toutefois, l'Administration dispose au sein de la Direction technique des impôts (DTI), un service contentieux qui traite tous les litiges de l'administration, soit avec les contribuables, soit avec des tiers. Le problème, la Direction générale des impôts est toujours déboutée au niveau des tribunaux et plus fréquemment sur la question de procédure sans entrer sur le fond du litige. Des entreprises profitent de cette faiblesse et portent les affaires en justice, surtout quand les redressements sont assez conséquents.

III.3.3. Comptabilité irrégulière et difficultés d'application de la procédure de taxation d'office

La procédure de la taxation d'office est appliquée dans les trois cas suivants d'après l'article 20.03.02 CGI :

- non dépôt dans le délai légal des déclarations,
- absence de réponse dans le délai imparti des demandes de justifications,
- et, défaut de comptabilité régulière.

En effet, certaines entreprises vérifiées, par ignorance peut être, ne tiennent pas une comptabilité régulière. En général, les entreprises commerciales ne tiennent pas un livre

d'inventaire ou ne procèdent pas à des inventaires. De ce fait, les agents vérificateurs rejettent leurs comptabilités et effectuent l'évaluation d'office. Dans certains cas, les désaccords persistant, les agents sont obligés de céder et de continuer la vérification sur la base de la comptabilité qui est considérée comme irrégulière et établissent leur redressement par une procédure contradictoire.

Même dans le cas de défaut de déclarations, les agents gestionnaires qui effectuent le CSP, procèdent rarement à une évaluation d'office. Pour résoudre ce problème, les agents ne disposent pas des éléments juridiques permettant d'estimer au moins une comptabilité irrégulière car les textes dans le CGI sont exprimés d'une façon générale.

PARTIE II :

LA NÉCESSITÉ DE MISE EN PLACE D'UNE PROGRAMMATION DU CONTRÔLE FISCAL

La programmation est la démarche préalable à toute opération de contrôle fiscal externe. En fait, le programme du contrôle fiscal désigne l'ensemble des objectifs prioritaires fixés aux services fiscaux. Son élaboration dépend des orientations d'ensemble fixées par les autorités.

Cependant, il n'est pas possible d'envisager une sélection des affaires à vérifier qui soit purement aléatoire, le résultat serait trop hasardeux. Il n'est pas non plus possible d'envisager une programmation exhaustive des dossiers fiscaux car les contribuables sont trop nombreux. Il est donc indispensable de faire preuve de sélectivité à partir des renseignements recueillis tout en tenant compte des nouveaux enjeux du contrôle fiscal.

CHAPITRE I : L'IMPORTANCE DE LA RECHERCHE ET DU TRAITEMENT DES RENSEIGNEMENTS

L'information au sens large est à la base de toute programmation du contrôle fiscal. Il importe ainsi de recueillir les informations et de les analyser à bon escient. Dans ce cadre, l'Administration dispose de méthodes d'intervention permettant d'examiner les déclarations, de réunir les éléments d'informations indispensables pour confronter ces dernières à la réalité des faits, et enfin de procéder, le cas échéant, au redressement des bases d'imposition.

I.1. La recherche de renseignement en externe et le partage en interne

La collecte d'informations et des recoupements utilisables pour la programmation du contrôle est possible au plan juridique dans la plupart des pays. Elle est néanmoins organisée d'une manière différente et ne donne pas souvent les résultats escomptés.

I.1.1. Droit de vérification

L'exercice de droit de vérification sur place de l'ensemble de la situation fiscale des contribuables et le pouvoir d'assurer l'assiette des impôts, droits ou taxes dus par les contribuables vérifiés est prévu dans les dispositions de l'article 20.06.21 du CGI.

Il a pour objectif d'examiner la comptabilité d'une entreprise (pièces, livres et documents) et de la confronter à certaines données matérielles ou de fait afin de contrôler les déclarations souscrites. Le même article précise la compétence des agents vérificateurs. Il s'agit d'agents assermentés, titulaires d'une carte de commission et ayant au moins le grade de contrôleur.

Ce droit de vérification est aussi mentionné dans l'article 01.01.12 du CGI en matière d'IBS. L'agent compétent peut vérifier les déclarations et demander verbalement ou par écrit des éclaircissements et des justifications au contribuable. Il s'agit dans le cas d'espèce d'une vérification sur pièces.

I.1.2. Droit de communication

Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, autres administrations, établissements et organismes divers). Les renseignements recueillis à cette occasion peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle des impôts et taxes⁵.

Il est stipulé dans le Code général des impôts, en son article 20.06.01, que « les agents des impôts ont le droit général d'obtenir, des personnes physique ou morale, publique ou privée, communications de toutes pièces ou documents ainsi que tous les renseignements nécessaires à l'établissement des impôts prévus par le présent code ». Ce droit a pour conséquence, l'inopposabilité au secret professionnel aux agents compétents, par les administrations publiques ou dépendant de l'Etat, les notaires ou huissiers ou greffiers et de même l'autorité judiciaire.

I.1.3. Droit de visite et de perquisition

Le droit de visite et de perquisition peut être utilisé en cas de fraude, notamment ⁶:

- sur la voie publique et dans les locaux ouverts au public : dont les vérifications et constatations peuvent être effectuées à toute heure du jour et de la nuit sans formalité ni restriction ;
- par prélèvement d'échantillons et des expertises sur les marchandises : les échantillons prélevés sont placés sous scellés avec rédaction d'un PV de prélèvement d'échantillon ;
- des visites domiciliaires chez les particuliers (suite à ordonnance du Président du Tribunal) sous conditions notamment de l'assentiment exprès de la personne visitée ;
- des visites chez les contribuables ;
- des visites corporelles.

⁵ Editions Francis LEFEBVRE, « *Contrôle fiscal* », 1997

⁶ *Code Général des impôts*

Bien que l'administration fiscale malgache dispose juridiquement de plusieurs moyens pour pouvoir exercer pleinement et efficacement contrôle fiscal, elle n'utilise que les droits de reprise et de vérification. Les autres moyens de contrôle ne sont guère utilisés, surtout les droits de visite et de perquisition.

I.1.4. Le partage d'informations en interne

En France, la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), service à compétence nationale assure entre autres :

- la recherche des renseignements nécessaires à l'assiette, au contrôle et au recouvrement des impositions de toute nature ;
- la recherche et la constatation des manquements et infractions à la législation et aux réglementations fiscales et économiques et la répression des infractions et réglementations ;
- l'exécution des missions particulières en collaboration avec d'autres administrations etc.

À Madagascar, le service en charge des recoupements est réduit à sa plus simple expression. Avant il s'est contenté de recevoir les « recoupements » traités par l'Institut national de la statistique (INSTAT) et ceux provenant de l'administration douanière concernant les importations. Les recoupements « INSTAT », outre un coût exorbitant, accusait toujours beaucoup de retard et se trouvaient souvent frappé par la prescription.

À partir de 2002, la Direction générale des impôts a confié la confection du traitement des recoupements au Service de recoupement, de poursuite et de l'action en recouvrement avec l'aide des informaticiens recrutés en interne. Actuellement, un léger mieux est constaté, les « recoupements » parviennent normalement aux services qui l'exploitent avant prescription. Mais le service en charge des « recoupements » qui était indépendant avant la dernière organisation de la DGI, est actuellement, comme nous l'avons mentionné, rattaché au SVFRE.

Aucune vraie organisation n'a été mise en place pour assurer ce partage d'informations entre les services, chacun établissant des redressements avec les propres renseignements qu'il a recueilli.

I.2. La chaîne de traitement des informations fiscales

Les activités de recherche, qui s'appuient notamment sur les droits de l'administration suscités, se distinguent tant dans leur mode d'exercice que dans leur cadre réglementaire, des opérations de contrôle proprement dites.

Cela dit, les activités de recherche et de contrôle relèvent de deux démarches étroitement complémentaires, et si le gestionnaire agit en prestataire de services permanent au profit des vérificateurs, ceux-ci doivent non seulement faire bon usage des renseignements fournis, mais également signaler aux services spécialisés toutes les informations qu'ils peuvent recueillir au cours des opérations de contrôle.

I.2.1. Exploitation des informations émanant du SVFRE

Il s'agit essentiellement de la notification qui fournit des indices précis devant immédiatement mobiliser l'attention du service destinataire, responsable de la mise en œuvre du contrôle.

Contenant, en principe, une information immédiatement exploitable, ce document doit néanmoins être exploité avec précaution, tant au niveau des renseignements eux-mêmes, qu'en ce qui concerne les DFU. En effet, le contenu de la notification revêt une situation constatée et validée par le SVFRE à l'issue du traitement des informations. Cette situation peut être évidemment précaire et évolutive et l'efficacité des renseignements est largement fonction de la rapidité de son exploitation.

Il ne faut pas perdre de vue qu'entre le moment où l'information a été appréhendée et celui où le vérificateur intervient, le contribuable dispose d'un temps suffisant pour préparer sa défense et apporter, tant dans ses documents que dans les schémas de son

activité, une nouvelle présentation susceptible de faire douter de la réalité des constatations effectuées.

Ces risques peuvent être évités de deux façons :

- par l'engagement d'un contrôle le plus proche possible de la réception de la notification afin d'éviter la déperdition des informations transmises,
- par une concertation active entre le SVFRE et le vérificateur qui ne doit pas hésiter à consulter les recoupements.

Enfin dans le cas où l'entreprise se met en liquidation, il est indispensable, d'une part, de veiller à effectuer un contrôle dans les délais prévus par la loi afin de sauvegarder les créances du Trésor public, et d'autre part, de réorienter l'action de contrôle vers le ou les dirigeants.

Toutefois l'exploitation de notification ne sera possible qu'en présence de DFU au niveau des centres fiscaux, ce qui n'est malheureusement pas le cas pour beaucoup.

I.2.2. Remontée des renseignements vers le service de recherche

La mise en place et le développement des structures spécialisées, chargées de la collecte et de la recherche des renseignements, puis de sa restitution dans le cadre de l'aide à la programmation impliquent que tous les agents ayant accès à des sources d'information jouent eux-mêmes un rôle actif dans ce dispositif.

Cette participation doit se manifester à différents niveaux :

- le **vérificateur**, qui intervient au sein de l'entreprise, doit être en mesure d'appréhender et de communiquer tout renseignement issu de ses opérations de contrôle sur place et qui caractérise des comportements anormaux de l'entreprise ou de tiers en relation avec elle. Par ses possibilités de consultation des documents comptables et extracomptables, il dispose d'un accès direct à de nombreuses sources d'informations touchant, notamment, les relations financières et commerciales de l'entreprise. Sa contribution en matière de recherche peut donc être efficace.

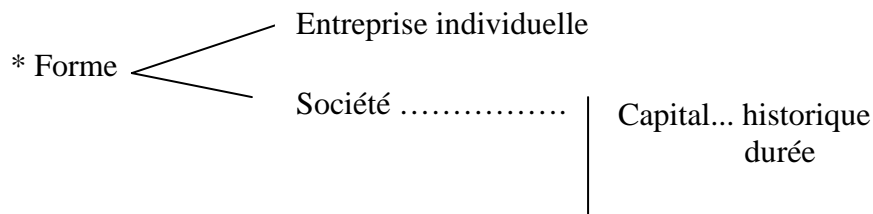
- le **gestionnaire de dossiers**, en tant que détenteur de dossiers, a la possibilité de les consulter, et au même titre que le vérificateur, il peut fournir des renseignements pertinents en ce qui concerne le contribuable. Il peut également faire des propositions de vérification pour les dossiers nécessitant une vérification approfondie.

- le **chef de service**, joue, bien entendu, un rôle essentiel dans la formation et dans la responsabilisation des vérificateurs et des gestionnaires en matière de recherche. À cet égard, il doit veiller à la bonne utilisation des productions documentaires existantes relatives aux activités vérifiées en ce qui concerne tant la méthodologie du contrôle que les possibilités d'investigations pouvant conduire à la diffusion de renseignement.

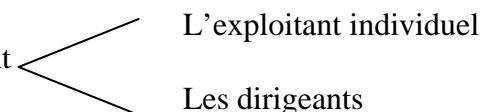
I.3. Les renseignements, outils d'aide à la programmation du contrôle

Les renseignements que le vérificateur pourrait obtenir peuvent être résumés sous quatre angles de vision :

- **Les renseignements d'ordre juridique :**



* **Siège social**, lieu des établissements (principal et secondaire),

* **Renseignements généraux concernant** 

(Identification, situation de famille, éléments de train de vie).

* **Fonds de commerce** : - propriétaire (date, prix, mode de règlement)

- gérant (montant de la gérance)

- locataire (montant du loyer)

* **Liens avec d'autres personnes morales** (contrôle ou dépendance).

- **Renseignements d'ordre économique :**

- * Nature de l'activité, structure de l'entreprise, taille, place dans le secteur...
- * Conditions d'exercice,
- * Moyens d'exploitation : - locaux,
- matériel,
- * Personnel : - salariés (nombre, salaires)
- main d'œuvre familiale (lien de parenté, fonction, rémunération).

- **Renseignements comptables :**

- * Comptabilité,
- * Livres comptables obligatoires,
- * Durée des exercices,
- * Particularités propres à la profession,....

