



HAL
open science

Contrôle et pilotage de la performance : cas de lutte contre la fraude fiscale malgache

Liliane Razafindratsima

► **To cite this version:**

Liliane Razafindratsima. Contrôle et pilotage de la performance : cas de lutte contre la fraude fiscale malgache. Gestion et management. Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2015. Français. NNT : 2015PA010067 . tel-02453408

HAL Id: tel-02453408

<https://theses.hal.science/tel-02453408>

Submitted on 23 Jan 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



U – PANTHÉON - SORBONNE – 1
UNIVERSITÉ PARIS 1

ECOLE DOCTORALE DE SCIENCES DE GESTION
Laboratoire PRISM

« **Contrôle et pilotage de la performance : cas de
lutte contre la fraude fiscale malgache** »

Présentée et soutenue publiquement le 07 décembre 2015 en vue de
l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion par
RAZAFIMANJATO Liliane ép. RAZAFINDRATSIMA

JURY

- Président du jury** Monsieur **Bahram SOLTANI**, Maître de Conférences HDR à
l'Université Panthéon-Sorbonne – Paris 1
- Rapporteurs** Monsieur **Gérald AUGUSTIN**, Professeur à l'Université Paris
Descartes – Paris 5
- Monsieur **Gérard MELYON**, Professeur à l'Université Pierre et
Marie Curie – Paris 6
- Directeur de Thèse** Monsieur **Farouk HEMICI**, Maître de Conférences HDR à
l'Université Panthéon-Sorbonne – Paris 1



« Recommande ton sort à l'Éternel, Mets en Lui ta confiance, et Il agira. » (Psaumes 37.5)

*A mes amours **Stephen, Timothé, Grace et Mathieu***

*A ma maman chérie, **Lucie***

REMERCIEMENTS

Me voilà arrivée à la fin de ma thèse. Mon parcours en tant que doctorante a son histoire un peu particulière. J'ai commencé avec une thèse sur le développement durable et je finis avec une thèse en management sur la fraude fiscale. J'adresse une pensée à mon premier Directeur de thèse, (feue) Brigitte DESAIGUES qui avait cru en moi. C'était une personne très gentille et attentionnée durant les 2 ans que j'ai pu passer avec elle (de 2004 à 2006). Son départ a créé un bouleversement dans ma vie de thésarde. En effet, aucun professeur dans la même discipline n'a voulu me prendre en charge car je n'étais pas boursière. J'étais très attristée par cette situation car logiquement une aide particulière devrait être accordée à ceux qui ne sont pas boursiers et qui veulent réussir malgré les difficultés dans la recherche. Par ailleurs, mon directeur a pensé à moi avant de partir en me confiant à quelqu'un d'autre mais l'éloignement géographique ne nous a pas permis de travailler ensemble.

Une année plus tard, je reçois un appel de l'école doctorale (de la part de Madame Annie CHABROL, que je tiens à remercier) sur une prise en charge possible par un autre professeur mais qui ne traite pas mon domaine. Il m'a fallu changer de sujet et tout recommencer. Même si c'était très difficile, j'étais ravie d'accepter cette proposition inattendue. J'adresse un vif remerciement à Madame Abida SAIDYASSINE et Madame Virginie DUTERTRE qui se sont chargées de mon cas.

Je tiens à remercier sincèrement mon Directeur de thèse, Monsieur Farouk HEMICI qui a accepté que je continue avec lui pour obtenir mon diplôme. Notre recherche a débuté en 2007, il était difficile au départ de trouver un sujet qui nous intéressait tous les deux. Il a une qualité humaine très remarquable, est très patient et très compréhensif. Il m'a beaucoup aidée sur les thèmes que nous pouvions aborder et c'est ainsi qu'est né notre sujet « une étude sur la fraude fiscale ». En effet, je suis très sensible à l'utilisation de l'argent public et à son environnement. Notre recherche a vraiment débuté en 2008 avec le choix d'une étude sur le cas de Madagascar. Monsieur HEMICI, je ne vous dirai jamais assez MERCI, merci infiniment de m'avoir tendu la main malgré les difficultés que nous avons rencontrées, ainsi que pour vos précieux conseils qui m'ont permis d'en arriver là aujourd'hui.

Je tiens également à remercier tous les membres du Jury, Monsieur Bahram SOLTANI, Monsieur Gérard MELYON et Monsieur Gérald AUGUSTIN. Je vous remercie beaucoup du

temps que vous avez consacré à la lecture et à la correction de ma thèse ainsi que pour votre présence aujourd'hui.

Je tiens également à remercier Monsieur TAZAFY Armand (ancien Directeur Général des Impôts malgache), sans qui mes enquêtes sur terrain n'auraient pu aboutir ainsi que les personnes des impôts à Madagascar qui m'ont reçu pendant mes études sur terrain et en particulier Monsieur RAKOTONDRAINIBE Hasina.

Ensuite, il faut dire que même si la route a été longue, j'ai eu des amis qui ont été de vrais soutiens. Chère Lindsay, ton aide a été très précieuse pour moi, ta présence à chaque fois que j'en ai eu besoin, merci infiniment. Chers Sylvie et Adrian, merci beaucoup pour vos précieuses visites et vos encouragements pour me dire que je pourrai toujours compter sur vous. Chère Judith, je t'adresse un grand merci pour ta présence malgré la distance qui nous sépare, dès que tu as su que j'allais soutenir ma thèse tu as réservé ton billet pour venir assister à ma soutenance. Chère Sharon, merci pour ton écoute, les longs bavardages partagés ensemble sur les difficultés que j'ai rencontrées pendant ma thèse. Et une immense gratitude à Alexandra et Andrew, Han et Lufee pour la force de la prière que vous avez adressée au Plus Haut pour que j'arrive au bout de ma recherche et merci également à la congrégation de Bordeaux.

Je tiens à remercier mon Papa, même si tu n'es plus là, je sais que tu es bien là où tu es. Merci de m'avoir conduit dans le droit chemin, de m'avoir dit de choisir ma route selon mes envies pour aller le plus loin possible dans les études et non pour copier sur les autres. En effet, tu me disais souvent : « Sois quelqu'un à envier et non quelqu'un qui envie, alors si tu te fixes un but, fais-le pour toi et jamais pour copier quelqu'un d'autre ». C'est avec toi que j'ai parlé pour la première fois de mon ambition d'aller jusqu'au doctorat alors que je n'étais qu'en première année de licence et je n'y serais jamais arrivée sans l'éducation que tu m'as inculquée.

Je ne remercierai jamais assez ma Maman chérie, qui est toujours là pour me soutenir à tout moment (oralement ou dans la prière), ton amour est inconditionnel ! Tu m'as appris à être toujours fière de ce que j'ai accompli, aussi bien dans l'échec que dans la réussite car comme tu nous dis si bien : l'échec nous apprend à nous relever et la réussite nous fait avancer. Tu as dû te battre toute seule quand Papa était parti en 2000, pour élever tes enfants. Maman, tu as réussi ! Mille mercis pour tout ce que tu as fait pour nous, tes enfants, et sache que je suis très fière de toi et de ce que tu as accompli. Si je suis là aujourd'hui c'est grâce à toi car tu es la

Maman la plus courageuse du monde. J'espère que Dieu me donnera l'occasion de te rendre un peu de ce que tu m'as donné, comme on dit en malgache « valy babena » (traduction libre : quelque chose qu'on donne à ses parents en récompense à l'éducation qu'ils nous ont donnée).

Je remercie aussi ma belle-mère Holy de m'avoir portée en prière, une force qui me soutient pour ne pas être découragée dans les moments difficiles.

Merci à mon grand-frère Patrick pour ses taquineries, une manière à lui de m'encourager pour ne pas baisser les bras car il me disait souvent : secoue-toi pour finir ta thèse sinon tu resteras là même à l'âge de la retraite ; à ma grande-sœur Hanitra pour s'être occupée de moi pendant mes années universitaires et qui prend toujours à la rigolade tout ce que je prends très au sérieux ; à ma petite sœur Malala pour ses encouragements sans fin pour que j'atteigne enfin mon but et qui a toujours cru en moi ! Merci à vous 3, j'ai pu avoir des moments de détente et d'amusement car vous étiez là pour dédramatiser chaque étape difficile dans ma thèse en me répétant qu'il vaut mieux en rire que pleurer !

Merci à tous mes nièces et neveux, belles sœurs et beaux-frères d'avoir été là pour moi. Merci à Lalah pour le coup de main pendant la finalisation de ma thèse. Merci également à Manitra pour les bons petits samossas.

Je tiens aussi à remercier de tout cœur mes enfants chéris Timothé, Grace et Mathieu qui me portent en prière tous les jours. Les sons de vos voix, vos rires, vos câlins me réchauffent le cœur et me donnent une force inestimable pour surmonter chaque difficulté que je rencontre. Merci d'avoir encouragé Maman à veiller la nuit afin d'avancer dans sa thèse. Vous avoir mes chéris est le plus beau cadeau que le Très Haut m'a donné et je me rends compte à quel point je suis bénie.

Steph, tu es mon compagnon pour la vie. Toi et moi savons que Le Seigneur nous a mis ensemble pour affronter et avancer dans la vie. Je tiens à te remercier pour ton aide et tes implications dans ma recherche, d'être à mes côtés, pour ta présence chaque jour que Dieu fait, tu sais toujours m'apaiser, me raisonner et m'encourager. J'ai beaucoup de chance de t'avoir comme époux et tu peux être fier de toi si j'en suis là aujourd'hui car je n'y serai jamais arrivée sans toi.

Et enfin, à Toi Seigneur qui me connais car je suis ta création, merci pour ta bienveillance, ta main qui me conduit, tes ailes qui me protègent chaque jour, la paix intérieure que tu me donnes dans n'importe quelle situation de ma vie. Quand je suis dans la tourmente, tu me consoles et tu me redonnes le sourire, l'envie d'avancer. A Toi Seul est la gloire pour les siècles des siècles, Amen !

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	1
SOMMAIRE.....	6
LISTE DES FIGURES	9
LISTE DES TABLEAUX	11
LISTE DES ABREVIATIONS ET SYMBOLES	13
INTRODUCTION GENERALE	15
PARTIE I – ETAT DES LIEUX SUR LA FRAUDE FISCALE : ORIGINE DE L’ETUDE ; CAS DE MADAGASCAR	25
CHAPITRE 1. LES BASES FONDAMENTALES DE L’ANALYSE THEORIQUE SUR LA FRAUDE FISCALE.....	26
SECTION I – LES FONDEMENTS DU MODELE THEORIQUE D’ALLINGHAM ET SANDMO [1972]	29
I.1 – <i>Le choix stratégique d’un contribuable rationnel : une présentation synthétique du modèle AS</i>	29
I.1.1 – Les résultats du modèle d’Allingham et Sandmo (1972) et les apports additionnels d’interprétation de ses résultats menés par ses successeurs sur la décision d’une conformité fiscale.....	32
I.1.1.1 – Analyse du lien entre le revenu réel du contribuable W, et le montant qu’il va déclarer X :	33
I.1.1.2 – Analysons le lien entre le taux d’imposition θ et le revenu déclaré X :	38
I.1.1.3 – Analysons le lien entre le taux de pénalisation π et le revenu déclaré X.....	43
I.1.1.4 – Analysons le lien entre la probabilité de détection p et le revenu déclaré X	46
I.1.1.5 – La proportion optimale du revenu à déclarer.....	50
<i>Conclusion partielle</i>	53
SECTION II – EVOLUTION ET COMPARAISON DU MODELE (AS) ET (Y) DANS LE BUT D’ENLEVER LES AMBIGUÏTES DU RESULTAT DU MODELE.....	55
II.1 – <i>Les approches de comparaison des modèles AS et Y sur les structures de pénalités par Borck [2004]</i>	55
II.1.1 – Calcul de la pénalité attendue.....	56
II.1.2 – Comment la fraude varie-t-elle avec la structure de pénalité ?.....	57
II.1.3 – Le comportement du gouvernement.....	59
II.1.3.1 – Le programme de maximisation du gouvernement	59
II.1.3.2 – Le programme de maximisation selon la structure de pénalité α	61
<i>Conclusion du modèle de Borck</i>	63
II.2 – <i>La robustesse du résultat de Yitzhaki concernant le lien entre l’effet d’un changement du taux d’imposition fiscale et la sous-déclaration du revenu par Trannoy [2008]</i>	65
II.2.1 – Amende sur l’impôt éludé.....	66
II.2.1.1 – Le comportement du contribuable	67
II.2.1.2 – Condition pour une solution intérieure	68
II.2.1.3 – Effet d’un changement du taux d’imposition fiscale sur le revenu déclaré.....	68
II.2.2 – Amendes sur le revenu non déclaré.....	70
II.2.2.1 – Le comportement du contribuable	70
II.2.2.2 – Condition pour une solution intérieure	71
II.2.2.3 – Effet d’un changement du taux d’imposition fiscale sur le revenu déclaré	72
<i>Conclusion du modèle de Trannoy</i>	74
SECTION III. LA FRAUDE FISCALE A MADAGASCAR : UNE REVUE DE LA LITTERATURE	76
III.1 – <i>Les objectifs de l’étude EAGER dans un but d’augmenter la conformité fiscale</i>	77
III.2 – <i>La nécessité de la transparence dans l’administration fiscale</i>	79
III.2.1 – Hypothèses quant à l’utilité de transparence fiscale	80
III.2.2 – Les Composants de l’étude EAGER	81
III.2.3 – Les estimations de la fraude fiscale par le projet EAGER	83
III.2.4 – Les perceptions de la fraude fiscale	87
III.3 – <i>La transparence de l’administration en tant que moyens de conformité fiscale</i>	89
III.3.1 – Le Suivi de l’étude sur Madagascar	90
III.3.2 – La performance fiscale remise en cause.....	92
<i>Conclusion partielle</i>	95
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	96
CHAPITRE 2 – LES FACTEURS DETERMINANTS D’UNE CONFORMITE FISCALE ET LES PRINCIPALES CAUSES DE LA FRAUDE FISCALE A MADAGASCAR	98
SECTION IV – LES FACTEURS DETERMINANTS D’UNE DECISION DE CONFORMITE FISCALE : LE TAUX DE PENALISATION IMPORTANT SUITE A UNE DETECTION, LA SURESTIMATION PAR LE CONTRIBUABLE DE LA FAIBLE PROBABILITE DE CONTROLE PAR L’ADMINISTRATION FISCALE, LE MANQUE DE CONFIANCE EN SOI DU	

CONTRIBUABLE, LA VOLONTE INDIVIDUELLE PAR LE FINANCEMENT DES BIENS PUBLICS, LE CIVISME FISCAL ET LES NORMES SOCIALES	99
IV.1 – La peur d’être contrôlé et le paiement conséquent suite à la détection.....	100
IV.2 – La surestimation par le contribuable de la faible probabilité de contrôle par l’administration fiscale....	102
IV.3 – La volonté individuelle : financement des biens publics par le paiement des impôts.....	105
IV.4 – Le civisme fiscal et les normes sociales influencent le niveau de conformité fiscale.....	107
IV.4.1. Le civisme fiscal influence la conformité fiscale	108
IV.4.2. La norme sociale, déterminant d’une conformité sociale.....	115
IV.4.3. Les expériences sur une structure d’intérêt public.....	118
SECTION V – LES PRINCIPALES CAUSES DE LA FRAUDE FISCALE MALGACHE : LA CORRUPTION, LE SECTEUR INFORMEL ET L’INEFFICACITE DU CONTROLE FISCAL.....	122
<i>V.1 – La diversité d’approches de la corruption sur la fraude fiscale, une relation de cause à effet</i>	<i>123</i>
V.1.1 – La notion de corruption fiscale : définition et périmètre	123
V.1.2 – Les hypothèses sur la corruption fiscale	126
V.1.2.1 – La corruption fiscale contribue à diminuer la fraude fiscale.....	127
V.1.2.2 – La corruption fiscale : les impacts à long terme	130
V.1.2.3 – L’affaiblissement de la fiabilité gouvernementale due à la corruption	133
V.1.2.4 – l’impossible élimination de la corruption fiscale.....	135
V.1.3 – Le cas de Madagascar sur la corruption fiscale.....	137
<i>V.2 – Les impacts de l’ampleur du secteur informel sur la fraude fiscale.....</i>	<i>142</i>
V.2.1 – Les diverses causes du non-enregistrement fiscal des activités du secteur informel.....	144
V.2.2 – Les facteurs d’influence pour dissuader les contribuables à travailler dans le milieu du secteur informel	147
V.2.3 – Le modèle d’imposition forfaitaire des activités du secteur informel pour élargir l’assiette fiscale	150
<i>V.3 – L’inefficacité du système de contrôle fiscal comme déterminant majeur de la fraude fiscale</i>	<i>155</i>
V.3.1 – La nécessité des procédures d’immatriculation fiscale	156
V.3.1.1 – La délivrance de l’attestation d’identification fiscale	156
V.3.1.2 – Le classement des dossiers fiscaux unifiés	157
V.3.1.3 La délivrance de la situation fiscale.....	157
V.3.2 – La procédure du contrôle fiscal dans l’administration fiscale malgache.....	158
V.3.2.1 – Les étapes nécessaires d’une démarche de contrôle sur pièces.....	159
V.3.2.1.1 – Le déroulement du contrôle sur pièces	159
V.3.2.1.2 – La sélection des dossiers à contrôler	160
V.3.3 – La défaillance du système de contrôle fiscal malgache.....	161
SECTION VI – CAS DES AUTRES REGIONS D’AFRIQUE SUR LES CAUSES DE LA FRAUDE FISCALE ET LA PERFORMANCE FISCALE ENVISAGEE	164
<i>VI.1 – Les défis et obstacles auxquels font face les administrations fiscales sur le continent :</i>	<i>165</i>
VI.1.1 – La corruption :	165
VI.1.2 – La présence accrue du secteur informel :	165
VI.1.3 – L’inefficacité des mesures d’incitation fiscale et exonération fiscale :	166
VI.1.4 – Les autres causes de non-performance fiscale :	167
<i>VI.2 – Les solutions proposées pour performer l’administration fiscale des régions d’Afrique</i>	<i>168</i>
VI.2.1 – Enregistrement et identification des contribuables.....	168
VI.2.2 – Interfaçage entre les organismes nationaux	169
VI.2.3 – Mise en application et gestion des arriérés	169
VI.2.4 – Renforcer la Vérification et les enquêtes.....	170
VI.2.5 – Education du contribuable.....	170
VI.2.6 – Favoriser les Infrastructures techniques	170
VI.2.7 – Renforcer les effectifs et la qualification du Personnel	171
VI.2.8 – Mesures de lutte contre la corruption et le secteur informel.....	172
<i>Conclusion partielle</i>	<i>174</i>
PARTIE II – ANALYSE EMPIRIQUE DE LA FRAUDE FISCALE MALGACHE ; LES SOLUTIONS PROPOSEES POUR UNE LUTTE EFFICACE ET POUR PERFORMER LA GESTION DU SYSTEME FISCAL.....	176
CHAPITRE 3 – LA TYPOLOGIE DE FRAUDE FISCALE DANS L’ADMINISTRATION MALGACHE, CONSTAT ET MODELISATION.....	179
SECTION VII – EXPLOITATION DES RESULTATS EMPIRIQUES MENES AU SEIN DES CF, SRE, DRI ET DGI	181
<i>VII.1 – Le cas du Centre Fiscal de Tamatave.....</i>	<i>184</i>
<i>VII.2 – Le cas du Service Régional des Entreprises de Tamatave.....</i>	<i>191</i>
<i>VII.3 – Le cas de la Direction des Grandes Entreprises à Madagascar (DGE).....</i>	<i>196</i>
<i>VII.4 – Le cas du Service Régional des Entreprises de Vakinankaratra</i>	<i>204</i>
VII.4.1 – Le cas du centre fiscal B	204
VII.4.2 – La naissance du SRE Vakinankaratra.....	205

VII.5 – Les résultats empiriques sur les montants des redressements dans les centres enquêtés et ceux au niveau national	208
VII.5.1 – Les efforts engagés par le SPVF dans le cadre de sa programmation des vérifications fiscales.....	208
VII.5.2 – Analyses des résultats obtenus dans les centres enquêtés et au niveau national	211
VII.5.3 – Le service des statistiques et de l'intégration des données	219
VII.6 – Les résultats empiriques sur les types d'impôts les plus fraudés dans les centres enquêtés	222
Conclusion partielle	228
SECTION VIII – UNE MODELISATION PARAMETRIQUE DE LA FRAUDE FISCALE MALGACHE	229
VIII.1- PERTE DU FRAUDEUR EN FONCTION DU TAUX DE PENALISATION π	232
VIII.1.1 – Evolution de la perte pour un revenu déclaré à 75% :.....	232
VIII.1.2 – Evolution de la perte pour un revenu déclaré à 50% :.....	234
VIII.1.3 – Evolution de la perte pour un revenu déclaré à 25% :.....	236
VIII.1.4 – Comparaison de l'évolution de la perte pour les différents taux étudiés du revenu déclaré : ..	238
Conclusion concernant l'évolution de la perte par le fraudeur en fonction de π :.....	239
VIII.2- MONTANT PAYE PAR LE FRAUDEUR EN FONCTION DU TAUX D'IMPOSITION Θ	241
VIII.2.1 – Evolution du montant total à payer T en fonction du taux d'imposition Θ pour un revenu imposable déclaré à 75%	241
VIII.2.2 – Evolution du montant total à payer T en fonction du taux d'imposition Θ pour un revenu imposable déclaré à 50%	243
VIII.2.3 – Evolution du montant total à payer T en fonction du taux d'imposition Θ pour un revenu imposable déclaré à 25%	245
VIII.2.4 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$	246
VIII.2.5 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$	249
VIII.2.6 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$	251
VIII.2.7 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ , avec un revenu déclaré de 25% pour un taux de pénalisation de 100% et un revenu déclaré de 50% pour un taux de pénalisation de 150%.....	253
VIII.2.8 – Conclusion concernant le montant total payé par le fraudeur en fonction du taux d'imposition fiscale Θ :.....	255
VIII.3- MONTANT TOTAL PAYE PAR LE FRAUDEUR EN FONCTION DU TAUX DE PENALISATION π POUR $\Theta=24\%$	256
VIII.3.1 – Evolution du montant total payé T en fonction de la variation de π , pour un revenu imposable $W=500.000$	256
VIII.3.2 – Evolution du montant total payé T en fonction de la variation de π , pour un revenu imposable $W=1.000.000$	258
VIII.3.3 – Evolution du montant total payé T en fonction de la variation de π , pour un revenu déclaré à 25%, 50% et 75%	259
Conclusion partielle	263
CHAPITRE 4 – LES PROPOSITIONS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE POUR PERFORMER LE SYSTEME FISCAL MALGACHE.....	265
SECTION IX – LES RESULTATS DE L' ANALYSE EN COMPOSANTE PRINCIPALE POUR ETUDIER LES INTERDEPENDANCES ENTRE LES VARIABLES ETUDIEES	269
IX.1 – Première variable à expliquer : l'influence du supérieur hiérarchique sur le travail du personnel	272
IX.2 – Deuxième variable à expliquer : la gestion du système fiscal malgache.....	275
IX.3 – Troisième variable à expliquer : un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude.....	280
IX.4 – Quatrième variable à expliquer : la disposition de tous les matériels nécessaires au travail des agents.....	285
IX.5 – Cinquième variable à expliquer : la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS.....	290
IX.6 – Sixième variable à expliquer : la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache	295
Conclusion partielle	299
SECTION X – LES SOLUTIONS PROPOSEES POUR LUTTER EFFICACEMENT CONTRE LA FRAUDE FISCALE MALGACHE.....	300
X.1 – Les moyens nécessaires pour améliorer la gestion du système fiscal malgache.....	300
X.2 – Le système de contrôle interne : un atout majeur de l'efficacité du contrôle fiscal	305

X.2.1 – Quel système de contrôle interne convient-il de mettre en œuvre pour lutter contre la fraude fiscale afin de gérer au mieux les recettes fiscales éludées ?	308
X.2.1.1 – La mise en place d'un dispositif de contrôle interne dans l'administration fiscale malgache.....	309
X.2.1.2 – Les missions et actions des agents du Service de Contrôle Interne ou SCI	312
X.2.1.2.1 – Le contrôle d'organisation et de fonctionnement par le service du contrôle interne...	313
X.2.1.2.2 – Assurer la communication des informations nécessaires au bon déroulement du système et contrôler l'application des lois et règlements	316
X.2.1.2.3 – Assurer la surveillance et le suivi des travaux des agents de l'administration.....	317
X.2.1.2.4 – Vérifier la régularité des contrôles fiscaux effectués par les agents tout en auditant sur les pratiques et organisation du contrôle	319
X.2.1.2.5 – Identifier les risques de fraudes et y remédier	320
X.2.1.2.6 – Mesure et pilotage de la performance du processus de CI.....	322
X.3 – <i>Trouver un moyen efficace pour répondre favorablement au manque de personnel</i>	<i>323</i>
X.3.1 – Il faut chercher les moyens efficaces de motivation individuelle	326
X.3.1.1 – L'attribution de primes	327
X.3.1.2 – L'évaluation et la notation personnelle des agents.....	331
X.4 – <i>Sensibiliser les agents publics sur la culture du refus de la corruption.....</i>	<i>333</i>
X.4.1. La corruption dans son ensemble au sein de l'administration malgache	334
X.4.2. La solution anti-corruption pour pérenniser l'administration malgache.....	337
X.5 – <i>Le civisme fiscal, le changement de mentalité, deux atouts majeurs de sensibilisation publique</i>	<i>339</i>
X.6 – <i>Faire un contrôle fréquent et pénaliser les fraudeurs à la hauteur de leurs infractions.....</i>	<i>343</i>
CONCLUSION DU CHAPITRE.....	351
CONCLUSION GENERALE	354
Annexe 2 : Organigramme	362
Annexe 3 : Questionnaire pour l'étude empirique.....	363
Annexe 4 : Article 13 du code de conduite des agents de l'administration fiscale (arrêté n° 6814/2008)	367
Annexe 5 : Article 14 du code de conduite des agents de l'administration fiscale (arrêté n° 6814/2008)	368
Annexe 6 : Pénalités et amendes	370
Annexe 7 : Procédure de contrôle fiscal.....	373
Annexe 8 : Les résultats empiriques de l'enquête.....	374
BIBLIOGRAPHIE	390
RESUME.....	399

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Périmètre de la fraude fiscale (Conseil des prélèvements obligatoire ; Mars 2007, p.4).....	19
Figure 2 : pourcentage des personnes impliquées dans la corruption selon l'entité	138
Figure 3 : pourcentage des victimes de corruption pour l'obtention d'un document officiel ou autorisation	139
Figure 4 : accessibilité des renseignements sur la manière dont le gouvernement utilise les impôts (Afrobaromètre round 5)	139
Figure 5 : Le système de collecte d'impôt touché par la corruption (Enquête expert C1).....	141
Figure 6 : Carte de Madagascar et localisation des centres fiscaux	183
Figure 7 : Evolution du montant des amendes CF Tamatave par nature d'impôt.....	184
Figure 8 : Evolution du montant de redressement par nature d'impôt (CF Tamatave)	185
Figure 9 : Evolution du redressement fiscal de 2001 à 2009	189
Figure 10 : Evolution du montant de redressement par nature d'impôts – SRE Tamatave ...	192
Figure 11 : Histogramme du montant total du redressement par nature d'impôt	195
Figure 12 : Evolution du montant de redressement par nature d'impôt (DGE).....	202
Figure 13 : Evolution du montant total de redressement par nature d'impôts	207
Figure 14 : Pourcentage du redressement dans chaque service pour 2007	212
Figure 15 : Pourcentage du redressement dans chaque service pour 2008	212

Figure 16 : Pourcentage du redressement dans chaque service pour 2009	213
Figure 17 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (75% déclaré)	233
Figure 18 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (50% déclaré)	235
Figure 19 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (comparaison entre 50 et 75% déclaré).....	236
Figure 20 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (25% déclaré)	237
Figure 21 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (25, 50 et 75% déclaré pour un montant de 500000 MGA)	238
Figure 22 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (25, 50 et 75% déclaré pour un montant de 1000000 MGA)	239
Figure 23 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA, 75% déclaré, $\pi=40, 100$ et 150%)	242
Figure 24 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA, 50% déclaré, $\pi=40, 100$ et 150%)	243
Figure 25 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA, 25% déclaré, $\pi=40, 100$ et 150%)	245
Figure 26 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré ; $\pi=40\%$)	248
Figure 27 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré ; $\pi=100\%$)	250
Figure 28 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré ; $\pi=150\%$)	252
Figure 29 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50% déclaré ; $\pi=100$ et 150%)	254
Figure 30 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré)	256
Figure 31 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=1000000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré)	258
Figure 32 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000, 1000000 MGA ; 25% déclaré)	260
Figure 33 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000, 1000000 MGA ; 50% déclaré)	261
Figure 34 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000, 1000000 MGA ; 75% déclaré)	262
Figure 35 : ACP avec comme variable à expliquer l'influence du supérieur hiérarchique sur le travail du personnel	273
Figure 36 : ACP focalisé sur l'influence du supérieur hiérarchique sur le travail du personnel	274
Figure 37 : ACP avec comme variable à expliquer la gestion du système fiscal malgache ..	276
Figure 38 : ACP focalisé sur la gestion du système fiscal malgache.....	278
Figure 39 : ACP avec comme variable à expliquer « un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude »	281
Figure 40 : ACP focalisé sur « un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude »	283
Figure 41 : ACP avec comme variable à expliquer la disponibilité de tous les matériels nécessaires au travail des agents	286

Figure 42 : ACP focalisé sur la disponibilité de tous les matériels nécessaires au travail des agents.....	288
Figure 43 : ACP avec comme variable à expliquer la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS.....	291
Figure 44 : ACP focalisé sur la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS.....	293
Figure 45 : ACP avec comme variable à expliquer la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache.....	296
Figure 46 : ACP focalisé sur la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache.....	297
Figure 47 : Gestion de la collecte d'impôts (Source : ECR (2007) [54]).....	302
Figure 48 : Schéma du processus de CI.....	321
Figure 49: le montant total payé pour une variation de 20 (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré).....	346
Figure 50: le montant total payé pour une variation de 40 (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré).....	347

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Madagascar : Evaluation de la fraude fiscale sur les impôts choisis, 1994	85
Tableau 2 : Madagascar : Les recettes perdues suite aux exonérations douanières, 1995/1996	86
Tableau 3 : Revue de la littérature sur le rapport entre le civisme fiscal et la conformité fiscale.	114
Tableau 4 : Le pourcentage des diverses raisons du non-enregistrement fiscal, cas des micro-entrepreneurs	146
Tableau 5 : Montant du redressement par nature d'impôts, Centre Fiscal Tamatave.....	190
Tableau 6 : Le montant total que supporte le contribuable après redressement ; cas du SRE Tamatave de 2002 à 2009.....	196
Tableau 7 : Montant du droit principal éludé et de l'amende principal par nature d'impôt de 2005 à 2009 (DGE)	199
Tableau 8 : Nombre d'infractions enregistrées par la DGE de 2005 à 2009 par nature d'impôts	203
Tableau 9 : Montant du redressement effectué par le Service de la Programmation des vérifications fiscales de 2005 à 2009	210
Tableau 10 : Montant (en milliers d'Ariary) du redressement total dans chaque service enquêté selon les données disponibles de 2007 à 2009.....	214
Tableau 11 : Montant total des amendes principales des centres enquêtés de 2007 à 2009 ..	218
Tableau 12 : Montant total des amendes principales recueillies par le SSID au niveau national de 2000 à 2009	221
Tableau 13 : Le contraste entre les montants de l'amende au sein des centres enquêtés et ceux enregistrés au niveau national par le SSID.....	221
Tableau 14 : Le nombre d'infractions commises par chaque centre et par nature d'impôts en 2007 excepté le SRE_B qui ne dispose pas de données.....	223
Tableau 15 : Le nombre d'infractions commises par chaque centre et par nature d'impôts en 2008.....	224
Tableau 16 : Le nombre d'infractions commises par chaque centre et par nature d'impôts en 2009.....	226

Tableau 17 : Total des infractions commises par l'ensemble des centres enquêtés de 2007 à 2009	226
Tableau 18 : Le montant total payé par le fraudeur en faisant varier le taux de pénalisation π de 40 à 150%	263
Tableau 19 : La perte engendrée par le contribuable en cas de fraude fiscale en faisant varier le taux de pénalisation π de 40 à 150%	263
Tableau 20 : Résumé sur le montant payé et la perte engendrée par le contribuable en cas de fraude en faisant varier le taux d'imposition Θ	264
Tableau 21 : Pression fiscale (en pourcentage) ; pays à faible revenu en Afrique subsaharienne.....	268
Tableau 22 : Chiffres sur la gestion du système fiscal malgache.....	301
Tableau 23 : Résumé du modèle de Greenberg.....	303
Tableau 24 : pourcentage et nombre des agents connaissant le système de contrôle interne	310
Tableau 25 : Réponses des agents sur l'environnement du contrôle interne en nombre et en pourcentage	310
Tableau 26 : Réponse des agents sur le degré de contrôle et les manques de matériels	320
Tableau 27 : effectif des agents de la DGI (source : DGI).....	324
Tableau 28 : nombre et pourcentage des personnels ayant déjà occupé le poste d'un collègue	325
Tableau 29 : Influence du supérieur sur ses personnels	328
Tableau 30 : nombre et pourcentage des niveaux d'études des agents	329
Tableau 31 : nombre et pourcentage des agents ayant été déjà affectés à d'autres postes.....	330
Tableau 32 : Proportion des propositions faites aux personnels	334
Tableau 33 : pourcentage sur la détermination du sens de la corruption	335
Tableau 34 : Démarches anti-corruption	336
Tableau 35: La mise en garde Anti-corruption	339
Tableau 36 : La fréquence du contrôle fiscal malgache	343
Tableau 37: Un résumé sur le résultat d'une variation de θ	348
Tableau 38 : taux des amendes par nature d'impôts et par année (en pourcentage du droit principal éludé).....	374
Tableau 39 : Exemple de résultat de l'enquête (Centre fiscal de Tamatave).....	375
Tableau 40 : Montant du redressement total enregistré par le centre fiscal de Tamatave par nature d'impôts et par année	375
Tableau 41 : Nombre d'infractions par année	376
Tableau 42 : Données collectées au niveau du SRE Tamatave.....	377
Tableau 43 : Calcul du droit principal éludé	377
Tableau 44 : Nombre d'infractions enregistrées	379
Tableau 45 : Données obtenues au niveau du DGE	380
Tableau 46 : Montant total du redressement	381
Tableau 47 : Les nombres d'infractions enregistrées par la DGE de 2005 à 2009	381
Tableau 48 : Données collectées SRE Vakinankaratra	382
Tableau 49 : Amendes principales par année et par nature d'impôts.....	382
Tableau 50 : Droits principaux éludés par année et par nature d'impôts.....	383
Tableau 51 : Montant du redressement total par année et par nature d'impôts.....	384
Tableau 52 : Données collectées – SRE A	385
Tableau 53 : Nombre d'infractions – SRE A	386
Tableau 54 : Données 2008 et 2009 – SRE B	387
Tableau 55 : Données SPVF	388
Tableau 56 : données traitées	389

LISTE DES ABREVIATIONS ET SYMBOLES

AS	Allingham et Sandmo modèle
CF	Centre Fiscal
CI	Contrôle Interne
DA	Droit d'accises
DAMTO	Droits sur les actes et mutations à titre onéreux
DEAS	Droits d'enregistrement des actes et mutations
DGE	Direction des Grandes Entreprises de Madagascar
DMTG	Droits de mutations à titre gratuit
EAGER	Equity and Growth through Economic Research
FMI	Fonds Monétaire International
IBS	Impôt et bénéfices des sociétés
IFPB	Impôts fonciers sur la propriété bâtie
IFT	Impôts fonciers sur terrain
IGR	Impôt Global des Revenus
IL	Impôt de licence sur les alcools et les produits alcooliques
IPVI	Impôts sur les plus-values immobilières
IR	Impôts sur le revenu et assimilés
IRCM	Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers
IRNS	Impôt sur les revenus non salariaux
IRSA	Impôts sur les revenus salariaux et assimilés
IS	Impôt synthétique
SCI	Service de Contrôle Interne
SPVF	Service de la programmation des vérifications fiscales
SRE	Service Régional des Entreprises
SSID	Service des statistiques et de l'intégration des données
TACAVA	Taxe annexe sur les contrats d'assurance de véhicule de tourisme
TFT	Taxe forfaitaire sur les transferts
TST	Taxe Sur les Transactions
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
T	Montant total à payer
W	Revenu réel du contribuable
X	Revenu déclaré

Y	Modèle de Yitzhaki
Θ	Taux d'imposition
π	Taux de pénalisation

INTRODUCTION GENERALE

Collecté au profit du budget général de l'Etat et des collectivités territoriales pour satisfaire aux besoins publics, « l'**impôt** » est un devoir de tout citoyen envers sa nation. L'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 stipule le principe du consentement à l'impôt comme suit : « **les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée** ». L'acquiescement de l'impôt devrait être ainsi une démarche participative et volontaire de tout contribuable aux services de l'intérêt général.

Toutefois, il est toujours difficile de convaincre le contribuable de s'acquiescer de plein gré son impôt. L'impôt est considéré comme une injustice sociale d'où le comportement du contribuable qui cherche à l'éviter. D'ailleurs, Jèze (1936) [89]¹ définit l'impôt comme « *une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques* ». D'après l'auteur, l'impôt est ainsi « une obligation » sous forme de réquisition car c'est un prélèvement définitif et sans contrepartie directe pour celui qui l'acquiesce.

Ce sentiment d'obligation pourrait être une des causes de l'évitement fiscal. En effet, le taux de l'imposition est fixé par avance par l'administration fiscale, il est perçu comme un ordre par le contribuable qui ne peut pas négocier sa situation mais qui est contraint de s'exécuter. D'autant plus qu'en cas de manquement à son devoir fiscal, le citoyen est forcé par l'administration à recouvrer le montant éludé. L'impôt en lui-même n'est pas facile à cerner, notre étude portera sur ce fait « **d'évitement à l'impôt** » que l'on dénomme par « **fraude fiscale** », ce caractère délibéré du contribuable d'échapper à son devoir fiscal au détriment de ceux qui respectent les lois et les règles en vigueur.

Pourtant, ce consentement volontaire du contribuable à payer son impôt est indispensable pour la survie des finances publiques car les principales ressources de l'Etat relèvent des recettes fiscales intérieures. C'est pourquoi le gouvernement doit sensibiliser tout citoyen sur « **la justice fiscale** », car l'équité fiscale est le facteur déterminant du respect volontaire du

¹ **Jèze Gaston** [1869-1953] est un juriste financier, « Théories générales sur les phénomènes financiers, théorie générale de l'impôt (1936) »

contribuable à la loi fiscale et enlève tout sentiment d'injustice, tous les contribuables doivent être rassurés de l'engagement de tous sur leur devoir fiscal. En effet, une mauvaise influence des fraudeurs empêche les autres contribuables de s'acquitter librement de leurs impôts. C'est ainsi que la fraude fiscale est devenue pour le contribuable une échappatoire à toute injustice fiscale.

La fraude fiscale ne date pas d'hier et préoccupe toutes les nations surtout les pays en développement à faible revenu et dont la pression fiscale est à un niveau très bas, en particulier à Madagascar (10,7% du PIB en 2014, taux le plus faible des pays d'Afrique) et où les pertes fiscales sont très conséquentes pour son développement car les recettes fiscales intérieures représentent plus de 4/5^{ème} des recettes fiscales totales (plus de 80%, DGI Madagascar). Par rapport aux autres pays de la région d'Afrique, le cas de Madagascar n'est pas spécifique. En effet, ces pays peinent à lutter efficacement contre la fraude car des problèmes tels que la corruption, le secteur informel, l'abus de pouvoir persistent. Comme à Madagascar, les administrations fiscales de ces régions ont des moyens très limités (matériels, humains, juridiques) pour éradiquer la fraude ou performer la gestion du système fiscal.

Des essais d'études sur la fraude fiscale malgache avaient déjà été faits par Yeats (1991) [179]², De Melo *et al.* (1992) [49]³, Dontsi (1995) [53]⁴, Andrianarison (1996) [14]⁵ et autres ; mais les résultats de la fraude fiscale restent encore alarmants. A Madagascar, le montant de la fraude est estimé chaque année à environ 150 millions de dollars Gray *et al.* (2001) [79]⁶.

Il est important de noter que les deux problèmes majeurs des malgaches restent la pauvreté et l'inflation. En effet, Madagascar occupe le cinquième rang du classement des pays le plus

² **Yeats, A.** (1991). « Can Preshipment Inspection Offset Noncompetitive Pricing of Developing Countries' Imports? The Evidence from Madagascar, » PRE Working Paper No. 610, World Bank.

³ **De Melo,** (1993). « Fraude et réforme de la fiscalité dans une économie à faible revenu : analyse à travers un modèle CGE appliqué à Madagascar. » Revue d'économie du développement. No. 1/1993. p. 63-89.

⁴ **Dontsi** (1995). Le recouvrement des impôts forfaitaires dans les pays à faible revenu. Revue française d'économie, Année 1995, Volume 10, Numéro 3, p. 173 – 191.

⁵ **Andrianarison, F.** (1996). Pression, structure et réformes fiscales à Madagascar : Où en est-on ? 18 pages Projet MADIO, Juillet 1996

⁶ **Gray, C.** (2001) Enhancing Transparency in Tax Administration in Madagascar and Tanzania. African Economic Policy. Discussion Paper Number 77 (August 2001).

pauvre du monde en 2015, avec un PIB par habitant de 392,6 dollars. Pour une population de 24,2 millions d'habitants, le PIB n'est qu'à 9,5 milliards de dollars en 2015. D'après la Banque Mondiale, 81,8% des Malgaches vivaient déjà sous le seuil de pauvreté en 2010. Mis à part ces problèmes, la lutte contre la fraude fiscale constitue la préoccupation de l'administration fiscale malgache car les recettes fiscales sont non seulement mal gérées par les agents de l'administration fiscale mais aussi les rentrées fiscales sont minces par rapport aux prévisions. L'unique enquête menée par les experts en 2007, sur la bonne gouvernance, a montré que seuls 1,96% des impôts sont bien gérés par l'administration fiscale EuropeAid (2007) [58]⁷.

Pour bien spécifier notre analyse, il est primordial de définir la « **notion de fraude fiscale** » pour éviter les ambiguïtés de définition. Du latin « *fraus, fraudis* » qui signifie « **ruse** », la fraude est un phénomène très complexe de par sa forme et par son fond. La fraude fiscale est un délit puni par la loi, mais délimiter son paramètre n'est pas facile. Par ailleurs, elle mérite d'être analysée car ses conséquences touchent l'intérêt général.

Il faut dire que dans la littérature, aucune définition concrète n'est donnée pour cerner ce sujet. Au niveau international, l'OCDE a popularisé la notion « *d'indiscipline fiscale* » pour caractériser l'attitude d'un contribuable qui fuit ses obligations fiscales. Dans d'autres pays tels que la France, on parle seulement de « *fraude ou évasion fiscale* » pour faire référence à l'ensemble des non respects des obligations fiscales et sociales.

Mais que nous dit la littérature ? Pour Beltrame (1987) [30]⁸, la fraude est « *une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant* ». Une infraction suppose la réunion d'**un élément légal**, qui par définition est un texte appelé texte d'incrimination (le non-respect du droit en vigueur), qui décrit un comportement, un acte, et prévoit une sanction, d'**un élément matériel** (l'impôt éludé) et d'**un élément moral** (faute intentionnelle ou non intentionnelle). Par ailleurs, l'infraction comporte plusieurs catégories sanctionnées différemment (la contravention, le délit et le crime).

Selon le Conseil des prélèvements obligatoires « *il y a fraude, dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré, consistant notamment à dissimuler une fraction des recettes*

7 **EuropeAid**; Evaluation de coopération de l'Union Européenne avec la République de Madagascar, 2007

8 **Beltrame, Pierre** (1987). L'impôt, Paris, 1987

et à majorer les charges ; c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale. Mais si le contribuable a omis de bonne foi d'appliquer correctement les textes en vigueur, il y aura une simple erreur dont le redressement par les services fiscaux ne comporte généralement pas ou peu de majorations ou de pénalités sous réserve des intérêts de retard », CPO (2007) [46]⁹.

Ou encore, selon Cosson (1981) [43]¹⁰ (un magistrat : 1916-1993) « *la fraude fiscale réside dans le fait pour un citoyen-contribuable, de se soustraire à l'impôt par des moyens illicites ou frauduleux, notamment et principalement en ne faisant pas les déclarations obligatoires ou en en faisant de fausses* ».