- **Renseignements d'ordre fiscal :**

- * Origine de la vérification,
- * Périodes soumises à vérification,
- * Impôts dont l'entreprise est redevable,
- * Régime d'imposition,
- * Respect des obligations déclaratives, pénalités éventuelles,
- * Antécédents contentieux ou gracieux en matière d'assiette ou de recouvrement.

Nous pouvons voir à travers cette récapitulation des divers renseignements, que l'on peut avoir, soit de la société elle-même, soit venant de tiers, que les renseignements constituent des outils d'aide à la programmation du contrôle, et également d'aide à sa réalisation. Sans ces données essentielles, le programme de vérification ne pourra être qu'arbitraire car élaboré sans aucune objectivité de la part du vérificateur.

CHAPITRE II : LES NOUVELLES APPROCHES DU CONTRÔLE FISCAL FACE AUX NOUVEAUX ENJEUX

Certes, la programmation du contrôle fiscal est nécessaire, cependant pour une programmation efficace et cohérente, il est essentiel de définir les nouvelles approches du contrôle fiscal tant financièrement que socialement ou économiquement.

II.1. Les impératifs de rentrées budgétaires immédiates

II.1.1. Les missions régaliennes de l'Etat

L'Etat doit assurer ses missions régaliennes en offrant des biens ou services publics dans les meilleures conditions d'efficacité. Ainsi, les Etats ont-ils pour mission d'assurer une offre d'éducation, de santé, d'infrastructures collectives (voies de communication, ports, etc.).

Les Etats doivent aussi offrir la sécurité à leurs concitoyens, des régulations juridiques, économiques ainsi qu'une justice impartiale.

Les Etats ont ensuite à mettre en œuvre des politiques de stabilisation macroéconomique destinées à éviter notamment que le déséquilibre des finances publiques ne compromette l'ensemble des équilibres macroéconomiques. De manière plus spécifique, les Etats dépendant d'économies fondées sur des produits primaires doivent gérer des ressources publiques instables et s'efforcer d'éviter des booms de dépenses qui ont débouché sur des déséquilibres des finances publiques.

L'Etat a enfin pour mission de promouvoir la justice sociale. D'une part, il doit réduire les inégalités excessives engendrées par le fonctionnement des marchés. En présence de marchés imparfaits, inefficacités et défaut d'équité sont étroitement corrélés. Ainsi le rationnement sur le marché du crédit qui caractérise beaucoup de pays africains pénalise particulièrement les ménages pauvres. D'autre part, l'objectif de réduction de la

pauvreté est central où son incidence est particulièrement forte. La réduction de la pauvreté suppose une assistance accrue aux couches défavorisées de la population notamment en matière d'éducation, de santé et d'infrastructures publiques.⁷

II.1.2. La nécessité de rentrées budgétaires

Ces différentes missions de l'Etat sont à l'origine de dépenses. L'impôt n'est certes pas le seul moyen de les couvrir. L'Etat peut avoir recours à l'emprunt intérieur et extérieur. Il peut aussi, particulièrement pour les pays les plus pauvres, mobiliser des dons extérieurs. Cependant un emprunt excessif est incompatible avec le maintien de la solvabilité financière de l'Etat. En cas de dette extérieure excessive, le pays risque de se retrouver en cessation de paiement.

On doit aussi souligner que les financements sur ressources externes sont susceptibles d'entraîner une moindre rigueur dans la gestion de la dépense publique et donc une moindre efficacité de cette dernière.

L'impôt apparaît donc comme le mode de couverture fondamental des dépenses publiques. C'est ainsi qu'il est impératif de faire rentrer immédiatement les impôts pour que l'Etat puisse remplir ses missions à temps.

II.2. Le juste et équitable répartition de la charge fiscale

Une programmation totalement neutre du contrôle fiscal devrait traiter de la même manière chaque contribuable qu'il appartienne au domaine politique ou à une catégorie socio- professionnelle⁸.

Une vérification hors programme doit également répondre à des critères d'objectivité. Le contrôle fiscal représentant néanmoins une arme dissuasive pour qui l'emploi, des critères subjectifs et un risque arbitraire ne font-ils pas parfois exception à la neutralité de la programmation du contrôle fiscal ?

⁷ Gérard CHAMBAS, « *Afrique au sud du SAHARA, Mobiliser des ressources fiscales pour le développement* », Economica, 1988.

⁸ Muriel TREMEUR, « *La politique publique du contrôle fiscal* », Economica, 1993.

II.2.1. La neutralité du contrôle fiscal

La justice fiscale requiert un traitement égal des contribuables par les autorités. Au niveau du contrôle fiscal, elle devrait se traduire par une fréquence d'interventions équilibrée entre les divers secteurs d'activité, quel que soit le type de revenus concernés ou la taille de l'entreprise ou de l'exploitation.

Au regard des statistiques, les grandes entreprises sont plus souvent vérifiées que les petites et les moyennes, mais leur comptabilité demande de la part des vérificateurs des recherches plus approfondies en raison de leur complexité.

Pourtant la répartition des fraudes fiscales selon les catégories professionnelles concernées démontre la nette prépondérance des industriels et commerçants d'une part, et des professions non commerciales d'autre part. Cette constatation laisse penser que ce secteur fraude le plus, à moins que les autorités veulent multiplier les sanctions dans un objectif de dissuasion.

II.2.2. Le civisme fiscal

Certes, un contrôle fiscal bien programmé conduirait à des rentrées budgétaires immédiates et à une répartition juste et équitable des charges fiscales. Cependant, un autre moyen existe et s'avère très efficace qu'est le civisme fiscal.

Il s'agit de convaincre le contribuable à se soumettre spontanément aux obligations fiscales. Il repose sur le consentement volontaire. Le contribuable, qui consent à l'impôt, est celui qui, après avoir été initié à la valeur du partage dans une société, a compris qu'en devenant acteur de ce partage, il participe à un équilibre social permettant de créer une richesse commune susceptible de garantir une meilleure justice sociale par le partage du bien commun.

Le consentant à l'impôt est donc le contribuable qui, après, avoir été informé, voir éduqué, a trouvé bon de contribuer à la collectivité et a décidé de payer l'impôt à la hauteur de sa capacité contributive.

Dès lors, rendre les règles transparentes et en assurer leur accessibilité, éduquer à travers des campagnes d'information, détecter et sanctionner les défaillants, mettre en place une administration de service et enfin apporter les garanties d'un Etat de droit sont les facteurs essentiels de promotion du civisme fiscal.

II.3. La formalisation de l'économie et des pratiques

Pour assurer une organisation cohérente et efficace, il est nécessaire d'harmoniser les pratiques utilisées dans tout l'administration fiscale et de veiller à leur suivi strict par chacun des vérificateurs.

II.3.1. Les monographies

La Direction générale des impôts devrait disposer de monographies professionnelles nationales. Ces dernières constituent, sans aucun doute, des outils de travail précieux pour les agents chargés du contrôle fiscal.

Elles font ressortir le profil économique des entreprises par secteur professionnel, fournissent des notions technologiques, des données statistiques et indiquent les méthodes de reconstitution de chiffres d'affaires et des bénéfices, ainsi que des informations diverses à l'intention des vérificateurs entre autres :

- les conditions d'exercice de la profession,
- la tenue de la comptabilité,
- certaines particularités fiscales ou autres...

Ces données, qui sont des repères quantitatifs et qualitatifs, constituent pour l'agent vérificateur des éléments d'appréciation et de comparaison.

II.3.2. Le guide pratique

Ce guide est également essentiel pour le vérificateur, il regroupe, sous forme de fiches, les différentes irrégularités et les procédés de fraude découverts ou susceptibles d'être constatés dans le cadre du contrôle d'un impôt déterminé.

Il servira à guider le vérificateur dans leurs investigations et à lui faire profiter des expériences et des recherches de ses collègues, et partant fera gagner en termes de coût (temps, matériel, personnel ou autres) à l'administration.

II.3.3. Le manuel de procédures

Le manuel de procédures est indispensable pour garantir l'harmonisation des procédés utilisés par les agents.

Il renferme et décrit, étape par étape, le processus que le vérificateur devrait suivre lors d'une vérification, les normes de qualité qu'il a à respecter.

Actuellement, les pratiques de chaque centre diffèrent selon les savoirs de chacun (savoir, savoir être, savoir-faire). Certes, les principes de vérification sont suivis mais il faudra uniformiser les démarches et les techniques afin de garantir un meilleur résultat et que chacun bénéficiera de l'expérience des autres.

CHAPITRE III : LA PROGRAMMATION AU SERVICE DE LA LUTTE CONTRE LE SECTEUR INFORMEL

Le développement du secteur informel, processus qui dans certains cas provient en partie d'un excès de pression fiscale et administrative sur le secteur moderne, a sapé en profondeur les capacités de « mobilisation fiscale ».

L'existence d'un secteur de non droit où la règle fiscale est appliquée de manière partielle, voire n'est pas appliquée, exerce un puissant effet de distorsion dans la concurrence. Ce phénomène est susceptible d'entraîner le déclin des entreprises recensées assurant la collecte des impôts sur les salaires de leurs employés et de la fiscalité indirecte.

Ainsi, l'organisation d'une programmation au service de la lutte contre ce secteur informel conduirait à mieux répartir le poids de l'impôt sur l'ensemble des opérateurs.

III.1. Le secteur informel, une forme de fraude fiscale

Les activités non enregistrées parviennent à éluder au moins en partie la charge fiscale qu'elles devraient supporter ou collecter. Il en résulte directement une perte de recettes fiscales. À cette perte directe de recettes s'ajoute un manque à gagner, plus indirect, provenant de la moindre pression fiscale supportée par les activités non enregistrées.

III.1.1. Les caractéristiques du secteur informel

Le secteur informel fait ressortir des caractéristiques qui se retrouvent dans la plupart des pays, il s'agit notamment :

- de la mobilité, de la mouvance des agents économiques faisant partie du secteur informel,
- de la quasi-généralité des paiements et des transactions en espèces,

- de la distinction entre ceux qui exercent un travail leur permettant simplement de survivre et ceux qui, en toute connaissance de cause, organisent la fraude ou restent durablement en marge de la légalité,
- de la nécessité de fiscaliser un minimum tous les contribuables potentiels,
- de l'importance économique et sociale du secteur informel dans les pays.

Le simple examen de ces principales caractéristiques montre l'importance et la difficulté de lutter contre cette forme de fraude fiscale qui dépasse dans certains pays le seul enjeu de la fiscalisation des contribuables potentiels.

Dans certains pays l'on parle plus d'**encadrement** que de lutte contre le secteur informel car sa nécessité sociale est indéniable et reconnue.

III.1.2. La définition et les spécificités du secteur informel

Il paraît cependant possible de subdiviser en deux parties le secteur informel :

- Le « **petit** » **informel**, caractérisé par la mobilité de ceux qui le composent, par l'exercice d'une activité de subsistance plutôt que de recherche du profit, par la méconnaissance des obligations comptables et fiscales, par la réalisation d'un chiffre d'affaires très faible.

- Le « **véritable** » **secteur informel**, caractérisé par la présence de contribuables mettant en place un vrai schéma de fraude ou conscient de ne pas respecter leurs obligations fiscales.

En conséquence, il est décidé de ne parler de lutte contre le secteur informel qu'au travers des contribuables qui ne sont pas classés dans le « petit » informel. Ces derniers devant être fiscalisés au moins de manière synthétique et libératoire, à partir de recensement ou de déclaration spontanée.

Le secteur informel, ou l'économie souterraine, recouvre la dissimulation de tout ou partie d'une activité de production, de transformation, de réparation, de prestations de

service ou l'accomplissement d'actes de commerce en se soustrayant intentionnellement à ses obligations légales. Cet état de fait se manifeste par:

- la dissimulation ou la non-déclaration d'une activité au registre du commerce ou organisme similaire,
- la dissimulation de salariés ou la minoration des horaires de travail par les entreprises qui les emploient.

Cette forme de fraude :

- cause un préjudice aux salariés qui sont exclus du bénéfice de la législation du travail et de toute protection sociale,
- pénalise les entreprises respectueuses de la loi qui subissent la concurrence déloyale de celles qui se soustraient aux impôts et aux cotisations sociales,
- prive les organismes de protection sociale et les services fiscaux des sommes qui leur sont légalement dues.

III.2. Les moyens et les méthodes de programmation spécifiques

La lutte contre le secteur informel peut s'organiser autour de quelques axes de travail principaux :

- mieux détecter et taxer les défaillants,
- démanteler les réseaux frauduleux,
- adapter les moyens aux enjeux.

III.2.1. Prévention de la défaillance

Assurer l'effectivité du système déclaratif en détectant les contribuables défaillants et en les taxant d'office représente une mission fondamentale de la DGI. Elle peut être facilitée :

- par la présence dans les services de correspondants privilégiés auprès des organismes représentatifs des professionnels (chambre de commerce, chambre des métiers, organismes consulaires, ...)
- par des interventions auprès des créateurs d'entreprises pour les sensibiliser aux effets d'une négligence de leurs obligations tout en les informant mieux sur l'étendue de ces dernières ;

- par des interventions immédiates des services d'assiette et de recouvrement dès les premières carences constatées, éventuellement associée à une convocation du contribuable afin de témoigner de la réactivité de l'Administration fiscale ;

- par la fiabilisation des fichiers :

* la base de tout système fiable de recensement et de recouplement repose sur un identifiant unique et fiable des contribuables,

* la radiation très rapide des fichiers de l'administration fiscale dès lors que la disparition de l'entreprise est avérée ;

- par le développement de la connaissance du tissu fiscal. Il s'agit d'avoir une connaissance concrète du tissu fiscal et de conquérir le terrain dans les zones sous fiscalisées par **des sorties sélectives de recensement sur le terrain**. Ces sorties sur le terrain doivent permettre de détecter des contribuables inconnus fiscalement et d'apprécier la nature et l'importance des moyens de production ou de commercialisation mis en œuvre par des entreprises nouvellement prises en compte.