Ainsi délimiter le périmètre de « **fraude fiscale** » n'est pas chose facile, vu qu'il n'y a pas de définition complète et universelle de ce terme. Parfois, on confond la fraude fiscale avec d'autres types de comportements tels que « l'**optimisation** » ou « l'**évasion** ».

Pour donner quelques éclaircissements sur ces termes que nous allons définir ci-après, nous allons d'abord les représenter par le schéma ci-dessous.

Le CPO (2007) [46] sur les prélèvements obligatoires définit les éléments du périmètre de la fraude fiscale comme suit :

⁹ Le **CPO ou Conseil des prélèvements obligatoires** est chargé d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative aux prélèvements obligatoires (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005).

¹⁰ **Cosson, Jean** (1981). « La fraude et l'évasion fiscale ». Revue Après-demain, n°230, pp 36-37.

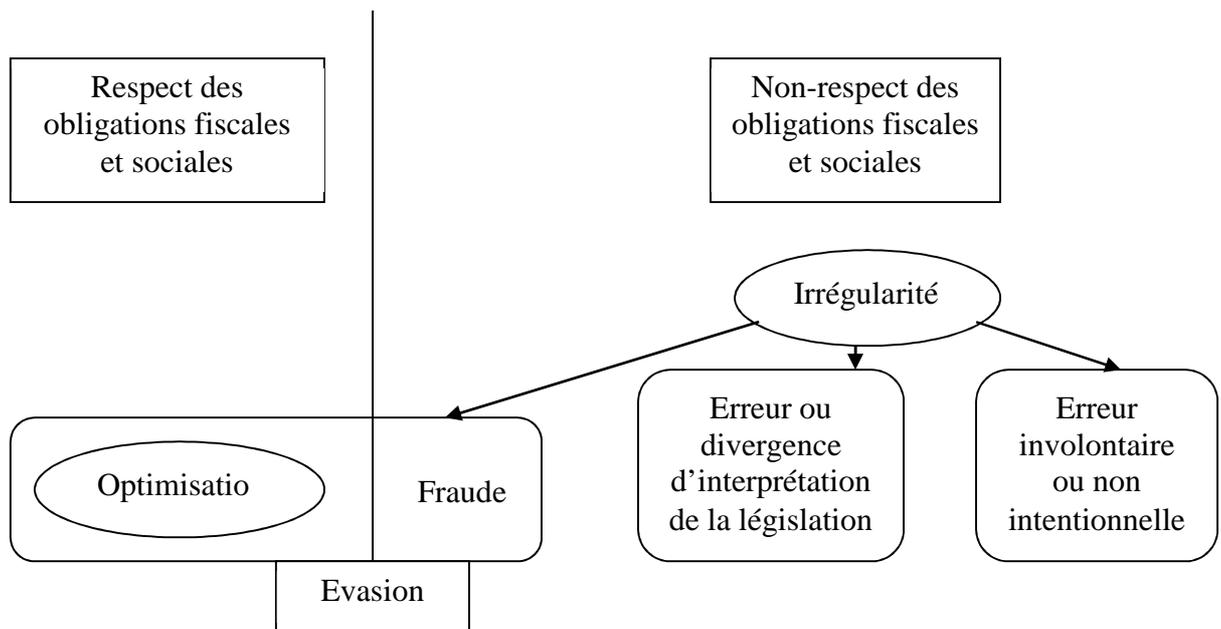


Figure 1 : Périmètre de la fraude fiscale (Conseil des prélèvements obligatoire ; Mars 2007, p.4)

Selon le schéma ci-dessus, l'irrégularité fiscale (traduction en français de l'expression *non compliance*) regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire, de bonne foi ou de mauvaise foi ; c'est l'acte matériel.

Comme on l'a précisé plus haut, la fraude suppose aussi un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement de l'impôt ; « *il y a fraude dès lors qu'il s'agit d'un comportement délictuel délibéré* » Conseil des impôts en 1977. La fraude est ainsi un sous ensemble de l'irrégularité.

Ces deux notions sont différentes et ne doivent pas être confondues avec l'optimisation ni avec l'évasion. L'**optimisation** concerne les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant de l'impôt qu'il aurait dû payer sans pour autant violer la loi ni se soustraire à ses obligations fiscales. Elle tire profit des possibilités offertes par la législation en utilisant ses failles ou son imprécision ; le contribuable fait le meilleur usage possible des règles existantes.

Quant à l'**évasion**, on qualifie d'évasion fiscale l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des impôts dont il doit normalement s'acquitter. L'évasion

constitue un pont entre la fraude fiscale et l'optimisation car si le contribuable a recours à des moyens légaux, l'évasion entre dans la catégorie de l'optimisation. Mais s'il a recours à des techniques illégales ou dissimule la portée exacte de ses opérations, on parlera de fraude fiscale.

Il est clair que ces définitions comportent certaines limites. Tout d'abord la frontière entre ce qui relève de l'intentionnel et ce qui relève de l'involontaire est loin d'être évidente. En effet, on ne peut pas prouver si l'acte est intentionnel ou pas surtout si le contribuable est habile. De plus, dans certains cas, on ne parle presque pas d'optimisation car elle est définie exactement comme l'évasion bien que dans les deux cas, si le contribuable va trop loin on qualifiera son acte de fraude fiscale. Là encore, même la frontière entre ce qui est légal et illégal n'est pas bien définie. Si les opérations réalisées par le contribuable n'ont aucun fondement économique mais visent seulement à réduire ses impôts, là on parle véritablement de fraude fiscale.

Après ces quelques précisions, on pourrait se questionner en disant « n'existe-t-il donc pas de vérification et de contrôle » par l'administration fiscale pour empêcher ces fuites de recettes fiscales et par conséquent procéder à pénaliser les fraudeurs pour éviter d'autres tentatives ? La réponse est oui, sauf que le phénomène de fraude fiscale prend beaucoup d'ampleur. Cependant, la stratégie de contrôle fiscal repose sur trois finalités : sanctionner les comportements les plus frauduleux (finalité répressive) ; consolider le civisme fiscal de tous les contribuables (finalité dissuasive) ; recouvrer avec rapidité et efficacité l'impôt éludé (finalité budgétaire). Les contrôles fiscaux sont-ils insuffisants pour résoudre ce problème ? En effet, la prise de risque du fraudeur dépend nettement de la probabilité d'être contrôlé. Son aversion au risque est grande si la probabilité de contrôle est élevée et inversement. Il est important de signaler que si les fraudeurs trouvent une faille dans le processus de contrôle fiscal pour éluder leur impôt, cela signifie que ce système doit être complété pour assurer son efficacité.

Notre première problématique se rapporte tout d'abord à « **la décision du contribuable pour éviter ses impôts ou non** ». En effet, plusieurs politiques économiques montrent les possibilités d'évitement. Pourquoi éluder son impôt et comment ? Il est utile d'analyser les différentes raisons qui peuvent influencer la décision du contribuable (la défaillance du système fiscal, la corruption...). La fraude fiscale constitue ainsi une inquiétude du pouvoir public et l'empêche de procéder au bon déroulement des collectes d'impôts. C'est un phénomène complexe, universel et multidimensionnel dont nous ne pouvons pas ignorer son évolution incessante. Quel changement pourrons-nous alors apporter pour améliorer les travaux déjà effectués ?

Outre le problème de fraude fiscale, Madagascar souffre de problèmes comme l'accès difficile aux services publics, la corruption, les secteurs informels, et autres.

Tous ces faits nous montrent, qu'une étude particulière doit être apportée aux problèmes de fraude fiscale qui existe à Madagascar. Bien que le montant des pertes fiscales soit gigantesque un peu partout dans le monde, le système dans chaque administration n'est pas le même dans chacune de leurs démarches de lutte contre la fraude fiscale, et surtout dans un pays en développement comme Madagascar où les moyens sont limités. En effet, trouver un système de lutte contre la fraude qui est moins coûteux et à la fois adapté au pays n'est pas une tâche facile pour le gouvernement. C'est pourquoi, malgré les efforts de ce dernier et de l'administration fiscale malgache pour lutter contre ce fléau, les résultats ne sont pas encore satisfaisants. Ces efforts sont : le déploiement des brigades mobiles de surveillance sur l'ensemble du territoire national, l'intensification des actions de contrôle et de suivi par des audits des grandes entreprises, la mise en place des centres de gestion agréés pour améliorer les relations avec les contribuables et formaliser le secteur informel, la mise en place du réseau d'information TradeNet dans les Ports, le renforcement de capacité du service de la lutte contre la fraude (Rapport provisoire sur l'étude de la bonne gouvernance à Madagascar).

La deuxième problématique consiste à analyser les moyens qui pourraient éventuellement parvenir à lutter efficacement contre la fraude fiscale. Quel est le système de contrôle le mieux adapté et comment le piloter efficacement pour une bonne équité fiscale ainsi qu'une meilleure performance de l'administration fiscale malgache dans le but de limiter les risques de fraude fiscale ? Il faut dire que l'administration fiscale est confrontée à de nouvelles attentes en termes de qualité, de maîtrise, de transparence pour bien gérer le système fiscal déjà en place ; un défi d'une nouvelle gestion publique. Pour que la justice fiscale soit, un bon système de contrôle suffit-il ? Si les sanctions ne sont pas au moins à la hauteur des fraudes, les tentations restent grandes. Ainsi, en cas de déviation la pénalisation doit être dissuasive.

Cette interconnexion entre contrôle et pénalisation semble être le moyen le plus sûr pour limiter les risques de fraude fiscale. En effet, si le contribuable tient compte d'un faible niveau de pénalités et de faibles probabilités de contrôle par l'administration, pourquoi continuerait-il à payer son impôt ? Mais là encore une autre étude pourrait être analysée, c'est « le civisme fiscal » : un citoyen honnête et conscient de son devoir fiscal s'acquittera sans problème de son

impôt car il a conscience de la conséquence de son geste envers sa nation. Ou le cas contraire, où des citoyens ne veulent pas s'acquitter de leurs impôts car ils ignorent leurs utilisations et leurs finalités. En effet, beaucoup de paysans malgaches sont riches et sont à la fois illettrés (d'après la population du monde 2013, Madagascar compte toute population confondue 64,5% d'alphabètes soit 35,5% d'analphabètes).

Nous allons organiser notre recherche comme suit : tout d'abord dans le premier chapitre, un état de la littérature sur la fraude fiscale est nécessaire pour analyser les précédentes études. Nous allons montrer que prendre la décision d'éviter son impôt est un comportement tout à fait calculateur et dépend de plusieurs paramètres : d'une part la non connaissance par le contribuable de la probabilité de contrôle de l'administration et d'autre part la non connaissance de l'administration fiscale du revenu réel du contribuable, car elle ne connaît que le revenu déclaré. Par ailleurs, les deux parties connaissent le taux d'imposition lié à la déclaration et la pénalité qui attend le fraudeur en cas d'évitement si l'administration parvient à le contrôler.

En 1972, Allingham et Sandmo (1972) [3]¹¹, dans leur article « étude théorique sur la fraude fiscale », ont apporté une première analyse de la fraude fiscale avec une pénalité calculée sur le revenu éludé. Leur étude montre à partir d'un modèle, l'utilité espérée du contribuable en cas de fraude et en cas de déclaration du montant total de son revenu réel.

Son modèle a été critiqué par plusieurs auteurs, et en particulier par Yitzhaki qui soutient que la pénalité devrait être prélevée sur l'impôt éludé et non sur le revenu éludé. En effet, le résultat du calcul de la pénalité attendue par le fraudeur qui est basé sur le revenu éludé soulève une indétermination Yitzhaki (1974) [180]¹². Le modèle de base de Yitzhaki essaie de lever cette indétermination. Nous allons par la suite analyser les évolutions apportées par des chercheurs actuels tels que de Borck (2004) [33]¹³, Trannoy (2008) [168]¹⁴. Enfin, proposer un simple aperçu d'une étude sur la fraude fiscale malgache conduite par le projet EAGER, Gray *et al.* (2001) [79].

¹¹ **Allingham, M. G. and A. Sandmo** (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323-338.

¹² **Yitzhaki, S.**, Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1974. Vol. 3 N° (2): p. 201-202.

¹³ **Borck, Rainald.** "Income tax evasion and the penalty structure." *Economics Bulletin* 8.5 (2004) : 1-9.

¹⁴ **Trannoy, A.; Trotin, G.** (2008). The robustness of the Yitzhaki's result on tax evasion. Working paper.

Dans le second chapitre, nous analyserons les causes qui peuvent influencer le comportement du contribuable à éviter son impôt. Pour Madagascar, la corruption est sans doute la cause évidente de l'échec de la justice fiscale. La mauvaise gestion de l'administration fiscale en ce qui concerne le problème du secteur informel en est aussi une des causes. L'Etat malgache n'a pas encore trouvé un moyen efficace pour anéantir ce mal social si ce n'est qu'une mesure incitative à ramener le fraudeur sur le droit chemin du secteur formel. Enfin, il y a la défaillance du contrôle fiscal. Il faut dire que l'administration fiscale malgache ne dispose pas de moyens matériels et humains efficaces pour améliorer le système de contrôle.

Notre troisième chapitre portera sur les résultats empiriques des enquêtes menées au sein des Bureaux des impôts malgaches. C'est le fruit d'une enquête sur terrain pour faire face à la réalité du système fiscal malgache en place. Les enquêtes nous montreront, les nombres d'infractions commises par le contribuable chaque année, le montant du droit principal éludé ainsi que le montant des amendes payées en cas d'infraction contrôlée. Notre étude ne prend pas en compte l'intégralité des Bureaux des impôts existant à Madagascar. En effet, l'enregistrement fiscal se fait manuellement dans la majorité des centres fiscaux sur tout le territoire sauf dans les grandes villes.

Ainsi, l'accès aux données est compliqué dans les régions où les centres ne disposent même pas de matériels informatiques (dossiers archivés et classés par année, c'est le cas du CF de Vakinankaratra). Cependant l'étude prend en compte l'essentiel des bureaux fiscaux pour avoir un échantillon significatif, ceux qui sont les plus importants en taille comme la DGE (qui génère plus de 80% des recettes fiscales malgache), le SRE A, le SRE B Analamanga, le SRE Vakinankaratra, le CF de Vakinankaratra, le SRE Tamatave et le CF de Tamatave. Dans ces centres, les données sur les droits principaux éludés sous un format exploitable ne datent que de 2007 (papier ou informatique).

Par ailleurs, notre analyse considère les enquêtes faites par le service de la programmation des vérifications fiscales ou SPVF qui s'occupe du contrôle au niveau national pour compléter nos données et avoir ainsi une approche assez complète des fraudes existantes. En effet, le fait de ne pas intégrer les données des autres centres existants à Madagascar ne nuit pas à la qualité de notre analyse sur la fraude fiscale car leur représentativité en termes de redressement n'est pas significative, environ 2%.

Grace à ces investigations, dans le dernier chapitre nous apporterons quelques propositions pour améliorer le système fiscal malgache et surtout pour lutter contre la fraude fiscale. Nous allons en déduire qu'une mise en place d'un système de contrôle interne au sein de l'administration fiscale serait bénéfique pour combattre la fraude, et résoudre ainsi les problèmes de corruption et de secteur informel qui nuisent à l'efficacité des collectes fiscales bien que ce dispositif ne soit pas sans faille. Par ailleurs, d'autres approches devraient être ajoutées comme le management des hommes, la sensibilisation sur le refus de la corruption, le civisme fiscal et le changement de mentalité, la pénalisation dissuasive.

PARTIE I – ETAT DES LIEUX SUR LA FRAUDE FISCALE : ORIGINE DE L'ETUDE ; CAS DE MADAGASCAR

La fraude fiscale constitue l'un des problèmes majeurs de toute nation ; pays développés ou en développement. Bien que chaque nation essaie au mieux de gérer ce fléau et de trouver des solutions pour y lutter efficacement, le problème de fraude n'est pas un sujet facile à aborder. En effet, le mot « fraude » gêne les citoyens et même les agents de l'administration fiscale malgache qui préfèrent le mot « infraction ». En effet, dans ce pays où les recettes fiscales sont limitées, il est essentiel d'inciter les citoyens à accomplir leur devoir fiscal. Une incitation qui induit comme un rappel même si les fonctionnaires de l'administration fiscale savent que la fraude doit être punie car c'est un acte illégal.

Notre première partie se subdivise en deux chapitres. Le premier fera l'état de la littérature sur la fraude fiscale. Nous allons analyser les résultats sur l'étude de la fraude fiscale elle-même, initiée par les travaux d'Allingham et Sandmo en 1972. Nous allons montrer que frauder est un choix et que le contribuable fraudeur prend sa décision de sous-déclarer une partie de son revenu entre le coût encouru en cas de contrôle et le gain escompté s'il échappe au contrôle. Ensuite, nous évoquerons les résultats de l'analyse de la fraude fiscale par les chercheurs plus actuels tels que Borck en 2004 ou Trannoy en 2008 ; ainsi que la littérature concernant le cas de Madagascar en matière de fraude fiscale. Le second se concentrera sur l'étude des facteurs déterminants d'une conformité fiscale ainsi que sur les principales causes de la fraude fiscale à Madagascar. Nous finirons par une analyse comparative de la situation dans la région des pays d'Afrique.

Chapitre 1. Les bases fondamentales de l'analyse théorique sur la fraude fiscale

La liaison entre l' « imposition », qui est le fait de soumettre une personne morale ou physique à une cotisation sociale, et « la prise de risque » se joue principalement par les effets de la dite « imposition » sur la décision de portefeuille du consommateur, Mossin (1968) [120]¹⁵ et Stiglitz (1969) [156]¹⁶. En effet, la décision du consommateur de payer son impôt tient compte du choix de son portefeuille. Tout contribuable a une dichotomie de choix concernant son imposition. Le premier consiste à tout déclarer à l'administration fiscale, c'est ce que l'on appelle « la conformité fiscale » : des chercheurs estiment que l'honnêteté est parfois la meilleure stratégie, Cowell (1989) [44]¹⁷ ; Kirchler (2007) [96]¹⁸ ; Kirchler *et al.* (2010) [98]¹⁹ ; Torgler (2003) [167]²⁰. Le second choix consiste à ne rien déclarer ou seulement une partie du revenu réel à l'administration fiscale, connu sous le nom de « fraude fiscale », tout en sachant qu'une sous-déclaration en cas de détection entraînera une baisse importante du portefeuille, Allingham et Sandmo (1972) [3] ; Yitzhaki (1974) [180] ; Cowell et Gordon (1988) [45]²¹.

Par ailleurs, **l'évitement de l'impôt est un acte illégal puni par la loi** bien que beaucoup de chercheurs se posent des questions sur ce sujet. En effet, pourquoi payer l'impôt quand on a au moins une chance de l'éluder ? Un contribuable rationnel ne cherchera-t-il pas à augmenter son gain espéré tant que cela est possible ? Plusieurs chercheurs se sont penchés sur cette question mais les toutes premières analyses de la fraude fiscale proprement dite ont été initiées dans le travail d'Allingham et Sandmo (1972). En effet, depuis que le modèle standard de la fraude

¹⁵ **Mossin, J.**, Taxation and risk-taking: an expected utility approach. *Economica*, (1968) p. 74-82.

¹⁶ **Stiglitz, J.E.**, The effects of income, wealth, and capital gains taxation on risk taking. (1969)

¹⁷ **Cowell, F.A.**, Honesty is sometimes the best policy. *European Economic Review*, (1989). Vol. **33** N°2; p. 605-617.

¹⁸ **Kirchler, E.**, The economic psychology of tax behaviour. (2007); Cambridge University Press.

¹⁹ **Kirchler et al.**, Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance*, (2010) p. 15-31

²⁰ **Torgler, B.**, To evade taxes or not to evade: that is the question. *The Journal of Socio-Economics*, (2003). Vol. **32** N° (3) : p. 283-302.

²¹ **Cowell, F.A. et Gordon J.P.**, Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision. *Journal of Public Economics*, (1988). Vol. **36** N° (3): p. 305-321.

fiscale sur le revenu d'Allingham et Sandmo (1972) a été publié, beaucoup de recherche a examiné les hypothèses avancées par ces auteurs même si les enquêtes, les expériences en laboratoire et l'analyse des données globales ont révélé une preuve ambiguë en ce qui concerne les implications comportementales du modèle.

D'une part leur approche est liée aux études des sciences économiques de l'activité criminelle, menées par Becker (1968) [28]²² ; Tulkens et Jacquemin (1971) [169]²³. D'autre part, elle est liée à l'analyse du portefeuille optimal et à l'achat de polices d'assurance dans l'économie de l'incertain par le travail d'Arrow (1970) [17]²⁴ et Mossin (1968) [119]²⁵ et autres. L'objectif d'Allingham et Sandmo porte sur la décision personnelle du contribuable d'éviter l'impôt par des minorations délibérées. La décision de déclarer son impôt n'est pas une certitude. Les modèles économiques développées jusqu'alors se rapportaient à un contexte de certitude, ce qui signifie que les choix des différents agents sont basés sur des paramètres dont les valeurs sont déterminées à l'avance. Dans notre cas, les décisions sont prises dans un contexte d'incertitude ainsi les valeurs prises par les paramètres sont conditionnelles à la réalisation d'un évènement.

Dans ce premier chapitre, nous allons tout d'abord analyser les résultats des études menées par Allingham et Sandmo, le tout premier modèle élaboré sur la fraude fiscale. Nous analyserons les liens entre la décision de fraude fiscale ou de conformité fiscale avec les paramètres de la fraude (le niveau du revenu réel, le changement du taux d'imposition fiscale, la probabilité de contrôle et le niveau de pénalité attendu). Ensuite, nous allons analyser les évolutions sur la littérature de la fraude fiscale par l'intermédiaire des recherches plus actuelles.

Nous constaterons que les successeurs tels que Borck (2004) [33] et Trannoy (2008) [168] vont comparer le modèle de bases d'Allingham et Sandmo à celui de Yitzhaki afin de déterminer lequel est le plus rationnel dans la décision du contribuable sur la fraude fiscale.

²² **Becker, G.S.**, Crime and punishment-economic approach. *Journal of political economy*, 1968. Vol. 76 N° (2): p. 169-217.

²³ **Tulkens et Jacquemin**, The cost of delinquency: a problem of optimal allocation of private and public expenditure. 1971: Kathol. Univ.

²⁴ **Arrow, K.J.**, *Essays in the theory of risk-bearing* North-Holland, ch. 3, 1970.

²⁵ **Mossin, J.**, Aspects of rational insurance purchasing. *The Journal of Political Economy*, 1968. p. 553-568.

Enfin, il est important d'aborder la littérature sur la fraude fiscale à Madagascar car notre étude empirique portera sur ce pays. Ce choix a été encouragé d'une part par le fait qu'aucune analyse de la situation réelle concernant la fraude fiscale n'a été abordée par les chercheurs sur le cas de Madagascar et d'autre part, par le fait que la collecte des données pour faire une étude empirique sur la fraude sont plus accessibles malgré la complexité des situations fiscales dans ce pays.

Section I – Les fondements du modèle théorique d’Allingham et Sandmo [1972]

I.1 – Le choix stratégique d’un contribuable rationnel : une présentation synthétique du modèle AS

Le contribuable a le choix entre deux stratégies principales pour un seul exercice fiscal :

- Stratégie 1 : il déclare son revenu réel.
- Stratégie 2 : il déclare moins que son revenu réel.

A priori, la non déclaration du revenu total à l’administration fiscale ne provoque pas automatiquement une sanction. S’il choisit la stratégie (2), son profit dépendra du fait qu’il soit contrôlé ou non par l’administration fiscale : s’il ne l’est pas, ce sera plus avantageux que sous la stratégie (1). S’il est contrôlé, il est en mauvaise situation. Le choix d’une stratégie n’est donc pas si évident.

Nous supposons que le comportement du contribuable se conforme aux axiomes de Von Neumann-Morgenstern, un comportement dans un environnement incertain ; cela signifie qu’en présence de risque, le contribuable fait un choix qui est basé sur l’utilité espérée ou l’espérance mathématique des utilités. Sa fonction d’utilité cardinale U a le revenu comme seul argument. L’utilité marginale est supposée être positive partout et strictement décroissante, de sorte que l’individu a une aversion au risque.

Le revenu réel, W , est exogène donc connu par le contribuable mais pas par le percepteur des impôts. L’impôt est prélevé à un taux constant, θ , sur le revenu déclaré, X , qui est la variable de décision du contribuable. Cependant, avec une certaine probabilité p , le contribuable sera soumis à l’enquête par l’administration fiscale, qui finira par savoir le montant exact de son revenu réel. Quand ceci se produit, le contribuable devra payer l’impôt sur la somme non déclarée, $(W-X)$ plus un taux de pénalisation π ; le montant payé est supérieur à θW (somme que le contribuable aurait dû payer s’il n’avait pas fraudé).

Cette représentation formelle du choix du contribuable est par certains côtés une simplification significative de sa situation dans le monde réel ; en particulier, la formulation présente ignore quelques éléments incertains. D’abord, elle ignore le fait que la loi fiscale d’une certaine mesure

laisse à la discrétion de la cour de justice la détermination d'une pénalité ou amende ; ou un emprisonnement, mais cela peut aussi être les deux. En second lieu, même si la prison n'est pas une alternative, le taux de pénalisation π peut lui-même être incertain du point de vue du contribuable.

On a alors :

Le revenu réel, W

Le revenu déclaré, X

Le revenu non déclarée, $W-X$

Taux d'imposition, θ

Probabilité p , le contribuable sera soumis au contrôle par l'administration fiscale

Probabilité $1-p$, le contribuable échappe au contrôle

Taux de pénalisation sur le revenu non-déclaré, π

Le programme de maximisation pour son utilité espérée est le suivant :

$$E(U) = (1 - p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)) \quad (1)$$

Posons :

$$\begin{cases} Y = W - \theta X \\ Z = W - \theta X - \pi(W - X) \end{cases} \quad (2)$$

L'état de premier ordre fait sortir la valeur de X (revenu déclaré à l'administration fiscale) et s'écrit :

$$\frac{\partial E(U)}{\partial X} = -\theta(1 - p)U'(Y) - (\theta - \pi)pU'(Z) = 0 \quad (3)$$

La dérivée première de la fonction d'utilité par rapport à X s'annule. La solution dépend de la valeur des paramètres qui sont la probabilité de subir un redressement fiscal, le montant de l'amende, le taux de taxation optimal et du revenu avant impôt. Cependant, la décision optimale du contribuable dans son choix sur la valeur de X dépend de son degré d'aversion au risque.

La condition de second ordre s'écrit comme suit :

$$D = \theta^2(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)^2 pU''(Z) \quad (4)$$

D est négatif dû à la supposition de concavité de la fonction d'utilité qui traduit l'aversion au risque de l'individu.

Nous ne pouvons pas supposer à priori que $0 < X < W$, parce que même si c'est vrai, cela dépendra des valeurs des paramètres. Pour voir quelles sont les conditions exigées sur les valeurs des paramètres ; évaluons l'utilité attendue quand $X = 0$, et $X = W$.

- Tout d'abord quand X est supposé nul, donc l'individu ne déclarera rien.

$$\left. \frac{\delta E(U)}{\delta x} \right|_{X=0} = -\theta(1-p)U'(W - \theta X) - (\theta - \pi)pU'(W - \theta X - \pi(W - X)) > 0$$

Comme la fonction d'utilité décroît avec X , cette dérivée est supposée positive car $X=0$; on a donc

$$\left. \frac{\delta E(U)}{\delta x} \right|_{X=0} = -\theta(1-p)U'(W) - (\theta - \pi)pU'(W(1 - \pi)) > 0 \quad (5)$$

- Cherchons maintenant quand $X=W$, on suppose que l'individu ne tente pas de frauder et déclarera son revenu réel. D'où

$$\left. \frac{\delta E(U)}{\delta x} \right|_{X=W} = -\theta(1-p)U'(W - \theta X) - (\theta - \pi)pU'(W - \theta X - \pi(W - X)) < 0$$

Le résultat est négatif car U est une fonction décroissante de X . En remplaçant X , on a

$$\begin{aligned} \left. \frac{\delta E(U)}{\delta x} \right|_{X=W} &= -\theta(1-p)U'(W - \theta W) - (\theta - \pi)pU'(W - \theta W - \pi(W - W)) < 0 \\ &= -\theta(1-p)U'(W(1 - \theta)) - (\theta - \pi)pU'(W(1 - \theta)) < 0 \end{aligned} \quad (6)$$

Puisque l'utilité marginale attendue est décroissante avec X, nous pouvons réécrire (5) et (6) pour avoir :

$$p\pi > \theta \left[p + (1-p) \left(\frac{U'(W)}{U'(W(1-\pi))} \right) \right] \quad (5')$$

$$p\pi < \theta \quad (6')$$

Puisque le facteur encadré dans (5') est évidemment positif et moins de 1, donc $p\pi > \theta$ tandis que pour (6'), $p\pi < \theta$; les deux conditions nous donnent un ensemble de valeurs de paramètres positives qui garantiront une solution antérieure.

Dans le premier cas, *l'individu a plutôt intérêt à ne pas frauder car la probabilité de détection est grande et que le taux de pénalisation sera supérieur au taux régulier θ* . Tandis que (6') implique que *le contribuable déclarera moins que son revenu réel car la pénalité prévue sur le revenu non déclaré est inférieure au taux régulier et implique qu'il aura moins de chance d'être contrôlé*.

C'est une théorie trop simpliste, et elle pourrait être critiquée pour accorder trop peu d'attention aux facteurs non-pécuniaires dans la décision du contribuable à éluder son impôt ou non.

I.1.1 – Les résultats du modèle d'Allingham et Sandmo (1972) et les apports additionnels d'interprétation de ses résultats menés par ses successeurs sur la décision d'une conformité fiscale

Comme nous l'avons montré précédemment, la décision du contribuable à éluder son impôt ou non dépendra des paramètres du modèle suivant : W, θ , π et p. Nous supposons toujours que le seul argument dans la fonction d'utilité du contribuable soit son revenu net.

Nous nous servirons des mesures d'aversion au risque d'Arrow-Pratt pour évaluer notre résultat. Ce sont les fonctions absolues et relatives d'aversion au risque suivantes :

$$R_A(Y) = -\frac{U''(Y)}{U'(Y)} \text{ où la quantité } R_A(Y) \text{ s'appelle l'indice d'aversion absolue pour le risque.}$$

$R_r(Y) = -\frac{U''(Y)Y}{U'(Y)}$ où la quantité $R_r(Y)$ s'appelle l'indice d'aversion relative pour le risque.

1.1.1.1 – Analyse du lien entre le revenu réel du contribuable W , et le montant qu'il va déclarer X :

En dérivant (3), $\partial E(U)/\partial X$ par rapport à W , nous obtenons :

$$\frac{\partial X}{\partial W} = \frac{1}{D} \left[\theta(1-p)U''(Y) + (\theta-\pi)(1-\pi)pU''(Z) \right] \quad (11)$$

Nous pouvons réécrire comme suit en intégrant dans (11) la condition du premier ordre pour dégager l'expression $\theta(1-p)$ comme dans (3) :

$$\frac{\partial X}{\partial W} = -\frac{1}{D} \theta(1-p)U'(Y) \left[-\frac{U''(Y)}{U'(Y)} + (1-\pi)\frac{U''(Z)}{U'(Z)} \right]$$

En utilisant l'indice d'aversion absolue d'Arrow-Pratt nous avons :

$$\frac{\partial X}{\partial W} = -\frac{1}{D} \theta(1-p)U'(Y) \left[R_A(Y) - (1-\pi)R_A(Z) \right] \quad (12)$$

Comme l'indice d'aversion au risque est supposé être décroissant, donc $R_A(Y) < R_A(Z)$. Cependant, le signe de l'expression encadrée dépend de la valeur π . C'est seulement dans le cas où $\pi \geq 1$ que nous pouvons conclure que la dérivée soit positive. Si la dérivée est positive, cela suppose que quand W , le revenu réel augmente, la fraude diminue.

Il serait intéressant d'analyser la variation du revenu déclaré lorsque le revenu réel varie. Etudions alors le signe de la dérivée suivante : $\partial(X/W)/\partial W$

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2} \left(\frac{\partial X}{\partial W} W - X \right)$$

Nous pouvons substituer dans (11) et (4) pour obtenir :

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2} \frac{1}{D} [\theta(1-p)U''(Y)W + (\theta-\pi)(1-\pi)pU''(Z)W - \theta^2(1-p)U''(Y)X - (\theta-\pi)^2 pU''(Z)X]$$

En substituant les termes dans (2), on a :

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2} \frac{1}{D} [\theta(1-p)U''(Y)Y + (\theta-\pi)pU''(Z)Z]$$

En utilisant l'indice d'aversion pour le risque relatif d'Arrow-Pratt, nous obtenons :

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2} \frac{1}{D} \theta(1-p)U'(Y)[R_r(Y) - R_r(Z)] \quad (13)$$

Nous pouvons alors conclure que quand le revenu réel varie, le signe de (13) dépend de l'indice d'aversion au risque relatif. Si l'indice est respectivement croissant, constant, décroissant alors le signe de l'expression est positif, nul, négatif ce qui signifie que le montant à déclarer augmente, reste constant, ou diminue selon les caractéristiques de l'indice d'aversion au risque relatif.

Il n'est pas facile de choisir une de ces hypothèses ; concernant la fonction relative d'aversion au risque ; car même un modèle simple ne produit pas un résultat simple pour le rapport entre le revenu et la fraude fiscale.

Remarque : Comparaison avec le modèle de Yitzhaki

Faisons la même analyse du lien entre le revenu réel et le revenu déclaré quand la pénalité porte sur l'impôt éludé $\theta(W - X)$ et non sur le revenu éludé $(W - X)$ en se référant à Yitzhaki (1974) [180].

Le programme de maximisation de l'utilité espérée devient alors :

$$E(U) = (1-p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi\theta(W - X)) ;$$

On a :

$$\pi > 1$$

$$\text{Avec } \begin{cases} Y = W - \theta X \\ Z = W - \theta X - \pi\theta(W - X) \end{cases}$$

Les conditions de premier et de second ordre seront alors :

$$\theta[-(1-p)U'(Y) + p(\pi-1)U'(Z)] = 0 \quad (3')$$

$$D = \theta^2 [(1-p)U''(Y) + p(\pi-1)^2 U''(Z)] < 0 \quad (4')$$

En dérivant X par rapport à W, on a :

$$\frac{\partial X}{\partial W} = \frac{\pi\theta R_A(Z) - [R_A(Z) - R_A(Y)]}{\pi\theta R_A(Z) - \theta[R_A(Z) - R_A(Y)]} \quad (12')$$

Nous remarquons que la seule variable qui différencie le numérateur du dénominateur est la présence de θ . Comme $R_A(Z) > R_A(Y)$ et $\theta < 1$, ces suppositions impliquent que l'expression (12') est inférieure à 1 ; ce qui signifie que la variation du revenu déclaré se fait dans le même sens que la variation du revenu réel, mais elle n'est pas aussi importante que celle qui affecte le revenu réel.

La décision du contribuable d'éviter son impôt ou non dépend alors du niveau de son revenu réel, cependant les prévisions du modèle économique standard sont ambiguës, Kirchler *et al.* (2010) [98]. D'après leurs études, quoique les citoyens les plus riches éviteront plus probablement leurs impôts (puisque le niveau d'aversion absolue au risque diminue avec le revenu), il n'est pas clair que la sévérité de pénalisation sur la fraude soit une fonction croissante ou décroissante du revenu. Si les contribuables décident d'éviter leurs impôts, le montant sous-déclaré dépend de leur aversion relative au risque (c'est-à-dire, l'attitude de risque à un point spécifique de la fonction d'utilité). La relation du revenu et de l'aversion relative au risque n'est pas unique et par conséquent Allingham et Sandmo (1972) [3] conclut que « **quand le revenu réel varie, la fraction du revenu déclaré augmente, reste constante ou diminue selon que l'aversion relative au risque est une fonction croissante, constante, ou décroissante du revenu** » (p. 329).

Une relation négative²⁶ entre la conformité fiscale et le niveau du revenu est soutenue par Slemrod (1985) [148]²⁷, qui a analysé des données archivistiques à partir du dossier fiscal du trésor des Etats-Unis pour 1977 ; et par Ali *et al.* (2001) [2]²⁸, qui ont analysé des données du service des recettes (Internal Revenue Service ou IRS) des Etats-Unis pour la période entre 1980 et 1995. Uniformément, Weck-Hannemann et Pommerehne (1989) [174]²⁹ ont trouvé une faible conformité parmi les salariés aux revenus élevés dans des données archivistiques sur les contribuables suisses. Lang *et al.* (1997) [102]³⁰ ont combiné des données d'enquête de 33 000 ménages de l'Allemagne de l'ouest avec des données comptables nationales. Encore une fois, **les citoyens les plus riches sont particulièrement sujets à éviter leurs impôts**. Davantage de preuves pour une relation négative sont rapportées par des expériences en laboratoire.

Une relation positive³¹ entre le niveau du revenu et la conformité fiscale a également trouvé un appui empirique. Christian (1994) [39]³² a analysé des données du Programme de Mesure de la Conformité des Contribuables (Taxpayer Compliance Measurement Program ou TCMP) du service de recettes (Internal Revenue Service ou IRS) aux Etats-Unis. En moyenne, les contribuables avec un revenu annuel de plus de 100 000 \$ ont déclaré 96.6 % de leur revenu, mais si le revenu était en-dessous de 25 000 \$, ils ont seulement déclaré 85.9 %. Une simple expérience en laboratoire a également trouvé un appui sur une relation positive entre revenu et conformité. Alm *et al.* (1992b) [8]³³ ont montré dans leur expérience que la conformité croît significativement avec le revenu.

²⁶ Une **relation négative** entre la conformité fiscale et le niveau du revenu réel signifie que plus le contribuable ait un niveau de revenu important plus il tente d'éviter son impôt.

²⁷ **Slemrod, J.**, (1985). An empirical test for tax evasion. *Review of Economics and Statistics*, 67(2), 232-238. *Review of Economics and Statistics*, 1985. Vol. **67(2)** p. 232-238.

²⁸ **Ali, Cecil, et Knoblett**, The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: a study of self-employed taxpayers. *Atlantic Economic Journal*, 2001. Vol. **29** N° (2): p. 186-202.

²⁹ **Weck-Hannemann et Pommerehne**, Einkommensteuerhinterziehung dans : Eine empirische analyse. *Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES)*, 1989. Vol. **125** N° (IV): p. 515-556.

³⁰ **Lang, Nöhrbaß, et Stahl**, On income tax avoidance: the case of Germany. *Journal of Public Economics*, 1997. Vol. **66** N° (2): p. 327-347.

³¹ Une **relation positive** entre la conformité fiscale et le niveau du revenu réel signifie que plus le contribuable a un niveau de revenu réel important, plus le montant qu'il va déclarer augmente.

³² **Christian, C.W.**, Voluntary compliance with the individual income tax: results from the 1988 TCMP study. *The IRS Research Bulletin*, 1994. Vol. **1500** p. 35-42.

³³ **Alm, Jackson, McKee**, Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. *National Tax Journal*, 1992b. p. 107-114.

D'autres études n'ont trouvé aucune relation entre le niveau du revenu et la conformité fiscale. Feinstein (1991) [61]³⁴ a comparé les données du TCMP de 1982 et 1985 et n'a trouvé aucun impact significatif. Dans une expérience en laboratoire entreprise en Corée, Park et Hyun (2003) [123]³⁵ n'ont pas trouvé d'effet significatif du revenu sur la conformité fiscale.

Une preuve ambiguë a pu probablement être expliquée par d'autres variables modérant ou négociant l'effet du revenu. Derrière le problème de l'aversion relative au risque, plusieurs variables peuvent être imaginées pour affaiblir l'effet revenu ou pour déclencher sa direction. Par exemple, des occasions de fraude fiscale pourraient varier avec le revenu. Les salariés à revenus élevés peuvent se permettre d'avoir des conseillers professionnels en fiscalité, qui connaissent les lacunes de la loi fiscale (Slemrod *et al.* (2001) [149]³⁶; Wärneryd et Walerud (1982) [172]³⁷. Si l'évasion fiscale est possible, la charge fiscale peut être réduite sans violer la loi ni prendre le risque de payer une amende. Spicer et Lundstedt (1976) [154]³⁸ précisent également que les salariés indépendants ont plus de possibilités d'évitement que les contribuables employés. Ainsi, les contribuables indépendants ont plus d'occasions pour frauder et les occasions pourraient s'accroître avec le nombre de différentes sources de revenu. Par conséquent, la décision de conformité sur le niveau du revenu est liée avec sa source.

Un aspect différent de la source de revenu - si le revenu était gagné par un dur labeur ou un travail sans effort - a été étudié dans les expériences de Kirchler *et al.* (2009) [97]³⁹. Les participants étaient moins conformistes quand le revenu déclaré est gagné avec moins d'effort que lorsqu'ils déclarent un revenu gagné avec dur labeur. Il semble que **les contribuables sont**

³⁴ **Feinstein, J.S.**, An econometric analysis of income tax evasion and its detection. The RAND Journal of Economics, 1991. p. 14-35.

³⁵ **Park et Hyun**, Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea. Journal of Policy Modeling, 2003. Vol. 25 N° (8): p. 673-684

³⁶ **Slemrod, Blumenthal, Christian**, Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota. Journal of public economics, 2001. Vol. 79 N° (3): p. 455-483.

³⁷ **Wärneryd et Walerud**, Taxes and economic behavior: Some interview data on tax evasion in Sweden. Journal of Economic Psychology, 1982. Vol. 2 N° (3): p. 187-211.

³⁸ **Spicer et Lundstedt**, Understanding tax evasion. Public Finance= Finances publiques, 1976. Vol. 31 N° (2): p. 295-305.

³⁹ **Kirchler et al.**, Effort and aspirations in tax evasion: Experimental evidence. Applied Psychology, 2009. Vol. 58 N° (3) : p. 488-507.

peu disposés à perdre leur argent durement gagné par le « jeu » avec l'administration fiscale.

1.1.1.2 – Analysons le lien entre le taux d'imposition θ et le revenu déclaré X :

En différenciant (3) par rapport à θ , nous avons :

$$\frac{\partial X}{\partial \theta} = -\frac{1}{D} X [\theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)pU''(Z)] + \frac{1}{D} [(1-p)U'(Y) + pU'(Z)]$$

Nous pouvons réécrire comme suit, pour dégager les indices d'aversion au risque absolu d'Arrow-Pratt :

$$\frac{\partial X}{\partial \theta} = \frac{1}{D} X \theta(1-p)U'(Y) [R_A(Y) - R_A(Z)] + \frac{1}{D} [(1-p)U'(Y) + pU'(Z)] \quad (14)$$

La deuxième expression du côté droit est clairement négative. La première expression est positive, nulle ou négative selon les cas où l'aversion absolue au risque est décroissante, constante ou croissante. Cette décroissance de l'aversion absolue au risque semble être la proposition la plus attrayante, mais nous ne devons conclure aucune hypothèse définie quant au rapport entre le taux d'imposition fiscale régulier et le revenu déclaré.

La signification économique de ce résultat est plus appréciée si nous considérons les deux termes dans (14) comme l'**effet de revenu** et l'**effet de substitution**, respectivement. Ce dernier est négatif parce qu'une augmentation du taux d'imposition fiscale est une situation qui profite aux contribuables pour éluder leurs impôts. Le premier est positif parce qu'un taux d'imposition fiscale accru rend le contribuable moins riche, réduisant Y et Z pour n'importe quel niveau de X , et ceci, sous l'aversion absolue décroissante de risque, et tend à réduire la fraude.

Cette hypothèse a été critiquée par Yitzhaki car l'effet revenu et l'effet substitution vont dans un sens contraire. Yitzhaki (1974) [180] a prouvé que l'effet de substitution disparaît quand les pénalités sont évaluées sur les impôts éludés.

Remarque : Comparaison avec les hypothèses d'Yitzhaki

En procédant de la même manière que dans (14) mais avec les hypothèses de Yitzhaki, la dérivée de X par rapport à θ donne :

$$\frac{\partial X}{\partial \theta} = - \frac{\theta(1-p)U'(Y)\{X[R_A(Z) - R_A(Y)] + \pi(W-X)R_A(Z)\}}{D} > 0 \quad (14')$$

La hausse du taux d'imposition fiscale augmente non seulement l'avantage marginal de la fraude, c.-à-d., les impôts sauvés, mais aussi le coût marginal sous forme de pénalités attendues plus élevées. A l'optimum du contribuable, les deux effets s'équilibrent exactement. Par conséquent, seul l'effet revenu fonctionne dans le modèle de Yitzhaki. Un taux marginal d'imposition plus élevé mène à des contribuables plus honnêtes dans leurs déclarations, tout en supposant une aversion absolue décroissante au risque.