III.2.2. Démantèlement des réseaux frauduleux

• **Orienter l'action des services de recherche vers la détection des opérateurs non fiscalisés et des groupes informels.**

Le rôle des services de recherche dans la lutte contre le secteur informel est fondamental compte tenu de leur possibilité d'intervention, des outils légaux à leur disposition et de leur connaissance du terrain.

• **Développer les liaisons et les contrôles coordonnés avec d'autres Administrations (douane, police, inspection du travail, etc.) en mettant en place des plans d'action coordonnés au plan national.**

Afin d'optimiser les actions mises en œuvre pour lutter contre le secteur informel, il paraît indispensable de mettre en place des structures de coordination et d'orientation contre la fraude regroupant plusieurs administrations (impôts, douane, travail, concurrence, police, gendarmerie essentiellement) au plan national, et au plan régional si l'organisation administrative le permet. Dans ce contexte, les administrations doivent

mettre en œuvre des plans d'action communs pouvant déboucher sur des actions réalisées conjointement si les procédures légales en vigueur dans le pays le permettent.

Mais la première disposition à mettre en place est l'organisation de l'échange d'informations, notamment entre les Impôts et la Douane. L'échange d'informations peut s'organiser selon la méthode suivante :

* échanges systématiques sur des thèmes définis préalablement en comité de pilotage,

* échanges ponctuels en fonction de l'activité propre à chaque service et de la connaissance acquise des besoins des autres administrations.

Le développement des échanges de renseignements dont disposent la DGI et la DGD est un élément moteur de la lutte contre la fraude. Il doit être fondé sur le principe de la réciprocité qui seul permet d'assurer la pérennité de la collaboration entre les deux directions. Ces échanges réciproques d'informations peuvent reposer sur une base légale (existence d'un droit de communication) ou relever de dispositions réglementaires voire administratives.

Les méthodes d'échange des informations peuvent être différentes compte tenu de la nature des renseignements :

* la transmission est spontanée lorsqu'il s'agit d'échanges de renseignements relevant de l'exercice du droit de communication, s'il existe,

* l'échange systématique ou ponctuel d'informations ne porte que sur les renseignements paraissant les plus pertinents par la nature de l'infraction relevée, par le montant des droits fraudés et par le procédé de fraude mis en œuvre,

* il importe de mettre en place des comités locaux de pilotage chargés de mettre en place et de suivre les actions les plus importantes.

• **Accroître la vigilance sur les secteurs économiques à risque (ex: composants électroniques, téléphones portables, véhicules, commerce électronique, etc.)**

Cette mesure impose d'analyser régulièrement le tissu fiscal du pays et son évolution. Il importe de détecter le plus rapidement possible les secteurs à risques et de s'organiser efficacement pour les combattre.

III.2.3. Organisation de la programmation

- **Décloisonner les services :**

Les services autres que ceux qui sont spécialisés dans le contrôle sont susceptibles de disposer d'informations utiles pour la programmation du contrôle fiscal.

Des actions de sensibilisation de tous les services pour leur implication éventuelle dans la lutte contre la fraude fiscale peuvent être menées, par le recensement des informations utiles dont disposent les services et la mise en place de liaisons pour faciliter la transmission des renseignements.

- **Organiser et fiabiliser la collecte de l'information :**

La base de tout système de recoupement et de transmission d'information repose sur un **identifiant unique et fiable** des contribuables. Les difficultés rencontrées sont nombreuses et s'articulent autour des points suivants :

- * des difficultés pour disposer de matériels performants et fiables,
- * des lenteurs dans les transmissions d'informations,
- * des réticences dans ces transmissions de la part d'autres départements,
- * du détournement du système par les contribuables qui utilisent des prête-noms.

Les sources d'information pour combattre ces difficultés sont nombreuses s'ils sont exploités rationnellement et suffisamment sécurisé.

Entre autres éléments, il s'agira notamment :

- * des recoupements internes à l'administration fiscale, obtenus à partir des déclarations ou des actes déposés par les contribuables ;
- * des recoupements externes à l'administration fiscale, disponibles dans les départements faisant partie du Ministère de l'économie, des finances et du budget, essentiellement la Douane ;
- * des recoupements externes à l'administration fiscale, disponibles dans d'autres départements ministériels ou organismes publics ;
- * des informations fournies par des tiers.

- **Utiliser les moyens légaux de recoupement à disposition des administrations :**

La collecte des informations et des recoupements utilisables pour le contrôle fiscal est possible au plan juridique dans la plupart des pays. Elle est néanmoins organisée de manière différente et ne donne pas toujours les résultats escomptés.

La lutte contre le secteur informel et la fraude organisée implique des moyens d'investigation adaptés aux enjeux et des mesures propres à chaque situation et le cas échéant par la pénalisation des actes frauduleux.

- **Sanctionner les comportements frauduleux :**

Il est possible de faire évoluer la législation en créant des infractions répréhensibles pénalement et comportant des dispositions rendant l'action des services concernés plus efficaces. Outre les sanctions fiscales classiques s'appliquant en cas de carence déclarative et de redressements, il convient d'utiliser un arsenal répressif le plus large possible (notion de « manœuvres frauduleuses, amendes sanctionnant le non-respect d'obligations spéciales, mise en œuvre de la solidarité financière, autres délits répréhensible pénalement).

III.3. Les difficultés structurelles à surmonter

La lutte contre la fraude fiscale, et notamment contre le secteur informel ou l'économie souterraine, est un défi majeur des administrations fiscales, dont le succès conditionne en grande partie la crédibilité même des missions à elle confiée.

III.3.1. Les limites de cette organisation

Le point essentiel et préalable est de savoir s'il existe une réelle volonté de lutter contre la fraude fiscale en général, et contre le secteur informel en particulier. En effet, l'administration fiscale dispose de l'arsenal juridique suffisant pour mettre en place des campagnes de recoupements facilitant l'appréhension de la matière imposable.

Il semble alors manquer la volonté de les rendre efficaces et de leur permettre d'atteindre les objectifs pour lesquels ils ont été institués. L'implication des plus hautes instances hiérarchiques administratives, voire politiques, dans l'affirmation de la

volonté de lutter contre la fraude fiscale est alors indispensable et demeure un préalable à l'action administrative.

À côté de cette problématique essentielle, d'autres difficultés peuvent être soulevées :

- la résistance sociologique à l'impôt,
- l'émergence de fraudes à partir des nouvelles technologies (informatiques et internet essentiellement),
- l'insuffisance des moyens humains à la disposition de l'administration fiscale,
- l'insuffisance des moyens matériels, notamment informatiques, permettant de constituer des bases de données fiables et facilement consultables,
- l'insuffisance de collaboration entre les différents services de l'Etat,
- l'existence du secret bancaire ou l'absence de sincérité des informations transmises par les banques,
- l'inapplication des sanctions pénales malgré l'existence des textes les prévoyant.

Le secteur informel est une composante importante de l'économie du pays. S'il a une utilité sociale dans la plupart des cas, il représente incontestablement une insuffisance de recettes fiscales pour les budgets nationaux.

III.3.2. Les moyens à mettre en œuvre pour les surmonter

Il existe divers moyens pour remédier, un tant soit peu, à cette défaillance structurelle :

- un établissement de bilan permettant un diagnostic de la situation et l'élaboration d'un plan d'action pluriannuel avec des objectifs chiffrés,
- une forte implication des responsables à tous les échelons,
- une mobilisation de l'ensemble des services,
- une sensibilisation sur les principaux enjeux : une plus grande équité, un meilleur service rendu aux publics et une rentrée budgétaire immédiate.

La lutte contre le secteur informel nécessite prioritairement de bien localiser, recenser et identifier la population des contribuables à gérer au moyen d'un identifiant fiscal unique et fiable.

La lutte contre la véritable fraude fiscale commise par les autres acteurs économiques quelle qu'en soit sa forme doit faire l'objet de sanctions adaptées et proportionnées qui dissuadent les contrevenants de poursuivre leurs activités en dehors de tout contexte légal.

Le développement du civisme fiscal et la lutte contre le secteur informel sont deux processus complémentaires dont la mise en oeuvre exige une véritable volonté des autorités administratives et politiques.

Cette volonté doit être clairement affichée et les moyens, qu'ils soient juridiques, matériels ou humains, doivent être mis à la disposition de l'administration fiscale par les plus hautes instances de l'Etat pour pouvoir escompter des résultats probants.

PARTIE III :

LA POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL ADÉQUATE

Relever le défi d'une fiscalité adaptée aux besoins du développement constitue un enjeu majeur pour le pays. D'une part, une meilleure mobilisation fiscale est indispensable pour assurer des ressources supplémentaires au financement des programmes de lutte contre la pauvreté, d'autre part, la justice fiscale est un élément fondamental de l'assainissement des finances publiques du pays.

Après avoir dégagé le manque à gagner en matière de recettes fiscales et montré la nécessité de mise en place d'une programmation du contrôle fiscal, nous allons essayer dans cette troisième partie de proposer une politique de contrôle fiscal adaptée face à ces nouveaux enjeux, notamment sa programmation, la mise en œuvre et la conduite des contrôles fiscaux et les modalités pratiques de suivi du programme.

CHAPITRE I : LA PROGRAMMATION DU CONTRÔLE FISCAL ADAPTÉE AU CONTEXTE ACTUEL

La programmation du contrôle fiscal nécessite plusieurs démarches et organisations au préalable pour être effective et dont le suivi doit être rigoureux pour éviter tout arbitraire.

Avant toute chose il faudrait mettre en place une unité de programmation qui sera indépendante de la structure actuelle existante. Ensuite il faudra définir comment élaborer les programmes de vérification pour finir aux résultats attendus de la programmation.

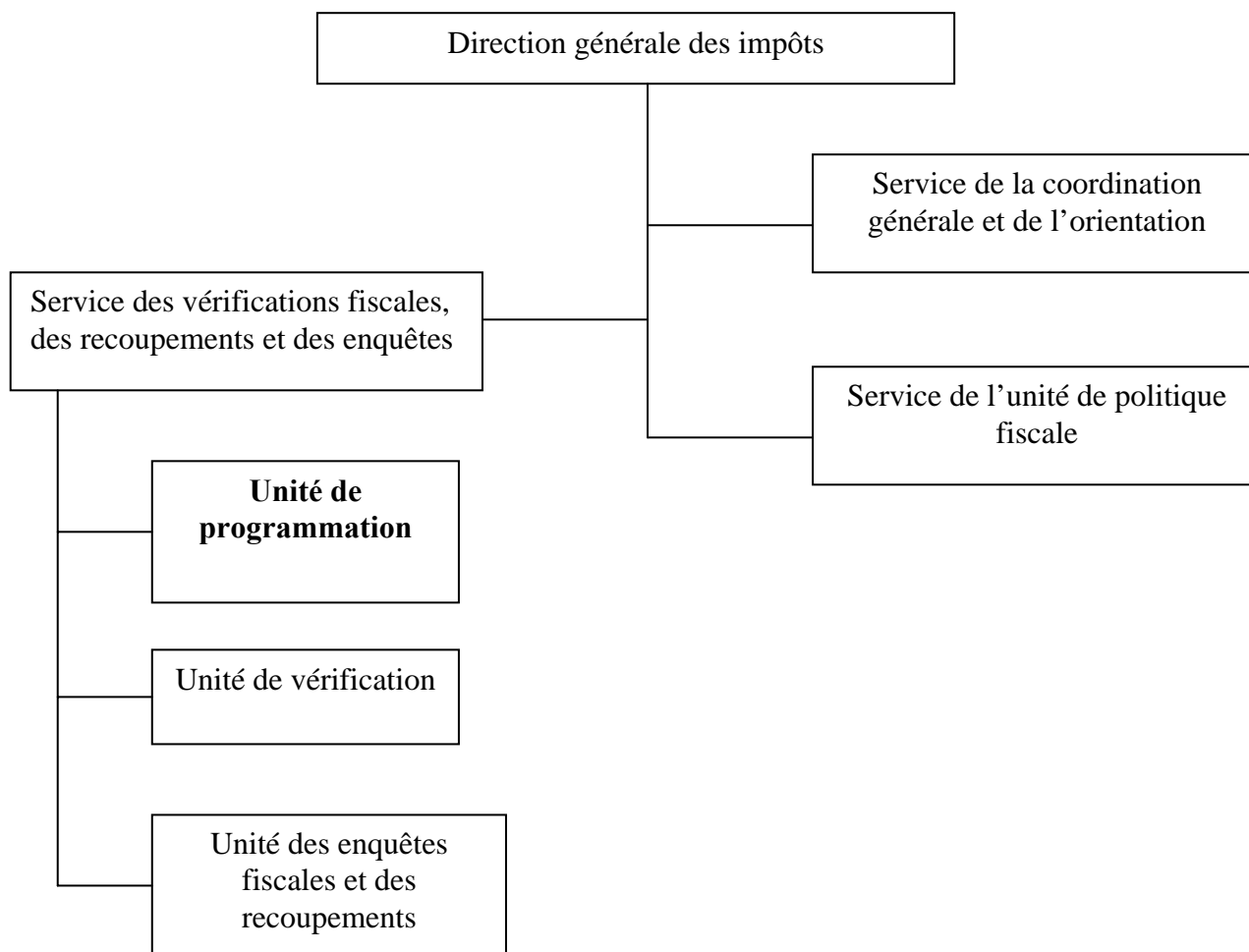
I.1. La mise en place d'une unité de programmation du contrôle fiscal

Étant consciente des moyens que dispose l'administration fiscale que ce soit du point de vue financier, matériel ou ressources humaines, nous proposons de mettre en place une nouvelle unité chargée de coordonner la programmation du contrôle fiscal et d'en assurer le suivi.