Le taux d'imposition est ainsi un facteur important de conformité. En effet, d'autres chercheurs ont expérimenté la relation entre un taux d'imposition fiscale et la conformité fiscale. Les résultats ont avancé qu'un taux d'imposition fiscale plus élevé diminuerait la conformité fiscale Kirchler *et al.* (2010) [98]. Aucune hypothèse claire n'émerge du modèle standard. On propose deux effets d'opposition. D'une part, un taux d'imposition fiscale élevé réduit le revenu réel et rend par conséquent la fraude fiscale plus profitable. D'autre part, cette réduction du revenu réel fait augmenter l'aversion absolue au risque du contribuable : en conséquence, la fraude fiscale devrait être réduite. Les deux prévisions du modèle de cet impact du taux d'imposition fiscale sur la conformité ont trouvé leur appui empirique : cependant la plupart des études indiquent que la conformité est faible quand le taux d'imposition est élevé.

Une relation négative entre le taux d'imposition fiscale et la conformité a été trouvée par Clotfelter (1983) [40]⁴⁰, qui a analysé les données du TCMP des contribuables américains dès 1969, et par Slemrod (1985) [148]⁴¹, qui a étudié des données à partir du dossier fiscal du trésor

⁴⁰ **Clotfelter, C.** (1983). Tax evasion and tax rates: an analysis of individual returns. *The review of economics and statistics*, 65(3), 363-373.

⁴¹ **Slemrod, J.** (1985). An empirical test for tax evasion. *Review of Economics and Statistics*, 67(2), 232-238.

(Internal Revenue Service ou IRS) des Etats-Unis de 1977. Une analyse des données de l'IRS, pour la période entre 1980 et 1995, a indiqué qu'un effet négatif du taux d'imposition fiscale sur la conformité est plus prononcé parmi les salariés aux revenus élevés Ali *et al.* (2001) [2]⁴².

La preuve expérimentale, pour l'impact négatif du taux d'imposition fiscale élevé, est apportée par Alm *et al.* (1992a) [6]⁴³. Des participants ont reçu un revenu, ont payé leurs impôts et ont été aléatoirement vérifiés et condamnés à une amende pour 25 périodes. Pendant les sessions, des changements de la politique fiscale ont été présentés, y compris un changement du taux d'imposition fiscale (10%, 30%, et 50%). Dans l'expérience, quand le taux d'imposition fiscale augmente la conformité des participants diminue. Des résultats similaires sont apportés par Friedland *et al.* (1978) [71]⁴⁴ d'une expérience où le taux d'imposition fiscale varie entre les sujets (25% et 50%). Ainsi, hormis l'impact d'une augmentation ou d'une diminution de la charge fiscale, cette expérience a déterminé l'effet des différences absolues dans le changement du taux d'imposition fiscale. En fait, en étudiant l'effet de différents arrangements d'audit, Collins et Plumlee (1991) [42]⁴⁵ ont déterminé également l'effet des différents taux d'imposition fiscale (30% contre 60%). Une fois de plus, on a observé une faible conformité au taux d'imposition fiscale plus élevé. Une expérience par Moser *et al.* (1995) [118]⁴⁶ a indiqué l'importance de l'équité attendue en étudiant l'impact de différents taux d'imposition fiscale. Un effet négatif d'un taux d'imposition fiscale élevé a été trouvé seulement si les participants se sentaient injustement traités par rapport aux autres.

Une relation positive entre le taux d'imposition fiscale et la conformité, comme proposée par Yitzhaki (1974) [180], est moins souvent soutenue. Feinstein (1991) [61]⁴⁷ a trouvé une

⁴² Ali, M. M., Cecil, H. W., & Knoblett, J. A. (2001). The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: A study of self-employed taxpayers. *Atlantic Economic Journal*, 29(2), 186 - 2002.

⁴³ Alm, J., Jackson, B., McKee, M., (1992a). Deterrence and beyond: toward a kinder, gentler IRS.

⁴⁴ Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107-116.

⁴⁵ Collins, J. H., & Plumlee, R. D. (1991). The taxpayers labor and reporting decision – the effect of audit schemes. *Accounting Review*, 66(3), 559-576.

⁴⁶ Moser, D. V., Evans III, J. H., & Kim, C. K. (1995). The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions. *Accounting Review*, 70(4), 619-634.

⁴⁷ Feinstein, J. (1991). An econometric analysis of income tax evasion and its detection. *RAND Journal of Economics*, 22(1), 14-35.

conformité plus élevée avec un taux d'imposition fiscale plus élevé sur les données globales du TCMP des contribuables américains. Dans une expérience ; Alm *et al.* (1995) [11]⁴⁸ ; menée en Espagne, les participants étaient plus conformes quand le taux d'imposition fiscale augmentait avec le temps.

Aucun impact du taux d'imposition fiscale n'a été trouvé dans une expérience faite par Baldry (1987) [24]⁴⁹ et dans une étude menée par Porcano (1988) [127]⁵⁰, traitant le comportement individuel à la conformité. Koskela (1983) [100]⁵¹ traitait aussi cette question de savoir si « une augmentation de l'assiette fiscale stimulerait ou découragerait la fraude fiscale », lorsque l'assiette fiscale est changée de sorte que les revenus fiscaux espérés du gouvernement ou l'utilité espérée du contribuable restent inchangés. La réponse de ses analyses dépendait sensiblement de la nature du système de pénalité si la fraude fiscale est détectée : si le taux de pénalisation est perçu sur le revenu non déclaré, la fraude fiscale augmente ; alors que si le taux de pénalisation est perçu sur l'impôt éludé, la fraude fiscale diminue quand il y a une progression de l'assiette fiscale.

Dans le cas d'utilisation d'un modèle de comportement sur l'aversion au risque où le taux de pénalité en cas de détection de la fraude fiscale est perçu sur le revenu non déclaré, Allingham et Sandmo (1972) [3] ont conclu qu'aucune hypothèse claire n'apparaît quant au rapport entre le taux d'imposition régulier et la fraude fiscale. D'une part, une augmentation du taux d'imposition fiscale a un impact positif sur la fraude à la marge, mais d'autre part, une augmentation du taux d'imposition fiscale rend le contribuable moins riche, ce qui a tendance à réduire la fraude fiscale sous l'aversion absolue au risque décroissant.

Mais si le taux de pénalité dans le cas de détection de la fraude fiscale est perçu sur l'impôt éludé, alors une augmentation du taux d'imposition fait diminuer la fraude fiscale parce qu'il n'y a aucun effet de substitution, comme montre Yitzhaki (1974) [180].

⁴⁸ Alm, J., Sanchez, I., De Juan, A., (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos* (International Review for Social Sciences) 48, 3–18.

⁴⁹ Baldry, J.C., (1987). Income tax evasion and the tax schedule: some experimental results. *Public Finance* 42, 357–383.

⁵⁰ Porcano, T. M. (1988). Correlates of tax evasion. *Journal of Economic Psychology*, 9(1), 47-67.

⁵¹ Koskela, E. (1983). On the shape of tax schedule, the probability of detection, and the penalty schemes as deterrents to tax evasion. *Public Finance* 38, 70-80.

Toutes choses étant égales par ailleurs, quelle conséquence pourrait-on attendre sur la fraude fiscale suite à un changement d'un paramètre politique ? Certains paramètres politiques peuvent être plus efficaces dans la répression de la fraude fiscale. En présence de fraude fiscale, les recettes fiscales sont incertaines et il n'est donc pas immédiatement évident de voir l'impact de ce qui est signifié par un changement progressif du barème d'imposition. Pour anticiper des résultats, la nature d'un système de pénalité joue un rôle crucial, dès que la fraude fiscale est détectée. Koskela (1983) [100] ainsi que Allingham et Sandmo (1972) [3], supposent que le comportement du contribuable satisfait aux axiomes de la fonction d'utilité de Von Neumann-Morgenstern définis sur le revenu net disponible. Et que l'utilité marginale est positive et strictement décroissante ; et enfin que l'individu est averse au risque.

La proposition peut donner l'interprétation économique suivante : d'une part, quand le taux de pénalisation est perçu sur le revenu non déclaré, alors les changements du taux marginal d'imposition exercent un effet de substitution positif et un effet de revenu négatif sur la fraude fiscale ; d'autre part, si le taux de pénalisation est perçu sur l'impôt éludé, alors les changements du taux marginal d'imposition exercent seulement un effet de revenu négatif sur la fraude fiscale. L'effet revenu est maintenant plus fort que dans le cas où le taux de pénalisation est perçu sur le revenu non déclaré, puisque l'impôt éludé change également en fonction d'un changement du taux marginal d'imposition. En fait, tant qu'une certaine fraction du revenu reste non déclarée, un transfert de somme forfaitaire ne compense pas totalement l'effet revenu négatif de sorte que la fraude fiscale soit diminuée, Koskela (1983) [99]⁵².

Pour récapituler, les études empiriques sur l'impact des taux d'imposition fiscaux soutiennent la supposition que les charges fiscales élevées ont un impact négatif sur la conformité. Dans des études expérimentales, il est difficile de séparer les effets des taux d'impositions fiscales et du revenu, si les deux variables varient en même temps Andreoni *et al.* (1998) [13]⁵³ ; Slemrod (1985) [148]. Quelques études sur terrain montrent qu'une critique semblable à la discussion sur les effets revenus peut être faite, c.-à-d., une occasion d'évasion fiscale et la source du revenu sont susceptibles d'agir l'une sur l'autre en variant le taux d'imposition fiscale.

⁵² **Koskela, E.**, (1983), A note on progression, penalty schemes and tax evasion, *Journal of Public Economics* 22, 127-133.

⁵³ **Andreoni, J., Erard, B., Feinstein, J.**, (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature* 36, 818-860.

I.1.1.3 – Analysons le lien entre le taux de pénalisation π et le revenu déclaré X

De (3), nous avons :

$$\frac{\partial X}{\partial \pi} = -\frac{1}{D}(W - X)(\theta - \pi)pU''(Z) - \frac{1}{D}pU'(Z) \quad (15)$$

Ces deux expressions sont toutes deux positives, de sorte qu'une augmentation du taux de pénalisation augmentera toujours la fraction du revenu réel déclarée. En conséquence, la décision de conformité fiscale dépend de l'ampleur des amendes. Des amendes plus élevées rendent simplement l'évitement plus dangereux pour les contribuables, ce qui décourage ainsi la fraude. Empiriquement, l'effet dissuasif des amendes n'a pas toujours été soutenu. Les effets observés étaient plus faibles que prévus et quelques études suggèrent même qu'une augmentation des pénalités puisse avoir des effets indésirables et aboutisse à plus d'évitement fiscal.

Des preuves sur l'effet des amendes sont soutenues par Alm *et al.* (1992c) [7]⁵⁴, bien que son impact sur la conformité ait été pratiquement nul. Dans des expériences par Friedland *et al.* (1978) [71] et par Park et Hyun (2003) [123] la conformité était plus fortement affectée par le montant des amendes que par les probabilités de contrôle. En revanche, dans une autre étude Friedland (1982) [70]⁵⁵ soutient que la probabilité de contrôle affecte davantage la conformité que le montant des amendes.

Par ailleurs, Alm *et al.* (1995) [11] précisent que **les amendes sont efficaces seulement si on les associe avec des taux de contrôles élevés**. L'interaction des deux variables semble être plus importante que leurs effets s'ils sont séparés. Plusieurs études n'ont pas trouvé de résultat sur les effets de dissuasion par les amendes. Pommerehne et Weck-Hannemann (1996) [126]⁵⁶ n'ont

⁵⁴ Alm, J., Jackson, B., McKee, M., (1992c). Institutional uncertainty and taxpayer compliance. *American Economic Review* 82, 1018–1026.

⁵⁵ Friedland, N. (1982). A note on tax evasion as a function of the quality of information about the magnitude and credibility of threatened fines: some preliminary research. *Journal of Applied Social Psychology*, 12(1), 54-59.

⁵⁶ Pommerehne, W., & Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88(1-2), 161-170.

trouvé aucun impact de taux de pénalisation dans leur comparaison de conformité fiscale dans les différents cantons suisses.

Ali *et al.* (2001) [2] ont analysé le comportement de conformité des contribuables américains entre 1980 et 1995. Dans cette période, le taux de pénalisation a augmenté de 5% à 30% de l'impôt élué. De façon générale, l'augmentation des amendes n'a eu aucun impact sur la conformité. Cependant, les salariés à haut et faible revenu ont réagi différemment. Considérant que les salariés à faible revenu n'ont montré aucun changement de conformité, les salariés à revenus élevés réagissent comme prévu et ont des niveaux de déclarations plus élevés. Dans les expériences décrites par Baldry (1987) [24] et par Webley (1991) [173] la conformité était inchangée par le montant des amendes.

D'autres comme Spicer et Lundstedt (1976) [154]⁵⁷ ont aussi soutenu que la propension pour la fraude fiscale n'a pas de lien avec la sévérité des amendes. L'augmentation des amendes peut aussi avoir l'effet opposé en introduisant l'évitement fiscal. Dans une expérience sur terrain par Schwartz et Orleans (1967) [143]⁵⁸ sur le choix aléatoire des contribuables américains, ces derniers ont souligné la sévérité des sanctions faites par le gouvernement dans une lettre. Le revenu brut déclaré n'a pas augmenté par rapport aux autres années alors que le montant du prélèvement a un peu augmenté.

Il semble que les contribuables essayent de revenir à un niveau de revenu plus élevé puisqu'ils ont été forcés de déclarer en raison de la menace de pénalité fiscale. Fjeldstad et Semboja (2001) [65]⁵⁹ annoncent les mêmes résultats d'une enquête qu'ils ont mené en Tanzanie. L'oppressante exécution fiscale et le harcèlement des contribuables accroissent la résistance au paiement des impôts.

Une étude par Strümpel (1969) [157]⁶⁰ a révélé que les pénalités abusives ont un impact négatif sur les attitudes du contribuable envers les autorités fiscales. La conclusion de l'étude empirique

⁵⁷ Spicer, M. W., & Lundstedt, S. B. (1976). Understanding tax evasion. *Public Finance*, 21(2), 295-305.

⁵⁸ Schwartz, R.D. et Orleans, On legal sanctions. *The University of Chicago Law Review*, 1967. Vol. N°: p. 274-300.

⁵⁹ Fjeldstad, O-H. & Semboja, J. (2001). "Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania." *World Development*, Vol. 29, No. 12 (forthcoming)

⁶⁰ Strümpel, B. (1969). The contribution of survey research to public finance. *Quantitative analysis in public finance*, 14(2).

rapportée ci-dessus conclut que les effets dissuasifs des amendes sont faibles, sinon négligeables (Andreoni *et al.* (1998) [13] ; Fischer *et al.* (1992) [64]⁶¹ ; Pommerehne et Weck-Hannemann (1989) [125]⁶²). Certains résultats suggèrent qu'**une politique basée sur la dissuasion est efficace en l'associant seulement avec des contrôles fréquents. Les pénalités les plus extrêmes n'auront aucun effet si les contrôles fiscaux ne se produisent pas.**

Koskela (1983) [99] soutient pour sa part qu'une augmentation de la probabilité de détection et du taux de pénalisation diminue la fraude fiscale dans les systèmes de pénalités. Le rôle du système de taux de pénalisation doit être vu en considérant les changements du taux marginal d'imposition. Si le taux de pénalisation est perçu sur le revenu non déclaré, alors le taux marginal d'imposition exerce à priori un effet ambigu sur la fraude fiscale en raison des effets du revenu et de substitutions contradictoires [Allingham et Sandmo (1972) [3]], alors que si le taux de pénalisation est perçu sur l'impôt éludé, alors il n'y a aucun effet de substitution et le taux marginal d'imposition affecte négativement la fraude fiscale [Yitzhaki (1974) [180]].

L'évitement et la résistance fiscale croissants dus à une augmentation des amendes renvoient à se poser la question suivante : **comment les amendes devraient être évaluées pour être efficaces ?** D'une part, les amendes devraient être assez élevées pour diminuer le montant espéré de la fraude fiscale afin d'assurer son effet dissuasif sur les contribuables. D'autre part, si les amendes étaient trop élevées, le système fiscal serait perçu comme abusif et les contribuables chercheraient n'importe quelle possibilité pour éviter leurs impôts.

Dans la plupart des pays, les amendes sont relatives à l'impôt éludé. A Madagascar, par exemple, la pénalité maximum en cas de fraude fiscale est de 150% de la somme éludée, bien que dans la pratique le taux de pénalisation appliqué est de 40%. Cependant, selon le revenu du fraudeur un tel système pourrait produire des amendes faibles pour avoir des effets dissuasifs et donc le système est inefficace. Une alternative serait d'ajuster les amendes suivant le revenu des contribuables.

⁶¹ Fischer, C. M., Wartick, M., & Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11, 1.

⁶² Pommerehne, W. W., & Weck-Hannemann, H. (1989). Steuerhinterziehung: Einige romantische, realistische und nicht zuletzt empirische Befunde. *Inst. für Öffentliche Finanzen und Sozialpolitik*.

I.1.1.4 – Analysons le lien entre la probabilité de détection p et le revenu déclaré X

En différenciant (3) par rapport à p, on aura :

$$\frac{\partial X}{\partial p} = \frac{1}{D} [-\theta U'(Y) + (\theta - \pi)U'(Z)] \quad (16)$$

Le résultat de la dérivée est toujours positif. Ce qui signifie qu'une augmentation de la probabilité de détection mènera toujours à un niveau plus élevé de revenu déclaré donc à un contribuable plus honnête dans ses déclarations.

Nous avons assumé que la probabilité de détection est une variable exogène au contribuable individuel ; par conséquent elle est indépendante de la quantité de revenu qu'il déclare. Cette affirmation n'est pas entièrement satisfaisante, mais une hypothèse normale sur la nature de la dépendance ne pourrait pas être supposée immédiatement.

Si nous écrivons $p = p(X)$, le $p'(X)$ devrait-il être positif ou négatif ? D'une part l'administration fiscale pourrait croire que les riches sont plus susceptibles à éluder leurs impôts, de ce fait $p'(X) > 0$. D'autre part l'administration pourrait baser sa politique sur l'hypothèse statistique qui en l'absence de connaissance du revenu réel du contribuable, suppose qu'une personne avec un bas revenu est plus probable d'être un fraudeur ; elle formulerait alors une règle selon laquelle $p'(X) < 0$.

Il semble difficile de choisir entre ces deux hypothèses à moins que nous présentions une supposition supplémentaire que bien que l'administration fiscale ne sache pas le revenu réel du contribuable, elle connaît au moins sa profession, et elle a quelques idées au sujet du montant des revenus réels dans les diverses professions.

Elle formulera alors la fonction $p(X)$ pour chaque profession, et chaque fonction aurait $p'(X) < 0$; une personne déclarant en dessous de la moyenne du revenu de sa profession est plus probable d'être contrôlée qu'une personne déclarant un revenu au-dessus de la moyenne. Cette situation pourrait bien être compatible à la première des deux hypothèses mentionnées ci-dessus, ainsi les fonctions $p(X)$ pourraient se décaler vers le haut avec l'augmentation de la moyenne du

revenu professionnel. Dans le cadre d'un choix individuel ; $p'(X) < 0$ semble l'hypothèse la plus normale et sera adoptée dans les cas suivants.

Il est intéressant de voir comment cette complication supplémentaire affecte nos résultats statiques comparatifs. L'utilité prévue doit maintenant être écrite comme suit :

$$E[U] = [1 - p(X)]U(Y) + p(X)U(Z) \quad (17)$$

La condition du premier ordre devient :

$$-p'(X)U(Y) - \theta[1 - p(X)]U'(Y) + p'(X)U(Z) - (\theta - \pi)p(X)U'(Z) = 0 \quad (18)$$

Un petit problème surgit maintenant parce que la dépendance de p à l'égard de X pourrait créer des non-concavités de $E(U)$. Bien que nous soyons seulement concernés par les propriétés internes de $E(U)$; nous pouvons aussi bien éliminer ce problème en assumant tout simplement que $p''(x) \geq 0$. Alors toutes les expressions de la dérivée du second ordre, que nous écrirons maintenant comme D^* , seront négatives.

Nous limitons maintenant notre investigation sur l'effet des changements des deux politiques de paramètres qui sont vraisemblablement les plus appropriés pour le contrôle de la fraude fiscale, à savoir le taux de pénalisation et la probabilité de la détection. En différenciant (18) par rapport à π qui est le taux de pénalisation, nous avons :

$$\frac{\partial X}{\partial \pi} = -\frac{1}{D^*}(W - X)(\theta - \pi)p(X)U''(Z) - \frac{1}{D^*}p(X)U'(Z) + \frac{1}{D^*}(W - X)p'(X)U'(Z) \quad (19)$$

Les deux premières expressions correspondent aux deux expressions dans (15) et sont toutes deux positives. La dépendance de p à l'égard de X ajoute une troisième expression qui est aussi clairement positive. La conclusion la plus simple du modèle suppose donc qu'une augmentation du taux de pénalisation conduira à une importante augmentation du revenu déclaré. Comme le contribuable a une aversion pour le risque, un taux de pénalisation important pourra le dissuader dans ses démarches de fraude et il sera plus honnête dans ses déclarations.

Notre dérivée précédente $\partial X / \partial p$ n'a aucune contrepartie directe dans le modèle actuel, puisque p est maintenant déterminé de manière endogène. Cependant, il est possible d'étudier une variation de la fonction $p(X)$, par exemple en écrivant, $p(X) + \varepsilon$, en différenciant par rapport à ε et en évaluant la dérivée quand ε tend vers 0. Le résultat sera alors :

$$\frac{\partial X}{\partial \varepsilon} = \frac{1}{D^*} [-\theta U'(Y) + (\theta - \pi) U'(Z)] \quad (20)$$

Les résultats ont exactement les mêmes formes que dans l'expression (16), et sont clairement positifs. Ce qui signifie qu'une variation positive de la fonction $p(X)$ fera augmenter le montant du revenu déclaré par le contribuable et réduira ainsi la fraude fiscale.

Quant à l'étude par d'autres chercheurs sur la conformité fiscale, plusieurs modèles supposent que les contribuables essaient de maximiser les résultats de la décision de conformité en comparant le gain d'un évitement réussi contre le risque de détection et de punition. La valeur espérée de non-conformité dépend des probabilités de détection et des amendes. Allingham et Sandmo (1972) [3] concluent donc que « ... une augmentation de la probabilité de détection mènera toujours à un plus grand niveau de revenu déclaré » (p. 330).

La plupart des études empiriques ont trouvé des effets de la probabilité de détection sur la conformité, quoique les effets annoncés soient parfois faibles Fischer *et al.* (1992) [64].

Un effet positif a aussi été trouvé dans les données globales sur le comportement de conformité fiscale des contribuables suisses. Pommerehne et Weck-Hannemann (1989) [125] ; Pommerehne et Weck-Hannemann (1996) [126] ont comparé 25 cantons suisses et ont trouvé que le niveau de conformité était plus élevé dans les cantons où il y a plus d'audits pendant la période observée. Ali *et al.* (2001) [2] annoncent des résultats semblables sur l'analyse d'un ensemble de données du fisc américain (IRS). Cependant, la probabilité d'audit a affecté plus de conformité parmi les salariés à revenus élevés.

Une interaction opposée de la probabilité d'audit et du revenu a été trouvée dans une expérience sur terrain avec un échantillon de 1724 contribuables américains par Alm *et al.* (1995) [11, Slemrod *et al.* (2001) [149]. Le groupe expérimental dans cette étude a reçu une notification par courrier que leurs fichiers fiscaux suivants seront vérifiés. Tandis que des salariés à revenu bas ont augmenté leurs paiements fiscaux comparés aux années précédentes, les salariés à

revenu élevé ont réagi différemment et ont indiqué un assujettissement à l'impôt inférieur. Les auteurs ont supposé que la lettre de notification a incité les contribuables à revenu élevé, à chercher de l'aide de la part des conseillers professionnels en fiscalité pour réduire au minimum leur assujettissement à l'impôt.

Les contrôles⁶³ fréquents ont également trouvé leur efficacité dans des expériences en laboratoire. Alm *et al.* (1995) [11] ont comparé des taux de contrôle de 5%, de 30%, et de 60% et ont trouvé une augmentation correspondante de conformité.

L'étude empirique pour l'impact des probabilités de contrôle élevées est fort efficace.

Cependant, dans la pratique les contrôles fiscaux sont coûteux et la recherche se tourne par conséquent vers des mécanismes de contrôle alternatifs.

Reinganum et Wilde (1985) [136]⁶⁴, et Alm *et al.* (1993) [5]⁶⁵ ont contrasté des systèmes de contrôle aléatoires avec plusieurs alternatives. Ils ont évalué l'efficacité d'une règle de coupure (c.-à-d., quand la déclaration tombe au-dessous d'un certain seuil), d'un système rétrospectif de contrôle (c.-à-d., quand la détection aléatoire de non-conformité aboutit à l'examen des dossiers fiscaux précédents), et d'un système éventuel de contrôle (c.-à-d., quand la détection de non-conformité augmente la future probabilité de contrôle).

Les mécanismes alternatifs de contrôle mènent à une conformité fiscale plus élevée même si les règles de contrôle ont impliqué moins de contrôle que les systèmes de contrôle aléatoires. Aussi le résultat trouvé par Guala et Mittone (2005) [82]⁶⁶; Mittone (2006) [114]⁶⁷ peut être utilisé pour concevoir un système de contrôle efficace. Selon leurs résultats il pourrait être recommandé de contrôler les contribuables particulièrement jeunes et inexpérimentés. Ils

⁶³ Contrôle signifie aussi « audit » dans les études effectuées par les chercheurs sur la fraude fiscale.

⁶⁴ Reinganum, J. F., & Wilde, L. L. (1985). Income tax compliance in a principal-agent framework. *Journal of public economics*, 26(1), 1-18

⁶⁵ Alm, J., Cronshaw, M. B., & McKee, M. (1993). Tax compliance with endogenous audit selection rules. *Kyklos*, 46(1), 27-45.

⁶⁶ Guala, F., & Mittone, L. (2005). Experiments in economics: External validity and the robustness of phenomena. *Journal of Economic Methodology*, 12(4), 495-515.

⁶⁷ Mittone, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813-835.

« apprendront probablement » à être conformes si leur tout premier dossier fiscal est vérifié par des autorités.

1.1.1.5 – La proportion optimale du revenu à déclarer

Srinivasan (1973) [155]⁶⁸ est aussi l'un des pionniers des études théoriques sur la fraude fiscale. Selon Srinivasan, la proportion optimale du revenu à déclarer provient de trois facteurs :

- de la fonction du revenu réel,
- de la probabilité de détection, et
- des propriétés de la fonction d'imposition.

Considérons un individu dont le revenu réel est y . Supposons qu'il connaisse la probabilité de détection π s'il ne déclarera pas tout son revenu. Cette probabilité dépendra du niveau de son revenu réel y . Considérons $T(y)$, le taux d'imposition à payer, une fonction qui dépend du revenu. Considérons λ , la proportion du revenu non-déclaré et $P(\lambda)$, le coefficient multiplicateur de la pénalité, c'est-à-dire que $P(\lambda) \lambda y$ sera la pénalité du revenu non-déclaré λy . Nous supposons que l'individu choisit λ afin de maximiser son revenu espéré après imposition et pénalité. Notons ce dernier $A(y)$.

Donc son revenu après imposition (et pénalité s'il y a) sera $y - T[(1 - \lambda)y]$ si la sous-déclaration n'a pas été contrôlée (avec la probabilité $1 - \pi$) ; et dans le cas où il n'échappe pas au contrôle avec la probabilité π , son revenu espéré sera $y - T(y) - \lambda P(\lambda) y$, nous avons :

$$A(y) = \pi[y - T(y) - \lambda P(\lambda)y] + (1 - \pi)[y - T\{(1 - \lambda)y\}] \quad (1)$$

En différenciant $A(y)$ par λ , nous obtiendrons (indiquant la condition du premier ordre)

$$\frac{\partial A}{\partial \lambda} = -\pi[P(\lambda) + P'(\lambda)]y + (1 - \pi)yT'\{(1 - \lambda)y\} \quad (2)$$

$$\equiv \phi(\lambda, y, \pi) \quad (3)$$

⁶⁸ **Srinivasan, T. N.** (1973). Tax evasion: a model. *Journal of Public Economics*, 2(4), 339-346.

On peut facilement estimer que :

$$\frac{\partial \phi}{\partial \lambda} = -\pi[2P'(\lambda) + \lambda P''(\lambda)]y - (1 - \pi)y^2 T''\{(1 - \lambda)y\} \quad (4)$$

$$\frac{\partial \phi}{\partial \pi} = -[P(\lambda) + \lambda P'(\lambda)]y - yT'\{(1 - \lambda)y\} \quad (5)$$

$$\frac{\partial \phi}{\partial y} = -\pi[P(\lambda) + \lambda P'(\lambda)] + (1 - \pi)T'\{(1 - \lambda)y\} + y(1 - \pi)(1 - \lambda)T''\{(1 - \lambda)y\} \quad (6)$$

Supposons que $T(y) > 0, 0 < T'(y) < 1, T''(y) \geq 0$ pour tout $y > 0$. En d'autres termes, le taux d'imposition $T(y)$ est une fonction positive, croissante et convexe du revenu. Le taux marginal d'imposition $T'(y)$ est strictement supposé inférieur à 1.

Si $T''(y) = 0$ pour tout y , nous avons un taux marginal d'imposition constant, qui avec $T(0)=0$ donnera un taux d'imposition proportionnelle⁶⁹.

$T''(y) > 0$, correspond à une structure d'impôt progressif⁷⁰.

Supposons aussi que pour tout $\lambda > 0$, $P(\lambda) \geq 0, P'(\lambda) > 0, P''(\lambda) \geq 0$, ceci signifie que le coefficient multiplicateur de la pénalité est une fonction positive, croissante et convexe de λ .

Sous ces hypothèses, il est clair que $\frac{\partial \phi}{\partial \lambda} < 0$, et $\frac{\partial \phi}{\partial \pi} < 0$ aussi $\frac{\partial \phi}{\partial y} \geq 0$ quand $\phi = 0$.

Avec l'hypothèse additionnelle que $P(0) = 0$, c'est-à-dire le coefficient multiplicateur de pénalité quand il n'y a pas une sous-déclaration du revenu et $T'(0) = 0$, c'est à dire que le taux marginal d'imposition est nul au revenu zéro, on peut voir de (3) que $\phi(0, y, \pi) > 0, \phi(1, y, \pi) < 0$ pour tout $y > 0$ et $0 < \pi < 1$.

⁶⁹ On parle d'**Impôt proportionnel** quand le taux de prélèvement appliqué est identique quelle que soit la base d'imposition.

⁷⁰ Avec un **Impôt progressif**, le taux d'imposition augmente avec la base d'imposition. Plus le revenu est élevé, plus l'impôt est conséquent. Il permet une redistribution des richesses et une réduction des inégalités, mais une forte progressivité pourrait décourager les contribuables riches.

Par conséquent,

Proposition 1 : étant donné que (a) $T'(y) \geq 0, T'(0) = 0, T''(y) \geq 0$ pour tout $y > 0$ et (b) $P(0) = 0, P'(\lambda) > 0, P''(\lambda) > 0$ pour tout λ entre $(0,1)$, alors il existe un λ^* unique dans l'intervalle $(0,1)$ qui maximise le revenu espéré après le paiement des taxes et pénalités.

Comme $\frac{\partial \lambda^*}{\partial \pi} = -\frac{\partial \phi / \partial \pi}{\partial \phi / \partial \lambda} < 0$, d'où

Corollaire 1 : toutes choses étant égales par ailleurs, la proportion optimale λ^* , par laquelle le revenu est minimisé, diminue à mesure que la probabilité de la détection π augmente.

Il est clair que $\frac{\partial \lambda^*}{\partial y} = -\frac{\partial \phi / \partial y}{\partial \phi / \partial \lambda} > 0$ si T'' est positif, d'où

Corollaire 2 : en supposant une fonction d'imposition progressive, et une probabilité de détection π indépendante du revenu y , plus une personne est riche, plus la proportion optimale par laquelle il minimisera son revenu est grande. Il devrait être noté que tandis que la proposition 1 et le corollaire 1 sont approuvés vrais même si π est une fonction du revenu, le corollaire 2 n'a pas besoin d'être approuvé dans le cas où π est une fonction croissante du revenu. Car dans un tel cas,

$\frac{\partial \lambda^*}{\partial y} = \frac{\partial \lambda^*}{\partial y} + \frac{\partial \lambda^* / \partial \pi}{d\pi / dy}$. Comme $\frac{\partial \lambda^*}{\partial y} > 0, \frac{\partial \lambda^*}{\partial \pi} < 0$; alors $\frac{d\pi}{dy} > 0$; le signe de $\frac{\partial \lambda^*}{\partial \pi}$ est

indéterminé sans une supposition supplémentaire. Par exemple, si nous supposons que le taux marginal d'imposition est constant, alors λ^* décroît quand le revenu y augmente, si π est une fonction croissante du revenu, entraînant :

Corollaire 3 : si le taux marginal d'imposition est constant et π est une fonction croissante du revenu, alors la proportion optimale λ^* du revenu minimisé diminue alors que le revenu augmente. On peut montrer que si le contribuable souhaite maximiser la valeur attendue d'une fonction strictement concave de son revenu après impôt et pénalité, plutôt que la valeur attendue de son revenu après impôt et pénalité, alors la proposition 1 et le corollaire 1 seront toujours vrais.

Conclusion partielle

La littérature sur la fraude fiscale est très riche. En effet, depuis le travail d'Allingham et Sandmo (1972) sur l'étude de ce problème, plusieurs économistes ont essayé de développer leur modèle à partir du travail de référence qu'Allingham et Sandmo avaient réalisé en 1972. Le premier problème du contribuable consiste en sa prise de décision sur le montant du revenu qu'il va déclarer à l'administration fiscale. Le contribuable fait ainsi une comparaison entre le gain qu'il peut espérer en évitant son impôt et le risque qu'il pourrait encourir s'il était contrôlé par l'agent du fisc. Cette prise de décision dépend alors de plusieurs paramètres mais aussi du degré d'aversion au risque du contribuable.

Le montant du revenu qu'il va déclarer dépendra du niveau de son revenu réel, du taux d'imposition fiscale, de la probabilité de contrôle et du taux de pénalisation qu'il encourt en cas de détection. Le contribuable connaît deux de ces paramètres qui sont le niveau de son revenu réel et le taux d'imposition fiscale, par contre il ignore la probabilité de contrôle et le montant qu'il va payer en cas de contrôle par l'administration fiscale. Par contre, l'administration ignore le montant du revenu réel du contribuable.

Les résultats d'Allingham et Sandmo ont montré que la décision du contribuable dépendra de son indice d'aversion au risque relatif. Si l'indice est croissant alors le résultat est positif, ce qui signifie que le montant du revenu déclaré augmente. Si l'indice est constant, alors le résultat est nul et le montant du revenu déclaré reste constant. Et enfin si l'indice est décroissant, alors le signe de l'expression est négatif ce qui signifie que le montant déclaré diminue. Le montant à déclarer dépend alors du niveau du revenu réel. Pourtant les résultats restent ambigus.

Des études ont montré que les citoyens les plus riches éludent leurs impôts puisque le niveau de l'aversion absolue au risque diminue avec le revenu (Kirchler (2007) [96]. Slemrod (1985) [148] dans son étude a montré qu'un contribuable qui a un revenu important tentera de déclarer moins. D'autres économistes ont trouvé un résultat contraire (Alm *et al.* (1992a) [6] ; Alm *et al.* (1992b) [8] ; Alm *et al.* (1992c) [7] ; Christian (1994) [39]).

Les études d'Allingham et Sandmo (1972) sur le taux d'imposition fiscale ont montré qu'un taux d'imposition fiscale élevé inciterait plus le contribuable à déclarer moins et ainsi à éluder ses impôts. Cette hypothèse a été réfutée par Yitzhaki (1974) qui conclut qu'un taux

d'imposition élevé amènera le contribuable à être plus honnête dans sa déclaration. Feinstein (1991) [61] a suivi l'hypothèse d'Yitzhaki mais nombreux sont ceux qui soutiennent qu'un taux d'imposition élevé mènerait à plus de fraude fiscale. La réponse de Koskela (1983) [99] sur l'augmentation du taux d'imposition fiscale dépend sensiblement de la nature du système de pénalité si la fraude fiscale est détectée. Si le taux de pénalisation est perçu sur le revenu non déclaré, la fraude fiscale augmentera, alors que si le taux de pénalisation est perçu sur l'impôt éludé, la fraude fiscale diminuera.

Concernant le taux de pénalisation, les résultats ont montré qu'une augmentation du taux de pénalisation augmentera toujours la fraction du revenu réel déclarée, Allingham et Sandmo (1972) [3]. Par conséquent, la décision de conformité fiscale dépend plutôt de l'ampleur de l'amende (Friedland *et al.* (1978) [71], Park et Hyun (2003) [123]). Par contre, Friedland (1982) [70] soutient que la probabilité de détection affecte davantage la conformité fiscale que le montant des amendes. Par ailleurs, Alm *et al.* (1995) [11] précisent que les amendes sont efficaces seulement si elles sont associées à des taux de contrôle élevés.

Pour ce qui est de la probabilité de détection, les résultats de recherche ont montré qu'une augmentation de la probabilité de détection mènera toujours à un niveau plus élevé de revenu déclaré. Comme le modèle suppose que la probabilité de détection est une variable exogène pour le contribuable, cela signifie qu'elle est indépendante de la quantité de revenu qu'il va déclarer. Weck-Hannemann et Pommerehne (1989) [174], Pommerehne et Weck-Hannemann (1996) [126] concluent que le niveau de conformité fiscale était plus élevé là où il y a plus de contrôle pendant la période observée. L'impact des probabilités de contrôles élevées est très efficace (Alm *et al.* (1995) [11]). Cependant, dans la pratique les contrôles fiscaux sont coûteux et la recherche change, par conséquent on passe par des mécanismes de contrôle alternatifs.

Les résultats du modèle de référence d'Allingham et Sandmo ont été renforcés par les résultats trouvés par Srinivasan (1973) [155].

Section II – Evolution et comparaison du modèle (AS) et (Y) dans le but d'enlever les ambiguïtés du résultat du modèle

Dans la section suivante, Borck (2004) [33]⁷¹ considère une combinaison convexe des modèles d'Allingham-Sandmo (AS) et de Yitzhaki (Y) et étudie ses propriétés. *La pénalité attendue est égale au taux de pénalisation multiplié par une moyenne pondérée du revenu éludé (AS modèle) et de l'impôt éludé (Y modèle)*. Il étudie les résultats en variant la structure de pénalité sur la fraude, la recette fiscale attendue, et le bien-être du contribuable. Il introduit alors le choix de la structure de pénalité dans deux modèles du secteur public.

II.1 – Les approches de comparaison des modèles AS et Y sur les structures de pénalités par Borck [2004]

Le modèle de Borck considère une combinaison convexe des modèles d'Allingham-Sandmo (AS) et de Yitzhaki (Y) et étudie ses propriétés.

Les individus ont une utilité $U(Y)$ avec une fonction d'utilité concave d'où $U' > 0 > U''$, qui suppose que le contribuable a une aversion pour le risque. On note comme précédemment :

$$R_A(Y) = -\frac{U''(Y)}{U'(Y)} \text{ où la quantité } R_A(Y) \text{ reste l'indice d'aversion absolue au risque}$$

On suppose une aversion absolue au risque décroissante avec la richesse (DARA), ce qui signifie que $[R_A(Y)]' < 0$ quel que soit Y .

Un individu a un revenu brut W_1 qui est sujet à un impôt sur le revenu linéaire avec un taux θ . Le revenu réel sera W et le revenu déclaré X . L'individu peut choisir d'éluder son revenu ; l'évasion sera notée $e = W - X$ et π le taux de pénalisation. L'individu est contrôlé avec la probabilité exogène « p », quand l'individu a été contrôlé, son revenu sera connu par l'administration fiscale et il devra ainsi payer une pénalité suite à son évasion.

⁷¹ **Borck, Rainald**, "Income tax evasion and the penalty structure." Economics Bulletin 8.5 (2004) : 1-9.

II.1.1 – Calcul de la pénalité attendue

Supposons que la formule de pénalité soit :

$$S = (1 - \alpha + \alpha\theta)\pi e ; \alpha \text{ (structure de pénalité) est comprise entre } [0,1]$$

Avec $\alpha = 0$; la pénalité est prélevée sur la quantité du revenu éludé, qui correspond au AS modèle. Par contre pour $\alpha = 1$; la pénalité est prélevée sur l'impôt éludé qui correspond cette fois ci au modèle Y. En supposant ainsi, le programme de maximisation de l'individu sera :

$$E[U] = \max_e pU(Y_d) + (1-p)U(Y_n) ;$$

Avec :

$$Y_d = (1 - \theta)W_1 - (1 - \alpha + \alpha\theta)\pi e$$

$$Y_n = (1 - \theta)W_1 + \theta e$$

En dérivant $\delta U / \delta e$; la condition du premier ordre pour un maximum sera :

$$(1 - p)\theta U'_n - p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi U'_d = 0 \tag{1}$$

Où $U'(i) \equiv U'(Y_i)$ pour $i = d, n$.

Soit $r \equiv (1 - p)\theta - p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi$; le résultat attendu pour un dollar éludé.

Supposons que $r > 0$, de sorte que les contribuables éludent toujours une certaine partie de leurs revenus.

La condition du second ordre sera :

$$D = (1 - p)\theta^2 U''_n + p[(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi]^2 U''_d < 0$$

D est négatif dû à la concavité de la fonction d'utilité.

Les effets de la statique comparative sont la plupart du temps simples (Allingham et Sandmo, 1972). En particulier, les individus éluderont moins quand p (probabilité de contrôle) ou π (taux

de pénalisation) augmente. Une hausse du revenu mène à une plus grande évation avec l'aversion absolue au risque décroissante DARA (decreasing absolute risk aversion). En outre, la fraction du revenu éludée augmente dans le cas du revenu sous l'aversion relative au risque décroissante DRRA (decreasing relative risk aversion) et diminue sous l'aversion relative au risque croissante IRRA (increasing relative risk aversion).

L'effet du taux d'imposition fiscale sur la fraude fiscale dépend de la structure de pénalité, comme montre Yitzhaki (1974). La différenciation de (1) par rapport à θ donne :

$$\frac{\partial e}{\partial \theta} = -\frac{1}{D} \left[(1-p)U'_n - p\alpha\pi U'_d - W_1 \left((1-p)\theta U''_n - p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi U''_d \right) \right] \quad (2)$$

$$= -\frac{1}{D} \left[(1-p)U'_n - p\alpha\pi U'_d + W_1 \left((1-p)\theta U'_n (R_n - R_d) \right) \right] \quad (3)$$

Où $R_i \equiv R_A(Y_i)$; $i = n, d$

Pour $\alpha=0$; l'effet de substitution (le premier terme dans (3)) et l'effet de revenu (le dernier terme dans (3)) vont dans un sens opposé sous DARA.

Pour $\alpha=1$; (1) implique que : $(1-p)U'_n - p\pi U'_d = 0$, et alors, $\delta e / \delta \theta < 0$ avec DARA. Par continuité, s'il existe un $\tilde{\alpha} < 1$ ainsi pour $\alpha > \tilde{\alpha}$; la fraude fiscale diminue avec le taux d'imposition fiscale sous DARA.

II.1.2 – Comment la fraude varie-t-elle avec la structure de pénalité ?

La différenciation de (1) par rapport à α donne :

$$\frac{\partial e}{\partial \alpha} = -\frac{1}{D} \left[p(1-\theta)\pi U'_d - p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi^2(1-\theta)e U''_d \right] > 0$$

Par conséquent, une augmentation de α augmente la fraude fiscale. Concernant ce résultat, on a l'intuition qu'il y a deux effets dûs à l'augmentation de α sur un point de vue individuel. Un α croissant réduit la pénalité marginale par dollar éludé, pour un taux d'imposition fiscale positif. C'est l'effet de substitution : éluder les impôts devient plus profitable à la marge. Il y a

également un effet de revenu, étant donné le revenu net du contribuable après pénalités quand les contrôles augmentent. A supposer que le contribuable est averse au risque, le bénéfice marginal sur la fraude fiscale augmente. Les deux effets mènent à une fraude fiscale plus élevée.

Notez que quand α change pour π constant, le taux de pénalisation marginal et donc toute la pénalité (pour la fraude donnée) change également. Par conséquent, la fraude augmente avec α puisque le taux de pénalisation marginale baisse. Supposez maintenant quand α est variable, le taux de pénalisation π est ajusté de telle sorte que la recette fiscale totale reste constante.