I.1.1. Organisation et structure

Pour valoriser l'importance de la programmation invoquée ci avant, la création d'une unité spécialisée est recommandée. Cette unité de programmation sera rattachée directement au SVFRE, service auquel sont attribuées des missions de vérification et de recoupement. Ce rattachement est d'autant justifié car sans renseignements, la programmation ne peut être qu'arbitraire.

Sur ce, la structure du SVFRE pourra être réorganisée comme suit pour plus d'efficacité. Le service continuera à être rattaché directement à la Direction générale. Il sera créé trois unités au niveau du SVFRE. À chacune d'elle, incombera des missions différentes mais complémentaires.



I.1.2. Les missions de l'unité de programmation

Il importe dans cette rubrique de définir non seulement les missions de l'unité de programmation, mais celles du service en entier. Le SVFRE sera désormais chargé :

- de la programmation, du suivi, de l'exécution et de l'analyse des contrôles et des vérifications,

- de la coordination des contrôles à l'échelle nationale,

- de la consolidation des données relatives au contrôle,

- de la collecte des renseignements et de la mise à jour des données de base,

- de la relance des défaillants en matière de déclarations de marchandises vendues, de sommes versées à des tiers ou des achats de produits locaux,

- de l'exécution du programme de contrôle des grandes entreprises,

- des enquêtes fiscales.

Ce service sera également chargé de l'exécution d'enquêtes et d'études particulières à diligenter par les autorités.

En outre, l'examen de la situation personnelle n'est pas applicable dans le pays même s'il est prévu par le CGI au même titre que la vérification de comptabilité. Certes la population malgache est très pauvre mais des citoyens très riches et souvent des politiciens qui disposent des revenus importants ou des villas de haut standing ne sont pas inquiétés alors qu'ils ne contribuent pas ou ne versent qu'une somme dérisoire dans les caisses de l'Etat.

Aussi ce sera une occasion pour mettre en application la taxation sur les éléments de train de vie prévue par l'art. 01.02.34 du CGI.

I.1.3. Les aménagements nécessaires

Les trois unités du SVFRE devraient se trouver dans un même local que celui-ci, ou du moins dans un même bâtiment, étant donné que leurs missions sont complémentaires et que sans ce rapprochement la synergie ne serait optimale et aucune supervision ne pourra être assurée par le chef de service. Ce qui constitue un grand handicap pour cette nouvelle organisation car le SVFRE ne dispose plus de pièces disponibles et même les équipes s'occupant des recoupements ont emménagé dans un lieu qui s'avère très éloigné de celui où se trouve le SVFRE.

Concernant les ressources humaines, il faudra augmenter l'effectif des agents vu que les attributions du service ont augmenté, à savoir :

- **pour l'unité de programmation**

Deux (2) inspecteurs des impôts seront nécessaires avec l'aide de deux (2) contrôleurs et de quatre (4) agents des impôts.

- **pour l'unité de vérification :**

Huit (8) inspecteurs constituant chacun une équipe de vérification avec l'aide d'un (1) ou de deux contrôleurs selon la disponibilité des agents ainsi que de l'importance des dossiers à vérifier.

- **pour l'unité des enquêtes fiscales et des recoupements :**

Comme cette unité s'occupera désormais des missions plus importantes que celles d'avant et que ces missions s'avèrent essentielles et très délicates pour la vérification car en plus des recoupements, elle fera des enquêtes fiscales et assurera la centralisation de toutes les informations recueillies ; il est recommandé d'y affecter deux (2) inspecteurs des impôts pour garantir l'efficacité du service.

Par ailleurs, la qualité des ressources humaines devra être également requise vu l'importance de leur mission et la lourde responsabilité que cela engendre. Aussi, l'expérience, le dynamisme, l'intelligence et la capacité de travail sont des facteurs à considérer lors du choix de l'affectation.

I.2. L'élaboration des programmes de vérification

Afin d'assurer la neutralité des contrôles fiscaux et exclure tout arbitraire de l'administration fiscale à l'égard d'une catégorie socioprofessionnelle, la procédure d'élaboration des programmes doit garantir l'objectivité. C'est ainsi que pour atteindre les objectifs fixés en terme de contrôle fiscal, des principes et des méthodes de programmation doivent être définis.

I.2.1. Principe de fixation d'objectifs par service chargé du contrôle

Comme nous avons évoqué dans la première partie, la Direction générale des impôts ne fixe pas des objectifs de contrôle fiscal. Cependant, des prévisions en matière de recettes fiscales devraient être définies afin qu'on puisse à la fin de l'année évaluer les écarts avec les réalisations et en demander les raisons.

Cela constituera une motivation de plus pour chaque vérificateur et pour chaque centre, et permettra d'effectuer des comparaisons, et dans l'espace et dans le temps. Pour ce faire, les services chargés de contrôle fiscal (CSP ou CFE) devraient contractualiser des objectifs prévisionnels annuels avec la Direction générale.

Ces objectifs seront à établir à partir du diagnostic des années passées. Ils comprennent pour chaque type de contrôle, les objectifs en droits rappelés, les opérations à effectuer

ou le nombre de dossiers à vérifier. Ces objectifs doivent tenir compte, évidemment, de l'effectif des agents vérificateurs dans chaque service et des moyens qui sont mis à leur disposition.

Ces objectifs annuels seront étalés dans le temps pour permettre d'apprécier l'avancement des travaux de vérification.

I.2.2. Le principe et les acteurs de la programmation

La réalisation des objectifs du contrôle fiscal dépend de la programmation. Elle est faite en fonction des directives des autorités ou à partir des propositions de vérification provenant de divers services.

Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que le principe directeur de la programmation serait l'impartialité dans le choix des dossiers à vérifier.

Les producteurs des fiches de proposition de vérification ou acteurs de la programmation seront :

- les inspections de contrôle sur pièces (CSP) qui devraient produire l'essentiel des dossiers à vérifier ;
- les inspections de contrôle fiscal externe (CFE) ou le Service des vérifications fiscales (SVFRE) pour la programmation induite ou l'auto programmation ;
- l'unité des enquêtes fiscales et des recoupements,
- la Direction générale elle-même pour des missions de vérifications particulières.

En outre, dans l'optique de la présente restructuration proposée, l'unité de programmation constituera le principal acteur de la chaîne de programmation du contrôle fiscal.

Pour éviter la pénurie des dossiers à vérifier, un suivi mensuel de la production des fiches de proposition devrait être mis en place.

La production des fiches dépend essentiellement des inspections de CSP et un changement de comportement, qui consiste à privilégier le CSP même en estimant que des vérifications sur place sont nécessaires, serait la clé de la réussite. Les agents des inspections CSP devraient être ainsi évalués à partir de critère de la production de fiches de proposition.

I.2.3. Les méthodes de la programmation

Deux méthodes de programmation à ce stade peuvent être distinguées :

- **La programmation sélective :**

La sélectivité s'analyse en tant que mal nécessaire. Aucune administration ne peut prétendre à la capacité de vérifier la totalité de la population fiscale. Et d'ailleurs, même si elle le pouvait, elle n'aurait pas nécessairement intérêt à le faire.

Outre les problèmes de gestion au quotidien, en apparence, insurmontables qu'une telle option ne manquerait pas de soulever, elle se traduirait par la naissance et la consolidation d'un environnement hostile tout aussi ingérable.

Etant ainsi conçue et admise, la programmation sélective soulève une grille de questions d'apparence technique.

Elles se rapportent :

- * aux notes d'orientations ou notes de cadrage,
- * à la durée du programme : annuel, pluriannuel,
- * à la base de sélection,
- * aux critères de sélection,
- * à la hiérarchisation des dossiers,
- * à la validation du programme,
- * à l'assignation des dossiers,
- * aux effets de la programmation.

- **La programmation réactive :**

On entend généralement par programmation réactive, l'opération de programmation du contrôle fiscal suite à la réunion et à la constatation de certaines conditions de fait ou de droit.

Ainsi, et à titre d'exemple, dans certains pays, les situations de cessation, cession, transformation de nature juridique de l'entreprise ou encore de transfert de siège constituent systématiquement des motifs de contrôle fiscal.

Les résultats des enquêtes, l'incohérence des données ressortant des déclarations du contribuable, les lettres de dénonciation comportant des éléments probants de fraude peuvent également justifier un contrôle fiscal.

I.3. Les résultats attendus de la programmation

La plupart des administrations fiscales modernes investissent fortement dans le développement d'outils informatiques de programmation et d'analyse-risque. Ces dispositifs sont destinés à développer la lutte contre la fraude en aidant les services de programmation et de contrôle à identifier plus facilement les contribuables paraissant présenter un risque de fraude.

I.3.1. Les techniques d'analyse risque

L'analyse-risque s'intègre dans le cadre d'une stratégie de programmation. Elle n'en constitue qu'un des nombreux paramètres, parmi lesquels le CSP, la connaissance du terrain, les informations extérieures, etc.

L'analyse-risque suppose une démarche organisée et construite, favorisée par l'utilisation d'outils informatiques. L'analyse-risque permet entre autres :

- de déterminer des populations à risques définies en fonction de certains critères,
- d'analyser une population fiscale répondant à ces critères.

Si l'analyse-risque ne pourra constituer à elle seule la seule source de programmation, car la part de dossiers présentant des risques repérables de fraude dans l'ensemble du

portefeuille de dossiers restera nécessairement faible. Par contre, l'analyse-risque « informatisé » est appelée à se développer pour deux raisons :

- l'acquisition de données fiscales sur supports dématérialisés va se développer de manière inéluctable,
- pour un besoin d'efficacité des actions administratives.

Si l'analyse des facteurs de risque est automatisée, les agents chargés de la programmation pourront consacrer davantage de temps à l'appréhension des facteurs d'environnement de l'entreprise, à la connaissance du tissu fiscal et à la réactivité face aux événements.

L'analyse-risque a pour objet de définir le niveau d'intérêt d'un dossier fiscal pour faciliter sa sélection en vue de la programmation du contrôle fiscal. Ce niveau d'intérêt se présente sous la forme d'une cotation déterminée pour chaque dossier. Cette cotation pourra être obtenue par le cumul des points associés à chaque risque.

L'analyse-risque consiste donc en la mise en place d'un système de cotation des entreprises ou des opérations d'après des critères objectifs prédéfinis. Elle ne concerne que les contribuables connus des services.

L'objectif est donc de sélectionner des dossiers, parmi la masse de dossiers gérés, qui présenteraient un potentiel de fraude fiscale. L'ensemble des risques et des points associés constitue la base risque.

L'analyse-risque ne constitue pas une certitude (sauf cotation très élevée) mais reste néanmoins une approche, non négligeable, servant à l'orientation des dossiers.

I.3.2. La sélection des dossiers en vue du contrôle fiscal

La méthode consiste dans un premier temps :

- à définir un ensemble de champs calculés permettant de coter chaque dossier selon un barème défini pour chaque seuil de risque,
- à totaliser pour chaque dossier l'ensemble des cotations,
- à établir une liste de dossiers par ordre décroissant de cotation totale.

Ensuite, pour gagner plus en efficacité, et pour plus de précisions, il convient de définir les risques courants.

- **Définir les risques :**

Il s'agit de répertorier des thèmes et de rechercher les risques de fraude qui s'associent à chaque thème.

Exemples de thèmes et de risques associés :

* Entreprises à risque : il s'agit de regrouper les risques liés aux caractéristiques propres de l'entreprise:

- entreprise nouvelle,
- augmentation importante des remboursements de crédits de TVA,
- entreprise nouvellement admise en crédit de TVA,
- société étrangère,
- ancienneté de la dernière vérification.

* Rupture de comportement : les risques signalent des variations importantes entre deux exercices :

- variation du chiffre d'affaires déclaré supérieure à 30 %,
- variation de l'effectif salarié supérieure à 30 %,
- variation de la masse salariale supérieure à 30 %,
- variations des exportations supérieures à 30 %,
- variation des opérations non imposables à la TVA supérieure à 30 %,
- variations des prestations de services supérieures à 30 %,
- variation du chiffre d'affaires exonéré supérieure à 30 %,
- variation du résultat fiscal supérieure à 30 %.

- **Coter les risques :**

Après avoir défini et listé les risques que l'on retient, il faut leur affecter une cotation en fonction de l'importance plus ou moins grande du risque de fraude.