Puisque la recette fiscale attendue est donnée par :

$$RF = \theta W_1 + (p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi - (1 - p)\theta)e$$

En dérivant π par rapport à α , on a :

$$\left. \frac{\partial \pi}{\partial \alpha} \right|_{RF=const.} = \frac{(1 - \theta)\pi pe - (p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi - (1 - p)\theta)e_\alpha}{(1 - (1 - \theta)\alpha)pe + (p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi - (1 - p)\theta)e_\pi} \quad (4)$$

Comme $e_\pi; e_\alpha > 0$; alors le résultat de la dérivée est clairement positif. Par supposition $(p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi - (1 - p)\theta) < 0$ alors :

$$\left. \frac{\partial e}{\partial \alpha} \right|_{RF=const.} = e_\alpha + e_\pi \left. \frac{\partial \pi}{\partial \alpha} \right|_{RF=const.} \quad (5)$$

En utilisant (4), on aura :

$$\left. \frac{\partial e}{\partial \alpha} \right|_{RF=const.} = - \frac{(1 - \pi)(1 - \theta)e^2 p\pi(1 - (1 - \theta)\alpha)U''_d}{De + (p(1 - \alpha + \alpha\theta)\pi - (1 - p)\theta)(U'_d - (1 - \alpha + \alpha\theta)eU''_d)} \quad (6)$$

Le dénominateur est négatif quand $r > 0$. Par conséquent, tant que $\pi < 1$; la part de fraude fiscale augmente avec α même si le revenu attendu est supposé être constant.

Si la fraude fiscale est plus élevée avec le type de pénalité du modèle de Y qu'avec une pénalité de type AS : alors pourquoi le gouvernement voudrait-il prélever avec le premier type de pénalité ? Cette question est abordée dans le paragraphe suivant. La réponse viendra de la

manière dont le gouvernement commerce outre le fait de se soucier du bien-être de l'électeur et de la recette fiscale.

II.1.3 – Le comportement du gouvernement

Supposez que les individus soient identiques, et que la population soit normalisée au cas par cas. Considérez la séquence des opérations suivante : le gouvernement place d'abord la structure de taux de pénalisation, et les individus décident après sur le montant qu'ils vont déclarer.

Afin d'étudier le comportement raisonnable de gouvernement, on doit spécifier sa fonction objective. Plusieurs suppositions sont possibles. Par exemple, le gouvernement pourrait être charitable ou être intéressé. Sans étudier les détails du comportement du gouvernement, l'auteur suppose que le gouvernement maximise une somme pré-calculée de recette fiscale prévue et pense au bien-être des électeurs.

Cette supposition implique que le gouvernement s'inquiète d'un budget important, mais il doit également tenir compte de la réaction des électeurs en cas d'imposition excessive.

II.1.3.1 – Le programme de maximisation du gouvernement

Le gouvernement maximisera son profit avec :

$$\Phi(p, \pi, \theta, \alpha) = \beta EU(.) + (1 - \beta)RF(.)$$

Où β est le coefficient pondérateur attribué par le gouvernement au bien-être de l'électeur vis-à-vis de la recette fiscale.

Supposons que p, π, θ sont connus, donc des variables endogènes, et que le gouvernement maximise Φ en choisissant α .

En utilisant le théorème de l'enveloppe, l'équation du premier ordre est :

$$\beta \frac{\partial(EU)}{\partial \alpha} + (1 - \beta) \frac{\partial(RF)}{\partial \alpha} = 0 \tag{7}$$

$$\text{Où } \frac{\partial(EU)}{\partial\alpha} = p(1-t)\pi e U'_d > 0 \quad (8)$$

$$\text{Et } \frac{\partial(RF)}{\partial\alpha} = -p(1-\theta)\pi e + (p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi - (1-p)\theta) e_\alpha < 0 \quad (9)$$

où la dernière inégalité découle de $r > 0$.

Supposons que la condition du second degré soit remplie. Alors que la recette fiscale diminue avec un α plus grand, le bien-être de l'électeur augmente, créant un compromis pour le gouvernement. A l'optimum, le gain de bien être des électeurs sur une structure de pénalité de type Y (pesée par β) équivaut juste à la perte attendue de recette fiscale (pesée par $1-\beta$).

Evidemment, plus le poids sur le bien-être de l'électeur dans la fonction objective du gouvernement est élevé, plus α est grand à l'optimum. Si on interprète β comme mesure de démocratie, le résultat impliquerait que les pays parfaitement démocratiques (donc $\beta = 1$) devraient avoir une fonction de pénalité de type (Y) tandis que les gouvernements autocratiques (donc $\beta = 0$) devraient avoir un programme de pénalité de type (AS).

Plus généralement, les pays plus autocratiques devraient avoir des pénalités qui sont attachées plus étroitement au revenu éludé qu'à l'impôt éludé. Empiriquement, l'évidence semble être dans la plupart des pays démocrates occidentaux où α est proche de 1. Pris à la valeur nominale, ce serait compatible avec le modèle. Ce serait également une bonne nouvelle dans la mesure où on pourrait dire que la structure de pénalité est celle préférée des électeurs, que des bureaucrates.

Cependant, les individus ne sont pas identiques, et la démocratie existe pour résoudre des conflits parmi les individus hétérogènes. Si les individus diffèrent, le choix de la structure de pénalité aura des conséquences distributionnelles. Dans le prochain paragraphe l'auteur analyse comment cette issue est résolue sous le vote de la majorité.

II.1.3.2 – Le programme de maximisation selon la structure de pénalité α

Supposez que α est déterminé dans un vote majoritaire. Les impôts et les pénalités sont redistribués aux individus en sommes forfaitaires, c.-à-d., chacun reçoit des subventions par habitant noté g . Les revenus des individus diffèrent, et sont distribués selon une certaine fonction de répartition $F(w_1)$ avec la densité $f(w_1)$.

Le revenu moyen et la fraude fiscale sont représentés par :

$$\bar{w}_1 = \int w_1 dF(w_1) \text{ et } \bar{e} = \int e(w_1, \cdot) dF(w_1)$$

Tandis que chaque électeur tire bénéfice d'un α plus élevé (comme dans l'équation (8)), les électeurs avec différents revenus bénéficient à différents degrés.

Le problème individuel est de maximiser l'utilité, sujette à la restriction budgétaire du gouvernement (RBG).

$$\max_e pU((1-\theta)w_1 - (1-\alpha + \alpha\theta)\pi e + g) + (1-p)U((1-\theta)w_1 + \theta e + g) \quad (10)$$

$$\text{Avec } g = \theta\bar{w}_1 + (p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi - (1-p)\theta)\bar{e} \quad (11)$$

Quel est le α d'équilibre choisi sous le vote majoritaire ? Pour un électeur individuel, le α optimum se trouve à l'endroit où sa courbe d'indifférence dans l'espace $(g ; \alpha)$ est juste tangente à la restriction budgétaire. La différenciation de (11) donne la pente de la restriction budgétaire du gouvernement

$$\left. \frac{\partial g}{\partial \alpha} \right|_{RBG} = \frac{-p(1-\theta)\pi\bar{e} + (p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi - (1-p)\theta)\bar{e}_\alpha}{(1-p)\theta - (p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi)\bar{e}_g} < 0 \quad (12)$$

D'après la supposition, la quantité r est positive, on a : $(1-p)\theta - p(1-\alpha + \alpha\theta)\pi > 0$

Cette supposition peut montrer qu'un équilibre existe si un simple croisement a lieu. Cette condition indique que des préférences de l'électeur au-dessus de g et α peuvent être gérées indépendamment de la politique.

Dans le contexte actuel, le croisement simple tient si la pente d'une courbe d'indifférence dans l'espace $(g ; \alpha)$ est monotonique (relatif à un mouvement suivant une seule tendance (croissance, décroissance) sans variations ou alternances) dans w_1 . Voir Gans et Smart (1996) [75]⁷² pour une étude sur l'approche de croisement simple. Borck présente un modèle où le taux d'imposition fiscale est choisi par vote majoritaire en présence de fraude fiscale.

En dérivant (10), on a la pente de la courbe d'indifférence :

$$\sigma = \left. \frac{\partial g}{\partial \alpha} \right|_{EU=const} = - \frac{\partial(EU)/\partial \alpha}{\partial(EU)/\partial g} = - \frac{(1-\theta)\pi\theta e}{(1-(1-\theta)\alpha)\pi + \theta} < 0 \quad (13)$$

Notez que σ peut être interprété comme la volonté des électeurs à payer la redistribution en termes de structure de pénalité. Ainsi quand $\sigma < 0$, un électeur doit être indemnisé de la structure de pénalité qui est plus de type AS par un transfert plus élevé.

En dérivant (13), on a :

$$\frac{\partial \sigma}{\partial w_1} = - \frac{(1-\theta)\pi\theta}{(1-(1-\theta)\alpha)\pi + \theta} \frac{\partial e}{\partial w_1} \quad (14)$$

Comme $\frac{\partial e}{\partial w_1} > 0$ avec DARA, les électeurs plus riches auraient des courbes d'indifférence plus raides, qui implique une préférence marginale plus élevée pour α .

L'intuition approximative pour ceci est que l'avantage marginal d'augmenter α est proportionnel à la fraude fiscale, et la fraude augmente avec le revenu sous DARA.

Par conséquent, les électeurs plus riches seraient plus disposés à financer la redistribution hors pénalités de type Y. Notez que puisque σ est monotonique avec le revenu, un équilibre de vote existe.

⁷² **Gans, Joshua S., and Michael Smart**, "Majority voting with single-crossing preferences." *Journal of Public Economics* 59.2 (1996): 219-237.

Conclusion du modèle de Borck

Dans le modèle d'Allingham–Sandmo (AS) sur la fraude fiscale, les pénalités sont prélevées sur le revenu élué, tandis que dans le modèle d'Yitzhaki (Y) les pénalités sont prélevées sur l'impôt élué. Le modèle de Borck (2004) compare les deux modèles.

Dans le modèle Y, la fraude fiscale est plus élevée et les recettes fiscales inférieures au modèle AS. Si le gouvernement cherchait à maximiser les recettes fiscales attendues, il préférerait les types de pénalités comme dans le modèle AS. Mais si le gouvernement cherche à maximiser son programme en considérant le bien être des électeurs, il choisira un type de pénalité Y. Un modèle de vote pour déterminer la structure de pénalité est également considéré.

Bien que le commentaire de Yitzhaki ait eu une importance particulière dans la littérature sur les pénalités prévues, des questions apparemment évidentes n'ont pas été étudiées, spécialement les effets sur la fraude, sur les recettes fiscales et sur le bien-être du contribuable. L'analyse économique sur la fraude fiscale a étudié le choix des stratégies d'audit par la maximisation du revenu du gouvernement.

Etonnamment, l'analyse économique n'a pas jusqu'ici essayé d'expliquer pourquoi les fonctions de pénalité devraient avoir une forme de type Y ou une autre. Par contre, Balassone et Jones (1998) [22]⁷³ considèrent l'impôt élué au lieu du revenu élué comme base pour les pénalités prévues. Ces pénalités réduisent le fardeau de l'imposition excessive parce que l'effet de substitution induit par un taux d'imposition fiscale croissant est enlevé.

Dans son étude, Borck esquissait des modèles simples pour aborder quelques problèmes négligés en ce qui concerne les pénalités sur la fraude fiscale. En particulier, quand les pénalités sont prélevées sur l'impôt élué, la fraude fiscale est par conséquent plus élevée ; la recette fiscale est faible et le bien-être de l'électeur n'est assuré que lorsque les pénalités sont prélevées sur le revenu élué. Ce modèle présente un point de départ naturel pour étudier le choix sur la structure de la pénalité.

⁷³ **Balassone, Fabrizio, and Philip Jones**, "Tax evasion and tax rates: properties of a penalty structure." *Public finance review* 26.3 (1998) : 270-285.

Quand le gouvernement maximise la somme prélevée pour diminuer ainsi le bien-être de l'électeur et s'attend à une recette fiscale plus élevée, la part de la pénalité perçue sur l'impôt éludé devrait être plus élevée. Quand les électeurs diffèrent par leurs revenus, les pénalités sont redistribuées entre eux. Plus l'électeur décisif est riche, plus il sera probable que la pénalité sera prélevée sur l'impôt éludé du fait de l'aversion absolue décroissante au risque.

II.2 – La robustesse du résultat de Yitzhaki concernant le lien entre l'effet d'un changement du taux d'imposition fiscale et la sous-déclaration du revenu par Trannoy [2008]

Par ailleurs, Trannoy (2008) [168]⁷⁴ étudie l'effet d'un changement de taux d'imposition fiscale sur la sous-déclaration du revenu dans la déclaration d'impôt sur le revenu des particuliers, dans le cadre du modèle d'Allingham-Sandmo sur la fraude fiscale, avec une amende infligée à l'impôt éludé ou au revenu non déclaré. Allingham, Sandmo (1972) et Yitzhaki (1974) ont considéré des impôts et amendes linéaires. Trannoy a considéré des spécifications plus générales pour le barème d'imposition et le système des amendes. En particulier, sur une structure d'impôt progressif. Ses résultats montrent la robustesse du résultat de Yitzhaki sur le lien réciproque entre la variation du taux d'imposition fiscale et celle du revenu non déclaré quand l'amende est infligée à l'impôt éludé. Quand l'amende est infligée sur le revenu non déclaré, ils ont donné les conditions d'une solution intérieure dans lesquels les résultats d'Allingham et Sandmo sur le lien direct entre une variation du taux d'imposition fiscale et celle du revenu non déclaré demeurent valable.

Le problème du contribuable est supposé être la maximisation de la fonction d'utilité de Von Neumann-Morgenstern

$$E[U] = (1 - p)U(Y) + pU(Z)$$

Où Y (vs Z) est le revenu net si le contribuable n'a pas subi de contrôle (vs a subi de contrôle) :

$$Y = W - T(X)$$

$$Z = W - T(X) - F[T(W) - T(X)], \text{ quand l'amende est perçue sur l'impôt éludé.}$$

$$\text{Et } Z = W - T(X) - F[W - X] \text{ quand l'amende est perçue sur le revenu éludé.}$$

On suppose que l'utilité marginale U' est strictement positive et décroissante partout, cela implique que l'individu est averse au risque.

⁷⁴ Trannoy, A.; Trotin, G. (2008). The robustness of the Yitzhaki's result on tax evasion. Working paper.

W est le revenu réel donné exogène, il est connu par le contribuable mais pas par le gouvernement.

X est le revenu déclaré, il est la variable de décision du contribuable, $X \in [0; W]$

T est la fonction d'impôt sur le revenu, elle est supposée strictement croissante, telle que $T' < 1$ et, $T(0) = 0$.

p est la probabilité de contrôle. Dans le cas d'un contrôle, l'administration fiscale est sûre de connaître la quantité exacte du revenu réel du contribuable tandis que ce dernier est sûr de payer une amende.

F est la fonction de pénalité, telle que $F(0) = 0, F' > 1, et, F'' > 0$, quand elle est perçue sur l'impôt éludé tandis que $F(0) = 0, F' > T', et, F'' > 0$, quand elle est perçue sur le revenu non déclaré. Par conséquent, elle est convexe.

T et F sont telles que Y et Z sont strictement positives pour tout X entre 0 et W .

Les suppositions sur F s'assurent que le contribuable paye exactement $T(W)$ quand il déclare W , et strictement plus quand il déclare $X < W$ et qu'il a été contrôlé. De plus, dans cette deuxième situation, la pénalité marginale à laquelle il est soumis au-delà de $T(W)$ est d'autant plus grande que comme X est faible. Plus le contribuable déclarera moins, plus sa pénalité sera grande.

Soit $A = -\frac{U''}{U'}$, la fonction d'aversion absolue au risque d'Arrow-Pratt. Dans les prochaines sections, nous dirons que U est sous DARA (vs CARA, IARA) quand A est décroissante (vs constante, croissante).

La première supposition est la plus usuelle parce qu'elle signifie que l'individu estime que le risque est plus grand quand son revenu est faible, alors que la dernière correspond aux individus qui ont un goût particulier pour le risque.

II.2.1 – Amende sur l'impôt éludé

Dans cette section, F est telle que $F' > 1$, et le revenu net du contribuable s'il y a eu contrôle est

$$Z = W - T(X) - F[T(W) - T(X)]$$

II.2.1.1 – Le comportement du contribuable

Le contribuable choisit X afin de maximiser son espérance d'utilité

$$E[U] = (1-p)U(Y) + pU(Z)$$

Les conditions nécessaires et suffisantes pour une solution unique intérieure pour ce choix sont

Condition du premier ordre

$$\Phi(X) \equiv \frac{\partial E[U]}{\partial X} = T'(X) [-(1-p)U'(Y) + p[F'(T(W)-T(X))-1]U'(Z)] = 0 \quad (1)$$

Et la **condition du second ordre** est

$$\begin{aligned} D(X) \equiv \frac{\partial^2 E[U]}{\partial X^2} &= -(1-p)T''(X)U'(Y) + (1-p)T'(X)^2U''(Y) \\ &+ pT''(X)[F'(T(W)-T(X))-1]U'(Z) - pT'(X)^2F''(T(W)-T(X))U'(Z) \\ &+ pT'(X)^2[F'(T(W)-T(X))-1]^2U''(Z) < 0 \end{aligned} \quad (2)$$

Comme $T' > 0$, nous pouvons réécrire la condition du premier ordre comme suit

$$(1-p)U'(Y) = p[F'(T(W)-T(X))-1]U'(Z) \quad (3)$$

Cela nous permet de réécrire la condition du second ordre comme suit

$$\begin{aligned} D(X) &= T'(X)^2 [(1-p)U''(Y) - pF''(T(W)-T(X))U'(Z) \\ &+ p(F'(T(W)-T(X))-1)^2U''(Z)] < 0 \end{aligned} \quad (4)$$

On peut voir que ceci est vérifié pour tout $X \in [0; W]$ parce que U est une fonction croissante et concave et F est convexe. Par conséquent, la fonction de l'utilité espérée est concave.

II.2.1.2 – Condition pour une solution intérieure

La concavité de la fonction $E[U]$ implique une solution unique pour la maximisation d'utilité. De l'équation (3), les conditions nécessaires et suffisantes pour qu'elle soit strictement incluse entre 0 et W sont :

$$\Phi(0) > 0, \text{ c'est-à-dire } \frac{U'(W)}{U'[W - F(T(W))]} < \frac{p[F'(T(W)) - 1]}{1 - p} \quad (5)$$

$$\text{Et } \Phi(W) < 0, \text{ c'est-à-dire } pF'(0) < 1 \quad (6)$$

Ces deux conditions sont les mêmes que dans le modèle du Yitzhaki si les fonctions d'imposition et de pénalité sont linéaires. Il est intéressant de noter que la deuxième condition usuelle concerne seulement $F'(0)$.

Cela signifie que le premier dollar non déclaré est plus profitable que le risque encouru, et il est donc dans le meilleur intérêt du contribuable de ne pas déclarer tout son revenu. En vue de la simplicité, nous dénoterons X cette solution intérieure, mais nous allons parler de la réponse optimale du contribuable à l'imposition et à la pénalité attendue.

II.2.1.3 – Effet d'un changement du taux d'imposition fiscale sur le revenu déclaré

Il est utile de présenter le taux d'imposition fiscale moyen comme

$$\frac{T(x)}{x} + h, \forall x \in]0, W[$$

h est un paramètre de changement qui représente le premier ordre d'approximation sur les changements de la fonction d'imposition progressive. Ce changement est le même pour tous les revenus. En d'autres termes, remplacer $T(X)$ avec $T(X) + hX$ en conditions du premier et du second ordre et dénoter $\Phi(X, h)$ et $D(X, h)$ les fonctions obtenues de cette manière.

Ainsi :

$$\text{De (1) et (4), on a respectivement } \Phi(X, 0) = 0, \text{ et, } \frac{\partial \Phi}{\partial X}(X, 0) = D(X, 0) < 0$$

Par conséquent, dans les conditions (5) et (6) qui garantissent que Φ est différentiable tout autour de X en appliquant le théorème de fonction implicite, en différenciant Φ en ce qui concerne h et en évaluant le résultat quand $h = 0$; nous obtenons

$$\left. \frac{\partial X}{\partial h} \right|_{h=0} = -\frac{1}{D(X,0)} \frac{\partial \Phi}{\partial h}(X,0)$$

Alors le signe de $\left. \frac{\partial X}{\partial h} \right|_{h=0}$ est identique à celui de $\frac{\partial \Phi}{\partial h}(X,0)$. L'effet d'un changement d'imposition fiscale sur le revenu déclaré dépend de l'effet de ce changement sur la condition du premier ordre.

Proposition 1 : Quand U est sous CARA ou DARA, une hausse du taux d'imposition fiscale augmente le revenu déclaré par le contribuable.

Preuve : Après calcul et l'utilisation de l'équation (3) ; nous trouvons :

$$\begin{aligned} \frac{\partial \Phi}{\partial h}(X,0) = & (1-p)T'(X)U'(Y)[-XA(Y) + (W-X)\frac{F''(T(W)-T(X))}{F'(T(W)-T(X))-1} \\ & + [X + (W-X)F'(T(W)-T(X))]A(Z)] \end{aligned} \quad (7)$$

Et $(1-p)T'(X)U'(Y) > 0$, pour tout $X \in]0, W[$, parce que $T' > 0$,

Alors $\frac{\partial \Phi}{\partial h}(X,0) > 0$ si et seulement si :

$$(W-X) \left[\frac{F''(T(W)-T(X))}{F'(T(W)-T(X))-1} + F'(T(W)-T(X))A(Z) \right] + X [A(Z) - A(Y)] > 0$$

Cette inéquation est toujours vraie parce que F est croissante et convexe, avec une pente plus élevée que 1 ; et parce que U est montré sous CARA ou DARA, avec $Z < Y$.

La sanction étant appliquée à l'impôt éludé, si l'aversion au risque de l'individu est constante ou décroissante avec son revenu, il n'évade pas autant quand le taux d'imposition fiscale augmente parce que son paiement de pénalité prévu est plus élevé que son avantage marginal d'évitement. Ce résultat prolonge le résultat du Yitzhaki dans le cas où T et F ne sont pas nécessairement linéaires.

Les conditions :

T croissante, F croissante et convexe avec $F' > 1$ et CARA ou DARA, sont suffisantes mais ne sont pas vraiment nécessaires pour trouver un lien réciproque entre une variation du taux d'imposition fiscale et celle du revenu non déclaré. Ce résultat peut être trouvé sans une de ces suppositions. Cependant, la modification d'une supposition exige le changement d'autres suppositions si on veut trouver le même résultat.

II.2.2 – Amendes sur le revenu non déclaré

Dans cette section, T est non seulement supposée croissante, mais également linéaire ou convexe. Et F est tel que $F' > T'$ et le revenu net du contribuable s'il a été contrôlé est $Z = W - T(X) - F(W - X)$. Cette supposition correspond au modèle initié par Allingham et Sandmo (1972).

II.2.2.1 – Le comportement du contribuable

Le contribuable choisit X pour maximiser sa fonction d'utilité $E[U] = (1 - p)U(Y) + pU(Z)$.

Les conditions nécessaires et suffisantes pour une solution unique intérieure sont :

Condition du premier ordre

$$\Phi(X) \equiv \frac{\partial E[U]}{\partial X} = -(1 - p)T'(X)U'(Y) + p[-T'(X) + F'(W - X)]U'(Z) = 0 \quad (8)$$

Et la **condition du second ordre** est

$$D(X) \equiv \frac{\partial^2 E[U]}{\partial X^2} = -(1-p) [T''(X)U'(Y) - (T'(X))^2 U''(Y)] \quad (9)$$

$$-p [(T''(X) + F''(W-X))U'(Z) - (-T'(X) + F'(W-X))^2 U''(Z)] < 0$$

Pour U croissante et concave, F convexe et T linéaire ou convexe, $D(X)$ est négative pour tout $X \in [0; W]$. La fonction d'utilité attendue est concave.

II.2.2.2 – Condition pour une solution intérieure

Comme l'amende est perçue sur le revenu non déclaré, la concavité dans la fonction $E[U]$ implique une solution unique pour la maximisation d'utilité. Les conditions nécessaires et suffisantes pour qu'elle soit strictement incluse entre 0 et W sont :

$$\Phi(0) > 0, \text{ c'est-à-dire } \frac{U'(W)}{U'[W - F(W)]} < \frac{p[F'(W) - T'(0)]}{(1-p)T'(0)} \quad (10)$$

$$\text{Et } \Phi(W) < 0, \text{ c'est-à-dire } pF'(0) < T'(W) \quad (11)$$

Ces deux conditions sont les mêmes que dans le modèle d'Allingham et Sandmo si les fonctions d'imposition fiscale et de pénalité sont linéaires. Elles dépendent seulement des valeurs des taux marginaux aux limites 0 et W .

De (10), la probabilité de détection est grande et le taux de pénalisation est supérieur au taux régulier.

De (11), le contribuable a moins de chance d'être contrôlé et le taux de pénalisation est inférieur au taux régulier.

X représentera maintenant une solution intérieure.

II.2.2.3 – Effet d'un changement du taux d'imposition fiscale sur le revenu déclaré

Remplacer $T(X)$ avec $T(X) + hX$ dans les conditions du premier et du second ordre et indiquer que $\Phi(X, h)$ et $D(X, h)$ sont les fonctions obtenues de cette manière.

Sous les conditions (10) et (11), par le théorème des fonctions implicites, nous savons que le signe de $\left. \frac{\partial X}{\partial h} \right|_{h=0}$ est identique à celui de $\frac{\partial \Phi}{\partial h}(X, 0)$.

Après calcul et en utilisant l'équation (8), nous trouvons :

$$\frac{\partial \Phi}{\partial h}(X, 0) = (1 - p)XT'(X)U'(Y)[A(Z) - A(Y)] - (1 - p)U'(Y) - pU'(Z) \quad (12)$$

Nous pouvons facilement déduire les propositions suivantes :

Proposition 2 : Quand U soit CARA ou IARA, une hausse du taux d'imposition fiscale diminue le revenu déclaré par le contribuable.

Par ailleurs, Becker *et al.* (1987) [29]⁷⁵, qui examinent expérimentalement le rôle des paiements de transfert sur la conformité, et Cowell et Gordon (1988) [45]⁷⁶, qui analysent théoriquement l'effet des dépenses publiques sur la conformité fiscale prouvent qu'un taux d'imposition fiscale plus élevé peut mener à moins de conformité.

La sanction étant appliquée au revenu non déclaré, si l'aversion au risque d'un contribuable est constante ou croissante avec son revenu, il élude plus quand le taux d'imposition fiscale augmente parce qu'il réduit ses revenus et par conséquent son aversion au risque encouru quand il fraude. Il est possible de fournir une condition suffisante pour prolonger le résultat précédent à la situation où U soit HARA, qui correspond au cas où U soit DARA et A une forme hyperbolique : $A(x) = \frac{\tau}{x}$; avec $0 < \tau < 1$. Dans cette supposition, U est positive, croissante et concave et A est positive et tout à fait décroissante.

⁷⁵ **Becker, W., Büchner, H. J., & Sleeking, S.** (1987). The impact of public transfer expenditures on tax evasion: An experimental approach. *Journal of Public Economics*, 34(2), 243-252.

⁷⁶ **Cowell, F. A., & Gordon, J. P.** (1988). Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision. *Journal of Public Economics*, 36(3), 305-321.

Proposition 3 : Quand U soit HARA, si $\tau < \frac{W - F(W)}{W}$ alors une hausse du taux d'imposition fiscale diminue le revenu déclaré par le contribuable.

Preuve : sous la supposition 1, $\frac{\partial \Phi}{\partial h}(X, 0) = U'(Y)\Psi(X)$,

$$\text{Où } \Psi(X) = (1-p)XT'(X)\frac{\tau}{Z} - (1-p)XT'(X)\frac{\tau}{Y} - (1-p) - p\left(\frac{Y}{Z}\right)^\tau$$

Pour tout $X \in]0; W[$, $Z > W - F(W)$, et, $\frac{Y}{Z} > 1$,

$$\text{Alors } \Psi(X) < \frac{(1-p)WT'(W)}{W - F(W)}\tau - 1, \forall X \in]0; W[$$

Ainsi nous avons : si $\tau < \frac{W - F(W)}{(1-p)WT'(W)}$, alors $\frac{\partial \Phi}{\partial h}(X, 0) < 0, \forall X \in]0; W[$.

$$\text{Mais } (1-p)T'(W) < 1, \text{ alors } \frac{W - F(W)}{(1-p)WT'(W)} > \frac{W - F(W)}{W}$$

Par conséquent $\tau < \frac{W - F(W)}{W}$ est suffisant pour avoir $\tau < \frac{W - F(W)}{(1-p)WT'(W)}$.

$\frac{W - F(W)}{W}$ est la **proportion du revenu du contribuable qui reste lorsqu'il a été contrôlé**

pour avoir déclaré un revenu égal à zéro. Elle est alors strictement entre 0 et W . Et plus $F(W)$ est élevée, plus cette proportion est petite.

Si le coefficient HARA du contribuable est suffisamment bas, le contribuable élude plus quand le taux d'imposition fiscale augmente parce que même si l'aversion au risque du contribuable est élevée, elle n'est pas suffisante pour annuler l'avantage marginal de l'évitement. Ce résultat prolonge celui d'Allingham et Sandmo (1972) au cas où l'aversion absolue au risque d'Arrow-Pratt est décroissante.

Conclusion du modèle de Trannoy

Depuis qu'Allingham et Sandmo (1972) ont développé leur modèle de référence, les questions liées à la fraude fiscale et particulièrement à la question du lien entre le taux d'imposition fiscale régulier et le revenu non déclaré ont été souvent traitées. Dans un modèle statique, dans lequel la décision du contribuable est la seule qui le concerne, ils ont prouvé qu'il n'y a aucune relation simple entre le taux d'imposition fiscale régulier et la fraude fiscale.

Une augmentation de taux d'imposition fiscale exerce un effet ambigu sur les incitations à tricher dû à la concurrence des effets revenu et de substitution, en raison de l'incertitude à être contrôlé ou non par l'administration fiscale. Sous l'aversion absolue au risque décroissant, avec un taux d'imposition fiscale croissant, le premier effet augmente la fraude fiscale parce qu'il est plus profitable d'être sur la marge tandis que le deuxième la réduit puisque le contribuable est moins riche.

Allingham et Sandmo (1972) [3] ont supposé que le taux de pénalisation en cas de fraude avérée est perçu sur le revenu non déclaré, Yitzhaki (1974) [180] a infligé l'amende sur l'impôt éludé et a conclu qu'à mesure que le taux d'imposition fiscale augmente, le revenu éludé diminue. En effet, un accroissement du taux d'imposition fiscale fait augmenter les paiements de pénalités attendues avec une hausse de l'avantage marginal de la fraude : ainsi à l'optimum, ces effets s'annulent l'un avec l'autre et seulement l'effet revenu reste.

En outre, les traitements des questions relatives au comportement du contribuable sur un changement du taux d'imposition fiscale ont été analysés par des chercheurs. Ces derniers ont choisi entre deux méthodes d'application de l'amende : sur le revenu non déclaré ou sur l'impôt éludé. Koskela (1983) [99] a employé les deux formes. En raison de la nature a priori paradoxale d'un lien réciproque entre le taux d'imposition fiscale et le revenu non déclaré, différents points de vue ont été avancés pour mettre à l'essai le résultat de Yitzhaki (1974) [180] : la supposition qu'il existe des secteurs dans lesquels la facilité à éluder des impôts n'est pas la même, pour

Jung *et al.* (1994) [91]⁷⁷ ; l'étude de l'équivalence Ricardienne⁷⁸, pour Panadés (2001) [122]⁷⁹ ; l'introduction d'une assurance contre les amendes possibles, pour Lee (2001) [106]⁸⁰ ; ou la supposition que la probabilité de contrôle ou d'audit est endogène pour Bayer (2006) [26]⁸¹. Mais le taux d'imposition fiscale est toujours supposé constant.

Trannoy (2008) [168] dans son modèle proposait de rester dans un contexte habituel du modèle d'Allingham et Sandmo (1972) ; de Yitzhaki (1974), et de trouver un cadre plus général pour le taux d'imposition progressive. En vue d'une mise en œuvre générale, la fonction de pénalité est également supposée non linéaire. Dans l'acceptation d'une aversion positive au risque, l'objectif de Trannoy est de déterminer quand ces résultats sont vrais selon la forme individuelle de l'aversion au risque. Il s'avère que quelles que soient les fonctions d'imposition et de pénalité, le résultat de Yitzhaki est toujours vrai quand l'amende est perçue sur l'impôt éludé et quand la fonction d'aversion au risque est constante ou décroissante. Si l'amende est perçue sur le revenu non déclaré : deux configurations sont soutenues sur la fonction de pénalité et la forme de la fonction d'aversion au risque, dans laquelle une augmentation du taux d'imposition fiscale induit une hausse de la fraude fiscale.

⁷⁷ Jung, Y. H., A. Snow and G. A. Trandel, 1994, "Tax evasion and the size of the underground economy", *Journal of Public Economics* 54, 391-402.

⁷⁸ Cette conjecture a été énoncée par **David Ricardo**. Il y aurait, sous certaines conditions une équivalence entre l'augmentation de la dette publique d'aujourd'hui et l'augmentation des impôts requise de demain pour le remboursement de cette dette et le paiement des intérêts. Ainsi si les agents économiques se comportent de manière rationnelle, une politique de relance (distributions de revenus financées par la dette publique) ne les poussera pas à consommer, mais plutôt à épargner, en prévision de hausses d'impôts futures.

⁷⁹ Panadés, J., 2001, Tax evasion and Ricardian equivalence, *European Journal of Political Economy* 17, 799-815.

⁸⁰ Lee, K., 2001, Tax evasion and self-insurance, *Journal of Public Economics* 81, 73-81.

⁸¹ Bayer, R-C., 2006, A contest with the taxman - the impact of tax rates on tax evasion and wastefully invested resources, *European Economic Review* 50, 1071-1104.

Section III. La fraude fiscale à Madagascar : une revue de la littérature

Une analyse sur la fraude fiscale à Madagascar a été rendue possible suite au projet EAGER (Gray *et al.* (2001) [79]⁸²) ou Equity and Growth through Economic Research, même si auparavant d'autres études étaient déjà menées par des économistes comme De Melo *et al.* (1992) [49]⁸³, leurs résultats aboutissent sur des suppositions et estimations de la perte fiscale. Le projet mené par Gray *et al.* (2001) [79] semble être plus complet et consistant, il soutient les politiques d'analyses économiques et de sciences sociales en Afrique subsaharienne. Son but principal est d'augmenter la disponibilité et l'utilisation des analyses par les décideurs tant dans le secteur public que privé. Outre son but à réaliser une réforme de la politique, le projet EAGER cherche à améliorer la capacité des chercheurs africains et des organismes de recherche pour contribuer aux débats politiques dans leurs pays.

Leur étude portait sur deux pays : Madagascar et la Tanzanie. Ils luttaient sur la mise en transparence de l'administration fiscale. Seules la transparence et la divulgation de noms des hors la loi pourraient conduire à lutter efficacement contre la fraude fiscale et la corruption qui règnent dans ces deux pays. En effet, plus de transparence sur la gestion de l'administration fiscale ne serait que bénéfique dans un sens où la faiblesse du système est mise à nue ; et la divulgation de noms pourrait certainement limiter les tentations de frauder dans un seul but de ne plus y figurer sur la prochaine liste.

⁸² **Gray, Clive;** (2001) Enhancing Transparency in Tax Administration in Madagascar and Tanzania. African Economic Policy. Discussion Paper Number 77 (August 2001).

⁸³ **De Melo, Jaime, David Roland-Holst & Mona Haddad** (1993). « Fraude et réforme de la fiscalité dans une économie à faible revenu : analyse à travers un modèle CGE appliqué à Madagascar. » Revue d'économie du développement. No. 1/1993. Pp. 63-89.

III.1 – Les objectifs de l'étude EAGER dans un but d'augmenter la conformité fiscale

Les objectifs du projet EAGER se concentrent sur quatre points majeurs qui sont les suivants :

- a. La fraude sur beaucoup d'impôts majeurs peut être évaluée systématiquement sur la base des paramètres économiques, permettant une évaluation globale de la proportion de recettes potentielles du gouvernement qui sont renoncées suite à la fraude ;
- b. La marge d'erreur de l'évaluation est assez faible (i) pour différencier le taux de fraude parmi les impôts, et (ii) pour identifier les tendances approximatives de fraude pour les différents impôts, c.-à-d. si la fraude d'un impôt particulier augmente ou diminue avec le temps.
- c. Le citoyen imposable est conscient du phénomène de la fraude, et l'acceptation de sa responsabilité pour financer les dépenses publiques est affectée négativement par une perception que des citoyens et des groupes d'influences politiques et/ou financières s'engagent dans la fraude fiscale massive à laquelle ils sont exposés.
- d. Les fonctionnaires de l'administration fiscale sont aussi conscients du phénomène, et leurs perceptions des taux de fraude fiscale sont compatibles aux évaluations basées sur l'analyse économique. D'ailleurs, leur attention en percevant les impôts dus est affectée négativement par les perceptions que (i) certains de leurs pairs et supérieurs acceptent des gratitudes pour rassembler moins que les montants normalement dus, et (ii) les politiciens emploient leur influence pour protéger les fraudeurs importants, y compris eux-mêmes. La recherche confirme que tandis que beaucoup de parties prenantes reconnaissent la fraude fiscale comme un facteur significatif de la faiblesse macro-économique et le financement de déficit de services sociaux, les fonctionnaires responsables sont réticents à évaluer et à rendre publique la mesure de la fraude ainsi qu'à exposer publiquement les fraudeurs potentiels.

Pour ce qui est de la conformité fiscale, il faut se référer aux deux termes du déficit budgétaire : les ressources et les dépenses. Quelques experts ont suggéré de faire des recherches du côté des dépenses, en apportant des propositions pour améliorer les contrôles ainsi que d'autres mesures pour réduire la dépense de priorité moins importante. Le sujet proposé en fin de compte pour la recherche omet spécifiquement le facteur de dépense, tandis qu'aucune réclamation n'est faite

que ceci est nécessairement de priorité inférieure par rapport à l'amélioration de la performance fiscale.

Les systèmes fiscaux des deux pays avaient été récemment étudiés par des missions d'assistance technique du Fonds monétaire international (FMI), abordant les issues multiples de la politique fiscale et de l'administration. Mais la discussion s'est concentrée sur l'échec des deux gouvernements à rassembler une grande part des impôts légalement dus et de ses implications pour l'efficacité et l'équité. Ces implications résultent du fait que le manque d'un ensemble de contribuables pour porter une part équitable de fardeau fiscal – en supposant que le code fiscal distribue le fardeau plus efficacement et équitablement que la perception à posteriori – force un gouvernement pour augmenter la perte de poids mort (DWL) imposée à d'autres contribuables qui sont plus honnêtes ou plus accessibles aux percepteurs.

Les cotisations d'une déclaration fiscale couvrent une vaste gamme de degrés de volontariat. A l'extrême le trésorier général du gouvernement déduit l'assujettissement à l'impôt direct sur salaire, calculé selon la loi sur la base des salaires des fonctionnaires et transfère les revenus au trésor. Les fonctionnaires ont peu de manœuvre pour essayer d'éviter ces responsabilités.

A l'autre extrême, les sociétés et les ménages gagnant le revenu d'une multitude de sources qui ne déclarent pas les paiements en question à l'administration fiscale sont en grande partie libres de choisir de déclarer ou non ce qu'ils ont reçu.

Le comportement du contribuable à sous-déclarer une partie du revenu n'est pas exempt de crainte ; il y a au moins la crainte de découverte partielle suivie d'une poursuite conséquente par le service fiscal, une crainte de désapprobation par les voisins ou la famille quand la fraude devient plus flagrante, ou même un sentiment de responsabilité morale d'apporter une certaine contribution aux dépenses courantes de l'Etat.

Au milieu des deux extrêmes, on trouve certains payeurs d'impôts indirects, des importateurs notamment légaux et les producteurs du secteur formel de biens ou des services sujets à la TVA, ou à la taxe de vente, dont les transactions sont rapportées et estimées dans des documents facilement disponibles dans les services fiscaux.

Ces opérateurs peuvent (et ils le font fréquemment) cacher et/ou sous-évaluer une partie de leurs transactions. Les interlocuteurs de discussion ont noté que les services d'impôt local sont loin d'être passifs en acceptant les déclarations volontaires des contribuables. Là où ils perçoivent la couverture insuffisante, ils cherchent fréquemment à exposer les transactions cachées, corrigent la sous-estimation et par conséquent évaluent les contribuables.

Cependant, dans les deux pays Gray *et al.* (2001) [79] ont été frappés par le fait qu'aucun interlocuteur de discussion ne puisse placer un rapport de gouvernement apportant une poursuite criminelle contre n'importe quelle société ou contribuable pour fraude fiscale. D'ailleurs, excepté des cas occasionnels de contrebande à travers les frontières internationales, aucun des deux gouvernements n'avait jamais publiquement identifié les fraudeurs importants du fisc, ni n'avait rendu public les résultats de tous les efforts d'estimation du montant total de la fraude fiscale afin d'obtenir la coopération de l'ensemble de la population pour la réduire alors que l'avantage est très conséquent pour la société.

III.2 – La nécessité de la transparence dans l'administration fiscale

Par ailleurs, les observations des interlocuteurs de discussion à Madagascar et en Tanzanie ont évoqué un univers de fraude fiscale en grande partie exempt de transparence. Dans les cas où l'administration fiscale perçoit la fraude, à condition que la protection politique du fraudeur ne fournisse pas un bouclier, l'administration choisit de le confronter.

Si la décision est positive, une évaluation confidentielle est présentée. Le résultat final est déterminé par les négociations qui impliquent un ou plusieurs fonctionnaires à une étendue de niveaux de pénalisation s'étendant entre zéro et le paiement intégral évalué. L'ouverture pour la corruption est évidente.

Gray *et al.* ont conçu le Projet EAGER pour concevoir des règles de recommandations et pour suggérer des mesures concrètes d'exécution, afin d'apporter une contribution stratégique (et plus équilibrée) pour augmenter la conformité fiscale par trois manières différentes :

1. mettre en avant le concept de transparence et sa pertinence potentielle avec la politique,
2. la proposition d'un effort systématique, périodique pour mesurer la fraude et sa tendance,
3. les mesures de recommandation de transparence accrue pour motiver les contribuables et l'administration fiscale à réduire la fraude.

Tandis que des références occasionnelles à la transparence et à la fraude et les points d'évaluations sur la fraude, pourraient être trouvés dans la littérature existante sur la performance fiscale à Madagascar et en Tanzanie, Gray *et al.* ont été frappés par la négligence

du domaine de recherche fiscale dans ces pays. Par exemple, l'enquête complète la plus récente du FMI sur la taxation à Madagascar (Abdel-Rahman *et al.* (1994) [1]⁸⁴) a offert des recommandations spécifiques pour augmenter la couverture de l'administration fiscale et réduire ainsi la fraude, mais n'a fait aucune évaluation générale sur la fraude fiscale et ne s'est pas référée à la transparence.

L'homologue du FMI fait un rapport sur la Tanzanie (Gandhi *et al.* (1995) [74]⁸⁵) en évaluant le non-paiement d'impôts dus sur les importations à environ 1.5 % du PIB (produit intérieur brut) et se réfère à plusieurs points de manque de transparence dans les décisions d'exonérations fiscales du centre de promotion d'investissement (Investment Promotion Center). Mais le traitement des questions concernant la transparence est très limité.

En conséquence, la proposition de recherche EAGER qui s'est concentrée sur les points précédents 1-2-3 a été soumise aux critiques de la part des actionnaires et économistes USAID dans les deux pays ; et du Bureau de l'Afrique USAID/WASHINGTON'S mais approuvée en 1996.

III.2.1 – Hypothèses quant à l'utilité de transparence fiscale

Les hypothèses principales décrites dans la proposition ou développées plus tard au cours de l'étude étaient les suivantes :

- Comme la fraude fiscale devient un objet de discussion ouverte, impliquant le débat dans le Parlement, des discours de campagne, des résolutions par des groupes de partie prenante, etc..., la pression se fondera sur les délinquants majeurs pour réduire la mesure de leur fraude et sur les leaders politiques, du chef d'Etat au bas de l'échelle, non seulement pour réduire leur propre fraude (puisque'ils comptent fréquemment parmi les plus grands délinquants) mais aussi pour pousser les services fiscaux dans des collectes croissantes - ou au moins s'abstenir d'entraver les services au fur et à mesure qu'ils poursuivent des fraudeurs en vue.