- **Générer la base risque :**

La base risque est constituée par l'ensemble des risques avec leur cotation. Elle doit être mise à jour chaque fois que l'on décide d'ajouter, de supprimer un risque ou de modifier une cotation

- **Appliquer la grille d'analyse-risque aux dossiers :**

Les risques détectés pour l'entreprise sélectionnée sont détaillés, regroupés par thème et totalisés. Une fois la grille éditée, on prend la décision de sélectionner ou pas le dossier en vue du contrôle (CSP ou CFE), en fonction de la cotation et des risques présents, s'il dépasse les points paramétrés pour cette sélection.

CHAPITRE II : LA MISE EN ŒUVRE ET LA CONDUITE DES CONTRÔLES FISCAUX

La démarche qualité du contrôle consiste à l'utilisation des informations contenues dans le système informatique pour effectuer une meilleure sélection et programmation du contrôle fiscal par l'analyse-risque.

Cependant ni le logiciel « maison » SURF, ni le logiciel canadien SIGTAS n'ont prévu l'utilisation d'outils informatiques, aussi il est opportun de penser à l'utilisation des informations contenues dans le système pour concevoir un outil informatique d'aide à la sélection des dossiers et à la programmation du contrôle fiscal.

Ce travail sera dévolu au SVFRE, notamment au travers de l'unité de programmation qui, en attendant la réalisation d'un logiciel spécialisé, doit remplir ses missions avec les moyens existants.

II.1. La nécessaire centralisation des décisions opérationnelles

Pour assurer une cohérence et une harmonisation des contrôles fiscaux, tant au niveau de l'organisation, des fréquences d'intervention ou des procédures de vérification même ; les décisions de contrôle ne devraient être prises qu'au niveau central et à un certain niveau de décision. La position et la structure même du SVFRE s'y prête volontiers.

À cet effet, le service des vérifications fiscales devra sortir des programmes de contrôle pour chaque service ou centre fiscal, au niveau central ou provincial, des monographies pour chaque activité, des guides pratiques ainsi que des manuels de procédure qu'elle mettra à la disposition des vérificateurs opérationnels sur l'étendue du territoire.

Toutefois sans une centralisation des informations, sur lesquelles repose toute programmation, aucune décision ne pourra être prise.

II.1.1. La centralisation des informations

Comme en matière de fiscalité, la fonction de recherche et de renseignement est de plus en plus essentielle compte tenu de la complexité croissante des échanges économiques et financiers et donc des procédés de fraude et de la nécessité de disposer d'informations préalables fiables pour effectuer une bonne programmation des contrôles.

Les renseignements à centraliser sont constitués par ceux se trouvant actuellement dans le DFU, c'est-à-dire les renseignements permanents sur l'entreprise (statuts, PV de l'AG constitutive, régime fiscal, etc.), les déclarations annuelles, les actes se rapportant à la vie juridique de l'entreprise ainsi que divers renseignements et correspondances (rapport des vérifications antérieures, notification, relance, etc.).

La remontée de ces informations seront faites régulièrement et d'une manière bien organisée, notamment à l'aide des supports ci-après qui seront requis auprès de tout détenteur de dossiers :

- **le listing** : sur lequel tous les dossiers gérés par le centre seront listés,
- **la fiche d'information individuelle** : contenant les renseignements dans le DFU, c'est la transcription de ces informations dans une fiche, comme la fiche de lecture utilisée actuellement par les vérificateurs lors de la consultation des dossiers. Seulement la fiche d'information sera systématiquement transmise par le gestionnaire au SVFRE contrairement à la fiche de lecture qui est ponctuelle,
- **la fiche de déclaration** : qui sera transmise périodiquement, à chaque échéance et qui contiendra la liste des déclarations reçues avec le montant payé et le reste à recouvrer ainsi que la liste des défallants par impôt.
- **la fiche de proposition** : c'est une véritable proposition de vérification qui renferme la liste des entreprises à soumettre au contrôle avec les motifs de contrôle permettant la prise en compte de l'affaire dans le programme.

En outre, il peut y avoir des informations ponctuelles que le SVFRE pourrait demander aux autres services. En parallèle, il devra collecter les informations nécessaires auprès des tiers.

Notons par l'occasion que la recherche et le traitement des informations ainsi que l'exploitation des renseignements douaniers ont fait spécialement l'objet de thèmes de mémoire afin toujours de renforcer la qualité du contrôle fiscal.

Ces renseignements fiscaux seront saisis et stockés dans une banque de données informatisées, tout en gardant copie des supports papiers, avec les recoupements et les renseignements provenant de l'extérieur.

II.1.2. L'organisation des informations

Les informations ainsi recueillies seront classées par centre fiscal et par NIF au niveau du SVFRE.

Par ailleurs, il faudrait définir et coter les risques afin de générer la base risque et appliquer la grille d'analyse-risque aux dossiers.

En l'absence de logiciel spécialisé, la conception d'une petite programmation sous Excel ou autres est de rigueur pour ne pas perdre des données et ainsi s'induire en erreur dans la prise de décision, et également pour faciliter le traitement des informations et l'application de l'analyse-risque.

À l'aide des dossiers sélectionnés grâce à l'analyse-risque, aux propositions faites par les vérificateurs, les gestionnaires de dossiers et les informations qu'il détient, le SVFRE établit le programme de vérification annuelle, et éventuellement semestriellement, trimestriellement, outre les cas ponctuels.

II.2. Les différentes approches à développer

II.2.1. Le cadrage du contrôle fiscal

En fonction des anomalies détectées et des risques de fraude présents, la méthode de contrôle est différente et donc modulée en fonction de la situation.

Plusieurs procédures peuvent être ainsi mises en œuvre :

- la vérification générale : contrôle de l'ensemble des impôts sur la totalité de la période non prescrite,
- la vérification ponctuelle : contrôle d'un impôt ou d'une opération déterminée sur une période restreinte,
- la vérification simplifiée : contrôle d'un seul impôt.

Afin d'éviter les contrôles lourds, la diversification des modes d'intervention permet de proportionner les investigations aux enjeux. Elle renforce la réactivité de l'administration fiscale face aux entreprises moins vertueuses. Il s'agit d'engager la vérification générale pour les entreprises à risque, la vérification simplifiée pour les entreprises qui ne présentent pas de risques majeures et la vérification ponctuelle pour les demandes de remboursement ou tout autre problème lié au de crédit de TVA.

II.2.2. La modernisation des méthodes du contrôle fiscal

L'évolution des méthodes de travail des services chargés du contrôle fiscal traduit une indéniable modernisation. Cette modernisation doit être poursuivie dans deux directions :

- **Développer les moyens informatiques :**

Le développement des moyens informatiques, notamment de ceux mis à la disposition des vérificateurs, n'appelle pas d'observation particulière tant sa nécessité est évidente.

- **Augmenter la capacité d'expertise :**

Un autre volet de la modernisation des méthodes de l'administration fiscale se situe dans la droite ligne de la spécialisation.

La complexité croissante des conditions d'exercice de certaines activités, notamment en matière financière et bancaire, voire de certains métiers au sein de ces activités, métiers

dont le degré de sophistication a atteint un point tel que l'on parle d'ingénierie, exige de procéder à des spécialisations similaires du côté de l'administration fiscale afin que les inspecteurs chargés du contrôle puissent disposer, sans délais, auprès de certains de leurs collègues des éléments nécessaires à la bonne compréhension de l'environnement économique dans lequel ils se trouvent plongés. Il y va de l'efficacité et de la qualité du contrôle fiscal.⁹

Naturellement, ces évolutions doivent se faire dans des conditions compatibles avec les règles de la fonction publique et exigent un effort de formation particulièrement important des personnes concernées.

III.2.3. La coopération avec les autres départements ministériels

Détenteurs d'informations utiles à l'assiette de l'impôt et à son contrôle, la collaboration de certains organismes et établissements peut être décisive en matière de programmation (municipalités, conservations foncières, grands établissements publics, les services chargés du registre de commerce, services chargés de l'immatriculation des véhicules, des aéronefs ou des bateaux de plaisance, etc.).

Ces établissements ou organismes ne s'analysent pas seulement en tant que simples fournisseurs d'informations. Ils peuvent aussi apporter leur expertise quant à la connaissance du tissu fiscal et des circuits de fraude (la réalisation des études et l'établissement des monographies et ratios).

II.3. Les moyens à mettre en œuvre

Outre la centralisation des informations, le bon cadrage des contrôles fiscaux, la modernisation des méthodes de contrôle et la coopération avec les autres départements

⁹ Rapport d'information de M. Jean Pierre BRARD sur « *La fraude et l'évasion fiscales* », déposé en application de l'art 145 du règlement français.

ministériels, le renforcement des interventions et des moyens de l'administration fiscale constituent une condition de la qualité du contrôle fiscal.

II.3.1. La fréquence d'intervention

Le contrôle fiscal reste dans notre pays assez peu fréquent et constitue, hormis pour les grandes entreprises, un événement quelque peu exceptionnel, ayant une connotation dramatique et qui est ressenti quasiment comme une sanction, car sa mise en œuvre est indéniablement associée à l'idée de soupçon. Il importe donc, mais la voie est certainement difficile, de procéder à un accroissement régulier de la fréquence des procédures de contrôles.

Le contexte paraît, en outre, favorable dans notre pays à un tel accroissement, car la faible pénalisation fait que la fraude fiscale n'est que fort rarement sanctionnée par une peine délictuelle, au caractère, il faut le reconnaître, passablement infamant. De plus, il faut rappeler l'importance du rôle de la juridiction gracieuse. Il convient donc de mettre cette opportunité à profit.

Naturellement l'objectif n'est pas de procéder chaque année au contrôle de chaque contribuable, mais d'assurer seulement une plus grande présence de l'administration fiscale.

II.3.2. Les effectifs affectés aux opérations de contrôle fiscal

L'augmentation des effectifs des agents chargés de procéder aux opérations d'établissement de l'assiette des impôts et de contrôle fiscal apparaît justifiée à un triple point de vue.

D'abord, le renforcement des effectifs chargés de procéder au contrôle fiscal est la conséquence logique de la nécessité, précédemment évoquée, d'un renforcement de la fréquence des contrôles fiscaux.

Ensuite, il s'agit, sans pousser le raisonnement jusqu'à son paroxysme et souhaiter une augmentation démesurée des effectifs conduisant à un encadrement fiscal insupportable, de tirer parti du fait que les procédures de contrôle sur pièces et sur place sont encore

dans des zones où leur exercice est rentable pour l'Etat. Il n'est donc pas illogique de créer des emplois qui rapportent.

Enfin, il s'agit de prévenir, plus encore que cela n'est fait actuellement, le développement des opportunités de fraudes, dont les évolutions économiques peuvent être porteuses.

À cet égard, un renforcement des capacités des agents chargés de l'assiette et de la gestion de l'impôt devrait intervenir. En effet, une bonne connaissance de la matière fiscale et une meilleure compréhension de l'application concrète de la loi fiscale facilitent l'identification des risques de fraude.

III.3.3. La répartition de compétences

On a vu que les structures actuelles posent des problèmes de compétence. Aussi il faut sortir un texte qui va définir les règles de compétence entre les différents services de l'administration fiscale, notamment en ce qui concerne les modalités d'intervention du SVFRE.

Mais quels sont les critères qui vont définir cette compétence : est-ce le chiffre d'affaires ou la localisation géographique ? Le deuxième critère est difficile à appliquer car les grandes entreprises sont gérées dans la capitale, donc c'est le critère du chiffre d'affaires qui apparaît comme le plus approprié pour définir la compétence.

Pour ce qui est du SVFRE particulièrement, l'importance, la délicatesse ou la complication des dossiers pourraient constituer des critères d'intervention.

De ce fait, le conflit de compétence va être réglé, les services chargés de contrôle fiscal seront légalisés et le dysfonctionnement actuel réglé.

CHAPITRE III : MODALITÉS PRATIQUES DE SUIVI DU PROGRAMME DE CONTRÔLE ET L'ANALYSE DES RÉSULTATS

La mise en place de nouvelles méthodes de management ci avant avancées est nécessaire pour accélérer le processus de modernisation de l'administration fiscale et par la même d'améliorer la qualité des services rendus aux usagers.

Cette vision stratégique nécessite de disposer de système de gestion et de pilotage permettant d'optimiser l'efficience. Ceci inclut l'harmonisation des procédés, la mise en place d'indicateurs de gestion et la maîtrise de la remontée des informations.

III.1. Le nécessaire harmonisation des procédés

Cette harmonisation s'applique tant au niveau des textes fiscaux, du manuel de procédures que des diverses notes de service.

III.1.1. Au niveau des textes fiscaux

Les lacunes présentées par les textes sur les vérifications contenues dans le CGI, notamment en son art 20.06.21 et suivants constituent un réel handicap pour le contrôle fiscal. En effet, ces articles ne précisent que certains points concernant le contrôle, à savoir :

- les agents compétents pour effectuer la vérification,
- le droit de se faire assister au cours et pour la suite de la vérification,
- le délai de vérification, le délai de réponse, le délai de reprise,
- ainsi que d'autres points divers.

Ainsi, certains points importants n'ont pas été soulevés et toujours dans un souci d'efficacité et pour répondre à la nouvelle organisation, des dispositions en ce qui concerne les rubriques suivantes devraient y être aménagées ou du moins doivent être prise par des textes réglementaires :

- *la programmation du contrôle* :

- * Comment élaborer les programmes ?
- * Quand cette élaboration a-t-elle lieu ?
- * Comment se fait leur suivi ?

- *les procédures de contrôle* : décrivant les étapes, ou tout au moins les principes à suivre lors d'un contrôle, sur pièces ou sur place ;

- *l'organisation et la structure du contrôle fiscal* : il s'agit de légaliser comme il a été précédemment proposé la mise en œuvre et la conduite des contrôles fiscaux, particulièrement la règle de compétence et l'organisation des programmes de contrôle pour que rien ne se fera au hasard.

Par ailleurs, pour un souci de clarté et de transparence, il est recommandé d'organiser la rédaction de façon à ce que les informations concernant chacune des rubriques soient regroupées.

III.1.2. Au niveau du manuel de procédure

Le manuel de procédure, étant ci-avant défini, renferme le processus à suivre lors des contrôles. Il décrit, avons-nous dit, les démarches à suivre par le vérificateur d'une façon détaillée. Cela afin que le non respect et la méconnaissance des procédures ne soient plus une source de rejet lors d'un litige devant le Tribunal.

Il sera mis à la disposition de chacun des vérificateurs, tant au niveau central qu'en province et son élaboration devrait être faite en collaboration avec les agents opérationnels, véritable hommes de terrain.

III.1.3. Les différentes notes de service

À part les dispositions du CGI et celles du manuel de procédures, les notes de services constituent également des supports essentiels pour l'harmonisation des procédés et des pratiques utilisées.

Les notes de services sont élaborées pour plusieurs raisons, entre autres :

- *pour clarifier certains points* du CGI, du manuel de procédures, des monographies, ou d'autres supports à la disposition de l'administration fiscale, qui s'avèrent ambigus,
- *pour interpréter certaines dispositions* du CGI, et éventuellement des autres documents ou réponses faites aux demandes d'éclaircissement formulées par les contribuables,
- *pour communiquer* les mesures prises en matière d'interprétation de textes, de lecture de la jurisprudence ou d'assimilation des doctrines.

Concrètement, en ce qui concerne la nouvelle politique du contrôle fiscal, trois notes de services devraient être prises :

- **Note de service sur la nouvelle organisation du contrôle fiscal**, en mettant en exergue le fait que désormais toute vérification nécessite l'aval du SVFRE qui sera matérialisé par l'établissement du programme de vérification ;
- **Note de service sur les nouvelles obligations des gestionnaires des centres fiscaux**, à savoir la production périodique et systématique des pièces suivantes : le listing, la fiche d'information, la fiche de déclaration, la fiche de proposition, tout en précisant le contenu de chacune ;
- **Note de service sur les méthodes de suivi de gestion et des supports éventuels**, et dont le SVFRE aura la charge particulière d'en assurer l'exécution et le suivi strict.

III.2. La mise en place d'indicateurs de gestion du contrôle fiscal

Les indicateurs que nous allons proposer sont des indicateurs de résultat visant à mesurer le niveau de réalisation de la mission de chaque responsable.

Ils ont été choisis pour attirer l'attention des dirigeants et de tous les agents sur les facteurs censés générer des avancés dans la performance. Ainsi chaque indicateur

sélectionné doit être un élément d'une chaîne de relations de cause à effet exprimant l'orientation stratégique de l'administration fiscale¹⁰.

III.2.1. Indicateurs relatifs aux contrôles sur pièces

- **Rendement moyen du contrôle sur pièces :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de mesurer le rendement brut moyen de ce type de contrôle, sans tenir compte des recouvrements ni des rectifications ou dégrèvements ultérieurs, et de faire des comparaisons entre les services.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{montant total des redressements suite à contrôle sur pièces}}{\text{nombre total de contrôles sur pièces effectuées}}$$

- **Taux de recouvrement des impôts suite au CSP :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet d'apprécier les sommes réellement recouvrées suite à CSP.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{montant des encaissements suite à contrôle sur pièces}}{\text{montant total des redressements suite à contrôle sur pièces}} \times 100$$

¹⁰ Rapport du CREDAF, « Fiche descriptive des indicateurs », 2003-2004.

- **Efficacité du contrôle sur pièces :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet d'apprécier la solidité des arguments juridiques ou de fait des redressements effectués dans le cadre d'un CSP.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{montant des dégrèvements accordés suite à contrôle sur pièces}}{\text{montant total des redressements suite à contrôle sur pièces}} \times 100$$

- **Taux d'exécution des contrôles sur pièces :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de mesurer l'effort des services dans l'exécution quantitative de la mission de contrôle fiscal. Il permet aussi de s'assurer que les contrôles prévus dans les objectifs sont effectivement réalisés.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{nombre de contrôles sur pièces réalisés}}{\text{nombre de contrôles sur pièce programmés}} \times 100$$

III.2.2. Les indicateurs de contrôles sur place

- **Rendement moyen du contrôle sur place :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de mesurer le rendement brut moyen de ce type de contrôle et de faire des comparaisons entre les services.

* Formule de calcul :

montant total des redressements suite à contrôle sur place

nombre total de contrôle sur place effectués

• **Taux de recouvrement des impôts suite à contrôle sur place :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet d'apprécier les sommes réellement recouvrées suite à contrôle sur place.

* Formule de calcul :

montant des encaissements suite à contrôle sur place

----- x 100

montant total des redressements suite à contrôle sur place

• **Efficacité du contrôle sur place :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet d'apprécier la solidité juridique des redressements effectués dans le cadre du contrôle sur place.

* Formule de calcul :

montant des dégrèvements accordés suite à contrôle sur place

----- x 100

montant total des redressements suite à contrôle sur place

- **Taux d'exécution des contrôles sur place :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de mesurer quantitativement l'effort des services dans l'exécution de la mission de contrôle fiscal. Il permet entre autre de s'assurer que les contrôles programmés sont effectivement réalisés.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{nombre de contrôles sur place réalisés}}{\text{nombre de contrôles sur place programmés}} \times 100$$

III.2.3. Les indicateurs de la programmation

- **Qualité de la programmation des contrôles sur place :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de voir si la sélection et la programmation des dossiers à contrôler sur place sont efficaces.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{nombre de contrôles sur place ayant donné lieu à redressement}}{\text{nombre de contrôles sur place réalisés}} \times 100$$

- **Taux de couverture du contrôle fiscal :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de s'assurer que la couverture du contrôle fiscal est correctement assurée, que la proportion des contrôles est équilibrée et qu'il n'y a pas de secteurs ou de catégories de contribuables sous vérifiées.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{nombre de dossiers contrôlés}}{\text{nombre de dossiers enregistrés dans le fichier des contribuables}} \times 100$$

• **Part du contrôle fiscal dans le recouvrement :**

* Objectif de l'indicateur :

Il permet de voir la place réelle du contrôle fiscal dans les recouvrements de la période considérée.

* Formule de calcul :

$$\frac{\text{montant des recouvrements suite à contrôle fiscal}}{\text{montant total des recouvrements}} \times 100$$

III.3. Le suivi et l'évaluation de l'organisation du contrôle fiscal

Quelque soit le type d'organisation, la maîtrise de l'activité doit viser à atteindre des buts précis. Chaque responsable, à quelque niveau de l'organisation qu'il se trouve, doit y contribuer, dans sa sphère de responsabilité. Pour vérifier le bon fonctionnement du système, la remontée des informations et la synthèse des informations recueillies et des résultats attendus des contrôles devront être maîtrisées.

III.3.1. La maîtrise de la remontée des informations

La structure de l'administration fiscale, comme pour une organisation industrielle, se compare facilement à une pyramide dont les éléments s'emboîtent pour converger vers le pyramidion qui en constitue le modèle de pilotage.

Chaque responsable s'insère ainsi dans une pyramide au sein de laquelle la circulation d'information (montante, descendante et transversale) représente sans doute, le point primordial de sa souplesse, de son adaptabilité et donc de son efficacité¹¹.

Par ailleurs, chaque homme appartient à deux équipes :

- chaque niveau reçoit une délégation venant du supérieur,
- chaque niveau subalterne délègue une partie du pouvoir ainsi reçu à un niveau inférieur.

Ainsi, chaque responsable doit en principe communiquer dans trois dimensions :

- *information descendante* : les objectifs de contrôle fiscal et les programmes de vérification sont communiqués aux vérificateurs,

- *communication transversale* : la réalisation des objectifs et la gestion quotidienne nécessitent une communication transversale avec d'autres directions, services ou centres fiscaux,

- *information montante* : après coup et à périodicité régulière, chaque responsable rend compte de la réalisation de ses objectifs.

Dans cette troisième partie de notre étude, c'est cette remontée des informations qui nous intéresse le plus car elle constitue un moyen presque infaillible de suivi de l'atteinte des objectifs.

III.3.2. La synthèse des informations

Le tableau de bord représente la synthèse des informations. C'est le support privilégié de la remontée d'information à posteriori qui permet à chaque équipe de continuer à avancer vers son objectif.

¹¹ Fascicule de cours DESS Management, « *Le tableau de bord* », 2003-2004.

Le tableau de bord est un instrument privilégié de pilotage rapide et synthétique permettant aux responsables de tous niveaux et de toutes fonctions d'apprécier leurs performances eu regard des objectifs préétablis et de faciliter la prise de décision¹².

Le réseau du tableau de bord se présente donc comme une mécanique dont les principaux caractères sont les suivants :

- chaque responsable possède son tableau de bord ;
- une cohérence transversale est nécessaire pour que les informations venant des services et centres puissent s'additionner au niveau supérieur (additivité des indicateurs) ;
- la validation des informations part du bas et procède par niveaux successifs.

Comme les finalités du tableau de bord sont de permettre d'une part une sélection d'action rapide et d'autre part de constituer une synthèse d'informations à tous les niveaux, ces exigences conduisent donc à un système à double flux. À savoir le flux ascendant d'informations des services vers la direction générale, et le flux descendant selon lequel la direction générale peut actionner directement ou indirectement chacun des services en fonction des résultats attendus et de leur propres performances.

III.3.3. Les formes matérielles du tableau de bord

Les modes de représentation se situent dans la phase finale du traitement des informations qui seront contenues dans le tableau de bord. Ils ont pour objet de présenter les résultats de manière plus ou moins attrayante et de donner au tableau de bord un caractère aussi opérationnel que possible.

Pour ce faire, il faut prendre en considération trois éléments importants.

- **La présentation des indicateurs :**

Il existe deux formes principales : le tableau de chiffres et les graphiques. Il n'y a pas de forme idoine ou imposée mais il importe à celui qui va l'établir de faire un choix.

¹² Fascicule de cours DESS Management, « *Le tableau de bord* », 2003-2004.

Le tableau de chiffres est pratique du fait de sa rapidité d'élaboration. Il est également apprécié quand les informations en main sont très complexes et difficile à traduire en graphes. Et enfin les documents chiffrés sont plus adaptés au tirage par ordinateur.

L'intérêt des graphiques par contre est de visualiser rapidement et directement les évolutions et de mieux appréhender les changements de rythme ou de tendance.

- **La forme générale du tableau de bord :**

Comme on l'a dit précédemment, la forme du tableau de bord doit être conçue de façon à faciliter autant que possible sa diffusion. Afin d'attirer l'attention, il est souvent nécessaire de rechercher une présentation spécifique, ce qui permettra aux destinataires d'identifier le document lors de son aperçu et d'y apporter une prise de connaissance approfondie.

Il faut également noter quelques précautions à observer comme l'émargement du document par chaque destinataire pour vérifier la bonne diffusion, réserver une marge pour les observations, mentionner la source des informations pour faciliter les éventuelles demandes d'explications. Les conditions nécessaires à une bonne circulation du flux d'informations que représente les tableaux de bord étant établies, il faut maintenant en assurer la continuité dans le temps.

- **La périodicité :**

Le choix de la périodicité doit être influencé par la comparaison entre les coûts et les avantages qu'induit une périodicité donnée.

Par exemple, une périodicité élevée ou fréquente a comme avantages des données statistiques plus significatives et qui permettent de déceler rapidement les anomalies et donc de réagir dans les plus brefs délais. Mais il y a également des inconvénients comme un coût élevé et supplémentaire, un retard dans la collecte des informations, une surinformation qui pourrait désintéresser facilement l'utilisateur.

CONCLUSION

Le premier objectif de ce rapport sur le projet de politique de contrôle fiscal présente donc avant tout un caractère social et financier. Il s'agit de proposer plusieurs mesures allant dans le sens d'un rétablissement de l'égalité fiscale, de la lutte contre l'incivisme fiscal et d'une rentrée budgétaire immédiate, afin d'améliorer les conditions dans lesquelles les services de l'administration fiscale interviennent pour lutter contre ces phénomènes.

En parallèle, cependant, le présent rapport vise un autre objectif, beaucoup plus pragmatique, à savoir l'amélioration du rendement du contrôle fiscal. Ce second objectif apparaît en effet comme une nécessité, dès lors qu'il représente la seule voie permettant de bénéficier de recettes nouvelles et de retrouver, pour l'Etat comme pour les collectivités territoriales, une certaine marge de manœuvre financière.

En outre, en arrière-plan, mais de manière non moins importante, il faut souligner que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales exige des règles simples et pérennes, tant il est vrai que l'instabilité et la complexité des règles favorisent les comportements peu citoyens et nuisent à l'efficacité du contrôle fiscal. C'est ainsi que nous avons proposé un projet de politique de contrôle fiscal, notamment la nouvelle organisation du contrôle fiscal qui repose essentiellement sur la programmation du contrôle.