⁸⁴ Dans GRAY *et al.* 2001

⁸⁵ Dans GRAY *et al.* 2001

- Plus le niveau de détail des rapports publics diffusés sur la fraude fiscale sera élevé, plus les rapports viendront à identifier et à embarrasser les plus grands fraudeurs, aussi bien qu'à faire pression sur l'administration fiscale, les deux dirigeants et leurs contrôleurs politiques, afin d'augmenter les perceptions.
- Dans beaucoup de pays africains, une importante part de la délinquance fiscale s'explique par celle des entreprises d'Etat (State-owned enterprises ou SOEs), et le manque de directeur politique pour lancer des poursuites implicites de la subvention du gouvernement à leur encontre. L'augmentation de la mise en lumière de ce phénomène peut augmenter la compréhension du véritable coût social de ces SOEs : il s'y ajoute l'appui aux mouvements pour les privatiser ou les liquider.
- La dissémination publique des taux prévus de fraude établit une ligne de base par rapport à laquelle l'exécution de l'administration fiscale peut être mesurée avec plus de précision que le cas actuel, et permet la signalisation des cibles quantitatives pour réduire la fraude.
- Fournir à des administrateurs fiscaux et à des analystes de politique des évaluations systématiques de la fraude fiscale leur permettent d'allouer la perception et l'application plus efficace des ressources, c.-à-d. maximiser la perception d'impôts des délinquants pour un investissement donné des ressources.

III.2.2 – Les Composants de l'étude EAGER

La recherche a débuté en 1996 avec la préparation d'un rapport d'enquête par le professeur Satish Wadhawan de l'université de Harvard. Il a présenté les hypothèses de l'étude, a décrit un cadre pour la recherche, passé en revue la littérature théorique et empirique sur la conformité fiscale, et a examiné le problème de mesure sur la fraude fiscale dans les contextes spécifiques de Madagascar et de la Tanzanie.

A la fin de 1996, des contrats étaient négociés avec des équipes de chercheurs dans les deux pays. L'équipe malgache, dirigée par un professeur de sciences économiques à l'université d'Antananarivo, a inclus un professeur de Droit, un fonctionnaire de l'administration fiscale

retraité et un économiste du gouvernement. Ils ont conclu des contrats avec le HIID (Harvard Institute for International Development), et l'auteur en est le principal investigateur (PI).

L'équipe tanzanienne, comportant trois économistes des finances publiques à l'université du département de sciences économiques de Dar es Salaam, ont conclu un contrat avec l'Université de Harvard, et le prof. Wadhawan est le Co-principal investigateur (Co-PI).

Les deux équipes ont discuté de l'étude avec les fonctionnaires de l'administration fiscale de leurs pays, et se sont engagées pour coopérer en obtenant des résultats de données (anonymes) pour certaines catégories d'impôts. Un comité de surveillance de recherches (RSC ou Research Supervision Committee) a été établi pour chaque étude, il est composé des représentants du ministère des finances, (séparément) du service d'impôts, des milieux d'affaires, et du milieu universitaire/recherches.

En principe le RSC devait se rencontrer trois fois, une fois pour discuter du projet de plan du travail de l'équipe, une autre à mi-terme pour revoir un rapport sur l'état d'avancement, et une dernière fois pour discuter du projet de rapport final de l'équipe. Le RSC de Madagascar s'est rencontré trois fois, le comité de la Tanzanie a assisté à la deuxième et à la troisième réunion programmée.

Les deux équipes ont fait des commentaires sur les rapports de projets de l'auteur, et l'équipe de la Tanzanie a soumis son projet à Co-PI Wadhawan. L'équipe de Madagascar a terminé son rapport en mars 1998, l'éditant pour la distribution locale deux mois plus tard. L'équipe de la Tanzanie a publié son rapport final en mars 1999.

En avril 1998, l'équipe de Madagascar a tenu un atelier auquel ont assisté environ 60 personnes du gouvernement, du milieu universitaire et du secteur privé avec un discours du Vice Premier Ministre/ministre du budget et de la décentralisation de l'époque, Pierrot Rajaonarivelo.

Par la décision du RSC de la Tanzanie, le rapport de l'équipe a été présenté et discuté à un atelier de deux jours en février 2001. Le projet a rapporté d'autres travaux de recherche, à savoir une étude par l'auteur d'un projet sur les Etats-Unis en estimant et en rendant la fraude fiscale publique. L'objet de cette contribution était de montrer comment un pays industriel va

systématiquement estimer le montant de la fraude fiscale globale, en appréhendant et en punissant les fraudeurs du fisc, et en rendant cette activité publique.

L'étude fondait des espoirs sur le fait que les fonctionnaires, actionnaires, politiciens des deux pays aient consciences de l'importance de la transparence. En effet la manière dont les gouvernements africains auraient pu utiliser la transparence aurait pu améliorer la conformité fiscale dans ces pays. Pourtant des années sont passées depuis que le projet EAGER pris fin. Des efforts de diffusion avaient été répandus à Madagascar, et un certain nombre d'événements dans ce pays a apporté des réponses claires. L'étude ne pouvait pas prévoir de résultats à long terme. La résistance à des propositions d'intérêt personnel aurait pu être le moyen à long terme. Même parmi les décideurs altruistes un consensus aurait pu se développer sur le fait qu'améliorer la transparence selon les hypothèses de l'étude aurait apporté au moins des bénéfices sociaux nets.

III.2.3 – Les estimations de la fraude fiscale par le projet EAGER

Les équipes des deux pays ont consacré plus de la moitié de leur temps à évaluer l'ampleur de la fraude fiscale. L'objectif principal de l'étude était de prouver aux décideurs politiques que la fraude pouvait être estimée systématiquement, et que c'était intéressant de l'estimer régulièrement à l'avenir.

L'équipe malgache a utilisé les comptes nationaux et les données commerciales pour estimer la fraude sur sept types d'impôts ; elle a obtenu des données du service de la douane, et les enquêtes sur terrain qu'elle a menées à Antananarivo et Mahajanga ont rapporté une évaluation approximative des sous-déclarations des redevances réelles étatiques. Les sept impôts ainsi que les paramètres employés pour estimer la base fiscale théorique étaient :

A. IBS (Impôt sur les bénéfices de société) - pour les entreprises industrielles : bénéfice avant impôt selon une enquête effectuée par MADIO⁸⁶ (Madagascar-Dial-Instat-Orstom), pour des entreprises de service : extrapolation de l'excédent net selon une enquête sur 10 ans de

⁸⁶ Le projet **Madio** (localisé au sein de l'Institut National de la Statistique INSTAT) inscrit son action sur la promotion de l'analyse économique à Madagascar, et la réhabilitation de l'appareil statistique national. Il a bénéficié des financements de l'Union Européenne.

l'INSTAT, net sur (i) les charges financières évaluées à partir de la banque de données, et (ii) une évaluation du secteur informel.

B. Taxe sur la valeur ajoutée (domestique) – application d'un taux fixe de 15% aux évaluations de comptes nationaux de valeur ajoutée dans le secteur formel.

C. L'impôt sur les chiffres d'affaires prévisionnels des établissements industriels dans l'enquête fait par MADIO, ainsi que celle des services d'extrapolation de l'enquête de l'INSTAT en 1984.

D. L'IRNS ou l'impôt sur le revenu non salarial – il s'applique aux entreprises non assujetties à l'impôt sur les sociétés, principalement pour les entreprises individuelles.

E. Taxe sur la valeur ajoutée (importations) - valeur C.A.F., plus des droits de douane, des importations à l'exclusion de la nourriture, carburant, les inputs d'EPZ (export processing zones) et d'autres marchandises sous admission provisoire.

F. Autre taxe à l'import - mêmes bases que (E).

G. Taxe à l'export – le volume d'exportation de la vanille, conformément à la loi soumis à un droit spécifique de \$20/kg.

Le Tableau 1 ci-après donne les taux de fraude évalués pour les sept impôts, montrant une moyenne pondérée d'environ 60%, l'équivalent de 8.8% du PIB. Depuis 1994 les recettes de tous les impôts se sont élevées à 8.3% du PIB, recette excédée par la fraude avant de prendre en considération la fraude sur les impôts non inclus dans l'analyse, notamment les droits d'accises, les impôts sur le revenu et les impôts sur les biens immobiliers. Sur cette base, la recette due de tous les impôts a dépassé 17% du PIB.

Tableau 1 : Madagascar : Evaluation de la fraude fiscale sur les impôts choisis, 1994

<i>Impôts*</i>	<i>Evaluation de la fraude, en % de l'impôt dû</i>
A. IBS	78,5
B. TVA domestique	37,1
C. Taxe sur les ventes	71,8
D. IRNS	93,8
E. TVA à l'import	28,7
F. Autres taxes à l'import	29,2
G. Taxe à l'export	84,9
<i>Moyenne pondérée de la fraude, impôts A-G</i>	58,6**
	<i>En pourcentage du PIB</i>
Estimation de la fraude, impôts A-G, ÷ PIB	8,8
Totales des perceptions A-G, ÷ PIB	6,2
Totales des perceptions de tous les impôts, ÷ PIB	8,3
Totales des impôts exclus, ÷ PIB	2,1

Source: Andrianomanana (1998) [15], p. 34-35 ; cité par Gray et al. (2001) page 8

* Pour les raisons d'inaccessibilité de données, les taxes (incluant les impôts de carburant) et les impôts sur le revenu ainsi que sur les biens immobiliers sont exclus.

** Les coefficients pondérateurs sont les montants totaux de chaque impôt évalué comme dus.

Le Tableau 2 ci-dessous montre les exonérations de douane comme les pourcentages de recette totale en 1995 et 1996 plus les exonérations, c.-à-d. le dénominateur inclut la recette qui aurait été due en l'absence des exonérations. En total, 18% des recettes – perception plus exonération – ont été perdues par les exonérations.

Tableau 2 : Madagascar : Les recettes perdues suite aux exonérations douanières, 1995/1996

Droits	% des recettes éventuelles (recettes réelles + exonérations) perdues à travers les exonérations*
Aide extérieure	3,4
Assistance technique	1,4
Exonération totale	0,7
Exonération partielle**	7,0
Code d'investissement	5,6
Importations gouvernementales	0,1
TOTAL	18,2

Source: Andrianomanana (1998) [15] Andrianomanana et al. (1998A), p. 62 ; cité par Gray et al. (2001) p. 8

* Égale aux exonérations accordées en 1995 et 1996, divisées par (les recettes totales + les exonérations). Les valeurs pour 1996 sont baissées de 20% CPI.

** Accordé aux importations à caractère commercial simple.

Dans la présentation de ces données, l'équipe Malgache n'impliquait pas que toutes les exonérations représentaient de facto la fraude. Les exonérations sont une unité de valeur pour presque toute l'aide au projet et l'assistance technique, bien que le budget puisse les transformer comme une charge correspondante contre les appropriations des agences locales. Des exonérations sur le code d'investissement sont conçues pour stimuler la formation de capital, la production et l'emploi.

Cependant, à Madagascar elles produisaient tant d'abus que le code a été supprimé vers la fin de 1996. Les entrées marquées des exonérations partielles et totales sont de même considérées comme étant sujettes à des abus massifs.

En ce qui concerne la taxation basée sur le bien immobilier, par un examen sélectif de rapports fiscaux municipaux et des entretiens avec des propriétaires et des locataires, l'équipe a évalué approximativement que les propriétaires minimisaient les loyers de 40 %.

III.2.4 – Les perceptions de la fraude fiscale

L'étude a montré que plusieurs raisons peuvent être apportées pour prendre au sérieux les perceptions de la fraude fiscale. Premièrement, du point de vue des contribuables, on peut s'attendre à ce que l'ampleur de la fraude soit corrélée :

- (positivement) avec la prédominance de l'attitude, « si X une large part de la population triche, pourquoi devrais-je payer pour combler la lacune fiscale ? » et
- (négativement) avec le coût de perception de la fraude, puisque plus de contribuables réussissent leurs triches, plus la probabilité de coût d'appréhension et de la punition est faible.

Deuxièmement, du point de vue des fonctionnaires de l'administration, la fraude serait de même corrélée :

- (positivement) avec la prédominance de l'attitude, « si mes supérieurs tolèrent évidemment la fraude à grande échelle, (i) pourquoi devrais-je encourir inutilement la poursuite des fraudeurs, et (ii) pourquoi ne devrais-je pas tirer un avantage de la corruption ? » et
- (négativement) avec le coût attendu sur le comportement corrompu.

Avec ces considérations à l'esprit, les deux équipes EAGER ont mené des aperçus de l'attitude des contribuables et des fonctionnaires fiscaux. L'équipe de la Tanzanie s'est appliquée sur l'échantillonnage aléatoire de listes de cinq catégories de contribuables dans le Dar es Salaam, sans estimer des intervalles de confiance pour les réponses. Le rapport de l'équipe de Madagascar ne prétend pas avoir employé d'échantillonnage aléatoire.

En ce qui concerne les résultats obtenus suite à l'enquête auprès des contribuables malgaches, l'équipe EAGER a interrogé des personnes sur 230 lieux de travail.

Les résultats de l'enquête ont révélé que :

- Les grandes entreprises marchandes Indo-pakistanaise sont considérées comme les plus grands fraudeurs. A la deuxième place sur le plan ethnique viennent les citoyens malgaches, suivis des hommes d'affaires chinois, et en quatrième position les français.

- L'impôt sur les sociétés est perçu comme l'impôt le plus simple à éluder, suivi de la TVA et de l'impôt sur le revenu.
- La complicité des fonctionnaires fiscaux est considérée comme le plus grand facteur facilitant la fraude fiscale : ensuite les taux d'imposition fiscaux excessifs, l'intervention politique, la faiblesse administrative. Le rapport cite l'existence d'une loi autorisant les fraudeurs à négocier leur pénalité jusqu'à un plafond de 4 fois moins que le montant de l'impôt éludé ; le trésor reçoit seulement 25%, le reste étant divisé parmi les fonctionnaires de l'administration fiscale et ceux impliqués dans la vérification. De tels arrangements montrent les failles du système de transparence.
- Hormis ces arrangements négociés, la poursuite et les sanctions contre les délinquants les plus flagrants sont « dérisoires ».
- Le gouvernement est indifférent à la contradiction entre les perceptions fiscales maigres, souvent citées dans la presse, contre la forte expansion évidente des logements de luxe ainsi que l'importation de nouvelles voitures et d'autres marchandises de luxe.

Concernant l'enquête auprès des fonctionnaires de l'administration fiscale, l'équipe a identifié entre autres les points de vue suivants :

- Le facteur principal de fraude fiscale est le manque d'information et d'éducation des contribuables, devant la « mentalité du contribuable » et devant le manque d'équipement de service satisfaisant (par exemple moyen de transport).
- Les pratiques principales de sous-déclaration sont les ventes sans factures ou reçus, et les fausses factures, devant la sous-déclaration du chiffre d'affaires et les déductions frauduleuses de TVA.
- Une majorité de ceux qui ont répondu acceptent comme « en partie justifiées » les plaintes quant aux incompétences des fonctionnaires, l'abus de pouvoir et la corruption, ainsi que l'échec de l'administration dans sa poursuite contre les fraudeurs les plus flagrants, laissant un trou dans la caisse du gouvernement.

III.3 – La transparence de l’administration en tant que moyens de conformité fiscale

Le rapport de chaque équipe offre plusieurs recommandations pour améliorer la conformité fiscale du contribuable. Nous accentuons celles liées spécifiquement à l’amélioration de la transparence :

- ❖ Les deux équipes soulignent un besoin d’accroître la clarté de la législation et des règlements fiscaux, et de consacrer plus d’effort à l’éducation du contribuable. Cette recommandation inclurait la publication régulière des décisions de l’administration fiscale ainsi que leur application potentielle pour différents cas.
- ❖ Les recommandations de l’équipe de Madagascar pour la mise à jour périodique des analyses sur la fraude et les exonérations fiscales sont récapitulées dans les Tableau 1 et Tableau 2 ci-dessus. Elles préconisent d’inclure un rapport annuel sur les finances publiques malgaches, qui pourrait être préparé par une unité économique de personnel du ministère des finances et un économiste indépendant de l’administration fiscale. Le rapport serait diffusé au personnel du gouvernement et au public dans son ensemble (l’équipe réclame aussi bien la transparence « interne » qu’externe).
- ❖ Les deux équipes réclament la publication : i. des noms des délinquants potentiels, les montants impliqués, et les sanctions appliquées ; ii. de l’information similaire concernant les fonctionnaires de l’administration licenciés ou autrement sanctionnés pour conduite corrompue ; et iii. des noms des destinataires des exonérations fiscales, de l’autorité sous laquelle celles-ci ont été accordées et des montants impliqués.
- ❖ Afin d’augmenter le coût réel et perçu de la fraude fiscale et de la corruption officielle associée, l’équipe de la Tanzanie réclame appliquer et rendre publiques les pénalités les plus graves. Notons que la punition la plus lourde à infliger aux fonctionnaires de l’administration sur le comportement corrompu, serait de lui réclamer ou confisquer les « gratitudes » qu’ils ont acquises de ce fait.

Sur la question des sanctions, il faut signaler que les décideurs politiques dans les deux pays africains, mais aussi les chercheurs qui ont écrit ces études, aient proposé de criminaliser les formes les plus flagrantes de la fraude fiscale et de corruption associée. Aux Etats-Unis par exemple, où la fraude et la corruption sont criminalisées, le fait de publier les sanctions infligées

aux délinquants ont permis d'augmenter la conformité fiscale. Pourtant, il y a une opinion partagée entre les citoyens américains sur l'emprisonnement des fraudeurs.

III.3.1 – Le Suivi de l'étude sur Madagascar

L'équipe malgache a fait circuler une version provisoire de son rapport début 1998, et a tenu un atelier de diffusion qui durait toute une journée à Antananarivo en avril 1998. Les jours précédant l'atelier, la presse a commenté le rapport EAGER avec des articles portant des titres tels que « la FRAUDE FISCALE : 800 MILLIARDS ANNUELLEMENT »⁸⁷ ; et « FIGURE DE LA SEMAINE : 339 MILLIARDS »⁸⁸ se référant à des exonérations de la douane.

L'atelier s'appuyait sur les propositions de l'équipe. Les points essentiels étaient de :

- Présenter le thème du « civisme fiscal » (acceptation d'un devoir civique pour payer les impôts) dans le système d'éducation nationale.
- Calculer un seuil de tolérance fiscale pour chaque contribuable, prenant en considération dans le ratio fiscal le fardeau de « l'impôt excessif », notamment sur les impôts locaux et les impôts sur l'eau et l'électricité.
- Donner à l'administration fiscale les moyens de favoriser la transparence, par exemple en lui permettant de maintenir, pour usage interne, un pourcentage des impôts perçus.
- Dépolitiser l'administration, entre autres en plaçant la partie du budget dédiée aux politiques d'une façon transparente sur le budget national.
- Définir une « structure d'information », avec calendrier, pour suivre l'atelier.

Pour le suivi officiel et l'exposition des délinquants et des exonérations, deux mois après l'atelier, le ministère du budget et de décentralisation a communiqué à la presse la liste des fraudeurs et celle des exonérations, indiquant les noms et les adresses. La liste occupait cinq feuillets pleins dans une presse locale.

⁸⁷ Midi Madagascar du 09 avril 1998 ; (Le chiffre de 800 milliards de fmg ou franc malgache, valant en ces temps environ 150 millions de \$, ou 8.8 % de PIB de 1994).

⁸⁸ Midi Madagascar du 11 avril 1998

Etant donné que l'atelier EAGER a été le thème principal défendu par le vice premier ministre Rajaonarivelo et qu'il fut assisté par beaucoup de personnel de l'administration fiscale, une relation entre les recommandations de l'atelier et un communiqué des listes semble tout à fait possible. Cependant, on n'a donné aucun crédit formel à l'atelier ni à l'étude et il a été annoncé qu'aucun haut fonctionnaire ne l'a reconnu oralement.

Une semaine après le communiqué, le 24 juin, le ministre a annulé toutes les exonérations fiscales discrétionnaires à l'importation, c.-à-d. les exonérations autres que celles spécifiées par la loi.

La publication des listes était « en principe, positive », mais, comme il accusait l'administration fiscale d'incompétence et même pire, de « mauvaise foi », le communiqué était une sorte de diffamation publique. Des plaintes spécifiques avaient été déposées car :

- Les listes avaient mélangé les « bons » contribuables avec les « mauvais », certains figurant dans les deux catégories ;
- Un certain nombre de contribuables n'avaient reçu aucune notification préalable des plaintes officielles et se demandaient pourquoi ils étaient inclus dans les listes ;
- Un certain nombre de fraudeurs du fisc et de « corrupteurs » connus avaient été omis et ne figuraient pas dans la liste ;
- L'administration avait des arriérés vis-à-vis des fournisseurs ;
- « L'octroi extra-légal et même inconstitutionnel des exonérations fiscales de toutes sortes » était la principale cause d'un taux d'imposition fiscale bas et d'une faible rentrée fiscale à Madagascar.

Le communiqué a exigé la publication de nouvelles listes « exactes » et « exhaustives »

- (i) des délinquants,
- (ii) des exonérations accordées sur les 18 derniers mois, et
- (iii) des créanciers du gouvernement.

Il a également exigé que les futures exonérations soient limitées à celles autorisées par la loi, avec des bénéficiaires étant identifiés dans le journal officiel. L'existence de la rétroaction politique des « listes Rajaonarivelo » avait été suggérée par une référence d'Unité d'Intelligence

Économique, deux politiciens du même camp que le vice premier ministre avaient été désignés comme fraudeurs du fisc.

Quelques mois plus tard, la transparence fiscale était revenue à l'attention du public quand le journal économique local, « Economie de Madagascar », a développé six articles sur des questions fiscales, et ses rédacteurs ont commandité un colloque sur l'imposition. De nouveau, le vice premier ministre Rajaonarivelo était l'intervenant principal de l'événement. Il a cité le taux d'imposition fiscale bas à Madagascar, tout en notant une amélioration substantielle depuis 1994 de 7.7% du PIB. Il a ajouté que seulement environ 400.000 contribuables finançaient le pays, par rapport aux deux millions qui devraient contribuer.

La transparence dans l'administration fiscale était l'une des neuf recommandations importantes de réforme promise dans le rapport des vices premiers ministres ; la suppression des exonérations fiscales en était une autre (Cf. le commentaire de la presse sur cette dernière : « Chacun sait que, même si des exonérations étaient déjà interdites, l'administration en accordait toujours les mêmes »).

L'accroissement de la transparence pour reconstituer le « civisme fiscal » était l'une des trois conclusions importantes du colloque. L'accent a été mis sur la transparence en appliquant les lois au sujet des exonérations fiscales dans les résultats de recettes, des taux de perception et de fraude fiscale. Le groupe a réclamé « une politique de communication et d'information systématique sur les objectifs et la mise en place du système fiscal ».

III.3.2 – La performance fiscale remise en cause

En date de la préparation de leur rapport, début 2001, les autorités malgaches n'avaient pris aucune mesure pour mettre en application la dernière recommandation ni la proposition relative aux rapports EAGER 1998, faisant suite à l'atelier d'avril 1998. L'unité d'analyse économique au ministère des finances (SPPM) auquel le rapport EAGER a recommandé d'assigner un communiqué périodique sur la transparence fiscale, continue ses tâches essentielles pour préparer la base macro-économique pour les prévisions budgétaires et pour surveiller le progrès de l'ajustement structurel en même temps que les missions de la Banque Mondiale et du FMI.

Mais si ces tentatives pour estimer la fraude fiscale n'avaient pas été réalisées, alors aucun de ces résultats n'aurait été encore communiqué publiquement. Pendant que l'équipe de recherche locale suivait l'atelier 1998, l'auteur a rencontré certains fonctionnaires de la finance retraités pour proposer une approche concrète afin de rassembler et rendre publiques les données des performances fiscales.

Par ailleurs, aucune agence gouvernementale pourrait se permettre de financer un tel projet. En effet, elles donnent la première priorité aux tâches citées ci-dessus. Gray et al. avaient suggéré de rechercher des aides de donateurs pour sous-traiter avec des économistes universitaires le projet du rapport sur la performance fiscale. Mais aucun représentant choisi ne s'engagea à une telle assistance.

Il est probable que les ressources modestes exigées pour lancer ce travail auraient pu être trouvées auprès de nombreux intermédiaires étrangers qui exhortaient continuellement le GoM (ou Groupe of Madagascar) à améliorer l'administration fiscale. Pourtant chaque fonctionnaire du GoM à qui cette proposition a été présentée poliment, a renvoyé la discussion vers un secteur indépendant dans lequel il ou elle a estimé que l'assistance technique pourrait être utile.

Personne n'a dit explicitement que le projet de poursuivre la performance fiscale en valait la peine, ou qu'il est contreproductif, mais la proposition a rendu clairement inconfortable la discussion avec les interlocuteurs officiels.

On peut seulement spéculer sur les raisons de cette résistance et les perspectives pour la surmonter. Les fonctionnaires malgaches du ministère des finances et de l'administration fiscale se réfèrent souvent à la performance fiscale comme un secteur avec de nombreuses interférences politiques et ils considèrent qu'une analyse sérieuse sur la fraude pourrait les conduire à une confrontation avec leurs supérieurs, jusqu'au président national.

Le malaise politique sur l'idée d'affronter publiquement la fraude fiscale n'est pas limité aux pays à faible revenu comme Madagascar. Après 30 ans, le service de recettes des États-Unis a dû finalement suspendre son programme de mesure de conformité des contribuables en 1995 pour des raisons (i) de « budget » ; (ii) de pression exercée par un parti politique des groupes de contribuables ; ou encore à cause de « son coût de fardeau sur les contribuables ».

Comment surmonter alors l'hésitation du GoM pour déclarer la fraude fiscale publiquement ? Il faut continuer à faire pression sur le gouvernement dans cette direction. Ou encore, donner

un rôle à des agences multilatérales telles que le FMI, créer des thèmes pour améliorer l'administration fiscale. Pour sa part, la Banque Mondiale a donné une subvention à Madagascar « pour renforcer l'administration fiscale et pour élaborer, analyser et mettre en application la politique fiscale ».

Il faut signaler que l'étude n'a pas eu de suite, non seulement car les hauts fonctionnaires de l'époque étaient déjà réticents à l'idée de rendre public les déboires de la fraude, de la corruption qui existaient au sein même des hommes du gouvernement, mais aussi car le pays a un vécu politique assez complexe. **Chaque gouvernement a sa politique, chaque présidence ne cherche que sa politique d'enrichissement personnel et aucun travail de continuité n'a été envisagé concernant le projet EAGER.**

La présidence change mais le pays continue à s'enfoncer encore et encore jusqu'à nos jours. Aucun gouvernement ne pense à relever le pays et combattre la fraude fiscale. Au contraire, chaque responsable politique ne cherche que ses avantages fiscaux comme la détaxation de certaines marchandises, matériels informatiques ou véhicules qui sont les leurs ; sans compter les fuites du bois de rose, une richesse nationale qui sort du pays alors que son exportation est interdite.

Conclusion partielle

Les études EAGER dans les deux pays ont soulevé des questions qui étaient loin d'être au premier plan des débats concernant les problèmes fiscaux à Madagascar ou en Tanzanie (ou dans tout autre pays africain). La recherche faite par les deux équipes nationales a confirmé que : alors que beaucoup d'actionnaires reconnaissent la fraude fiscale comme un facteur principal de fragilité macro-économique et de déficience des services sociaux, les fonctionnaires responsables sont fortement réticents à l'évaluation et à la divulgation de son ampleur ainsi qu'à l'exposition des fraudeurs potentiels.

De même il a été noté que, puisque la fraude fiscale était rarement soumise à une évaluation systématique et à une publicité officielle, l'étude ne pouvait pas présumer pour tester n'importe laquelle de ces hypothèses sur la base de la preuve historique. Au lieu de cela, elle a poursuivi un ordre du jour plus limité : montrer aux décideurs et aux parties prenantes que la fraude peut être évaluée systématiquement sur la base des paramètres économiques, permettant une évaluation globale de la proportion des recettes gouvernementales potentielles qui est inévitable à la fraude.

Par ailleurs, on ne peut pas estimer si la fraude sur un impôt particulier monte ou baisse dans le temps ; que, si le public prend conscience du phénomène de fraude alors il accepterait sa part de responsabilité pour financer les dépenses publiques, seulement ses décisions sont affectées négativement par une perception que d'autres éludent leurs impôts en toute impunité ; et que même les fonctionnaires ont consciences du phénomène de fraude existant, mais leur comportement est influencé négativement par leurs collègues ou supérieurs qui continuent à accepter « les gratitudes » d'autant plus que les politiciens utilisent leur influence pour protéger les grands fraudeurs, y compris eux-mêmes.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Après l'approche néoclassique dans l'économie, Allingham et Sandmo (1972) et Srinivasan (1973) supposent que les contribuables sont des agents rationnels dont le choix de comportement se conforme aux axiomes de Von Neumann-Morgenstern. Ils essaient de maximiser leur utilité espérée sur le revenu déclaré. Choisir la stratégie risquée d'éluder toute ou une partie du revenu réel aboutira à une meilleure position si le dossier fiscal n'est pas contrôlé. En cas de contrôle, cependant, la conformité serait la meilleure stratégie car le paiement d'une amende diminuerait encore plus le revenu du contribuable que s'il avait été honnête dans sa déclaration.

En conséquence une décision de conformité fiscale est prise sous l'incertitude et dépend (i) du niveau du revenu réel, (ii) du taux d'imposition fiscale, (iii) de la probabilité de contrôle et (iv) de l'importance des amendes. Bien qu'Allingham et Sandmo (1972) admettent que d'autres variables moins économiques pourraient être également importantes pour une conformité fiscale, leur analyse est basée sur un modèle plus simple avec les quatre paramètres décrits ci-dessus.

Depuis le modèle standard de la fraude fiscale sur le revenu (Allingham et Sandmo, 1972 ; Srinivasan, 1973), beaucoup de recherches ont examiné les quatre paramètres suivants : le montant du revenu réel, le taux d'imposition fiscale, la probabilité de contrôle, le taux de pénalisation pour la validité empirique. Les enquêtes, les expériences en laboratoire et l'analyse des données globales ont révélé une preuve ambiguë des implications comportementales du modèle.

Les études ont conclu que les décisions de conformité peuvent seulement en partie être expliquées par l'approche du choix rationnel. Selon le climat dans une société, la conformité provient de deux facteurs différents. Dans un climat de méfiance, la grande puissance des autorités est nécessaire pour imposer la conformité fiscale ; les amendes et les probabilités de contrôle élevées peuvent être une politique fiscale efficace. Dans un climat où les contribuables font confiance aux autorités fiscales, cependant, d'autres variables entrent en jeu. La connaissance, les attitudes, les appels à la morale, l'équité et la démocratie peuvent mener à une

conformité volontaire. Dans ce cas, les amendes draconiennes et les contrôles indiscrets pourraient avoir des effets involontaires et corrompraient le civisme fiscal.

Concernant en particulier Madagascar, des études menées par le projet EAGER ont montré que seule la transparence et la divulgation de noms des fraudeurs pourraient aboutir à la hausse de la conformité fiscale tout en diminuant le nombre de fraude fiscale mais aucune recommandation décrite dans l'étude n'a été prise en compte par le gouvernement.

Chapitre 2 – Les facteurs déterminants d'une conformité fiscale et les principales causes de la fraude fiscale à Madagascar

Les facteurs déterminants de conformité fiscale sont nombreuses mais les plus significatives sont : la peur d'être contrôlé et la sanction attendue par la suite ; le manque de confiance en soi qui fait que le contribuable prévoit un taux de probabilité de contrôle important de la part de l'administration même si ce n'est pas toujours le cas ; la conscientisation du contribuable que les biens publics ont besoin de financement ; le civisme fiscal qui fait du contribuable un « bon citoyen » qui exécute son devoir fiscal ; les normes sociales.

En outre, l'état de la littérature sur la fraude fiscale nous a permis de conclure que la décision du contribuable à éluder ses impôts ou non dépendra des paramètres qui sont : le niveau de son revenu réel, le taux d'imposition fiscale, la probabilité de contrôle et le taux de pénalisation qu'il encourt en cas de détection. Madagascar est un cas à part, car la fraude dépend d'autres paramètres à savoir l'existence de la corruption au sein de l'administration fiscale ; du secteur informel et enfin de la défaillance du système de contrôle fiscal par l'administration.

Section IV – Les facteurs déterminants d’une décision de conformité fiscale : le taux de pénalisation important suite à une détection, la surestimation par le contribuable de la faible probabilité de contrôle par l’administration fiscale, le manque de confiance en soi du contribuable, la volonté individuelle par le financement des biens publics, le civisme fiscal et les normes sociales

Pourquoi les contribuables paient-ils des impôts quand ils ont au moins une possibilité, ou même une motivation de les éluder ? Les résultats expérimentaux d’Alm *et al.* (1992) [9]⁸⁹ suggèrent que la conformité existe parce que certains contribuables craignent un taux de pénalisation important suite à la détection, ou encore ils surestiment la faible probabilité de contrôle engagée par l’administration fiscale bien qu’une telle surestimation ne soit pas universelle.

Les résultats indiquent aussi que la conformité ne survient pas simplement parce que les contribuables croient que la fraude fiscale est mauvaise puisque leur comportement reste inchangé suite à des sensibilisations sur la facette négative d’une fraude fiscale. Il y a une évidence que les contribuables payent leurs impôts parce qu’ils évaluent les biens publics que financent leur paiement fiscal. En bref, les contribuables ont des comportements très divers.

D’autres expériences sur la conformité fiscale, Torgler (2003) [167]⁹⁰, montrent que les contribuables se conforment en raison de la morale appelée « le civisme fiscal » et des normes sociales. Ils ont peur d’entacher leur image suite à une détection tardive de leur non-conformité même s’ils réussissent dans un premier temps à éluder leurs impôts.

Ces dernières années des chercheurs tels que Cohn *et al.* (1975) [41]⁹¹ ; Alm *et al.* (1992) [9] ; Fjeldstad et Semboja (2001) [65]⁹² ; Torgler (2003) [167] ont consacré une attention particulière

⁸⁹ Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.

⁹⁰ Torgler, B. (2003). To evade taxes or not to evade: that is the question. *The Journal of Socio-Economics*, 32(3), 283-302.

⁹¹ Cohn, Richard A., Wilbur G., Lewellen, Ronald C., Lease and Gary G., Schlarbaum. (1975). Individual investor risk aversion and investment portfolio composition, *Journal of Finance* 30. 605-620.

⁹² Fjeldstad, O. H., & Semboja, J. (2001). Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania. *World Development*, 29(12), 2059-2074.

à l'étude de la fraude fiscale individuelle. Malgré leurs efforts, notre compréhension sur les raisons du consentement individuel à payer l'impôt reste limitée. En fait, l'énigme de conformité fiscale existe car la plupart des contribuables continuent à payer leurs impôts. Alm *et al.* (1992) [9] utilisent des méthodes expérimentales pour examiner le rôle de divers facteurs qui jouent dans la décision d'une conformité fiscale.

IV.1 – La peur d'être contrôlé et le paiement conséquent suite à la détection

Une explication sur la conformité souligne que la menace de détection et de punition est responsable du consentement. Cette théorie provient de l'approche de l'économie-de-crime, basée sur la théorie traditionnelle de l'utilité espérée et appliquée pour la première fois par Allingham et Sandmo (1972) [3] dans leur modèle sur la fraude fiscale. En effet, **un individu rationnel fait l'arbitrage entre l'utilité espérée des avantages d'une fraude fiscale fructueuse et la perspective incertaine de détection et de punition**. Et un contribuable paye ses impôts parce qu'il a peur d'être contrôlé. Bien qu'il soit clair que la détection et la punition affectent au moins la conformité, il est également clair que ces facteurs ne peuvent pas tout expliquer, ou même imposer le comportement de conformité.

Le pourcentage des différentes déclarations d'impôt sur le revenu qui sont sujettes à un contrôle fiscal minutieux est faible aux Etats-Unis, moins de 1% ces dernières années. En outre, la pénalité sur l'évasion frauduleuse aux Etats-Unis est à hauteur de 75% des impôts impayés, et les pénalités sur l'évasion non-frauduleuse sont moindres. Une analyse purement économique du jeu d'évasion implique que la plupart des contribuables éluderaient s'ils sont rationnels, parce qu'il est peu probable que les fraudeurs soient détectés et pénalisés : Graetz et Wilde (1985) [78]⁹³ et Skinner et Slemrod (1985) [147]⁹⁴ font un argument semblable.

Pour illustrer avec plus de précision, considérons le modèle standard de fraude fiscale d'Allingham et de Sandmo (1972).

⁹³ **Graetz, M. J., & Wilde, L. L.** (1985). The economics of tax compliance: Fact and fantasy. *National Tax Journal*, 355-363.

⁹⁴ **Skinner, J., & Slemrod, J.** (1985). An economic perspective on tax evasion. *National Tax Journal*, 345-353.

Un contribuable reçoit une dotation fixe du revenu ; I , et doit choisir : quelle quantité de ce revenu pense-t-il déclarer à l'administration fiscale et combien pense-t-il sous-déclarer. Le contribuable doit payer ses impôts au taux t sur chaque dollar D de revenu déclaré, alors qu'aucun impôt n'est payé sur le revenu éludé. Cependant, le contribuable peut être contrôlé avec une probabilité p ; s'il est contrôlé, alors tout le revenu non déclaré est découvert, et il doit payer une pénalité au taux f sur chaque dollar qu'il était censé payer à l'administration fiscale mais qu'il n'a pas payé. Le revenu du contribuable, I_c , si la sous-déclaration est contrôlée est égale à :

$$I_c = I - tD - f[t(I - D)]$$

Tandis que le revenu, s'il n'est pas attrapé est égale à :

$$I_s = I - tD$$

La théorie de l'utilité espérée suppose alors que le contribuable choisira D afin de maximiser son utilité espérée :

$$E(U) = pU(I_c) + (1 - p)U(I_s)$$

$U(.)$ est la fonction d'utilité. Supposons maintenant que cette optimisation est résolue pour des valeurs spécifiques et réalistes de divers paramètres et pour la fonction $(I - e)$, où l'indice inférieur i se rapporte à $i = c$ (contrôlé), s (non-contrôlé) et « e » est une mesure de l'aversion relative constante au risque du contribuable.

Par exemple, si $t = 0.4$; $f = 2$; $p = 0.02$; et $e = 1$, alors le contribuable ne déclarera aucun revenu, c'est la stratégie optimale. Des valeurs très grandes pour l'aversion relative au risque sont exigées pour produire la conformité compatible à une expérience réelle des États-Unis. Quand $e = 3$, le revenu déclaré est seulement 14 pour cent de revenu réel ; quand $e = 5$, il est seulement 44 pour cent ; quand $e = 10$, il est de 71 pour cent. L'aversion au risque doit dépasser 30 ($e > 30$) pour que la conformité dépasse 90 pour cent. Cependant, les chercheurs suggèrent

que 'e' s'étende entre un et deux [Cohn *et al.* (1975) [41]⁹⁵, Friend et Blume (1975) [72]⁹⁶, Morin et Suarez (1983) [117]⁹⁷]. En conséquence, la théorie de l'utilité espérée prévoit que la stratégie optimale pour la plupart des contribuables est de rapporter très peu ou aucun revenu, beaucoup moins que ce qui est réellement observé.

Pourtant la conformité fiscale sur le revenu individuel demeure relativement haute ; les contribuables payent bien plus d'impôts que ceux suggérés par la théorie standard de conformité sur l'utilité espérée. **Il semble invraisemblable que les basses pénalités et la basse probabilité de détection qui règnent aux Etats-Unis, ou dans la plupart des pays, peuvent agir seuls en tant que moyen de dissuasion efficace à l'évasion fiscale**, à moins que l'aversion au risque des contribuables dépasse de loin les prétentions conventionnelles.

IV.2 – La surestimation par le contribuable de la faible probabilité de contrôle par l'administration fiscale

Le service des recettes aux Etats-Unis (1978) a constaté qu'il y a de nombreux facteurs autres que la détection et la punition qui affectent la décision de conformité du contribuable. Il s'avère donc qu'il y a une certaine anomalie entre la manière avec laquelle les gens décident réellement de payer leurs impôts et les modèles basés sur la théorie de l'utilité attendue (en termes d'utilité espérée) qui ont été employés par des économistes pour expliquer ce comportement. Un tel comportement anormal a été fréquemment trouvé dans d'autres secteurs de choix sous l'incertitude, en particulier dans les secteurs qui impliquent une baisse de forte probabilité des événements de perte, telles que les catastrophes naturelles ou artificielles provoquées par l'homme, ou dans les secteurs où les décisions des contribuables sont interdépendantes et répétées, comme la fourniture volontaire de biens publics.

⁹⁵ **Cohn, R. A., Lewellen, W. G., Lease, R. C., & Schlarbaum, G. G.** (1975). Individual investor risk aversion and investment portfolio composition. *The Journal of Finance*, 30(2), 605-620.

⁹⁶ **Friend, I., & Blume, M. E.** (1975). The demand for risky assets. *The American Economic Review*, 900-922.

⁹⁷ **Morin, R. A., & Suarez, A. F.** (1983). Risk aversion revisited. *Journal of Finance*, 1201-1216.

Plusieurs explications à ce comportement ont été suggérées ces dernières années. Un argument provient du travail théorique de Machina (1983) [111]⁹⁸ et de Kahneman et Tversky (1979) [92]⁹⁹. Utilisant différentes approches, ils soutiennent que les contribuables peuvent montrer une grande sensibilité à surestimer les faibles probabilités de contrôle. Supposons par exemple que la vraie probabilité d'un événement est 0.02. En prenant leurs décisions, beaucoup de contribuables se comporteront systématiquement comme s'ils pensent que la probabilité de l'événement dépasse 0.02, quand leur comportement est observé sur une perspective d'utilité espérée. La surestimation d'une faible probabilité de contrôle peut donc fournir une explication additionnelle pour la conformité. Si les contribuables donnent plus de poids à la probabilité de contrôle qu'ils le doivent (relatif au modèle d'utilité espérée), alors la conformité sera plus grande que le niveau suggéré par théorie de l'utilité espérée.

Des méthodes expérimentales sur la conformité fiscale ont été appliquées par Friedland *et al.* (1978) [71]; Spicer et Becker (1980) [152]¹⁰⁰ ; Friedland (1982) [70] ; Spicer et Hero (1985) [153]¹⁰¹ ; et notamment Becker *et al.* (1987) [29]. Dans l'expérience proposée ici, des sujets sont confrontés à une décision typique de conformité fiscale : ils reçoivent un revenu, ils décident combien de ce revenu ils veulent déclarer en tant que revenu imposable, tout en sachant qu'il y a une certaine probabilité pour qu'ils soient contrôlés et pénalisés s'ils ne rapportent pas tout leur revenu, et reçoivent un avoir sur leurs impôts (ou un intérêt public) qui dépend du niveau des paiements fiscaux du groupe.

Les paramètres concernant leur décision - le taux d'imposition fiscale, la probabilité de détection, et ainsi de suite - sont basés sur les valeurs auxquelles les sujets font face réellement. En particulier, plusieurs niveaux pour la probabilité de détection sont employés dans les

⁹⁸ **Machina, M. J.** (1983). Generalized expected utility analysis and the nature of observed violations of the independence axiom. In *Foundations of utility and risk theory with applications* (pp. 263-293). Springer Netherlands.

⁹⁹ **Kahneman, D., & Tversky, A.** (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, 263-291.

¹⁰⁰ **Spicer, M. W., & Becker, L. A.** (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. *National Tax Journal*, 171-175.

¹⁰¹ **Spicer, M. W., & Hero, R. E.** (1985). Tax evasion and heuristics: A research note. *Journal of Public Economics*, 26(2), 263-267.

traitements séparés, avec des valeurs réglées aux niveaux bas : plusieurs niveaux pour l'intérêt public sont également employés dans les traitements séparés.

Les résultats expérimentaux fournissent la forte preuve que quelques contribuables surpondèrent des événements de probabilité bas ; c'est-à-dire, quand la probabilité est différente de zéro mais est assez basse alors que l'évasion est la stratégie optimale, le niveau de conformité dépasse largement celui prévu par la théorie de l'utilité espérée. Cependant, le comportement est légèrement plus compliqué. Evidemment, les contribuables n'exhibent toujours pas une forte ou extrême aversion au risque, donc il y a toujours un peu de conformité quand la probabilité de détection est zéro et il y a toujours une certaine évasion quand les individus font face à une forte probabilité de contrôle pour faire de la conformité la stratégie la plus optimale.

Les études sur les assurances en cas de tremblement de terre et d'inondation Kunreuther *et al.* (1978) [101]¹⁰² et sur la valeur à éviter en cas d'exposition à des substances dangereuses Burness *et al.* (1983) [37]¹⁰³ suggèrent des niveaux extraordinaires de l'aversion au risque. Des expériences en laboratoire par Schulze *et al.* (1986) [142]¹⁰⁴ confirment également que les individus surestiment souvent de faibles probabilités de détection quand ils ont l'occasion d'acheter une police d'assurance pour se protéger contre une perte de revenu incertaine. Plus généralement, il y a évidence que dans de nombreux secteurs les individus ne se comportent pas toujours comme le définit la théorie de l'utilité espérée Machina (1992) [112]¹⁰⁵.