À cet effet, la mise en place d'une programmation du contrôle fiscal a été recommandée nécessitant la disposition d'une base de données bien garnies et fiables ainsi que la maîtrise de la remontée des informations venant de tous les services et centres fiscaux concernés, au niveau central ou en province.

Une programmation spécifique pour le secteur informel a été également invoquée vu la prolifération de ce secteur dans tous les domaines et l'incivisme fiscal pouvant être généré par les conduites déviantes de certaines personnes.

Sur le plan de la méthode, face à une tâche aussi lourde qui requiert un important travail d'investigation en dépit de la qualité de la collaboration des services compétents du Ministère de l'économie, des finances et du budget, et compte tenu des moyens

disponibles de la DGI, la création d'une unité de programmation, rattachée directement au SVFRE, nous a paru opportun. Cette unité assurera l'élaboration des programmes de vérification en utilisant les principes et les méthodes de programmation, et plus particulièrement l'analyse-risque.

À la fin, nous avons également proposé la mise en place d'un système de suivi permettant l'évaluation des programmes de contrôle et l'analyse des résultats afin que des mesures correctives soient prises au fur et à mesure de l'avancement dans l'exécution desdits programmes.

Il a été ainsi jugé bon d'élaborer un tableau de bord, renfermant entre autres des indicateurs de gestion, qui s'avère être l'outil idoine pour atteindre ces objectifs ; en effet cet outil est un des systèmes d'informations qui est important dans la maîtrise de l'efficacité d'une organisation et de la qualité de sa gestion.

Cependant, la programmation, même réalisée dans les conditions optimales, n'est pas garante de l'éradication de la fraude fiscale. Elle doit s'appuyer sur d'autres actions de fonds dans les domaines :

- de la pression fiscale, une pression fiscale élevée générerait forcément de la fraude fiscale ;
- de l'équité fiscale, un contribuable se sentant injustement traité aurait tendance à frauder. Plus grave encore, le sentiment d'iniquité peut légitimer l'incivisme fiscal ;
- la mise en place d'une administration fiscale de proximité assistant et accompagnant le contribuable est également recommandée ;
- une communication axée sur la composante sociétale de l'impôt peut s'avérer également tout aussi nécessaire. La communication, quand elle est fondée sur des comportements et actions concrètes, peut dédramatiser le contrôle fiscal en le « positif » ;
- une politique de concertation avec les opérateurs peut aussi réduire des potentialités de fraude.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

I. LOIS ET RÈGLEMENTS

- * Code Général des Impôts
- * Arrêté n° 2004-570 du 01 juin 2004, fixant les attributions du MEFB ainsi que l'organisation générale de son ministère
- * Loi N° 2004-044 du 10 janvier 2005 portant Loi de Finances pour 2005

II. OUVRAGES GÉNÉRAUX

- * Dictionnaire : « *Le Petit Larousse* ». - Larousse.- Paris.- 1998.- 1785
- * « *Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté* »

III. OUVRAGES SPÉCIFIQUES

- * Gérard CHAMBAS.- « Afrique au Sud du Sahara.- Mobiliser des Ressources Fiscales pour le Développement ». - Economica.- Paris.- 2005.- 265
- * Muriel TREMEUR.- « La politique publique du contrôle fiscal ». - Economica.- Paris.- 1993.- 215
- * Roland TORREL.- « Les clés du contrôle fiscal par la jurisprudence ». - Maxima.- Paris.- 1995.- 341
- * Thierry LAMBERT.- « Contrôle fiscal, Droit et Pratique ». - Economica.- Paris.- 1991.- 439
- * Thierry LAMBERT.- « Redressement Fiscal ». - Economica.- Paris.- 1988

IV. DIVERS DOCUMENTS

- * Business Plan du Ministère de l'économie des finances et du budget (MEFB).- Février 2003
- * Document sur la structure et l'organisation de la DNEF (DGI – France)
- * Guide sur la gestion des risques de la Douane
- * Fascicule de cours DESS Management.- « Le Tableau de Bord ». - 2003-2004
- * Fascicule de cours INSPECTEUR DES IMPÔTS.- « Sciences et techniques fiscales ». - ENAM, 2004

- * Fascicule de cours INSPECTEUR DES IMPÔTS.- « Contrôle et Vérification fiscales ».- ENAM, 2005
- * Rapport d'information de M. Jean Pierre BRARD déposé en application de l'article 145 du règlement français par la commission des finances sur « La fraude et l'évasion fiscales »
- * Rapport du Colloque National des Impôts.- Fianarantsoa.- Février 2005
- * Rapport d'activités 2004 du SFVRE
- * Rapport du CREDAF.- « Fiches descriptives des indicateurs ».- 2003-2004

V. SITE INTERNET

- * [http:// www.impots-mg.org/](http://www.impots-mg.org/)
- * [http:// www.finances.gouv.fr](http://www.finances.gouv.fr)
- * [http:// www.mefb.mg](http://www.mefb.mg)
- *[http:// www.travendo.com](http://www.travendo.com)

ANNEXES

ANNEXE I : DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE DE CSP

ANNEXE II : DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE CONTRADICTOIRE

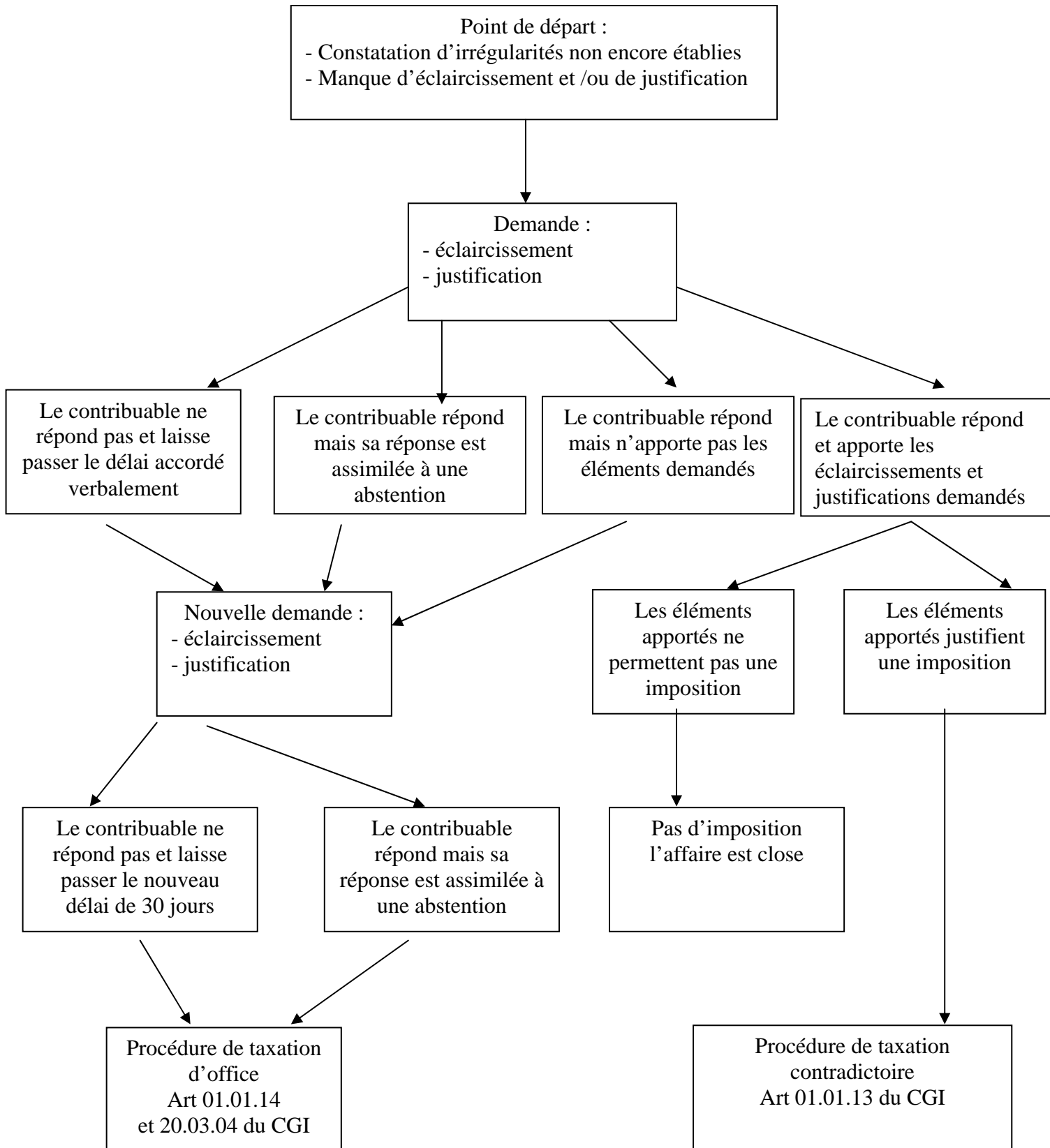
ANNEXE III : DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE DE CFE

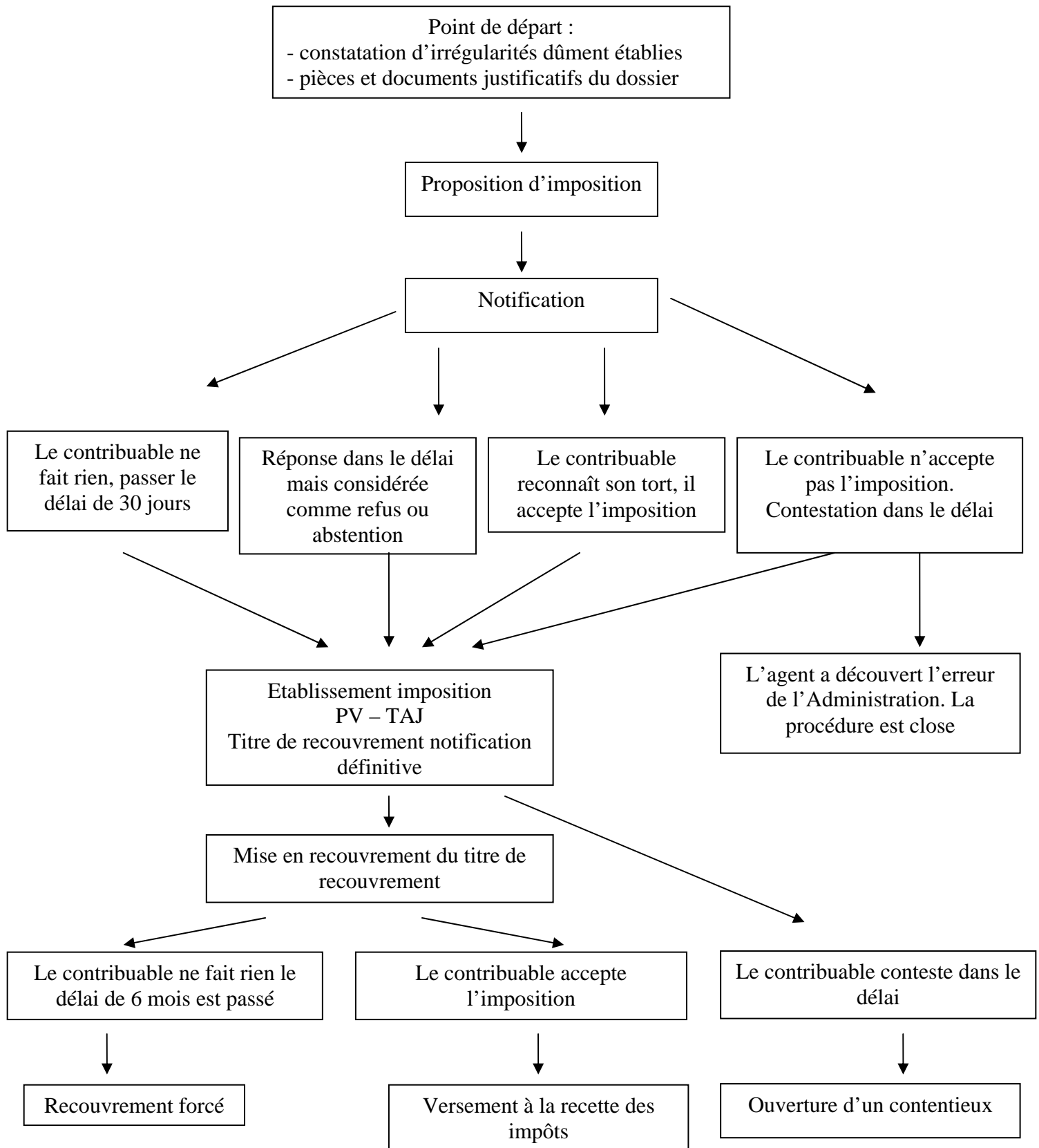
ANNEXE IV : EXEMPLE DE COTATION DE RISQUE