Les résultats expérimentaux d'Alm *et al.* (1992b) [8]¹⁰⁶ suggèrent aussi que la conformité fiscale se produit parce que quelques contribuables surestiment excessivement la faible probabilité d'audit à laquelle ils font réellement face. Une fois combiné avec la pénalité élevée

¹⁰² **Kunreuther et al.**, Disaster insurances protection. Public policy lessons (John Wiley and Sons. Inc., New York. NY), (1978).

¹⁰³ **Burness et al.**, Valuing policies which reduce environmental risk, Natural Resources Journal; Vol.23, p.676-682 (1983)

¹⁰⁴ **Schulze, W., McClelland, G., & Coursey, D.** (1986). Valuing risk: A comparison of expected utility with models from cognitive psychology. University of Colorado, Laboratory for Economics and Psychology.

¹⁰⁵ **Machina, M. J.** (1992). Choice under uncertainty: Problems solved and unsolved. In Foundations of Insurance Economics (pp. 49-82). Springer Netherlands.

¹⁰⁶ **Alm, J., Jackson, B. R., & McKee, M.** (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data. National Tax Journal, 107-114.

quand la fraude fiscale est détectée, les contribuables ne se comportent pas comme si leurs préférences sont linéaires en termes de probabilités. Ils payent plutôt plus souvent d'impôts que ce que suggère la théorie de l'utilité espérée.

Cependant, il y a également une évidence que la conformité n'est pas toujours due à l'aversion extrême au risque, puisqu'il y a un peu de conformité quand il n'y a aucune possibilité de détection et il y a une certaine évasion quand la valeur espérée de détection est négative

IV.3 – La volonté individuelle : financement des biens publics par le paiement des impôts

Un autre facteur résulte du travail théorique et expérimental sur la disposition de bien public. Samuelson (1954) [139]¹⁰⁷ a soutenu que l'approvisionnement privé de biens publics serait inefficacement bas parce que chaque individu aurait une franchise sur les achats privés des autres. Le résultat de Samuelson a reçu un certain appui du travail expérimental de Kim et Walker (1984) [94]¹⁰⁸, Isaac *et al.* (1984) [88]¹⁰⁹, et Isaac *et al.* (1985) [87]¹¹⁰.

Cependant, d'autres travaux argumentent que la disposition volontaire ne peut pas toujours jouer comme un jeu de dilemme de prisonniers ; car la décision optimale d'un individu peut dépendre des actions qu'il ou elle s'attend à ce que les autres suivent, maintenant et à l'avenir.

¹⁰⁷ **Samuelson, P. A.** (1954). The pure theory of public expenditure. *The review of economics and statistics*, 387-389.

¹⁰⁸ **Kim, O., & Walker, M.** (1984). The free rider problem: Experimental evidence. *Public Choice*, 43(1), 3-24.

¹⁰⁹ **Isaac, R. M., Walker, J. M., & Thomas, S. H.** (1984). Divergent evidence on free riding: An experimental examination of possible explanations. *Public choice*, 43(2), 113-149.

¹¹⁰ **Isaac, R. M., McCue, K. F., & Plott, C. R.** (1985). Public goods provision in an experimental environment. *Journal of Public Economics*, 26(1), 51-74.

Par exemple, les travaux théoriques de Taylor (1982) [159]¹¹¹, Axelrod (1984) [19]¹¹², Palfrey et Rosenthal (1984) [121]¹¹³, et Bagnoli et Lipman (1986) [20]¹¹⁴ prouvent que la disposition volontaire peut mener à un niveau efficace de disposition d'intérêt public, en dépit de la présomption habituelle que les individus essayeront la franchise (free ride : Quelque chose acquis sans effort ou coût ordinaire). La littérature expérimentale a des résultats mitigés, mais il y a de nombreux exemples dans lesquels ces résultats théoriques ont été vérifiés [Brubaker (1982) [36]¹¹⁵, Rapoport (1985) [133]¹¹⁶, et Bagnoli et McKee (1991) [21]¹¹⁷].

Dans quelques circonstances, les contributions volontaires (ou la coopération) peuvent être la stratégie individuelle dominante. Ce travail suggère donc que les individus payent des impôts volontairement parce qu'ils évaluent les biens fournis par le gouvernement et ils identifient que leur paiement pourrait être nécessaire à faire contribuer les autres.

Il y a naturellement d'autres facteurs qui peuvent expliquer la conformité. Par exemple, les psychologues et les sociologues argumentent que les normes sociales et les perceptions de l'équité affectent la conformité ; c'est-à-dire, les individus payent des impôts parce qu'ils estiment que c'est une obligation sociale de faire ainsi, bien qu'ils se conforment moins s'ils s'aperçoivent que d'autres s'y conforment moins.

En conclusion, les résultats suggèrent que quelques contribuables payent des impôts parce qu'ils sont conscients que leur paiement est nécessaire pour percevoir des biens d'équipement gouvernementaux. Une augmentation de la récompense que les contribuables reçoivent d'un

¹¹¹ **Taylor, M.** (1982). *Community, anarchy and liberty*. Cambridge University Press.

¹¹² **Axelrod, R.**, (1984). *The Evolution of Cooperation*. Basic Books, New York.

¹¹³ **Palfrey, T. R., & Rosenthal, H.** (1984). Participation and the provision of discrete public goods: a strategic analysis. *Journal of public Economics*, 24(2), 171-193.

¹¹⁴ **Bagnoli, M., & Lipman, B.** (1986). Can private provision of public goods be efficient? University of Michigan working paper.

¹¹⁵ **Brubaker, E.** (1982). Sixty-eight percent free revelation and thirty-two percent free ride? Demand disclosures under varying conditions of exclusion. *Research in experimental economics*, 2, 151-66.

¹¹⁶ **Rapoport, A.** (1985). Provision of public goods and the MCS experimental paradigm. *American Political Science Review*, 79(01), 148-155.

¹¹⁷ **Bagnoli, M., & McKee, M.** (1991). Voluntary contribution games: Efficient private provision of public goods. *Economic Inquiry*, 29(2), 351-366.

paiement fiscal donné augmente la conformité et la conformité est positive et stable pendant quelque temps même quand la probabilité de détection est zéro. En effet, les contribuables se soucient de l'utilisation de leur argent par les autorités fiscales.

IV.4 – Le civisme fiscal et les normes sociales influencent le niveau de conformité fiscale

Des résultats empiriques sur la conformité fiscale indiquent que la plupart des contribuables paient plus d'impôts que ce qui est prévu par l'approche économique traditionnelle. Ainsi, il pourrait être important de passer une étape et d'analyser le civisme fiscal, la motivation intrinsèque du paiement des impôts, en tant que variable endogène. En effet, dans la plupart des analyses, les chercheurs traitent la morale fiscale comme une variable exogène. Avec les données d'enquête du World Values Survey (WVS), au Canada, la preuve irréfutable a été trouvée que la confiance dans le gouvernement, la fierté, et la dévotion ont systématiquement une influence positive sur le civisme fiscal. Cet effet tend à persister même après le contrôle sur l'âge, le revenu, l'éducation, le genre, la situation familiale, le statut salarial.

Certainement, il y a la fraude fiscale, l'insoumission et diverses autres formes de désobéissance et même de résistance ; il est aussi remarquable de noter la mesure avec laquelle les citoyens consentent et même consentent activement à la demande du gouvernement, bien au-delà du point explicable par la contrainte. C'est une énigme pour les spécialistes des sciences humaines, particulièrement pour ceux qui croient que les individus sont des acteurs personnels, rationnels, égoïstes qui calculent seulement les coûts privés, et les avantages des choix possibles Levi (1997) [109]¹¹⁸.

Il semble rationnel que les contribuables trichent, en tenant compte des faibles probabilités de contrôle et des amendes. Cependant, les chercheurs des années 1990 ont commencé à se concentrer beaucoup plus sur la question : pourquoi tant de personnes coopèrent et ne trichent pas ? Torgler (2003) [167] montre dans son analyse que la littérature de conformité fiscale était sous l'influence de la théorie des jeux, tout en connaissant les avantages et les limites de la théorie des jeux dans un contexte de conformité fiscale. En effet, La théorie des jeux n'est pas

¹¹⁸ Levi, M. (1997). *Consent, dissent, and patriotism*. Cambridge University Press.

nouvelle dans la littérature sur la conformité fiscale (Graetz et Wilde (1985) [78]¹¹⁹ ; Cowell (1989) [44]¹²⁰). La logique de la théorie des jeux aide à simplifier la complexité de la conformité fiscale. Elle décrit la variété des choix disponibles à un joueur (qui est le contribuable). Si un contribuable ne paye pas d'impôts, les biens publics ne disparaîtront pas immédiatement. La théorie des jeux a prêté attention aux aspects de la coopération. Elle aide à penser à une interaction entre les contribuables eux-mêmes et le gouvernement ou l'administration fiscale d'une manière simple et convaincante. Elle examine l'équilibre du jeu dans lequel l'interaction a lieu. Cependant, cette coopération ne peut pas être expliquée par une analyse empirique et se limite principalement à des arguments de dissuasion sur la nécessité de financer les biens publics.

IV.4.1. Le civisme fiscal influence la conformité fiscale

Baldry (1986) [23]¹²¹ suggère que la décision, d'éluder ou non son impôt, est influencée par « les scrupules moraux » (p. 333). Les résultats expérimentaux de Baldry (1987) [24] montrent que la prévision qu'un contribuable n'essayera pas de frauder tant que le gain attendu est positif, pourrait ne pas être justifiée. Il énonce :

(...) le modèle standard a constitué une bonne base pour l'analyse de la fraude fiscale, mais devrait inclure « les coûts moraux » et « le taux marginal d'imposition ou le taux moyen d'imposition » en tant qu'arguments dans la fonction d'utilité de l'agent. De tels résultats expérimentaux indiquent l'importance de l'interaction sociale à l'intérieur d'un groupe et de la pertinence des théories alternatives pour comprendre le niveau élevé de la conformité fiscale. Les sujets n'agissent pas comme des individus isolés jouant un « jeu contre la nature ».

Des expériences de conformité fiscale, d'abord fortement motivées selon la théorie, obtiennent une motivation d'aller au-delà des simples concepts théoriques basés sur les facteurs

¹¹⁹ **Graetz, M.J., Reinganum, J.F., Wilde, L.L.**, (1986). The tax compliance game: toward an interactive theory of law enforcement. *Journal of Law, Economics, and Organization* 2, 1–32.

¹²⁰ **Cowell, F.A.**, (1989). Honesty is sometimes the best policy. North-Holland. *European Economic Review* 33, pp 605-617.

¹²¹ **Baldry, J. C.** (1986). Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments. *Economics Letters*, 22(4), 333-335.

traditionnels de dissuasion et de vérifier la pertinence de facteurs sociaux et institutionnels (Torgler (2001) [165]¹²² ; Torgler (2001) [164]¹²³). Des contribuables peuvent être conduits par des règles et des sentiments moraux. Ils pourraient supporter des coûts moraux s'ils ne payent pas leurs impôts et agissent comme des « passagers clandestins ». Elffers (2000) [55]¹²⁴ prouve que le contribuable passe par un long chemin avant de décider finalement d'éluder son impôt. Il définit « trois étapes en forme d'escalier » dans la décision de fraude fiscale :

- D'abord, les contribuables doivent être perçus avec une volonté de non-conformité. Beaucoup de chercheurs ont soutenu que beaucoup d'individus ne pensent même pas à la fraude fiscale. Pyle (1991) [130]¹²⁵ critique la supposition que les contribuables sont des individus amoraux en maximisant leurs utilités : L'observation générale suggère que tous les individus ne pensent pas tous comme prévu. En effet, il semble qu'avec une grande opportunité de fraude, la grande majorité des contribuables se comporte honnêtement, (p. 173). Frey (1999) [69]¹²⁶ emploie l'expression « ensemble de possibilité ipsative (*en Psychologie, se dit des mesures « à choix forcé », où l'on demande au sujet de choisir entre deux alternatives en opposition*) » et prouve qu'il y a des contribuables qui ne cherchent même pas à éluder leur impôt. Long et Swingen (1991) [110]¹²⁷ suggèrent que certains individus sont simplement prédisposés à ne pas éluder. Les expériences indiquent qu'il y a des contribuables qui se conforment toujours, c.-à-d., une certaine conformité existe même si les pénalités et probabilités de contrôle sont faibles.

¹²² **Torgler, B.** (2001). What do we know about tax morale and tax compliance? *Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali*, 48(3), 395-420.

¹²³ **Torgler, B.** (2001). Is tax evasion never justifiable ? *Journal of public finance and public choice= Economia delle scelte pubbliche*, 19(2), 143-167.

¹²⁴ **Elffers, H.** (2000). *But taxpayers do cooperate. Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, States and Organizations.* London: Routledge, 184-194.

¹²⁵ **Pyle, D. J.** (1991). The economics of taxpayer compliance. *Journal of Economic Surveys*, 5(2), 163-198.

¹²⁶ **Frey, B. S.** (1999). *Economics as a science of human behaviour: Towards a new social science paradigm.* Springer Science & Business Media.

¹²⁷ **Long, S., & Swingen, J.** (1991). The conduct of tax-evasion experiments: Validation, analytical methods, and experimental realism. *Tax evasion: An experimental approach*, 128-138.

- Dans une deuxième étape, Elffers (2000) [55] suggère que même si un contribuable a des idées pour éluder ses impôts, son intention ne peut pas toujours se traduire en action. Beaucoup de contribuables n'ont pas l'opportunité ou la connaissance ni les ressources pour éluder.
- Et dans une troisième étape, on trouve les contribuables qui se sentent enclines à ne pas se conformer et à ne pas vérifier l'opportunité d'éluder leurs impôts. Elffers déclare que c'est la phase où la théorie économique standard entre en jeu, où les contribuables évaluent la valeur espérée d'une fraude fiscale.

Le modèle présenté par Elffers réduit la signification des instruments coercitifs pour résoudre le dilemme social des paiements fiscaux. Sa conclusion revient à essayer d'empêcher les contribuables d'atteindre l'étape finale de l'escalier. Ainsi, l'instrument de dissuasion n'a pas d'influence pour inciter des contribuables à se conformer. Il peut même être contre-productif, (Frey (1997) [68]¹²⁸). Avec l'augmentation de la probabilité de contrôle et des pénalités en cas de non-conformité, les contribuables notent que la motivation externe a augmenté, ce qui évince la motivation interne pour une conformité fiscale. Si la motivation interne n'est pas identifiée, les contribuables pourraient avoir le sentiment qu'ils peuvent aussi bien être opportunistes.

D'une part, les règlements pourraient aider à ce que les contribuables n'atteignent pas la dernière étape, si les contribuables honnêtes perçoivent la politique stricte envers les contribuables malhonnêtes. Règlements qui empêchent la clandestinité des autres contribuables et établissent l'équité et la justice pour préserver le civisme fiscal. Ceci indique que le gouvernement doit considérer différentes stratégies pour différents contribuables.

Erard et Feinstein (1994) [56]¹²⁹ soulignent la pertinence d'intégrer « les sentiments moraux » dans les modèles pour fournir une explication raisonnable du comportement réel de conformité. Les contribuables prévoient la culpabilité en complétant une déclaration insuffisante et en échappant au contrôle, et prévoient la honte s'ils étaient détectés plus tard. Bosco et Mittone

¹²⁸ **Frey, Bruno S.** "Not just for the money." Books (1997)

¹²⁹ **Erard, Brian, and Jonathan S. Feinstein.** "The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance." Public Finance; Supplement (1994): 70-89.

(1997) [34]¹³⁰ montrent que d'un côté on trouve des approches liées à la définition de Kant sur la moralité, basée sur l'hypothèse qu'un impôt juste est un impôt qu'un contribuable pense être juste pour tout autre contribuable. D'une part on trouve les concepts qui soulignent que les contribuables sont non seulement intéressés par leur propre bien-être mais sont également préoccupés par le bien-être général. Ce concept est basé sur le concept de la sympathie trouvé dans le travail de Smith (1976) [150]¹³¹ et de Hume (1978) [85]¹³².

Selon Kant (1964) [93]¹³³ la vraie rationalité se trouve dans l'obéissance d'un impératif catégorique¹³⁴ : « Agis uniquement d'après la maxime qui fait que tu peux aussi vouloir que cette maxime devienne une loi universelle ». Ainsi, la fraude ne serait pas un impératif catégorique. Comme nous avons vu, la fraude peut être un moyen d'un instrument raisonnable, supposant que le contribuable est seulement concerné par son bien-être. En outre, il y a seulement une petite possibilité d'être condamné pour une fraude.

Si le contribuable envisage d'éluder et présume que d'autres contribuables agissent de la même manière, Il serait conduit au résultat prévisible que la société serait démolie et la vie deviendrait méchante, brutale et probablement courte car le support gouvernemental pour l'ordre public, les services médicaux, la construction de route,..., s'effondrerait (...) Ainsi pour Kant la personne raisonnable ne devrait pas permettre à la raison d'être un esclave des passions (...); au lieu de

¹³⁰ **Bosco, Luigi, and Luigi Mittone.** "Tax evasion and moral constraints: some experimental evidence." *Kyklos* 50.3 (1997): 297-324

¹³¹ **Smith, A.** (1976). *The theory of moral sentiments*. Clarendon.

¹³² **Hume, David.** "A treatise of human nature [1739]." *British Moralists* (1978): 1650-1800.

¹³³ **Kant, I.,** (1785/1964). *Groundwork of the Metaphysic of Morals*. Harper Torchbooks, New York.

¹³⁴ Pour Kant, l'**impératif catégorique** s'oppose à l'impératif hypothétique : Il y a, dit Kant, deux espèces d'ordres ou d'impératifs. Les uns sont conditionnels, c'est-à-dire restreints par une condition ; ce sont, par exemple, ceux de l'hygiène ou de l'économie politique : « Faites ceci si vous voulez conserver la santé », ou « Faites ceci si vous voulez vous enrichir ». Ces impératifs sont hypothétiques, puisqu'ils supposent un but poursuivi, et qu'une fois ce but atteint la poursuite des moyens ne s'impose plus. L'impératif de la moralité, au contraire, est inconditionnel, absolu, catégorique, universel. Kant énumère trois impératifs catégoriques dans la Critique de la raison pratique : « Agis de telle sorte que la maxime de ton action puisse être érigée par ta volonté en une loi universelle ; agis de telle sorte que tu traites toujours l'humanité en toi-même et en autrui comme une fin et jamais comme un moyen ; agis comme si tu étais à la fois législateur et sujet dans la république des volontés libres et raisonnables ». Encyclopédie Larousse

cela notre rationalité et le fait que nous le partageons, devrait nous mener à l'impératif catégorique et au paiement des impôts, Heap (1997) [84]¹³⁵.

Une fausse déclaration peut produire de l'inquiétude, de la culpabilité ou une détérioration de la propre image du contribuable. On suppose qu'un contribuable éprouve ces sentiments seulement s'il croit que sa part fiscale n'est pas plus élevée que ce qui est défini comme juste. S'il paye un montant plus élevé, la fraude peut être vue en tant qu'une sorte d'autodéfense. Selon Smith (1976) [150], l'homme peut par son imagination se mettre à la place de quelqu'un d'autre et peut le comprendre par pure réflexion. Comme un observateur ou un spectateur invisible, un être humain peut juger le comportement des autres, juste en réfléchissant à la manière dont il se sentirait dans la même situation. Les sentiments et le comportement des contribuables dépendent également des décisions de leur propre cœur, la conscience.

Le jeu spécifique des préférences peut être interprété comme une forme réduite de quelques préférences universelles sous-jacentes (Sethi et Somanathan (2003) [145]¹³⁶. Les caractéristiques de préférence des personnes s'inquiétant non seulement de leurs propres profits matériels mais aussi de la distribution entière des profits, en supposant que les joueurs ont une aversion pour l'injustice, peuvent expliquer les résultats des expériences en laboratoire (Fehr et Schmidt (1999) [60]¹³⁷ ; Bolton et Ockenfels (2000) [32]¹³⁸). Cependant, ces approches ont quelques faiblesses. Elles ne peuvent pas être tirées de la théorie économique ou psychologique : comment la culpabilité et la honte devraient-elles entrer dans la fonction d'utilité ?

En outre, comme la culpabilité et la honte ne sont pas directement observables, l'identification est basée sur la forme des suppositions. Schmidtchen et Kirstein (1997) [140]¹³⁹ soutiennent

¹³⁵ **Heap, H.S., Varoufakis, Y.,** (1997). *Game Theory. A Critical Introduction*. Routledge, London/New York.

¹³⁶ **Sethi, Rajiv, and Eswaran Somanathan.** "Understanding reciprocity." *Journal of Economic Behavior & Organization* 50.1 (2003): 1-27

¹³⁷ **Fehr, Ernst, and Klaus M. Schmidt.** "A theory of fairness, competition, and cooperation." *Quarterly journal of Economics* (1999): 817-868.

¹³⁸ **Bolton, Gary E., and Axel Ockenfels.** "ERC: A theory of equity, reciprocity, and competition." *American economic review* (2000): 166-193.

¹³⁹ **Schmidtchen, Dieter, and Roland Kirstein.,** *Imperfect Decision-Making and the Tax Payer Puzzle*. No. 97-01. CSLE Discussion Paper, 1997.

qu'il y a un danger en modifiant la fonction d'utilité de sorte qu'elle adapte les observations. Une telle procédure ne pourrait pas être satisfaisante d'un point de vue méthodologique. De même, Kirchgässner (2000) [95]¹⁴⁰ précise qu'en employant des coûts psychologiques, n'importe quelle théorie peut être protégée contre la falsification. Ainsi, la puissance prédictive des théories est réduite.

Schnellenbach (2002) [141]¹⁴¹ intègre le concept de la « dissonance cognitive¹⁴² » dans les modèles néoclassiques traditionnels. Il suppose que des coûts psychologiques qui résultent de la dissonance cognitive sont considérés par le contribuable précédant son choix marginal de fraude fiscale en ouvrant ainsi la possibilité que les effets du processus politico-économique peuvent avoir un impact sur la fraude fiscale. Ce qui signifie que le modèle tient compte non seulement de l'interaction entre différents contribuables mais également entre le contribuable et le gouvernement. Une conformité fiscale plus élevée peut-être montrée avec cette modification des modèles traditionnels. C'est une étape importante pour analyser de tels modèles.

Il y a peu d'expériences qui analysent systématiquement des coûts moraux dans le plan d'expérimentation fiscale. Une première possibilité a été montrée par Bosco et Mittone (1997) [34]¹⁴³, qui ont examiné si les sentiments de reproche collectif influencent la décision de fraude fiscale, et la connaissance de nuire aux autres en réduisant le bien-être social réduit par la fraude fiscale. Les résultats de leur expérience semblent confirmer que la contrainte morale agit comme un puissant découragement de l'évitement fiscal. Mais la nature même de leur expérience, a une limite sérieuse, elle était statique (seulement un tour).

La décision d'éluder ou pas est plutôt un problème dynamique qu'un problème statique, parce que les impôts sont payés régulièrement chaque année. Pour analyser le processus dynamique,

¹⁴⁰ Kirchgässner, Gebhard. "Homo oeconomicus" Tübingen (2000): 12.

¹⁴¹ Schnellenbach, Jan. "Tax morale, Leviathan and the political process: a theoretical approach." Royal Economic Society Annual Conference 2002. No. 163. Royal Economic Society, 2002.

¹⁴² La « **dissonance cognitive** ». On doit cette théorie à un chercheur américain, **Leon Festinger** (1957). Il définit la dissonance cognitive comme « un état de tension désagréable dû à la présence simultanée de deux cognitions (idées, opinions, comportement) psychologiquement inconsistantes ». Le postulat de base est que les individus aspirent à éliminer les faits de pensée ou les faits comportementaux présents en eux et qui sont contradictoires. En s'appuyant sur la théorie de la consistance et sur la théorie de la rationalisation des conduites, il s'agit d'étudier comment les sujets tentent de réduire cette dissonance en changeant d'opinion par exemple.

¹⁴³ Bosco, L., Mittone, L., 1997. Tax evasion and moral constraints: some experimental evidence. KYKLOS 50, 297–324.

Bosco et Mittone ont conçu une expérience dynamique. Ils constatent que la redistribution du rendement fiscal (contrainte morale subjective) réduit la fraude fiscale. Torgler (2003) [167] voit les mêmes problèmes en suggérant qu'il y a une norme sociale dans la décision de devoir fiscal (honorer ou non ses impôts).

Une revue de la littérature sur le civisme fiscal selon Dell'Anno (2009) [51]¹⁴⁴ est résumée dans le Tableau 3.

Tableau 3 : Revue de la littérature sur le rapport entre le civisme fiscal et la conformité fiscale.

Auteur (selon article)	Causes psychologiques, sociales et institutionnelles déterminant le civisme fiscal formant la conformité fiscale
	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Si le système politique facilite un rapport étroit d'échange entre les contribuables et l'administration fiscale, ainsi la conformité fiscale augmente. ➤ Le degré de satisfaction du contribuable avec les politiques de leur gouvernement. ➤ Les caractéristiques socio-économiques de l'individu. ➤ (a) La quantité/qualité de services que les contribuables reçoivent du gouvernement en échange de leur cotisation fiscale ; (b) la fraude fiscale perçue par d'autres contribuables. ➤ L'écart entre le montant fiscal prélevé et la valeur des services publics reçus s'élargit. ➤ La croyance des citoyens sur le traitement du système de justice fiscale. ➤ Les coûts psychologiques (non-pécuniaires) et les normes sociales sont associés aux violations des règles fiscales. Ils réduisent l'utilité des fraudeurs et affectent donc la taille de fraude fiscale. ➤ La satisfaction du contribuable par rapport au système fiscal ainsi que son administration. ➤ Équité fiscale perçue. ➤ L'équitabilité (l'impartialité) et la confiance, accordées aux fonctionnaires ont formé la volonté de payer les impôts. ➤ Une attitude négative envers le système fiscal ainsi qu'une considération des autres contribuables comme étant malhonnêtes augmentent de manière significative la probabilité de fraude par un individu. ➤ La croyance des contribuables qu'ils doivent payer un taux d'imposition fiscale plus élevé que ce qu'ils croient est un prix raisonnable des services publics qu'ils reçoivent <ul style="list-style-type: none"> ➤ « Conscience coupable » et « déshonneur public », baissant les manœuvres des fraudeurs, augmentent la conformité fiscale. ➤ Une plus grande équité dans le système fiscal mène à un déclin dans la fraude fiscale. ➤ Le civisme fiscal augmente quand les contribuables participent à la prise de décision dans un système de démocratie directe. ➤ Les perceptions de la justice (procédurale) sont importantes pour assurer la légitimité des autorités.

¹⁴⁴ Dell'Anno, Roberto. "Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness." The Journal of Socio-Economics 38.6 (2009): 988-997.

	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La confiance des citoyens dans le gouvernement et l'équité qu'ils perçoivent dans le système fiscal. ➤ Les différences institutionnelles et le rapport entre les contribuables et l'administration fiscale. S'ils sont basés sur la confiance, la fraude fiscale est moindre. ➤ Le civisme fiscal est soutenu quand les fonctionnaires de l'administration traitent les contribuables avec le respect tandis que, il est réduit, quand l'administration considère les contribuables comme des individus qui sont forcés de payer leurs impôts. ➤ Les perceptions de la légitimité dérivent (a) la justice perçue du système fiscal ; (b) la confiance dans l'administration fiscale ; (c) la représentativité perçue de l'établissement de service public. ➤ Devoir civique et respect de loi. La confiance aux fonctionnaires tend à renforcer les attitudes positives et l'engagement des contribuables au système fiscal et au paiement d'impôts, qui exercent finalement un effet positif sur la conformité fiscale.
--	--

Source : Dell-Anno, 2009.

IV.4.2. La norme sociale, déterminant d'une conformité sociale

Mais quelles sont les origines de la norme sociale ? Dans quelle mesure influence-t-elle le comportement de conformité fiscale ? Influence-t-elle systématiquement tous les contribuables de la même manière ? En effet, il y a des limites pour qu'un gouvernement puisse augmenter la conformité fiscale en utilisant des politiques traditionnelles telles que le contrôle et les amendes. Ces normes peuvent-elles être changées par des politiques gouvernementales délibérées ? Si c'est le cas, comment le gouvernement pourrait influencer ces normes afin de réduire la fraude fiscale.

Posner (2000) [128]¹⁴⁵ définit la norme sociale comme un comportement d'équilibre de signalisation (théorie du signal ; les contribuables sont incités à rendre publique l'information qu'ils détiennent sur leurs propres caractéristiques si le résultat espéré de cette activité de signal est supérieur au coût de sa mise en œuvre) : Quand les gens se serrent la main, mangent avec des fourchettes, donnent de l'argent aux charités, échangent des cadeaux avec les membres de la famille, et s'engagent dans les activités rituelles semblables, ils envoient des signaux. Les signaux une fois initialisés tendent à se répéter par eux-mêmes.

Posner critique le fait que la littérature de conformité fiscale n'ait pas prêté plus d'attention aux coûts de sanction sur la violation des normes ni ait étudié le cas où les normes sociales étaient

¹⁴⁵ Posner, Eric A. "Law and social norms: The case of tax compliance." Virginia Law Review (2000): 1781-1819.

indésirables. Si les contribuables conforment leurs comportements selon un mode comportemental socialement admis, alors un autre contribuable se comportera aussi convenablement. Ainsi, **les individus se conformeront et payeront leurs impôts tant qu'ils croient que la conformité est une norme sociale** Alm *et al.* (1999) [10]¹⁴⁶. Polinsky et Shavell (2000) [124]¹⁴⁷ suggèrent que la violation des normes sociales a des conséquences telles que des sanctions internes (culpabilité, remords) ou des sanctions externes légales et sociales comme le commérage et l'ostracisme¹⁴⁸. Posner affirme qu'une sanction efficace n'est pas simplement la pénalisation fiscale, mais que si quelqu'un est détecté d'autres contribuables mettront à jour leurs croyances sur l'honnêteté des personnes.

L'exécution légale peut être minimale s'il existe une grande partie de contribuables qui veut être honnêtes. Cependant, la question demeure : jusqu'où ces signaux de conformité fiscale et de fraude fiscale pourraient-ils être observés dans une communauté ? Évidemment beaucoup de pays avec des systèmes fiscaux semblables ont mené différentes expériences de conformité (Alm *et al.* (1995) [11] pour les Etats-Unis ; Yankelovich et White (1984) [178]¹⁴⁹ ; Vogel (1974) [171]¹⁵⁰, pour la Suède ; Smith (1986) [151]¹⁵¹ pour le Royaume-Uni et De Juan (1993) [48]¹⁵² pour l'Espagne).

Les conclusions principales sont que (i) les individus qui se conforment tendent à regarder la fraude fiscale comme immorale, (ii) la conformité est plus élevée si des sensibilisations morales sont faites au contribuable, (iii) des contribuables qui sont amis avec des fraudeurs du fisc sont parmi les fraudeurs eux-mêmes, et (iv) la conformité est plus grande dans les sociétés qui ont

¹⁴⁶ Alm, James, Gary H. McClelland, and William D. Schulze. "Changing the social norm of tax compliance by voting." *Kyklos* 52.2 (1999): 141-171.

¹⁴⁷ Polinsky, M.A., Shavell, S., (2000). The economic theory of public enforcement of law. *Journal of Economic Literature* 38, 45–76.

¹⁴⁸ Ostracisme signifie exclusion, éviction d'un groupe

¹⁴⁹ Yankelovich, Skelly, White. "Taxpayer attitudes study: final report. Public opinion survey prepared for the public affairs division." Internal Revenue Service (1984).

¹⁵⁰ Vogel, Joachim. "Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data." *National Tax Journal* (1974): 499-513.

¹⁵¹ Smith, Stephen, *Britain's shadow economy*. Oxford University Press, 1986.

¹⁵² De Juan, A., Lasheras, M.A., Mayo, R., (1993). *Voluntary Compliance and Behavior of Spanish Taxpayers*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Spain.

un sens plus fort de cohésion sociale. Alm *et al.* (1995) [11] trouvent dans leur expérience que les normes sociales sont une cause déterminante de conformité fiscale. Ils ont comparé des expériences de conformité, en Espagne et aux Etats-Unis, deux pays avec différentes cultures et histoires de conformité, et ont constaté que le niveau et le changement de la conformité diffèrent à travers ces pays.

Cependant, le problème est qu'il est difficile de faire la distinction entre normes sociales et institutions dans une expérience si transnationale. Il pourrait être intéressant de faire des expériences où les institutions sont constantes. Une possibilité, par exemple, serait d'entreprendre des expériences en Suisse où on trouve des régions de cultures différentes : un Italien, un allemand et un français. Beaucoup d'expériences de conformité n'analysent pas l'effet d'une communication de groupe et d'un vote de comportement sur la conformité fiscale. Alm *et al.* (1999) [10] suggèrent que la norme sociale d'une conformité fiscale puisse être influencée par la communication de groupe. Ils trouvent que cette communication associée aux possibilités de vote, augmentent la conformité fiscale.

La discussion donne l'occasion de clarifier les avantages et les coûts d'une plus grande mesure et augmente la coopération des membres du groupe. De même, les expériences d'intérêt public indiquent que la communication affecte totalement la coopération Van Winden (2002) [170]¹⁵³. Les résultats expérimentaux de Wenzel (2001a) [175]¹⁵⁴ et Wenzel (2001b) [176]¹⁵⁵ montrent que les contribuables ne perçoivent pas correctement et sous-estiment la morale fiscale d'autrui. Ceci peut avoir un effet négatif sur leur comportement de coopération. Les contribuables pourraient sentir une certaine pression en ne se comportant pas exactement comme les autres. La confrontation des contribuables avec cette idée pourrait exercer des effets positifs sur la coopération.

¹⁵³ **Van Winden, Frans.** "Experimental investigation of collective action." *Political economy and public finance: The role of political economy in the theory and practice of public economics* (2002): 178.

¹⁵⁴ **Wenzel, M.,** (2001a). *Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance (1): A Prestudy.* Working Paper No.7, Centre for Tax System Integrity, The Australian National University.

¹⁵⁵ **Wenzel, M.,** (2001b). *Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance (2): A Field Experiment.* Working Paper No. 8, Centre for Tax System Integrity, The Australian National University.

IV.4.3. Les expériences sur une structure d'intérêt public

Pour une analyse du comportement d'un « passager clandestin », on peut concevoir une expérience de conformité fiscale avec un caractère de bien public. De telles expériences peuvent avoir la conception de base suivante : chaque contribuable dans un groupe reçoit le revenu qu'il doit déclarer. Les impôts payés sont attribués dans une sorte de compte de groupe. Basée sur le taux d'imposition fiscale, la contribution au paiement fiscal réduit le revenu accumulé au-delà de deux périodes. D'une part, les paiements dans le compte de groupe sont appréciés par tous les membres parce que le montant résultant des paiements fiscaux pour chaque période est redistribué à parts égales. Alm *et al.* (1992) [9] ont déterminé la stratégie optimale d'une période pour un sujet dans une telle situation. Si on suppose que le but du contribuable est de maximiser son utilité espérée et qu'il prend en compte les actions des autres comme variable endogène, l'utilité espérée sur le choix du montant de revenu à déclarer peut avoir la forme suivante :

$$EV = Y - tY^D + ms(G + tY^D) - pf(t[Y - Y^D]) \quad (1)$$

Où Y est le revenu avant impôt, Y^D est le revenu déclaré, t est le taux d'imposition fiscale, m est un coefficient multiplicateur, s est la part du contribuable dans le fonds d'investissement fiscal du groupe, G les impôts payés par tous autres membres de groupe, ainsi, $G + tY^D$ sont tous les impôts de groupe, p est la probabilité de la détection, et f le taux des amendes sur les impôts impayés.

Si l'équation (1) est maximisée par le revenu déclaré Y^D , alors le contribuable déclarera son revenu réel quand :

$$ms + pf \geq 1 \quad (2)$$

L'équation (2) peut être appliquée selon les positions expérimentales.

Dans une deuxième étape, des expériences ont analysé ce qui se produit quand le coefficient multiplicateur varie. Les contribuables ont plus tendance à se conformer si les rendements des paiements fiscaux sont plus élevés. Un tel rapport d'échange simule l'équité perçue, entre ce que les contribuables reçoivent du gouvernement en retour de leurs impôts payés. Une

redistribution plus élevée, basée sur un coefficient multiplicateur plus élevé, peut-être vue comme une action positive du gouvernement qui a pour but d'augmenter les attitudes positives et l'engagement des contribuables à se conformer.

Un multiplicateur supérieur à 1 indique que le groupe a reçu plus que ce qu'il a payé, Alm *et al.* (1999) [10]. Alm suggère qu'un coefficient multiplicateur de groupe reflète l'excédent de consommations des contribuables provenant de l'approvisionnement gouvernemental des biens publics. Leurs données indiquent que la conformité fiscale est toujours plus élevée dans une description où les biens publics sont intégrés même s'il n'y a aucune possibilité de punition et de détection (Alm *et al.* (1992a) [6] et Alm *et al.* (1992b) [8]).

Ces résultats sont conformes aux jeux traditionnels de biens publics qui prouvent que la participation augmente avec la récompense individuelle du bien public, relative aux biens privés Van Winden (2002) [170]¹⁵⁶ et Ledyard (1995) [105]¹⁵⁷. Cependant, les résultats empiriques d'Alm *et al.* (1992b) [8] indiquent que le coefficient de présence de bien public est négatif et faiblement significatif (mesuré comme une fausse variable dépendante de conformité fiscale). D'une part, le coefficient du rendement de bien public est positif et significatif. Le coefficient est la condition d'interaction entre le bien public de variable factice et le montant de fonds de groupe reçus par chaque contribuable sur la période précédente.

Les résultats des auteurs indiquent la présence d'un certain comportement de « passager clandestin », mais les contribuables augmentent leur conformité quand ils savent que d'autres se conforment également. Ainsi, il pourrait être important de mettre au courant les contribuables des avantages que financent leurs paiements fiscaux. De même, Torgler (2002) [166]¹⁵⁸ a fait une expérience qui prend en considération les aspects dynamiques utilisant l'analyse des événements historiques. Généralement ces résultats indiquent que l'effet de la variation du coefficient multiplicateur n'est pas aussi clair. Il y a une tendance à ce que des actions positives (intégrant le coefficient multiplicateur) soient prévues pour augmenter les attitudes positives et

¹⁵⁶ **Van Winden, F.**, (2002). Experimental investigation of collective action. In: Winer, S., Shibata, H. (Eds.), *Political Economy and Public Finance*

¹⁵⁷ **Ledyard, John O.** "Public Goods. A Survey of Experimental Research. S. 111–194 in: John H. Kagel und Alvin E. Roth (Hg.): *Handbook of Experimental Economics*." (1995).

¹⁵⁸ **Torgler, Benno**, "Vertical and exchange equity in a tax morale experiment". *Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum (WWZ) der Universität Basel*, 2002.

l'engagement des contribuables sur le paiement fiscal et par conséquent le comportement de conformité fiscale.

Cependant, alors qu'un contribuable, dans un groupe avec un coefficient multiplicateur de 1.5, a une probabilité de fraude sensiblement réduite, le coefficient multiplicateur du groupe n'est pas significatif. L'auteur conclut que l'effet net semble dépendre du comportement des contribuables dans le groupe. Les coûts moraux sont réduits si les contribuables voient que d'autres membres du groupe éludent également leurs impôts. Les contribuables dans l'expérience pourraient déduire du montant de transfert comment les autres membres du groupe s'étaient comportés. Par conséquent, la morale fiscale est évincée et la fraude fiscale est vue comme un mécanisme pour rétablir l'équité. Il semble que les contribuables décident d'éluder s'ils voient que d'autres éludent également.

Ces résultats prouvent que les contribuables ne prennent pas des décisions isolées des autres contribuables. En effet, il y a des interactions entre les contribuables eux-mêmes. Feld et Tyran (2002) [63]¹⁵⁹ ont utilisé une expérience simple de bien public pour analyser l'effet de vote sur la conformité fiscale. Leur modèle de base sur la fraude fiscale était peu courant : les contribuables pouvaient décider entre mettre leur argent dans un compte privé ou dans un compte de groupe. Dans un premier temps les contribuables auraient pu contribuer aux biens collectifs sans sanctions. Dans un deuxième temps, des amendes ont été intégrées et dans un troisième temps, le contribuable aurait pu voter sur l'amende.

Leurs résultats indiquent que la conformité fiscale est en moyenne plus élevée dans le traitement des amendes endogènes qu'exogènes. En outre, les résultats prouvent que les contribuables dans le traitement des amendes endogènes qui approuvent l'amende, ont une conformité fiscale plus élevée que les contribuables dans le traitement des amendes exogènes. Les taux de conformité sont également plus élevés quand l'amende est acceptée que quand l'amende est rejetée. Ces résultats montrent la pertinence de la procédure d'**équité comme facteur d'aide à l'établissement ou même à l'augmentation de la morale fiscale.**

¹⁵⁹ **Feld, Lars P., Tyran.** "Tax evasion and voting: An experimental analysis." *Kyklos* 55.2 (2002): 197-221.

En résumant l'analyse statique comparative du modèle, bien qu'elle ne donne aucun résultat défini dans l'analyse des changements dans le revenu réel et du taux d'imposition fiscale, nous pouvons noter que des résultats non ambigus peuvent être obtenus pour les deux paramètres du modèle qui sont d'intérêt particulier pour la politique dans ce domaine ; à savoir le taux de pénalisation et la probabilité de détection.

Le premier est un paramètre dont l'administration fiscale exerce la commande directe ; le second pourrait être commandé indirectement par la régularité des contrôles et l'efficacité des ressources dépensées pour détecter la fraude fiscale.

Le modèle implique que ces deux paramètres sont des politiques de remplacement l'un pour l'autre. **Quand le rendement espéré des recettes fiscales est réduit avec une diminution de la probabilité de contrôle p , cette perte peut être compensée par une augmentation du taux de pénalisation π .**

Le modèle standard encadre le problème de conformité fiscale comme une décision incertaine. Les contribuables sont supposés maximiser leur revenu en pesant le pour et le contre d'un évitement à l'impôt. Bien que le modèle fournisse des outils utiles pour la politique fiscale, la validité de l'étude empirique est plutôt faible. Concernant les effets des augmentations du taux d'imposition fiscale, la plupart des études semblent soutenir une relation négative vis-à-vis de la conformité, c.-à-d., plus le taux d'imposition est élevé, plus la fraude fiscale prend de l'ampleur. L'impact des contrôles et des amendes peut à peine être séparé, bien qu'une combinaison des deux semble être efficace. Cependant, les contrôles sont coûteux et la politique fiscale a une portée plus large en ajustant des amendes.

Section V – Les principales causes de la fraude fiscale malgache : la corruption, le secteur informel et l’inefficacité du contrôle fiscal

La fraude fiscale est sans doute causée par plusieurs facteurs. Etablir une liste complète des facteurs susceptibles d’influencer la fraude fiscale serait difficile. Pourtant, d’autres facteurs priment dans leur relation directe avec la fraude fiscale. Dans un pays en développement comme Madagascar, où la pauvreté est importante, les citoyens recourent souvent à la corruption. En effet, la corruption est tellement présente que pauvres et surtout riches profitent de la faiblesse du système fiscal malgache. Bien que des mesures essentielles doivent être prises en compte pour limiter la fraude fiscale, il faut bien que les agents de l’administration veulent la même chose. En effet, parfois, la fraude fiscale fait profiter aux vérificateurs, si ces derniers sont touchés par la corruption.

Par ailleurs, il y a aussi la difficile intégration du secteur informel en secteur formel. En effet, malgré les efforts de lutte contre la fraude fiscale, un des durs combats de l’administration fiscale est aussi la lutte contre le secteur informel. A Madagascar, des études ont montré l’étendue de ce phénomène ainsi que son handicap pour l’administration fiscale. Les contribuables font continuellement l’arbitrage entre le fait de travailler en milieu informel et de bénéficier de l’avantage du non-paiement de leurs impôts et le fait d’entrer dans le secteur formel en ne se souciant plus des risques de détection par l’administration fiscale. Par ailleurs, il faut noter que même en cas de détection, payer une pénalité est plus avantageux pour le contribuable qu’intégrer le milieu formel. En effet, l’amende forfaitaire en cas de contrôle est parfois dérisoire d’autant plus si le contribuable prend en compte les bénéfices escomptés des fois où il a échappé au contrôle.

En outre, la fraude fiscale profite de la défaillance du contrôle fiscal. Si le vérificateur a tous les moyens nécessaires pour détecter tout risque de fraude, et si le contribuable prend conscience de l’efficacité du système en place, alors la tentation à frauder diminuera du fait de l’aversion au risque du contribuable. Le contrôle fiscal constitue alors le premier maillon faible du processus de prévention contre la fraude fiscale dans l’administration fiscale malgache. Bien que des efforts doivent être entrepris tout au long du processus fiscal, l’enjeu est de mettre en place un système de contrôle fiscal qui met en échec toute tentative de fraudes.

V.1 – La diversité d’approches de la corruption sur la fraude fiscale, une relation de cause à effet

La corruption est un phénomène universel et partout dans le monde, la lutte acharnée de chaque nation, des organismes internationaux tels que l’ONU (Organisation des Nations Unies), la BM (Banque Mondiale), l’OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economiques), le FMI (Fonds Monétaire International), le PNUD (Programme des Nations Unies pour le Développement), contre ce fléau est toujours d’actualité. Ceci prouve que le combat n’est pas encore gagné. On peut faire face à la corruption dans tous les domaines mais ce qui nous intéresse c’est l’interface entre la fraude fiscale et la corruption. **En quoi la corruption pourrait-elle aggraver les risques de fraude fiscale ?**

Pour Madagascar en particulier, plusieurs travaux sur la corruption ont déjà été réalisés par le Conseil Supérieur de Lutte Contre la Corruption (CSLCC), le projet MADIO (MAdagascar-Dial-Instat-Orstom), l’INSTAT (Institut National de la Statistique de Madagascar).

En effet, l’une des principales causes de la fraude fiscale est la corruption. Pourtant les chercheurs divergent dans leurs analyses sur les effets de la corruption fiscale. Par ailleurs, bien qu’il semble évident que la présence accrue de personnels touchés par la corruption rend difficile la lutte contre la fraude fiscale, d’autres études ont montré que la corruption dans une certaine mesure fait baisser les risques de fraude.

V.1.1 – La notion de corruption fiscale : définition et périmètre

La corruption est un concept difficile à définir, dans tous les textes juridiques, elle est abordée par différentes manières. Nous allons pourtant citer quelques définitions de ce qu’est « la corruption » mais tout d’abord il est important d’en connaître ses différentes formes. On distingue plusieurs types de corruption :

- ✓ la **corruption publique** est un pacte entre un agent public et un agent privé ;
- ✓ la **corruption privée** est un pacte entre deux agents privés ;
- ✓ la **corruption nationale** est un pacte entre deux agents du même pays ;
- ✓ la **corruption internationale** est un pacte entre deux agents se trouvant dans des pays différents ;

- ✓ la **corruption passive** est le fait pour un agent public de solliciter ou d'accepter, directement ou indirectement, un avantage indu, pour lui-même ou pour une autre personne ou entité, afin d'accomplir ou de s'abstenir d'accomplir un acte dans l'exercice de ses fonctions officielles ;
- ✓ la **corruption active** est le fait de proposer, d'offrir ou de donner, directement ou indirectement, tout avantage indu à l'un de ces agents publics, pour lui-même ou pour quelqu'un d'autre, afin qu'il accomplisse ou s'abstienne d'accomplir un acte dans l'exercice de ses fonctions.

Dans le code de conduite (Article 13 – DGI Madagascar) des agents de l'administration fiscale, il est dit que : « *On entend par corruption l'extorsion d'avantage ou promesse d'avantage sollicité ou accepté par l'agent lui-même ou par autrui pour faciliter, accomplir ou omettre d'accomplir un acte entrant directement ou indirectement dans le cadre de la fonction. C'est aussi l'extorsion d'avantage ou le fait de recevoir un don sans l'avoir réclamé comme étant un dû* ».

Des chercheurs ont montré que la corruption est un phénomène dissimulé, donc non observable Shleifer et Vishny (1993) [146]¹⁶⁰. Tout type de comportement d'un fonctionnaire qui est contraire à la loi régissant l'exercice de ses fonctions peut être considéré comme corrompu Tignor (1993) [161]¹⁶¹.

L'article 2 de la convention civile sur la corruption du Conseil de l'Europe définit la corruption comme « *le fait de solliciter, d'offrir, de donner ou d'accepter, directement ou indirectement, une commission illicite, ou un autre avantage indu qui affecte l'exercice normal d'une fonction ou le comportement requis du bénéficiaire de la commission illicite, ou de l'avantage indu ou de la promesse d'un tel avantage indu* ».

Transparency International Afrique ou TIA (2002) [160]¹⁶² la définit comme « *une pratique qui vise à proposer, sans droit, directement ou indirectement, des offres, des promesses, des dons,*

¹⁶⁰ **Shleifer, Vishny** (1993): "Corruption". The Quarterly Journal of Economics: 599-617.

¹⁶¹ **Tignor, Robert L.** "Political corruption in Nigeria before independence." The Journal of Modern African Studies 31.02 (1993) : 175-202.

¹⁶² **Transparency International Afrique** (dans Combattre la corruption : enjeux et perspectives, éditions Karthala, Juillet 2002)

des présents ou des avantages quelconques pour obtenir d'une personne dépositaire de l'autorité publique, chargée d'une mission de service public, qu'elle accomplisse ou qu'elle s'abstienne d'accomplir un acte de sa fonction, de sa mission ou de son mandat ou facilité par sa mission ou son mandat ».

En France, la corruption est un acte illégal puni par la loi, les sanctions pénales de la corruption active et passive des fonctionnaires communautaires ou appartenant aux Etats membres de l'Union européenne et d'agents publics étrangers sont mentionnées dans le code pénal, art. 435-1 et suivant(s). Dans le cas de Madagascar, le dysfonctionnement du système judiciaire profite à l'aggravation de ce concept du fait de l'impunité des corrompus.

La corruption est liée (directement ou indirectement) à la fraude fiscale ; c'est non seulement une atteinte à la justice fiscale mais dans la moindre mesure elle fait chuter les rentrées fiscales. Dans un environnement corrompu, le risque de fraude fiscale est très élevé car le contribuable dispose de deux stratégies sûres qui ne risquent pas de compromettre la maximisation de son profit. Tout d'abord, le fraudeur tente d'éluder son impôt, dans le cas où la fraude est détectée, du fait de la supposition que le vérificateur est touché par la corruption ; il va essayer de lui offrir « une gratitude » qui est inférieur à son dû (le montant total du droit principal éludé et les amendes) ; dans le cas contraire (le contribuable échappe au contrôle), le contribuable atteint son profit maximum ; mais dans les deux cas, il est toujours gagnant. Dans des situations pareilles, on dit que la corruption est dans les deux sens. Il est alors important de savoir si c'est la corruption qui influence la fraude fiscale (le vérificateur incite le contribuable à éluder son impôt) ou si c'est la fraude fiscale qui influence la corruption (le contribuable incite le vérificateur à être corrompu).

La littérature récente sur l'administration fiscale dans les pays pauvres suggère que l'incitation à la corruption fiscale puisse contribuer à la réduction de la fraude fiscale et à l'augmentation de revenus fiscaux. Mais un tel paradoxe ne pourrait pas être tenu à long terme et nuit à la crédibilité du gouvernement. Enfin, nous allons analyser la corruption au sein de l'administration fiscale malgache.

V.1.2 – Les hypothèses sur la corruption fiscale

Un des secteurs du gouvernement où les impacts de la corruption sont plus grands se trouve généralement dans la collecte (perception) des impôts, Galtung (1995) [73]¹⁶³. Les études dans divers pays en voie de développement indiquent qu'il n'est pas rare que la moitié ou plus des impôts qui devraient être perçus ne peuvent pas être tracés par les receveurs en raison de la corruption et de la fraude fiscale, Fjeldstad et Tungodden (2003) [66]¹⁶⁴. Cette érosion d'assiette de l'impôt est particulièrement préjudiciable puisque la mobilisation insuffisante du revenu domestique est considérée comme le fonds des problèmes d'ajustement et de croissance dans beaucoup de pays pauvres, Chand et Moene (1999) [38]¹⁶⁵.

Pour alléger ce problème, les réformes fiscales se sont concentrées ces dernières années sur la nouvelle conception des structures fiscales et d'amélioration de l'administration fiscale. Le redressement de la corruption fiscale et de la fraude fiscale fait partie intégrante de cette stratégie.

Nombreuse littérature souligne l'importance des programmes incitatifs en motivant les vérificateurs à travailler plus durement et conformément à l'objectif d'amélioration des rentrées fiscales (Mookherjee (1998) [116]¹⁶⁶; Chand et Moene (1999) [38]).

De tels programmes incitatifs peuvent, cependant, augmenter la corruption. En réalité, c'est une façon standard de justifier que ces programmes d'incitation (plans, arrangements) renforcent la position des vérificateurs malhonnêtes et rend ainsi la fraude fiscale moins attractive. Néanmoins, il apparaît que, dans des cas où l'effet sur la conformité des contribuables et des revenus fiscaux est positif, les programmes d'incitation sont toujours justifiés : les effets sur la fraude fiscale et les rentrées fiscales sont plus fondamentaux (Mookherjee, 1998 :16).

¹⁶³ **Galtung, Fredrik.** "Current strategies for combating corruption: A study of corruption in the tax administration." Berlin: Transparency International Occasional Working Paper 8 (1995).

¹⁶⁴ **Fjeldstad, Odd-Helge, Tungodden.** "Fiscal corruption: a vice or a virtue?" *World Development* 31.8 (2003): 1459-1467.

¹⁶⁵ **Chand, Sheetal, Moene.** "Controlling fiscal corruption." *World Development* 27.7 (1999): 1129-1140.

¹⁶⁶ **Mookherjee, Dilip.** "Incentive reforms in developing country bureaucracies: lessons from tax administration." Annual World Bank Conference on Development Economics 1997. World Bank, 1998.

V.1.2.1 – La corruption fiscale contribue à diminuer la fraude fiscale

Comment la corruption peut-elle contribuer à diminuer la fraude fiscale ainsi qu'à augmenter les rentrées fiscales ? Cette idée, étudiée par Mookherjee (1998) est basée sur la possibilité de négocier « les gratitudes » entre les contribuables évasifs et les vérificateurs malhonnêtes, ce qui motive ces derniers à travailler plus dur pour détecter les fraudes. Par conséquent, la fraude fiscale sera moins attractive parce que les contribuables prévoient une forte probabilité de contrôle.

Puisque la corruption peut rendre la fraude fiscale moins attrayante et peut ainsi augmenter les rentrées fiscales, des systèmes de bonus ont été proposés aux vérificateurs dans le but de rivaliser avec le système de corruption déjà en place dans beaucoup d'administrations fiscales (Fjeldstad et Tungodden (2003) [66]). Cette technique a été essayée au Ghana (Chand et Moene (1999) [38]) et suggérée dans plusieurs autres pays, y compris l'Ouganda. L'intention derrière le système de bonus est d'amorcer plus d'effort de travail parmi les vérificateurs en leur promettant une part des recettes fiscales. Cette manière de procéder est plus réaliste et bénéfique en présence des vérificateurs honnêtes qui, avec le système de bonus visent à détecter les fraudes parce que cela augmente les rentrées fiscales et ainsi leur revenu. Mais qu'en est-il des vérificateurs touchés par la corruption ?

Les études de Fjeldstad et Tungodden (2003) [66] considèrent « **les gratitudes** » comme le **résultat d'une négociation entre un contribuable évasif et un vérificateur touché par la corruption**. L'introduction d'un bonus gouvernemental fait certainement des gratitudes moins attractives pour le vérificateur, parce qu'il doit renoncer au bonus qui lui est proposé s'il accepte les gratitudes négociées.

Mais cela n'assure pas nécessairement que le vérificateur devient plus honnête. On ne peut pas écarter l'hypothèse que le vérificateur reçoive les deux gains. En réalité, la situation le met en position de force dans ses négociations avec le contribuable et en conséquence il reçoit une plus grande partie du gain non déclaré aux autorités fiscales. Ainsi, le système de bonus fournit des motivations pour le vérificateur malhonnête (en augmentant la gratitude négociée) et peut par ailleurs contribuer à l'augmentation des rentrées fiscales. Ceci se produit parce que le système de bonification renforce la position du vérificateur malhonnête et peut en conséquence augmenter la corruption globale.

Généralement, les implications d'un système de bonus dépendent du fait que l'administration fiscale fait face à des vérificateurs malhonnêtes ou honnêtes. Dans les deux cas, on observe une augmentation générale des recettes fiscales, mais dans le cas des vérificateurs malhonnêtes, le système de bonus peut aussi mener à l'aggravation de la corruption. Alors, dans une situation où il y a un mélange de vérificateurs malhonnêtes et honnêtes, l'administration doit faire un compromis entre le gain de recettes et le problème de corruption accrue tout en évaluant un système de bonus. Cependant, ces systèmes de bonus ne sont pas justifiés dans la littérature théorique sur la corruption ainsi que sur la prime d'encouragement.

Mookherjee (1998) [116], par exemple, considère des systèmes de bonus dans un contexte où il n'y a que des vérificateurs malhonnêtes et ne considère que le gain possible des rentrées fiscales suivant la position du vérificateur malhonnête. D'après Fjeldstad, Tungodden, 2003, cette manière de justifier des systèmes de bonus devrait être rejetée parce qu'elle ne prend pas en compte les effets à long terme d'une part de l'accroissement de la corruption sur les recettes fiscales et d'autre part la légitimité du gouvernement. Ils trouvent invraisemblable qu'une structure institutionnelle puisse se développer durablement dans un environnement qui favorise la corruption et l'exécution fiscale illégale.

Mookherjee se rend naturellement compte des faiblesses de la corruption, mais suggère simplement que « si la réforme encourageante cause divers effets secondaires peu désirés, la gamme d'instruments politiques doit être étendue pour modérer leurs effets ». L'administration pourrait alors tolérer un certain niveau de corruption (Chand et Moene (1999) [38]). Cependant, c'est une position problématique dans le mode de raisonnement actuel. Si on considère qu'une augmentation de la corruption est un effet indésirable secondaire, qui peut être modérée, alors une réforme encourageante ne peut pas être justifiée en prouvant qu'elle augmente probablement les recettes fiscales tout en induisant plus de corruption. Une telle affirmation nuirait aux politiques qui visent à lutter contre la corruption.

D'autres exemples ont été avancés en considérant que le renforcement de la position de vérificateurs malhonnêtes est « un cercle vicieux » dans la réforme de l'administration fiscale. Chand et Moene (1999) ont analysé la nécessité d'avoir des bureaucrates honnêtes de haut niveau dans l'administration fiscale en présentant des systèmes de bonus. Prenons l'exemple d'un vérificateur touché par la corruption qui essaie de négocier des gratitudes envers un contribuable évasif pour minimiser ses dettes fiscales. S'il ne conclut pas un accord - c'est-à-

dire si le contribuable refuse de payer les gratitudes et le vérificateur déclare la tentative de fraude - un bureaucrate de haut niveau est informé du vrai assujettissement à l'impôt du contribuable et arrange le cas. Si le bureaucrate de haut niveau est touché par la corruption, le contribuable évasif lui paye des gratitudes et paie ses droits mais avec un montant inférieur aux vraies dettes fiscales. Au contraire, un bureaucrate de haut niveau honnête perçoit les impôts sur les vraies dettes fiscales.

Donc, la présence d'un bureaucrate de haut niveau honnête renforce la position du vérificateur touché par la corruption dans ses négociations avec le contribuable. Pourquoi ? Parce que conclure un accord avec le contribuable devient moins important pour le vérificateur. Le vérificateur sait que tant que le bureaucrate de haut niveau est honnête, il recevra le bonus entier sur l'assujettissement à l'impôt s'il n'a pas conclu un accord avec le contribuable. Ce ne serait pas le cas si le bureaucrate de haut niveau était aussi touché par la corruption. En effet, le vérificateur ne recevrait aucun bonus. Par conséquent, pour avoir un système de bonus efficace, la présence des bureaucrates de haut niveau non-corrompus au sein de l'administration fiscale devrait être exigée. Même si la situation permet au vérificateur d'obtenir des gratitudes plus élevées en renforçant sa position par rapport aux contribuables, elle stimule aussi son effort de travail. Ce système contribuera à une augmentation des rentrées fiscales à court terme.

Par ailleurs, Fjeldstad, Tungodden (2003) indiquent brièvement certains mécanismes qui reflètent les avantages réels d'une réforme encourageante. D'abord, comme on a déjà souligné, un système de bonus efficace incite à plus d'effort venant des vérificateurs honnêtes. Ensuite et peut-être ce qui est le plus important, un système de bonus, dans une administration comprenant des bureaucrates de haut niveau honnêtes, peut causer moins de corruption parmi les vérificateurs. L'illustration de Fjeldstad, Tungodden sur ce point est simple :

Supposons une société qui annonce un bénéfice R , tandis que le vrai bénéfice est P .

Le taux d'imposition fiscale est t et le taux de bonus est g . Tous les vérificateurs allouent une certaine dépréciation $\frac{1}{m}$ à l'acceptation des gratitudes, si $m \geq 1$.

Quand $m = 1$ ceci implique que le percepteur est indifférent entre la réception d'une certaine somme d'argent comme les gratitudes ou comme un bonus régulier. Si le percepteur n'accepte pas les gratitudes et annonce l'évasion à un bureaucrate de haut niveau honnête, il reçoit donc

un bonus sur le vrai bénéfice. Dans ce cas, un percepteur accepterait seulement les gratitudes b si

$$gtR + \frac{b}{m} > gtP \quad (1)$$

Évidemment, la gratitude n'excédera pas l'impôt éludé sur la somme minimisée $t(P - R)$. De là, sur la base de (1), nous constatons qu'une valeur limite estimée m^* tel qu'aucun percepteur ayant une valeur au-dessus de m^* ne voudrait être touché par la corruption.

$$m^* = \frac{1}{g} \quad (2)$$

De (2), nous pouvons voir qu'une augmentation du bonus g diminue m^* qui indique que le nombre de percepteurs touchés par la corruption devrait diminuer dans un système de bonus efficace.

Pour récapituler, il y a des effets positifs importants sur les réformes de bonus dans l'administration fiscale. Il fait travailler plus durement les percepteurs honnêtes et il peut réduire ainsi le nombre de percepteurs touchés par la corruption dans l'administration. Cependant, nous remettons en cause l'affirmation des effets positifs sur l'augmentation des recettes fiscales en stimulant la corruption parmi les percepteurs malhonnêtes. Nous nous tournons maintenant vers une autre analyse de cet aspect.

V.1.2.2 – La corruption fiscale : les impacts à long terme

Un contribuable pauvre est particulièrement désavantagé dans des situations avec un déficit budgétaire substantiel, comme c'est le cas dans beaucoup de pays pauvres (Tanzi (1991) [158]¹⁶⁷). Cependant, accepter la corruption fiscale comme un instrument pour augmenter les rentrées fiscales, pourrait à court terme anéantir la perception des impôts à plus long terme, pour plusieurs raisons.

¹⁶⁷ **Tanzi, Vito.** Public finance in developing countries. Aldershot: Edward Elgar, 1991

Premièrement, dans la discussion du lien positif entre la corruption fiscale et les rentrées fiscales, la supposition d'une volonté d'honorer ses impôts est indépendante des moyens par lesquels les impôts sont collectés. Cette supposition est en contraste avec la littérature sur les considérations de réciprocité dans la perception des impôts.

Dans une étude sur la Tanzanie, Fjeldstad et Semboja (2001) [65] découvrent que les manières insensibles de la mise en application des impôts sembleraient alimenter la résistance fiscale. En conséquence, il y a opposition : la fraude fiscale peut dans une certaine mesure être interprétée comme une stratégie de résistance publique et une opposition contre les autorités. De là, une augmentation de la corruption peut mener à une perception publique négative qui amène les citoyens pendant une longue période à entrer dans des relations réciproques à contrer le gouvernement.

Ainsi, accepter la corruption fiscale comme un instrument de levée des rentrées fiscales peut contribuer à nuire à la légitimité de l'administration fiscale et à augmenter ainsi la fraude fiscale pour entraîner par la suite une diminution des rentrées fiscales avec le temps.

Deuxièmement, on doit aussi considérer la relation entre les percepteurs. Les percepteurs ne fonctionnent pas tout seuls, mais sont sous l'influence du comportement de leur groupe de référence, comme les collègues et les amis. Comme Fehr et Gächter (2000) [59]¹⁶⁸ (2000:167) les ont souligné, les sanctions sociales par des collègues sont probablement une cause importante et déterminante du comportement d'effort dans les relations de travail.

Donc, si un agent de l'administration sait que ses collègues deviennent plus corrompus, son engagement au comportement honnête sera probablement affaibli. Il y a au moins trois arguments soutenant cette hypothèse (Sah (1991) [138]¹⁶⁹, Banerjee (1992) [25]¹⁷⁰) : tout d'abord, les sentiments de culpabilité morale internalisés par le comportement frauduleux deviennent plus faibles à mesure que le nombre d'agents malhonnêtes augmente; ensuite quand beaucoup d'autres sont impliqués dans la corruption, la perte de réputation pour chaque percepteur malhonnête découvert diminue; et enfin quand beaucoup d'autres sont corrompus,

¹⁶⁸ **Fehr, Ernst, Gächter.** "Fairness and retaliation: The economics of reciprocity." *The journal of economic perspectives* (2000): 159-181.

¹⁶⁹ **Sah, Raaj Kumar.** "Social osmosis and patterns of crime: A dynamic economic analysis." *Journal of political Economy* 99.6 (1991).

¹⁷⁰ **Banerjee, Abhijit V.** "A simple model of herd behavior." *The Quarterly Journal of Economics* (1992): 797-817.

cela baisse la probabilité d'être découvert en raison du fait que la capacité des unités de vérification internes et externes est mise sous contrainte. Autrement dit, « la corruption peut corrompre » (Andvig et Moene (1990) [16]¹⁷¹). A long terme, une augmentation de la corruption fiscale peut introduire un cercle vicieux dans l'administration fiscale.

Troisièmement, ce cercle vicieux peut avoir des impacts sur le processus de recrutement de l'administration fiscale. Il est juste de supposer que plus de corruption fiscale parmi les percepteurs attirera des salariés potentiellement plus corrompus (Besley et McLaren (1993) [31]¹⁷²). En outre, dans une atmosphère de corruption nous pouvons facilement stopper un processus de recrutement basé sur des faux principes (Huther et Shah (2000) [86]¹⁷³). Le taux salarial significatif sur le marché dans des institutions publiques spécifiques pour réduire l'évitement et la corruption peut impliquer que l'on obtient deux prix pour le même type de service.

Quatrièmement, la tolérance de la corruption peut avoir des impacts négatifs sur les possibilités futures de réformer le système fiscal. Par exemple, des importants actionnaires, y compris les bureaucrates et les politiciens, aussi bien que les contribuables puissants, peuvent résister à des changements afin d'essayer de protéger leur influence et leur contrôle sur le système fiscal.

Selon Winters (1996) [177]¹⁷⁴ (1996:166), la plus forte résistance aux réformes fiscales en Indonésie est venue des fonctionnaires fiscaux eux-mêmes, puisqu'ils allaient pour la plupart perdre une dépersonnalisation et une simplification du système fiscal.

Flatters et MacLeod (1995) [67]¹⁷⁵ (1995 :409), se référant aussi à l'Indonésie, affirment que les percepteurs se sont activement opposés à la simplification des taxes sur la propriété, des lois

¹⁷¹ **Andvig, Jens Chr, Moene.** "How corruption may corrupt." *Journal of Economic Behavior & Organization* 13.1 (1990): 63-76.

¹⁷² **Besley, Timothy, McLaren.** "Taxes and bribery: the role of wage incentives." *The economic journal* (1993): 119-141.

¹⁷³ **Huther, Jeff, Anwar Shah,** *Anti-corruption policies and programs: a framework for evaluation.* Vol. 2501. World Bank Publications, 2000.

¹⁷⁴ **Winters, Jeffrey Alan,** *Power in motion: Capital mobility and the Indonesian state.* Cornell University Press, 1996.

¹⁷⁵ **Flatters, Frank, Bentley MacLeod.** "Administrative corruption and taxation." *International Tax and Public Finance* 2.3 (1995): 397-417.

fiscales sur le revenu et des structures tarifaires des droits de douane. D'ailleurs, quelques observateurs affirment que les réglementations importantes du secteur public et la complexité du système fiscal observées dans beaucoup de pays pauvres sont le résultat d'une stratégie délibérée des fonctionnaires, y compris les supérieurs, pour faciliter la corruption.

En résumé, l'augmentation délibérée de la corruption fiscale peut introduire deux cercles vicieux à plus long terme : d'une part, elle peut réduire la volonté du peuple à payer des impôts ; d'autre part, elle peut affaiblir l'engagement au comportement honnête dans l'administration fiscale. Ces deux effets sont étroitement liés à l'importance des valeurs dans la perception et la conformité fiscale. D'un point de vue général, l'incitation à la corruption fiscale nuit à long terme à l'élément essentiel de valeurs pour une administration fiscale efficace.

Comme observé par Sen (1999) [144]¹⁷⁶ (1999 : 276) : « En effet, dans les sociétés où le type courant de comportement corrompu est tout à fait peu commun, la confiance est mise en grande partie, sur la conformité aux codes de conduite plutôt que sur les incitations financières à être corrompues. Ce qui force l'attention sur les normes et les modes du comportement qui règnent respectivement dans différentes sociétés. » Naturellement, cette observation n'implique pas que les incitations sont sans importance. Toutefois, il faut remettre en cause l'idée de stimuler la corruption fiscale afin de gagner une augmentation des recettes fiscales à court terme.

V.1.2.3 – L'affaiblissement de la fiabilité gouvernementale due à la corruption

La corruption dans l'administration fiscale va probablement nuire à la fiabilité gouvernementale et par conséquent à la légitimité du gouvernement. La légitimité se réfère à l'approbation du gouvernement par les citoyens et justifie l'obéissance de ces derniers. Quand les institutions sont légitimes, les citoyens ont une prédisposition à considérer l'obéissance comme juste et appropriée. Par ailleurs, le manque de légitimité gouvernementale réduit la perception d'une justification morale pour obéir aux lois et règlements.

En outre, ce contexte a une importance particulière car un manquement au respect des citoyens pour les lois fiscales peut amorcer l'irrespect à d'autres lois et contribuer ainsi de nouveau à nuire à la légitimité du gouvernement (Fjeldstad et Tungodden (2003) [66]).

¹⁷⁶ Sen, A., *Development as freedom*. Oxford: Oxford University Press. Introduction, 1999

C'est un cercle vicieux où la méfiance engendre la méfiance. En revanche, la fidélité du gouvernement et le soutien des citoyens tend à légitimer le secteur public, et peut ainsi imposer une certaine norme sociale pour payer les impôts. Par conséquent, il est important de considérer une vue plus large des effets sociaux de la corruption dans l'administration fiscale.

Cette vue plus large sur l'imposition provient essentiellement du fait de former des relations Etat (ou administration fiscale) - citoyen (Levi (1989) [108]¹⁷⁷). Par exemple, en Europe au cours des deux derniers siècles, l'imposition et les conflits concernant l'utilisation des revenus ont stimulé le développement des droits et privilèges des citoyens, avec des institutions démocratiques imposant la responsabilité et une plus grande transparence dans les dépenses publiques (Tilly (1990-1992) [162]¹⁷⁸).

Il va de soi que la corruption dans l'administration fiscale ne contribue pas à l'établissement d'une relation productive de société d'état. La recherche dans un certain nombre de pays conclut que les citoyens ont une vue générale négative de la corruption même dans les pays où elle est très répandue. Dans une étude sur la corruption en République tchèque, Slovaquie, Bulgarie et en Ukraine, on constate que l'opinion publique dans chacun des quatre pays est contre la corruption (Fjeldstad et Tungodden (2003) [66]). La moralité des fonctionnaires de l'administration publique est une source importante de fiabilité gouvernementale (Hardin (1996) [83]¹⁷⁹).

La recherche récente indique aussi que la confiance des citoyens en leurs concitoyens est fortement sous l'influence de la confiance gouvernementale qu'ils partagent (Brehm et Rahn (1997) [35]¹⁸⁰). Cette observation renforce le besoin d'une étude plus large des effets sociaux de la corruption fiscale. Aussi un ordre de fonctionnement social exige un comportement social

¹⁷⁷ **Levi, Margaret**, *Of rule and revenue*. University of California Press, 1989.

¹⁷⁸ **Tilly, C.** (1992). *Coercion, capital and European states, 1990-1992*. Cambridge M.A.: Blackwell.

¹⁷⁹ **Hardin, Russell**. "Trustworthiness." *Ethics* (1996): 26-42.

¹⁸⁰ **Brehm, John, Rahn**. "Individual-level evidence for the causes and consequences of social capital." *American journal of political science* (1997): 999-1023.

(Grootaert (2001) [81]¹⁸¹) et un ensemble productif des normes communes qui évolueront seulement dans une société fiable (Dasgupta (2000) [47]¹⁸²).

Ainsi quand le gouvernement est perçu comme digne de confiance, les citoyens vont plus probablement se conformer à ses demandes en général (Fjeldstad et Tungodden (2003) [66]). Dans cette perspective, la fiabilité gouvernementale est liée de près avec les perceptions des citoyens sur la capacité du gouvernement à faire des engagements crédibles pour l'utilisation de leurs impôts, aussi bien qu'à celle des procédures du gouvernement pour concevoir et mettre en œuvre une politique non-arbitraire (Levi (1997) [109]¹⁸³). En second lieu, la fidélité du gouvernement contribue au comportement social en général et à un ensemble productif des normes communes dans la société.

Ces normes sont importantes pour établir des réseaux sociaux plus familiers et des associations avec un engagement civique qui contribue à la productivité de la communauté (Putnam *et al.* (1994) [129]¹⁸⁴). D'ailleurs, elles sont également cruciales pour renforcer les rapports institutionnels formalisés dans la société tels que le régime politique, la règle du droit, le système judiciaire, aussi bien que le système fiscal, qui peut exercer des effets importants sur les impôts locaux et le modèle du développement économique (Fjeldstad et Tungodden (2003) [66]).

V.1.2.4 – l'impossible élimination de la corruption fiscale

Mookherjee (1998) [116] (1997 : 6) souligne que l'élimination de la corruption ne devrait pas être considérée comme un but, et il justifie ce point en affirmant le fait que l'élimination complète de la corruption est difficile. Fjeldstad et Tungodden (2003) [66] rejettent un tel

¹⁸¹ **Grootaert**, "The missing link?" Social capital and participation in everyday life (2001): 8.

¹⁸² **Dasgupta, Partha**. "Trust as a commodity." Trust: Making and breaking cooperative relations 4 (2000): 49-72.

¹⁸³ **Levi, Margaret**. Consent, dissent, and patriotism. Cambridge University Press, 1997.

¹⁸⁴ **Putnam, Robert D., Robert Leonardi, Raffaella Y. Nanetti**. Making democracy work: Civic traditions in modern Italy. Princeton university press, 1994.

raisonnement. D'après eux, une société non-corrompue peut être une idée utopique, mais cela ne nuit pas à la possibilité d'affecter la médisance propre de la corruption.

Considérer la baisse de la corruption comme un but doit simplement dire qu'elle est son propre chef et ne doit pas être justifiée (comme une valeur) sur la base de ses effets sur l'économie et la société en général. Fjeldstad et Tungodden soutiennent la position que la corruption est une violation des règles établies pour le gain personnel : le dénigrement de la corruption dépend de la légitimité de ces règles.

Cependant, dans un système de coopération importante, on devrait considérer l'élimination de la corruption comme un but. Ce système de coopération a été discuté fortement par Rawls (1993) [134]¹⁸⁵ (1993:16) : « Les termes que chaque participant peut raisonnablement accepter, proviennent du fait que tous les autres les acceptent également. Les termes importants de coopération spécifient une idée de réciprocité : tous ceux qui sont engagés dans la coopération et qui acceptent les règles et les procédures exigées, doivent profiter d'une façon appropriée comme ce qui est évalué par un point de référence adéquat de comparaison. En effet, le sujet principal de justice est la structure de base d'une société. Ces termes sont exprimés par les principes qui spécifient les droits et obligations de base dans ces principales institutions... »

De plus, Rawls (1993) [134] (1993:19) soutient qu'un citoyen avec un sens de la justice devrait s'appliquer et agir avec la conception publique de justice qui caractérise les termes de coopération sociale et ne doit donc être impliqué dans aucune sorte de corruption.

Les considérations de cette sorte peuvent être perçues comme impertinentes dans les débats politiques des pays pauvres qui sont loin de n'importe quel équilibre moral d'une coopération équitable. Cependant, la validité de ce point de vue n'est pas assurée même si le raisonnement de Rawls peut contribuer à établir une compréhension des principales institutions dans la société en général - et en particulier dans l'administration fiscale - comme une manière de spécifier les termes importants de coopération, où on considère les violations de ces termes comme un mal en soi. En le reconnaissant, nous voyons aussi la plausibilité de considérer l'élimination de la corruption comme un but.

¹⁸⁵ **Rawls, J.** (1993). *Political liberalism*, New York: Columbia University Press.

V.1.3 – Le cas de Madagascar sur la corruption fiscale

Selon l'ONG Transparency International, Madagascar est classé parmi les pays les plus corrompus au monde. Depuis 1995, l'ONG Transparency International publie chaque année à partir des enquêtes menées par des organismes internationaux tels que la Banque Mondiale et la Banque Africaine de Développement, un indice de perception de la corruption (IPC) classant les pays selon leur degré de corruption. Le résultat est décevant car Madagascar se situe au 133ème rang mondial sur 174 pays enquêtés avec une note de 28 points sur 100 pour l'année 2014.

Selon l'enquête Afrobaromètre¹⁸⁶ Razafimamonjy *et al.* (2014) [135]¹⁸⁷; les Malgaches perçoivent la corruption comme un phénomène endémique qui affecte tous les rouages de l'administration et la sphère politique.

Les résultats de l'enquête ont montré que de 2005 à 2013, le nombre de personnes touchées par la corruption ne cesse de croître dans chacune des entités suivantes : juges et magistrats, gouvernement, agent de l'administration fiscale. Les juges et magistrats arrivent en tête pour les années 2005 et 2008. Par contre pour 2013, les personnes du gouvernement sont en tête avec 85%. On remarque aussi que les agents de l'administration fiscale sont jugés dans la majorité à près de 80% à être touchés par la corruption.

¹⁸⁶ **Afrobaromètre** est une série comparative d'enquêtes menée dans 35 pays africains qui visent à mesurer et à analyser l'évolution du point de vue des citoyens sur la gouvernance, la démocratie, la société civile, les performances économiques et la qualité de vie, à travers une série d'enquêtes auprès des ménages, représentatives au niveau national.

C'est une initiative conjointe de l'Institut pour la Démocratie d'Afrique du Sud (*Institute for Democracy in South Africa [Idasa]*), du Centre Ghanéen pour le Développement Démocratique (*Center for Democratic Development [CDD-Ghana]*) et de l'Université du Michigan (*Michigan State University [MSU]*), en association avec des partenaires nationaux dans chaque pays. Le 1er round/vague d'enquêtes a été mené en 1999, et il en est actuellement au 5ème round/vague (dernière sortie pour 2013).

¹⁸⁷ **Razafimamonjy, Laetitia, Razafindrakoto, Mireille, Razafindrakoto, Désiré, et al.**, Premiers résultats de l'enquête « Afrobaromètre 2013 » à Madagascar. 2014.

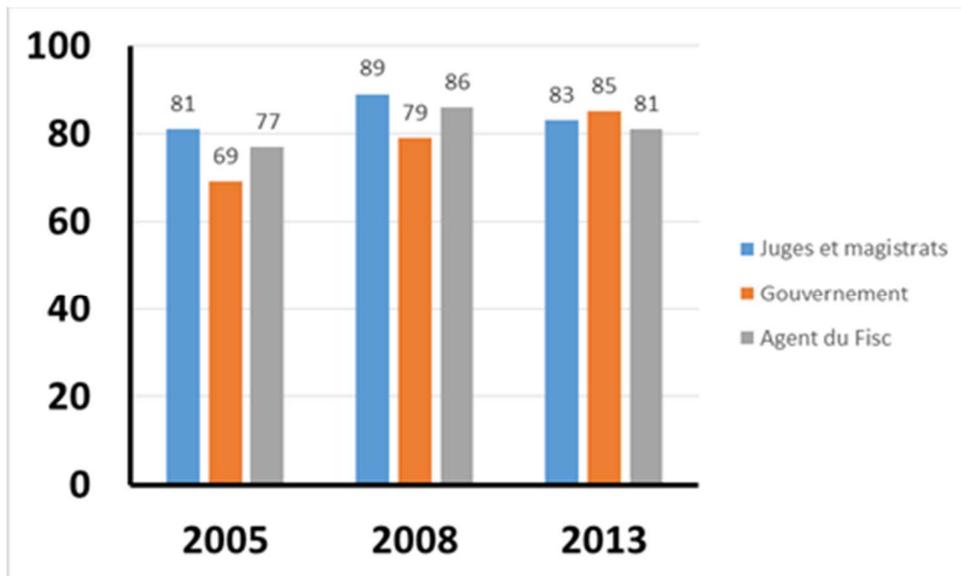


Figure 2 : pourcentage des personnes impliquées dans la corruption selon l'entité

A Madagascar, la corruption est présente partout dans la fonction publique. C'est un constat déplorable mais qui semble ne déranger ni les fonctionnaires, ni le gouvernement malgré la réprobation du peuple sur cette pratique illégale.

La Figure 3 ci-dessous nous montre une baisse nette de la corruption pour l'obtention d'un document officiel ou une autorisation en 2008 grâce à la sensibilisation du gouvernement. Depuis 2013, la tendance est à la hausse. En effet, ce qui décourage le peuple malgache dans leurs démarches administratives c'est la demande de « cotisation » ou « d'enveloppe » de la part des fonctionnaires.

Le personnel a une mauvaise habitude de recevoir de la part des personnes pressées d'obtenir rapidement leurs papiers ou documents « un cadeau » si le document est fourni dans un délai demandé. Et parfois, ce sont les fonctionnaires eux-mêmes qui demandent « une cotisation » pour fournir dans les temps le document officiel ; c'est le cas pour un renouvellement ou une émission de passeports au ministère de l'intérieur. C'est pourquoi, la corruption est plus élevée en milieu urbain qu'en milieu rural.

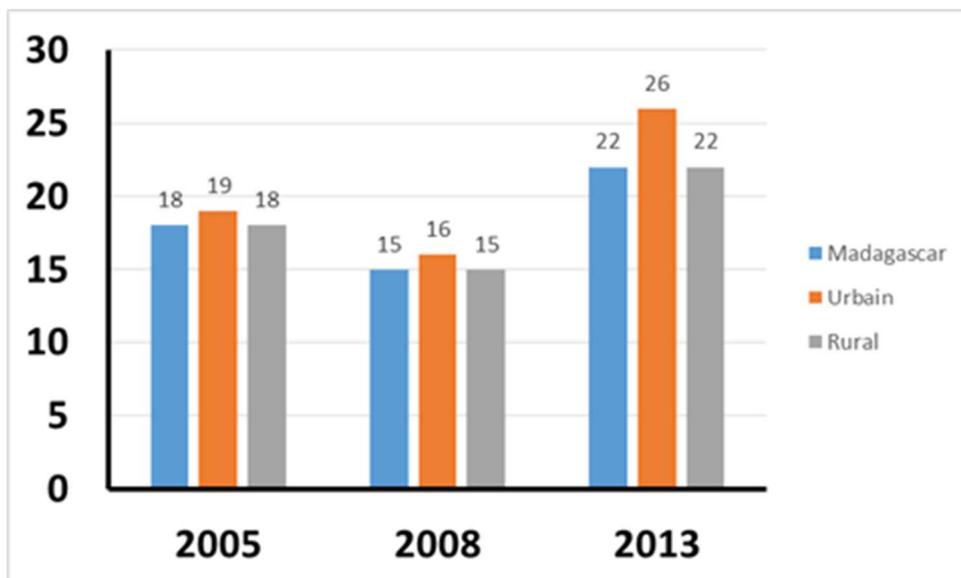


Figure 3 : pourcentage des victimes de corruption pour l’obtention d’un document officiel ou autorisation

Par ailleurs, selon l’étude Afrobaromètre, les malgaches n’ont aucune idée de la finalité des recettes fiscales et dénoncent la difficile accessibilité des renseignements sur la manière dont le gouvernement utilise les impôts collectés aux contribuables.

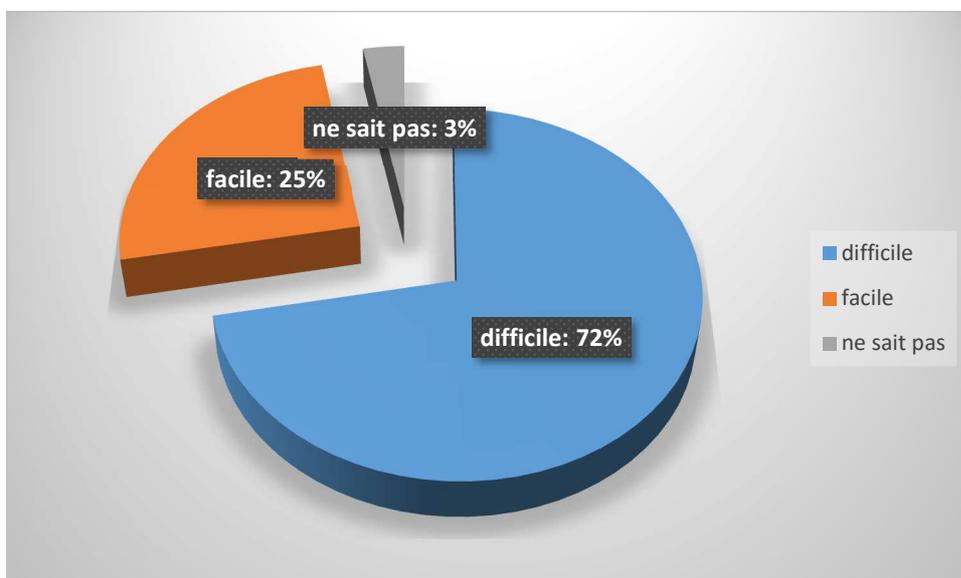


Figure 4 : accessibilité des renseignements sur la manière dont le gouvernement utilise les impôts (Afrobaromètre round 5)

Pourtant, le BIANCO ou Bureau Indépendant Anti-CORruption a été créé à Madagascar en octobre 2004. Il a été fondé pour mettre en œuvre une stratégie nationale de lutte contre la corruption par l'application de la loi et des mesures préventives contre la corruption, ainsi que l'éducation du public.

Depuis 2004, le Bianco a mis en place une première stratégie nationale de lutte contre la corruption où sont définis les secteurs prioritaires qui comprennent : les douanes, les impôts et le trésor public. Cette stratégie précise les axes et procédures à mettre en œuvre en matière de lutte contre la corruption :

- ✓ une action de sensibilisation, d'information et d'éducation ;
- ✓ une action de prévention ;
- ✓ une action d'investigation

Des conventions de partenariat ont été passées avec la Direction Générale du Trésor, la Direction Générale des douanes et la Direction Générale des impôts. Mais malgré les efforts engagés par le BIANCO, la lutte anti-corruption reste inefficace.

Cependant, le BIANCO est dépendant de l'exécutif ce qui rend difficile sa crédibilité. En effet, l'article du décret 2008-276 qui porte sur la réorganisation du Bureau anti-corruption prévoit que le directeur général du Bianco soit nommé par le président de la République ainsi que son directeur général adjoint prévu par l'alinéa 5 de l'article 20 et l'article 12 du décret de 2008. Pour être crédible, **le BIANCO doit jouir d'une totale indépendance tant en décision qu'en financement ce qui est loin d'être le cas actuellement.**

En ce qui concerne particulièrement l'administration fiscale, la perception de l'impôt est touchée par la corruption. En effet, d'après l'enquête ECR (2007) [54]¹⁸⁸ des experts dans le rapport sur l'étude de la bonne gouvernance à Madagascar sur le système de collecte d'impôt, seul 1,96% de la perception n'est pas touché par la corruption (Figure 5). Plus de 90% de la collecte est touchée, une part considérable que nous ne pouvons pas négliger.

¹⁸⁸ United Nations Economic Commission for Africa

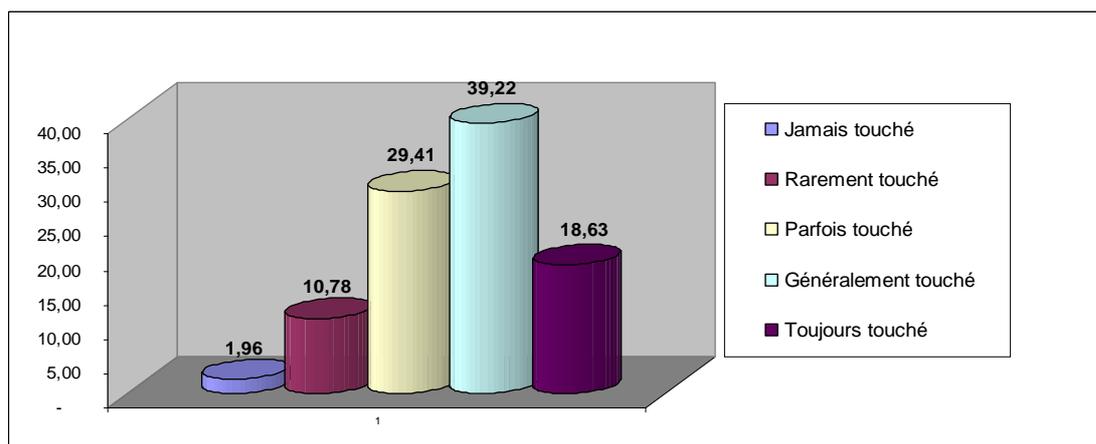


Figure 5 : Le système de collecte d'impôt touché par la corruption (Enquête expert C1)

En effet, d'après une enquête menée par DIAL (Développement, Institutions et Mondialisation) en 2013, les agents de l'administration fiscale arrivent en troisième position en matière de corruption avec un taux de 48% des agents (les policiers en première ligne (66%), suivis des juges et magistrats (57%)), Razafimamonjy *et al.* (2014) [135].