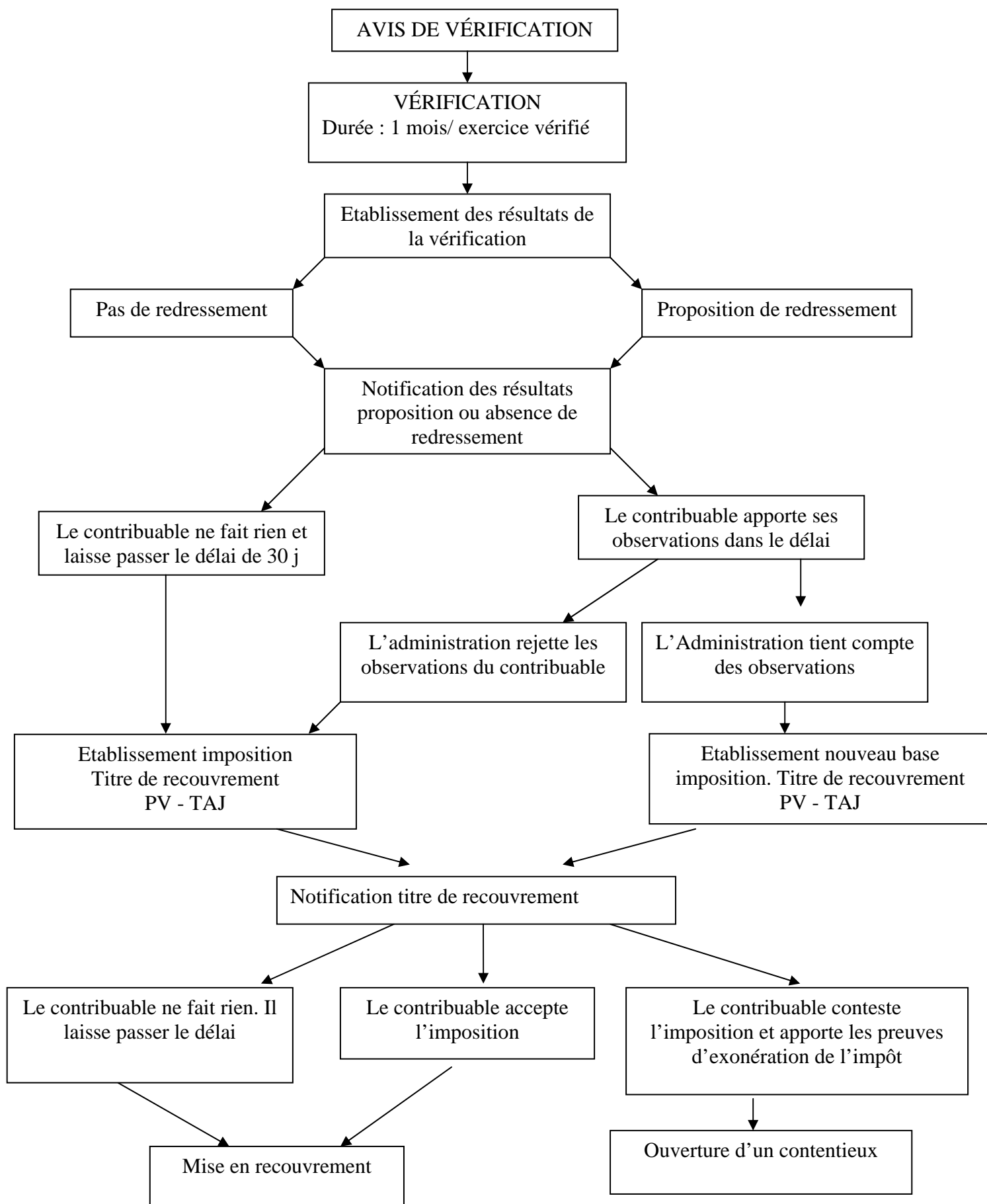
ANNEXE V : STATISTIQUE DES CONTRÔLES EFFECTUÉS PAR LA DFGE

ANNEXE VI : STATISTIQUE DES VÉRIFICATIONS FINALISÉES PAR LE SVFRE

Annexe I: Déroulement de la procédure du contrôle sur pièces



Annexe II : Déroulement de la procédure contradictoire

Annexe III : Déroulement de la procédure de contrôle sur place

Annexe IV : Exemple de cotation de risques

Risque	Niveau	Cotation
Entreprise récente	Création en N-1	5
	Création en N-2	2
	Création en N-3 et avant	0
Augmentation du CA très importante	> 100%	4
	comprise entre 50 et 100 %	3
	comprise entre 25 et 50 %	2
	comprise entre 10 et 25 %	1
	< 10 %	0
Entreprises réalisant des opérations non imposables à la TVA	> 80 %	4
	comprise entre 50 et 80 %	3
	comprise entre 30 et 50 %	2
	comprise entre 10 et 30 %	1
	<10 %	0

Annexe V : Statistique des contrôles effectués par la DFGE

Contrôle sur pièces

	2003	2004	ACCROISSEMENT (%)
Dossiers consultés (en nombre)		518	-
Procès verbaux (en nombre)	169	216	27.8
Redressement (en FMG)			
Principal	6 741 222 346	13 286 607 948	97
Amende	2 505 244 423	3 085 019 472	23
Total	9 246 466 769	16 371 627 420	77

Source : Rapport du COLLOQUE NATIONALE DES IMPOTS, Février 2005, Fianarantsoa.

Contrôle sur place

	2003	2004	ACCROISSEMENT (%)
Dossiers consultés (en nombre)		65	-
Procès verbaux (en nombre)	49	179	265
Redressement(en FMG)			
Principal	2 137 897 032	9 343 457 816	337
Amende	1 230 587 241	6 298 133 603	411,8
Total	3 368 484 273	15 641 591 419	364,35

Source : Rapport du COLLOQUE NATIONALE DES IMPOTS, Février 2005, Fianarantsoa.

Annexe VI : Statistique des vérifications finalisées par le SFVRE

Rubriques des Vérifications finalisées	Nombre dossiers	Nombre PV	Montant en principal	Amende
Relatives aux dossiers importants ou ciblés	55	126	23 959 282 249	9 226 043 889
Relatives aux marchés publics	312	499	1 780 539 833	537 455 237
Relatives aux produits STAR	101	166	712 082 435	229 721 834
TOTAL	468	791	26 451 904 517	9 993 220 960

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENT

SOMMAIRE

LISTE DES ACRONYMES

INTRODUCTION.....	1
PARTIE I : EXAMEN DE LA SITUATION ACTUELLE DU CONTRÔLE FISCAL DE LA DGI.....	3
CHAPITRE I : LES FONDEMENTS DU CONTRÔLE FISCAL.....	4
I.1. Les fondements de base du contrôle fiscal.....	4
I.1.1. Le rôle du contrôle fiscal.....	4
I.1.2. Les méthodes de contrôle.....	5
I.1.3. Les procédures de mise en oeuvre.....	6
I.2. La typologie des fraudes.....	8
I.2.1. La fraude par dissimulation.....	9
I.2.2. La fraude industrielle.....	9
I.2.3. La fraude par évaluation.....	10
I.2.4. La fraude juridique.....	10
CHAPITRE II : L'ORGANISATION ACTUELLE DU CONTRÔLE FISCAL.....	11
II.1. Les recherches de renseignements et la détection des fraudes.....	11
II.1.1. Les sources de renseignement.....	11
II.1.2. La collecte et l'exploitation des données.....	12
II.1.3. La sélection des dossiers.....	14
II.2. Les acteurs de la chaîne du contrôle fiscal.....	14
II.3. Le manque à gagner en matière de recettes fiscales.....	16
CHAPITRE III : ANALYSE CRITIQUE DU CONTRÔLE FISCAL.....	19
III.1. Au niveau des textes fiscaux.....	19
III.1.1. Lacunes au niveau des textes.....	19
III.1.2. Manque de documentation de base.....	20
III.1.3. Inadéquation des textes législatifs aux progrès économiques et techniques.....	20
III.2. Au niveau de l'organisation.....	21
III.2.1. Absence de la fixation d'objectifs en matière de contrôle.....	21
III.2.2. Non respect des procédures de la programmation.....	22
III.2.3. Non définition de la compétence des services chargés du contrôle.....	23
III.3. Au niveau de l'exécution matérielle du CFE.....	24
III.3.1. Problèmes de légitimité du contrôle fiscal et inégalité des fréquences d'intervention.....	24
III.3.2. Problèmes liés à la procédure.....	24

III.3.3. Comptabilité irrégulière et difficultés d’application de la procédure de taxation d’office.....	26
	26
PARTIE II : LA NÉCESSITÉ DE MISE EN PLACE D’UNE PROGRAMMATION DU CONTRÔLE FISCAL.....	28
CHAPITRE I : L’IMPORTANCE DE LA RECHERCHE ET DU TRAITEMENT DES RENSEIGNEMENTS.....	29
I.1. La recherche de renseignement en externe et le partage en interne.....	29
I.1.1. Droit de vérification.....	29
I.1.2. Droit de communication.....	30
I.1.3. Droit de visite et de perquisition.....	30
I.1.4. Le partage en interne.....	31
I.2. La chaîne de traitement des informations fiscales.....	32
I.2.1. Exploitation des informations émanant du SVFRE.....	32
I.2.2. Remontée des renseignements.....	33
I.3. Les renseignements, outils d’aide à la programmation du contrôle.....	34
CHAPITRE II : LES NOUVELLES APPROCHES DU CONTRÔLE FISCAL FACE AUX NOUVEAUX ENJEUX.....	36
II.1. Les impératifs de rentrées budgétaires.....	36
II.1.1. Les missions régaliennes de l’Etat.....	36
II.1.2. La nécessité de rentrées budgétaires.....	37
II.2. Le juste et équitable répartition de la charge fiscale.....	37
II.2.1. La neutralité du contrôle fiscal.....	38
II.2.2. Le civisme fiscal.....	38
II.3. La formalisation de l’économie et des pratiques.....	39
II.3.1. Les monographies.....	39
II.3.2. Le guide pratique.....	39
II.3.3. Le manuel de procédures.....	40
CHAPITRE III : LA PROGRAMMATION AU SERVICE DE LA LUTTE CONTRE LE SECTEUR INFORMEL.....	41
III.1. Le secteur informel, une forme de fraude fiscale.....	41
III.1.1. Les caractéristiques du secteur informel.....	41
III.1.2. La définition et les spécificités du secteur informel.....	42
III.2. Les moyens et les méthodes de programmation spécifiques.....	43
III.2.1. Prévention de la défaillance.....	43
III.2.2. Démantèlement des réseaux frauduleux.....	44
III.2.3. Organisation de la programmation.....	46
III.3. Les difficultés structurelles à surmonter.....	47
III.3.1. Les limites de cette organisation.....	47
III.3.2. Les moyens à mettre en œuvre pour les surmonter.....	48
PARTIE III : LA POLITIQUE DE CONTRÔLE FISCAL ADÉQUATE.....	50
CHAPITRE I : LA PROGRAMMATION DU CONTRÔLE FISCAL ADAPTÉE AU CONTEXTE ACTUEL.....	51
I.1. La mise en place d’une unité de programmation de contrôle fiscal.....	51
I.1.1. Organisation et structure.....	51
I.1.2. Les missions de l’unité de programmation.....	52

I.1.3. Les aménagements nécessaires.....	53
I.2. L'élaboration des programmes de vérification.....	54
I.2.1. Principe de fixation d'objectif.....	54
I.2.2. Le principe et les acteurs de la programmation.....	55
I.2.3. Les méthodes de programmation.....	56
I.3. Les résultats attendus de la programmation.....	57
I.3.1. Les techniques d'analyse risque.....	57
I.3.2. La sélection des dossiers en vue du contrôle fiscal.....	58
CHAPITRE II : LA MISE EN ŒUVRE ET LA CONDUITE DES CONTRÔLES FISCAUX.....	61
II.1. Le nécessaire centralisation des décisions opérationnelles.....	61
II.1.1. La centralisation des informations.....	62
II.1.2. L'organisation des informations.....	63
II.2. Les différentes approches à développer.....	63
II.2.1. Le cadrage du contrôle fiscal.....	63
II.2.2. La modernisation des méthodes de contrôle fiscal.....	64
II.2.3. La coopération avec les autres Administrations.....	65
III.3. Les moyens à mettre en œuvre	65
III.3.1. La fréquence d'intervention.....	66
III.3.2. Les effectifs affectés aux opérations de contrôle.....	66
III.3.3. La répartition de compétences.....	67
CHAPITRE III : MODALITÉS PRATIQUES DE SUIVI DU PROGRAMME DE CONTRÔLE ET L'ANALYSE DES RESULTATS.....	68
III.1. Le nécessaire harmonisation des procédés	68
III.1.1. Au niveau des textes fiscaux.....	68
III.1.2. Au niveau du manuel de procédures.....	69
III.1.3. Les différentes notes de service.....	69
III.2. La mise en place d'indicateurs de gestion du contrôle fiscal.....	70
III.2.1. Les indicateurs des contrôles sur pièces.....	71
III.2.2. Les indicateurs des contrôles sur place.....	72
III.2.3. Les indicateurs de la programmation.....	74
III.3. Le suivi et l'évaluation de l'organisation du contrôle fiscal.....	75
III.3.1. La maîtrise de la remontée des informations.....	75
III.3.2. La synthèse des informations.....	76
III.3.3. Les formes matérielles du tableau de bord.....	77
CONCLUSION.....	79
RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES	
ANNEXES	
Annexe I : Déroulement de la procédure de CSP.....	i
Annexe II : Déroulement de la procédure contradictoire.....	ii
Annexe III : Déroulement de la procédure de CFE.....	iii
Annexe IV : Exemple de cotation de risque.....	iv
Annexe V : Statistique des contrôles effectués par la DFGE.....	v
Annexe VI : Statistique des vérifications finalisées par le SVFRE.....	vi