En se basant sur la littérature existante sur la corruption, les incitations, la conformité et le raisonnement normatif, nous concluons que le point de départ rationnel pour les discussions dans ce secteur devrait être le fait qu'une augmentation de la corruption fiscale n'est pas un instrument approprié pour accroître les recettes fiscales.

Le développement durable ne peut pas grandir dans une structure institutionnelle qui favorise la corruption et une exécution fiscale extra-légale. Premièrement, même si une augmentation de la corruption pourrait augmenter les rentrées fiscales à court terme, en général ce ne sera plus le cas à long terme. Deuxièmement, la valeur instrumentale de réduction de la corruption va loin au-delà de ses effets sur la fraude fiscale et les revenus fiscaux.

Accepter la corruption comme une stratégie pour augmenter les revenus fiscaux peut nuire aux valeurs de la démocratie et de la bonne gouvernance. Par ailleurs, n'importe quelle conception rationnelle d'une bonne société devrait compter la corruption - c'est-à-dire l'abus des fonctions officielles et des règles au gain personnel - comme intrinsèquement mauvais.

Pour le cas de Madagascar en particulier, la corruption est très présente dans l'administration publique malgache malgré l'existence d'un bureau d'étude anti-corruption le BIANCO, et à cause de la totale dépendance de ce dernier au pouvoir exécutif.

V.2 – Les impacts de l’ampleur du secteur informel sur la fraude fiscale

Les années 80 marquent le début de la crise économique : les pays africains faisaient face à des difficultés de tout genre et en particulier le chômage. Les offres de travail ne satisfaisaient plus à la demande, beaucoup de gens se retrouvèrent sans emploi, et les pays furent mis sous-administration du FMI (Fonds Monétaire International) et de la BM (Banque Mondiale). Le but était de réduire les dettes avec des plans de sauvetage mais le secteur informel a pris de l’ampleur. Le chômage accru a fait fructifier ce secteur car les citoyens se retrouvent rejetés du secteur formel. L’essentiel pour ces citoyens éjectés du secteur formel était de survivre même en transgressant la loi.

Jusqu’à aujourd’hui encore, le gouvernement ne cesse de développer des moyens de lutte contre ce secteur d’activité. Plusieurs travaux ont été faits sur le développement de ce secteur, ses formes et son ampleur, à savoir Rakotomanana (1995) [131], Dontsi (1995) [52]¹⁸⁹, MADIO (1995), Roubaud (1997) [137]¹⁹⁰, Gautier (2001) [77]¹⁹¹, Rakotomanana (2009) [132]¹⁹². Selon l’INSTAT en 1993, Madagascar comptait 678 300 Unités de Production Informelle ou UPI, employant 1.116.500 personnes dans les branches marchandes non agricoles (Rakotomanana (1995) [131]¹⁹³). Près d’un quart des ménages tire l’ensemble ou une partie de leurs revenus d’une unité de production informelle. Les activités informelles sont plus fréquentes en milieu urbain. En effet, l’environnement y est plus favorable à la création de ces types d’activités,

¹⁸⁹ **Dontsi** (1995). Le recouvrement des impôts forfaitaires dans les pays à faible revenu. *Revue française d’économie*, Année 1995, Volume 10, Numéro 3, p. 173 – 191.

¹⁹⁰ **Roubaud, F.** "La mesure statistique du secteur informel en Afrique : les stratégies de collecte des données [The statistical measurement of the informal sector in Africa: the data collection strategies]." *Actes du Séminaire, Le Secteur Informel et la Politique économique en Afrique Sub-saharienne*, Afristat, tome 1, série méthode n 1 (1997) : 81-96.

¹⁹¹ **Gautier, Jean-François.** "L’informel est-il une forme de fraude fiscale ? Une analyse microéconométrique de la fraude fiscale des micro-entreprises." *Revue d’économie du développement* (2001) : 25-50.

¹⁹² **Rakotomanana, F.** "5. Les déterminants de la volonté de faire enregistrer son entreprise informelle à Madagascar : quelles implications sur les stratégies de l’Administration publique ?" *African Statistical Journal* Journal statistique africain : 262.

¹⁹³ **Rakotomanana, F.** "Le secteur informel à Madagascar en 1993, vu à travers l’enquête permanente auprès des ménages." *EPM, Instat, Madagascar* (1995).

notamment commerciales ; plus de 42% des UPI sont des commerces de détail. Plus de 41% des UPI se sont concentrées dans le faritany de Toamasina et 18% seulement à Antananarivo.

La plus à plaindre est l'administration fiscale. En effet, le nombre important d'entreprises informelles fausse les bases de données de l'administration fiscale par le non-enregistrement de ces dernières dans le registre fiscal. Par ailleurs, certains contribuables du secteur informel sont fiscalisés, puisqu'en 1993, 28% des UPI payaient des impôts (Rakotomanana (1995) [131]) même si la part des impôts et taxes payés à l'Etat reste faible, n'atteignant que 2,4% de la valeur ajoutée totale du secteur. D'autre part, le secteur informel réduit les rentrées fiscales car leurs activités ne sont pas déclarées : ils ne sont pas obligés de payer leurs impôts sauf en cas de détection où ils doivent payer l'impôt et les pénalités afférentes.

De Soto *et al.* (1994) [50]¹⁹⁴ affirment que le choix d'un citoyen d'intégrer le secteur formel résulte d'un arbitrage entre les gains anticipés sur les deux secteurs formel et informel bien que parfois c'est dû à la méconnaissance des obligations fiscales par les citoyens (Gautier (2001) [77]).

Ainsi le secteur informel est en étroite relation avec la fraude fiscale ; la définition même du mot « secteur informel » souligne l'idée de fraude (<http://www.afrology.com/eco.html>). Le secteur informel est « *l'ensemble des activités économiques qui se réalisent en marge de législation pénale, sociale et fiscale ou qui échappent à la Comptabilité Nationale* » ; ou encore le secteur informel est « *l'ensemble des activités qui échappent à la politique économique et sociale, et donc à toute régulation de l'Etat* ». Nous allons analyser ce phénomène de vice social dans un cadre de lutte contre la fraude fiscale. Comment les citoyens décident-ils de déclarer leur activité ou d'y échapper et choisir de prospérer dans le milieu informel ?

¹⁹⁴ De Soto, Hernando, Enrique Gherzi, Mario Ghibellini. L'autre sentier : la révolution informelle dans le tiers monde. La Découverte, 1994.

V.2.1 – Les diverses causes du non-enregistrement fiscal des activités du secteur informel

Un des critères internationaux qui définit une activité d'« informelle » est l'absence d'enregistrement.

Selon l'approche néolibérale dont De Soto *et al.* (1994) [50], Johnson *et al.* (1998) [90], l'intervention de l'Etat est considérée comme un abus. En effet, cette mainmise sur l'économie empêche les contribuables d'arriver à une production optimale et porte atteinte à la liberté individuelle. Le non-enregistrement est alors une volonté individuelle du contribuable de fuir les soi-disant « jougs » de l'autorité et par ailleurs à retrouver la liberté de maximiser son utilité espérée. Les contribuables affichent ainsi catégoriquement leur réticence vis-à-vis des registres fiscaux. Leur propre occupation c'est de chercher de nouvelles stratégies pour maximiser leur profit et par n'importe quel moyen afin d'échapper au « poids de la légalité », Rakotomanana (2009) [132].

Le respect du droit devient ainsi un fardeau supplémentaire pour tous les contribuables qu'ils soient enregistrés ou non. Les contribuables 'formels' supportent « les coûts de la légalité » comportant « les coûts d'accession » et « les coûts de durabilité » ; tandis que les contribuables 'informels' supportent « les coûts de l'informalité » dont « les coûts pour échapper aux sanctions », le désavantage de « l'absence du droit de propriété » ainsi que « l'incapacité à utiliser le système contractuel », Rakotomanana (2009) [132].

Les défenseurs de la pensée néolibérale proposent la suppression de l'objectif fiscal d'enregistrement des activités pour alimenter les ressources communes. Selon eux, il vaut mieux donner aux contribuables les moyens d'atteindre leur objectif que de collecter des moyens pour des projets communs. La bureaucratisation doit être étouffée au profit du non interventionnisme étatique.

D'autres approches soutiennent le contraire Tokman (2007) [163]¹⁹⁵, Maldonado (1995) [113]¹⁹⁶. En effet, d'après l'approche structuraliste même si les législations et le système en

¹⁹⁵ **Tokman, Victor E.** "Modernizing the informal sector." UN/DESA Working Paper 42 (2007) : 1-13.

¹⁹⁶ **Maldonado, Carlos.** "Informal Sector: Legalization or Laissez-Faire, The." *Int'l Lab. Rev.* 134 (1995) : 705.

vigueur ne sont pas adaptés au secteur informel, il faut trouver une solution pour l'améliorer et non le supprimer. Car il faut protéger les intérêts communs de l'ensemble de l'économie afin de réaliser les projets communautaires avec les ressources collectives. Les défenseurs de cette approche sont conscients de l'importance du rôle exercé par l'Etat. Selon eux, le non-enregistrement est indépendant de la volonté du contribuable et est soumis, entre autres, à des contraintes administratives, économiques, sociales et géographiques.

Les études de Rakotomanana (1995) [131] ; Rakotomanana (2009) [132] ont montré la complexité des procédures, notamment les nombreuses étapes à suivre pour l'enregistrement d'une activité afin d'exercer en toute légalité ; par ailleurs il faut noter la lenteur administrative dans le système d'enregistrement des activités. Selon cette approche, le taux d'enregistrement diminuerait avec l'accroissement du degré de contrôle des autorités ou de la lourdeur administrative en fonction de l'importance des bénéfices attendus. Ainsi, on constate un taux d'enregistrement élevé dans les branches commerciales par rapport à d'autres branches d'activités, du fait de leurs dépendances relativement importantes vis-à-vis des marchés et des produits formels.

Par ailleurs, quelle que soit la branche d'activité, la taille de l'unité de production influence positivement sur la probabilité d'être enregistrée, Rakotomanana (2009) [132]. En effet, la plupart des entreprises enregistrées auprès des bureaux fiscaux sont de taille importante que ce soit en chiffre d'affaire ou en nombre d'heures travaillées ou en valeur du capital employé. Pour ce qui est du chiffre d'affaire, le taux d'enregistrement des UPI auprès de l'administration fiscale pour la patente ou la carte rouge est d'environ 3% pour le quintile du chiffre d'affaire le plus bas, et de 41% pour le quintile le plus élevé (Gautier (2001) [77]). Pour les entreprises déclarées, l'accroissement en taille témoigne la performance supérieure de ces dernières et la productivité des heures travaillées est 4 fois plus élevée que dans celle du secteur informel ; pour ce qui est de la valeur du capital employé, elle est 2 fois plus élevée en milieu formel.

D'autres facteurs peuvent aussi influencer le non-enregistrement fiscal, à savoir la faiblesse des pouvoirs d'achats, l'insuffisance des ressources, l'accès limité aux infrastructures économiques, l'inaccessibilité aux informations ; le manque de communication ; le niveau bas de l'éducation, l'éloignement géographique (les bureaux administratifs se concentrent plus dans les grandes villes).

Un des motifs du non-enregistrement fiscal est ainsi la méconnaissance des lois et obligations fiscales. L'enquête menée par le projet MADIO (1995) au sein des micro-entrepreneurs a montré que 30 à 90% des unités de production informelle ne connaissaient même pas leurs devoirs envers l'administration fiscale, Gautier (2001) [77]. Bien que cela paraisse énorme leurs activités extra-légales sont qualifiées d'acte intentionnel. Le Tableau 4 ci-après montre les raisons diverses du non-enregistrement fiscal évoquées par les micro-entrepreneurs.

Tableau 4 : Le pourcentage des diverses raisons du non-enregistrement fiscal, cas des micro-entrepreneurs

	Coût élevé	Démarche compliquée	Refus / pas de contrôle	Non informé	Autres dont exonérés	Total
Madagascar	22,6	12,8	4,1	56,0	4,4	100,0
Cameroun	3,6	4,4	-	84,6	7,4	100,0
Tunisie	-	3,2	4,4	92,5	-	100,0
Niger	4,3	3,2	18,3	62,4	11,8	100,0
Swaziland	1,9	1,1	0,4	93,8	2,7	100,0
Equateur* 2 ; 5 employés	-	-	50,0	29,0	21,0	100,0
Equateur, à son compte	-	-	42,0	42,0	17,0	100,0
Thaïlande	7,1	1,5	43,9	43,9	3,5	100,0
Algérie **	30,1	14,4	36,7	28,5	15,5	125,2

Source : MADIO 1995, DIAL – DSCN (1993), Morriison et al (1994 – OCDE)

* impôt sur le revenu ; ** réponses multiples

Ce Tableau 4 nous montre les principales causes du non-enregistrement fiscal des micro-entrepreneurs malgaches par rapport à d'autres nations. Bien que les raisons sont assez diverses, il est à noter que la méconnaissance des obligations fiscales reste la plus importante. Même dans les pays tels que le Swaziland et la Tunisie, le taux est au-dessus des 90%. Bien que l'enquête soit soumise à la bonne fois des enquêtés, ces taux semblent être très importants. Pour Madagascar il est de 56%, l'asymétrie d'information est alors une des causes évidentes de la fraude fiscale. Une sensibilisation du contribuable par rapport à son devoir fiscal et les utilisations de ses fonds ou contributions s'avère primordiale afin d'inciter les contribuables à s'enregistrer de leur propre gré auprès de l'administration fiscale.

V.2.2 – Les facteurs d’influence pour dissuader les contribuables à travailler dans le milieu du secteur informel

Le secteur informel n’est pas toujours aussi bénéfique surtout si l’entreprise est de taille importante. En effet, pour le quintile le plus bas, la part des consommations intermédiaires provenant du secteur formel n’est que de 7% tandis qu’elle est de plus de 49% pour les entreprises de taille importante. D’après Lautier (1994) [104]¹⁹⁷, la dépendance des UPI envers la production du secteur informel est un phénomène standard ; et que cette dépendance s’accroît avec la taille de l’entreprise.

Si un contribuable non-enregistré au sein de l’administration fiscale emploie les intrants provenant du secteur formel, il sera pénalisé car il n’est pas autorisé à s’approvisionner auprès des grossistes officiels. Pour pouvoir acheter, il doit passer par un intermédiaire et par ailleurs supporter entièrement la TVA de ces intrants s’ils sont assujettis. Ceci prouve que le coût des intrants est en moyenne plus élevé pour les entreprises informelles (le ratio valeur ajoutée sur chiffre d’affaire, VA/CA est de plus de 49% pour les entreprises enregistrées contre 40% pour celles non enregistrées, il mesure la contribution de l’entreprise à la valeur de la production).

La décision d’un contribuable de préférer le secteur informel par rapport au secteur formel résulte de son arbitrage entre ses gains anticipés sur les deux secteurs. Un contribuable préfère rester dans le milieu informel tant que la part de ses intrants taxés est inférieure au taux de marge de son entreprise ; son avantage réside dans le fait du non-paiement de la TVA sur ses ventes. Par contre, il est avantageux d’être enregistré en termes de compétitivité quand le niveau du chiffre d’affaire est plus élevé. En tenant compte de l’accroissement de la part des intrants formels dans les charges de l’entreprise du contribuable, la mise en place de la TVA pourrait être un facteur déterminant de l’enregistrement fiscal en incitant les contribuables à intégrer le milieu formel et à éradiquer la fraude fiscale.

Le passage d’un contribuable du secteur informel au secteur formel dépend fortement de l’efficacité du contrôle fiscal. En effet, le contribuable n’est pas à l’abri du contrôle et des

¹⁹⁷ **Lautier, Bruno.** L’économie informelle dans le tiers monde. Paris : La Découverte, 1994.

sanctions fiscales. Mais la probabilité de subir un contrôle et de payer par la suite une amende dépend en partie de la taille des UPI ; car même en cas de contrôle les UPI les moins importantes en termes de chiffre d'affaire ne versent aucune somme à l'administration fiscale. Par exemple, la sanction pour les informels ambulants se traduit tout simplement par l'obligation d'évacuer son emplacement, seuls les entreprises du quintile supérieur paient des « amendes » et ou un « cadeau » (Gautier (2001) [77]).

Les résultats des enquêtes MADIO en 1995 montrent qu'aucune entreprise non-enregistrée n'a eu d'amende à payer malgré leur illégalité. Par contre, certains UPI (dont le CA annuel est supérieur à 4,2 millions de Fmg en 1995) ont dû verser « un cadeau » ; mais ceci reste faible car il ne représente qu'un taux de 0,02% de leur chiffre d'affaire. Ce taux est largement inférieur au taux supporté par les entreprises enregistrées en cas de contrôle (0,06%). Une fréquence plus importante de contrôles fiscaux pourrait alors inciter les contribuables à basculer dans le milieu formel même si cette interconnexion est difficile à définir.

En effet, l'enregistrement des activités auprès de l'administration fiscale entraîne une probabilité importante de contrôle alors qu'en étant dans le secteur informel, l'administration ignore son existence et l'entreprise craint moins d'être contrôlée. De plus, les entreprises informelles en cas de contrôle ne versent jamais d'amende mais « un cadeau » dont le montant semble être moins important. Cette faiblesse de la structure fiscale favorise le développement incessant des activités du secteur informel. Pourtant, on ne peut pas écarter l'idée d'un enregistrement d'activité suite au contrôle, car en effet, 4,4% s'enregistrent auprès de l'administration fiscale même si ce taux reste faible.

Il est important de noter que l'entrée dans le secteur formel n'est pas si contraignante pour les entreprises de taille importante, d'autant plus que plusieurs avantages peuvent être bénéfiques comme le fait de pouvoir exercer son activité en toute tranquillité : on ne craint plus l'administration fiscale, on a le droit d'exercer en toute sérénité ; pouvoir participer à des coopératives d'achat et payer moins chers les produits d'approvisionnement, acheter au prix de gros (carte rouge) ; pouvoir diversifier la marchandise en l'achetant moins cher auprès des distributeurs agréés qui ne fonctionnent qu'avec les détaillants dans le secteur formel (la Vache qui rit, Chuppa Chups,...) ; pouvoir emprunter auprès des banques et institutions financières agréées ; permettre aux commerçants de porter un litige en justice en cas de litige avec le client ; pouvoir exporter ;

Il faut juste posséder « une patente ». Elle est obligatoire, se renouvelle chaque année, comporte plusieurs classes (de 1 à 8) et s'accompagne d'une déclaration du revenu annuel. Par ailleurs, le demandeur doit se trouver dans les deux situations suivantes :

- soit il est en début d'activité (il n'a pas encore demandé la patente même s'il a déjà exercé son activité dans l'informel, et est considéré par l'administration fiscale comme en début d'activité : il en est de même pour ceux qui n'ont pas renouvelé leurs patentes pendant deux années successives). Le service fiscal, après étude du dossier, fixe un montant forfaitaire de l'impôt synthétique à payer pour un montant minimum de 16 000 Ar (6% du revenu annuel pour les entrepreneurs individuels dont le revenu annuel est inférieur à Ar 20 000 000), article 01.02.05 du CGI. Après le paiement de l'impôt synthétique, le demandeur ou son mandataire paye un droit forfaitaire de 10 000 Ar à la caisse du service de la statistique (INSTAT) pour qu'il puisse délivrer la carte statistique (elle doit être renouvelée avant le 31 mars de l'année en cours). Par la suite le demandeur obtient sa carte d'identité fiscale demandée auprès d'un centre fiscal où figure son numéro d'identité fiscale ou NIF. La carte statistique et la carte d'identité fiscale sont à nouveau présentées au centre fiscal pour la demande de la carte professionnelle ou « patente » valable une année.
- soit il veut renouveler sa patente. Pour pouvoir renouveler sa carte statistique, le demandeur doit à nouveau payer le droit 10 000 Ar et présenter son ancienne carte statistique ; le numéro d'identité fiscale ne change pas donc le demandeur n'a plus besoin de renouveler sa carte d'identité fiscale ; l'impôt synthétique à payer peut changer si le chiffre d'affaire est différent de celle de l'année écoulée ; par contre la carte professionnelle ne change pas s'il n'y a pas eu de changement d'activité.

Dans le cas où le titulaire ne renouvelle pas sa demande, la patente expire. La patente pourrait aussi être retirée dans le cas du non-respect des dispositions légales.

V.2.3 – Le modèle d'imposition forfaitaire des activités du secteur informel pour élargir l'assiette fiscale

La question qu'on se pose est en effet : comment améliorer le recouvrement de ces impôts afin d'augmenter les recettes fiscales ? Comment mettre en place un modèle d'imposition qui inciterait les contribuables à payer spontanément leurs impôts ? Donsi (1995) [52] dans son analyse soutient l'idée de proposer un impôt forfaitaire (la patente) payable une seule fois et valable pour un exercice fiscal.

Dans les pays à faible revenu, notamment à Madagascar si le contribuable arrive à échapper à l'impôt pendant les années $n-i, \dots, n-2, n-1, n$ alors il pourra payer les impôts des années suivantes $n+1, n+2, \dots, n+i, \dots$, sans qu'on lui demande de payer les années antérieures. Par ailleurs, si pendant l'exercice n , le contribuable a été contrôlé, il doit tout de suite s'acquitter de son droit avec les pénalités sauf si le contrôleur est malhonnête et accepte une somme qui est relativement inférieure au montant exigé (droit et amende principaux).

Donsi suppose que le contribuable ne subit qu'un contrôle pendant un exercice fiscal. Supposons que :

T soit le montant de l'impôt forfaitaire

R , le revenu du contribuable pendant la période

A , le montant de la pénalité en cas de paiement forcé

p_1 , la probabilité pour que le contribuable soit contrôlé durant l'exercice fiscal

p_2 , la probabilité pour que le contrôleur soit honnête et fait payer la somme demandée au contribuable

C , le montant moyen payé au contrôleur malhonnête en cas de détection

On suppose que le contribuable est sensible à l'espérance mathématique de ses gains : le seul risque qu'il encourt est le paiement des droits majorés des pénalités et amendes en cas de détection. Deux cas se présentent :

1^{er} cas : le contribuable acquitte son droit dont le montant est égal à T

En présence ou en l'absence du contrôle, le revenu certain du contribuable sera :

$$W = R - T$$

Et l'espérance mathématique de ses gains sera alors :

$$E_1 = R - T \quad (1)$$

2^{ème} cas : le contribuable échappe à l'impôt forfaitaire

Dans ce cas, son revenu est une variable aléatoire avec :

$W = R$; avec la probabilité $(1 - p_1)$ s'il n'est pas contrôlé

$W = R - C$; avec la probabilité $p_1(1 - p_2)$ s'il est contrôlé et que le contrôleur est malhonnête et reçoit la somme C avec $C < T + A$

$W = R - T - A$; avec la probabilité $p_1 p_2$ s'il y a contrôle et si le contrôleur est supposé honnête

Son espérance mathématique devient alors :

$$E_2 = (1 - p_1)R + p_1(1 - p_2)(R - C) + p_1 p_2 (R - T - A)$$

$$E_2 = R - p_1 C + p_1 p_2 C - p_1 p_2 T - p_1 p_2 A \quad (2)$$

Si le contribuable est rationnel, il cherchera à maximiser son utilité espérée, alors il paiera spontanément son impôt si :

$$E_2 \leq E_1$$

$$\text{Donc si : } R - p_1 C + p_1 p_2 C - p_1 p_2 T - p_1 p_2 A \leq R - T$$

On a la relation suivante :

$$T \leq (p_1 C - p_1 p_2 C + p_1 p_2 A) / (1 - p_1 p_2) \quad (3)$$

Ainsi, pour qu'un contribuable paie spontanément son impôt, il faut que le montant de ce dernier soit inférieur à une limite T^* .

Sa décision dépendra alors de la probabilité pour que le contrôle soit fait au cours de l'exercice fiscal ; de la probabilité que le contrôleur soit honnête ; du montant de la gratitude en cas de corruption et du montant de la pénalité.

Résultats :

- 1) Tout d'abord, la dérivation de T^* par rapport à C donne un résultat positif ou nul puisque :**

$$\delta T^* / \delta C = p_1 (1 - p_2) / (1 - p_1 p_2) \text{ avec } p_1 \leq 1 \text{ et } p_1 p_2 \leq 1$$

Ce résultat signifie que plus le montant de la corruption C est élevé, plus l'administration peut fixer des impôts forfaitaires élevés tout en aidant le contribuable à payer spontanément son impôt. L'administration doit alors s'engager à donner un bonus au contrôleur pour qu'il puisse faire le poids entre le bonus fiscal et la corruption. Cette idée rejoint celle de Mookherjee (1998) [116]; Dasgupta (2000) [47]; Chand et Moene (1999) [38] dans leurs analyses concernant la possibilité de négocier les « gratitudes » entre le contribuable évasif et le contrôleur malhonnête.

Pourtant, cette règle n'est pas respectée dans un pays à faible revenu comme Madagascar et où le pays connaît un déficit budgétaire important. Le recouvrement des recettes fiscales n'est pas ainsi chose facile du fait des revenus bas des contrôleurs et du montant élevé des impôts forfaitaires. La corruption pourrait toujours être présente.

- 2) Ensuite la dérivation de T^* par rapport à A donne aussi un résultat positif :**

$$\delta T^* / \delta A = p_1 p_2 / (1 - p_1 p_2) \geq 0$$

D'après ce résultat, pour que le contribuable puisse s'acquitter spontanément de son impôt forfaitaire, il faut que le montant des amendes et de la pénalité de retard soient élevés. A Madagascar, la pénalité de retard est fixée à 1% du droit éludé par mois, ce qui est relativement très faible. Pour que le contribuable décide de payer spontanément son impôt forfaitaire, il faut que ce taux soit relevé à la hausse.

3) Par ailleurs, la dérivation partielle de T^* par rapport à p_1 donne un résultat positif :

$$\delta T^* / \delta p_1 = [C (1 - p_2) + p_2 A] / (1 - p_1 p_2)^2 > 0 ; \text{ avec } p_2 \leq 1 \text{ et } p_1 p_2 \leq 1$$

Cette relation positive signifie que : pour que le contribuable s'acquitte spontanément de son impôt forfaitaire, il faut que l'autorité fiscale augmente la fréquence de contrôle. Ce qui n'est pas toujours le cas des pays en développement comme Madagascar.

4) Enfin, la dérivation partielle de T^* par rapport à p_2 donne deux résultats :

$$\delta T^* / \delta p_2 = p_1 [A - (1 - p_1) C] / (1 - p_1 p_2)^2$$

Elle est positive ou nulle ($\delta T^* / \delta p_2 \geq 0$) si $A \geq (1 - p_1) C$. Ainsi, si le montant de la pénalité est très élevé par rapport aux « gratitudes » que le contribuable pourrait donner au contrôleur ; l'autorité fiscale doit augmenter la probabilité p_2 (contrôleur honnête) pour que les contribuables paient spontanément leurs impôts forfaitaires et par conséquent voir augmenter les rentrées fiscales. Donc en augmentant les salaires des contrôleurs ou leurs proposant des bonus.

Elle est négative ($\delta T^* / \delta p_2 < 0$) si $A < (1 - p_1) C$. Ainsi, la corruption est tentante pour les contrôleurs et tout effort pour rendre les contrôleurs plus honnêtes peut aboutir à une baisse des rentrées fiscales.

L'impôt forfaitaire s'applique souvent aux activités du secteur informel. Ce dernier se caractérise par un emplacement fixe, échappant aux impôts, aux règles sociales en vigueur et ne possédant pas de comptabilité (Dontsi (1995) [52]). Les contribuables dans le secteur informel sont très nombreux et très dispersés, ce qui ne facilite pas le travail des autorités fiscales pour les détecter : de plus elles ne disposent pas d'appareil (humain et technique) administratif suffisant.

Par ailleurs, comme nous avons vu précédemment que la corruption est très présente dans les pays à faible revenu comme Madagascar, la sensibilisation même si elle existe est souvent

ignorée par les deux parties (contribuable et contrôleur). Même si l'autorité fiscale propose aux contrôleurs des bonus gouvernementaux pour concurrencer la corruption, il n'est pas sûr que cette dernière soit définitivement éradiquée.

La raison pour laquelle le gouvernement opte pour l'impôt forfaitaire vient de l'absence de comptabilité de ces secteurs, ce qui rend la fiscalisation très difficile. En effet, l'enquête menée à Madagascar en 1995 par Donsi affirmait cette absence de comptabilité vérifiable et qui oblige le gouvernement à imposer 80% des quelques 10.000 entreprises assujetties à l'IRSA à l'impôt forfaitaire. Ainsi, le recouvrement des impôts forfaitaires n'est pas chose facile, il est directement lié à la fraude fiscale engagée par les contribuables du secteur informel. Par ailleurs, ce secteur est un grand pourvoyeur d'emplois ce qui rend encore la politique gouvernementale plus inefficace pour lutter contre ce système.

V.3 – L’inefficacité du système de contrôle fiscal comme déterminant majeur de la fraude fiscale

La mission de contrôle de l’administration fiscale se concentre sur trois objectifs principaux :

- Veiller à la répartition équitable de la charge de l’impôt sur l’ensemble des citoyens tout en sanctionnant les comportements frauduleux ;
- Encourager le civisme fiscal ;
- Sauvegarder les intérêts de l’administration en procédant au recouvrement rapide des impôts éludés.

L’administration dispose ainsi des moyens juridiques, humains et matériels pour arriver à ses fins tout en cherchant l’adéquation possible entre ces moyens et les objectifs qui lui ont été fixés. La recherche de l’efficacité est toujours plus grande et amène inévitablement l’administration à perfectionner son organisation interne mais aussi à améliorer les procédures de contrôle fiscal dans le seul but d’« optimiser » son fonctionnement et son rendement.

Cependant, cette efficacité n’est atteinte que si l’administration dans sa mission de contrôle intègre la complexité de sa relation avec les contribuables.

Le contrôle fiscal est au cœur de la stratégie des contribuables à éluder leurs impôts ou non. En effet, les risques de fraude fiscale sont souvent les conséquences de la défaillance du contrôle fiscal. Les contribuables profitent des lacunes du système. Ainsi, les contribuables sont parfaitement informés de l’organisation du contrôle fiscal mis en place par l’administration tandis que cette dernière n’a aucune information sur les intentions des contribuables pour éluder leur impôt ou non. Cette asymétrie d’information devrait suffire à l’administration fiscale pour mettre à niveau son organisation sur le contrôle fiscal. En effet, l’inefficacité ou l’inadéquation du système de contrôle fiscal profite aux contribuables malhonnêtes au détriment des caisses de l’administration fiscale.

Limiter le risque de fraude fiscale est directement lié à la performance du contrôle effectué par les vérificateurs. Nous allons voir cette relation de cause à effet à travers les analyses de l’organisation du contrôle fiscal. Par ailleurs, il est primordial de définir tout d’abord les périmètres du contrôle fiscal.

L'impôt occupe une place primordiale dans les pays à faible revenu comme Madagascar. En effet, il est l'une des sources importantes des recettes publiques. Il permet la couverture des dépenses publiques de l'Etat, telles que la santé, l'éducation, la sécurité, l'infrastructure, etc. On peut ainsi dire que « **la fiscalité est un facteur de développement** ».

Le système fiscal malgache est un système déclaratif. Les contribuables sont des personnes physiques ou des personnes morales. La déclaration est soit annuelle (IR) ; soit bimestrielle (IRSA) ; soit mensuelle (TVA, IRSA) ; soit périodique (IRCM). L'entité responsable de la perception varie selon le chiffre d'affaire que réalise le contribuable. Pour un CA compris entre 50 millions d'Ariary et 2 milliards d'Ariary, l'impôt doit être acquitté au Service Régional des Entreprises (SRE) ; pour un CA au-dessus de 2 milliards d'Ariary, l'impôt doit être acquitté à la Direction des Grandes Entreprises (DGE) ; et pour un CA inférieur à 50 millions d'Ariary au Centre Fiscal (CF) territorialement compétent.

Il est essentiel dans un premier temps d'avoir une connaissance des procédures, et des démarches du contribuable pour s'identifier auprès de l'administration fiscale. En effet, pour qu'il y ait contrôle, il faut disposer des dossiers fiscaux des contribuables. Nous nous concentrerons alors sur les contribuables identifiés.

V.3.1 – La nécessité des procédures d'immatriculation fiscale

V.3.1.1 – La délivrance de l'attestation d'identification fiscale

Lors de sa déclaration, le contribuable aura une attestation d'identification fiscale ou NIF (Numéro d'Identification Fiscale). Ce numéro est unique, permanent et personnel (CGI, art. 20.05.01) et sera son identification pour tous ses rapports avec l'administration fiscale.

Avant d'enregistrer un nouveau demandeur, le gestionnaire fera d'abord une recherche préalable sur le contribuable par vérification sur l'ordinateur. Il le fait systématiquement pour être sûr que ce dernier n'est pas déjà immatriculé : si c'est le cas, on conseille au contribuable d'utiliser le même NIF pour éviter une double immatriculation qui pourrait fausser les statistiques sur le nombre de NIF géré par un centre ; dans le cas contraire, il collecte les informations sur le demandeur et lui délivre une attestation d'identification fiscale. En cas de

perte, le contribuable doit faire une déclaration de perte comme une carte d'identité nationale et recevra en retour un duplicata.

V.3.1.2 – Le classement des dossiers fiscaux unifiés

Dès la réception des dossiers, ces derniers sont classés dans un DFU ou Dossier Fiscal Unifié. Ce dossier est propre au contribuable, il est créé dans un but d'harmoniser la gestion des dossiers fiscaux des contribuables. Il est subdivisé en cinq parties :

- Une chemise qui contient l'établissement des impositions,
- Une chemise qui contient ses déclarations, étant donné que ces dernières sont classées en sous chemises par exercice,
- Une chemise pour les situations fiscales,
- Une chemise pour les contrôles fiscaux,
- Une chemise pour les renseignements permanents

Sur la couverture de la chemise qui contient tous les dossiers, on précisera le NIF, le nom ou raison sociale du contribuable, le nom commercial, la date de début d'activité et l'adresse du lieu d'exercice ou de l'établissement principal.

A l'intérieur, on marquera les principales activités exercées par le contribuable, les différents impôts auxquels il est assujéti, le bénéfice éventuel qu'il doit déclarer.

Le centre assurera un suivi régulier et permanent de ce DFU ainsi que sa mise à jour. Cette mise à jour tient compte des modifications intervenues au cours de l'existence de l'activité du contribuable ainsi que son incidence fiscale. La constatation des modifications se fera par PV (procès-verbal) et sera après soumise au droit d'enregistrement.

V.3.1.3 La délivrance de la situation fiscale

Elle fait valoir la régularité du contribuable par rapport à l'administration fiscale. Le contribuable aura ainsi connaissance des impôts payés ou non pour une période bien déterminée. La situation fiscale est requise par l'administration fiscale elle-même pour toute démarche au sein de la DGI, par d'autres services administratifs comme le trésor, ou autres organismes. La validité d'une situation fiscale est de trois mois.

V.3.2 – La procédure du contrôle fiscal dans l’administration fiscale malgache

Comme le système fiscal malgache n’est que l’héritage du système fiscal français, c’est un système déclaratif. En effet, Madagascar est une ancienne colonie française. On distingue les impôts d’état au profit du budget général de l’Etat et les impôts locaux au profit des collectivités territoriales. Il y a donc ceux (Etat, collectivités...) qui sont bénéficiaires du produit de l’impôt, et ceux qui supportent la charge de l’impôt (contribuables). Le consentement à l’impôt constitue la réussite d’une entente entre « collecteur » et « collecté ». En effet, le fait de consentir à payer son impôt est un acte civique.

Les contribuables après avoir fourni les informations nécessaires pour les déclarations s’acquittent de leurs droits dans les Bureaux des Impôts compétents. Les déclarations souscrites par les contribuables sont supposées sincères. Pourtant, il est indispensable que l’administration s’assure de la conformité de ces déclarations aux règles adoptées par le législateur. Le contrôle fiscal est ainsi la procédure à suivre pour s’assurer de l’honnêteté de la déclaration déposée. En effet, le contrôle sur les éléments fournis ne vient qu’à posteriori. L’attention des gestionnaires se focalise sur l’importance du contrôle sur pièces et sur la nécessité ou pas de faire un contrôle sur place.

On définit le **contrôle fiscal** comme « **le pouvoir reconnu à l’administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d’imposition commises par les contribuables tout en leur accordant des garanties temporelles et procédurales** » (DGI - manuel sur le contrôle fiscal).

Le contrôle fiscal a pour objectif de corriger les erreurs, de rétablir l’équité fiscale, de protéger les revenus de l’Etat par l’amélioration des recettes budgétaires, d’éduquer les contribuables, de marquer la présence de l’administration, de prévenir la fraude fiscale. La démarche de contrôle fiscal a donc une *finalité budgétaire* en ce qui concerne la récupération des montants éludés, une *finalité répressive* des comportements frauduleux en punissant les déviations, une *finalité dissuasive* en prouvant aux contribuables que l’administration fiscale est bien présente pour détecter n’importe quelle tentative de fraude et que le système de contrôle en place est efficace.

Il y a trois types de contrôle à savoir **le contrôle formel** qui est une simple vérification, **le contrôle sur pièce** qui est un contrôle de cohérence, **le contrôle sur place** qui peut être un contrôle inopiné ou ciblé suite à une dénonciation.

Le contrôle sur pièces permet aux agents de l'administration de s'assurer que les déclarations fiscales ne présentent pas d'incohérence notoire. Le contrôle sur place est un contrôle approfondi sur les éléments d'incohérence suspectés durant le contrôle sur pièce. Il est à noter qu'aucun contrôle sur place n'est fait sans contrôle sur pièces préalable.

V.3.2.1 – Les étapes nécessaires d'une démarche de contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces se définit comme « **l'examen par le bureau compétent des déclarations souscrites par les contribuables** » (DGI – manuel sur le contrôle fiscal). Ce type de contrôle est interne à l'administration, ainsi le contribuable n'a connaissance des procédures engagées qu'en cas de demande d'information, d'éclaircissement ou de justification sur sa situation fiscale, ou encore en cas de mise en demeure ou de redressement.

Il sert à :

- Détecter les contribuables défaillants ;
- Prévenir et réparer les erreurs relevées dans les déclarations ;
- Sélectionner les dossiers devant faire l'objet d'un contrôle fiscal externe.

V.3.2.1.1 – Le déroulement du contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces débute par un contrôle formel du dossier puis par un contrôle de cohérence et un contrôle technique des éléments en possession de l'administration fiscale, il se termine par des propositions de vérification approfondie qui s'opèrent généralement sur place.

Pendant le contrôle formel, on fait le classement du DFU ; l'annotation de fiche d'imposition ou de suivi ; l'archivage des années prescrites ; le suivi en priorité des dépôts réguliers et légaux de déclarations déposées par tous les contribuables du ressort du centre opérationnel donné ; le suivi de la prise en recette des impositions émises.

V.3.2.1.2 – La sélection des dossiers à contrôler

L'administration fiscale cible à priori :

- ✓ Les entreprises déclarant des chiffres d'affaires non taxables importants ;
- ✓ Les entreprises commerciales présentant des crédits de taxes permanents ; dans lesquels les états financiers sont anormalement présentés ; présentant une discordance notoire des C.A entre le bordereau de TVA et le compte de résultat ; qui n'ont pas observé la règle de prorata ;
- ✓ Les entreprises qui souscrivent des déclarations incomplètes ;
- ✓ Les entreprises effectuant de faibles versements de taxe par rapport au volume du C.A taxable réalisé ;
- ✓ Les entreprises pour lesquelles la marge brute des bénéfices est faible, incohérente ou présente des variations importantes au cours des 3 années non prescrites ;
- ✓ Les entreprises jamais contrôlées ;
- ✓ Les entreprises déclarant des taxes déduites trop élevées (crédit permanent de TVA) ; présentant des ratios ne reflétant pas la réalité ;
- ✓ Les entreprises ne demandant pas de remboursement de crédit ; qui enregistrent des opérations de transfert des sommes entre sociétés d'un groupe ;
- ✓ En cas de disparition d'actif.

Des informations ponctuelles complètent cette sélection. Ce sont les informations externes (bulletin de recoupement, informations douanières, renseignements émanant du trésor, ...) ; ou les informations internes (entreprises similaires ayant fait l'objet d'une vérification récente, comparaison avec des entreprises similaires, ...).

En outre, les fraudes fiscales constatées sont poursuivies devant les tribunaux de l'ordre judiciaire, sauf demande de transaction (c'est un acte qui a pour effet d'arrêter les poursuites aux infractions constatées et consignées dans la notification définitive des redressements) et paiement immédiat des droits en principal et amendes dus.

V.3.3 – La défaillance du système de contrôle fiscal malgache

La première cause de l'inefficacité du contrôle fiscal dans sa lutte contre la fraude fiscale est l'absence d'objectif par l'administration fiscale elle-même. Bien que des objectifs sur le contrôle fiscal soient clairement définis, ils ne sont pas réalisés sur le terrain. En effet, les centres connaissent un très gros problème d'effectifs qui ne leur permet pas d'assurer un contrôle suivi et efficace des fraudeurs potentiels. En effet, le sort du fraudeur relève potentiellement :

- ✓ des résultats du contrôle inopiné,
- ✓ des dénonciations,
- ✓ et très rarement du résultat du contrôle fiscal.

Cette impuissance de l'administration à lutter efficacement contre la fraude fiscale est alourdie par le manque de moyens mis à disposition dans les centres fiscaux. Quelques centres seulement disposent du logiciel SIGTAS, un outil pourtant essentiel pour rendre efficace le contrôle fiscal car il peut identifier les « défaillants » et peut relancer ainsi les retards ou notifier les dossiers erronés.

En effet, les centres fiscaux ne disposent pas de matériels bureautiques et informatiques suffisants pour mener à bien leur travail. Les recoupements sont ainsi difficiles car les dossiers contrôlés sont ciblés ou choisis au hasard, soit par secteur, soit par type d'impôt, soit par taille de l'entreprise. **Le manque de moyens (matériels et humains) oblige ces centres à se concentrer plus sur leur fonctionnement et à leur organisation qu'à la lutte contre la fraude fiscale.**

Deuxièmement, la finalité du contrôle fiscal est d'abord de l'ordre de la rentabilité ; « la recherche des infractions ne s'effectue que dans la mesure où cet objectif concorde avec le premier », Lascoumes (1986) [103]¹⁹⁸ (1986 : 174).

Bien que les appréciations des travaux des vérificateurs soient purement mathématiques et impersonnelles, la contrainte de rendement permet de classer ces vérificateurs en fonction des redressements calculés d'après les rappels d'impôt en excluant les pénalités. Les redressements sont ensuite comptabilisés sur un imprimé prénommé « la fiche » ou encore « le tableau des

¹⁹⁸ Lascoumes, P. "Les affaires ou l'art de l'ombre (les délinquances économiques et financières et leur contrôle)." (1986).

chasses ». Une course à la fiche se met ainsi au cœur de la logique organisationnelle du contrôle fiscal, Leroy (1994) [107]¹⁹⁹.

Cet appât de rendement constitue ainsi un poids pour le travail du vérificateur. A Madagascar, cette contrainte ne se limite pas seulement aux vérificateurs, mais au niveau du Centre lui-même. Chaque centre a une prévision à atteindre, si les réalisations sont inférieures aux prévisions, les chefs de service de chaque centre doivent faire un effort considérable de contrôle pour atteindre la prévision préétablie par le SSID (Service des Statistiques et de l'Intégration des Données). De là découlent les obligations de contrôler les entreprises suspectes (par bouche à oreille, ou dénonciation) ; de faire une fiscalité de proximité qui dans la majorité des cas renfloue facilement la caisse pour atteindre la prévision. Faire une fiscalité ciblée ne signifie pas que tous les vérificateurs sont sûrs qu'aucune autre fraude n'a été commise ni que tous les contribuables sont contrôlés.

En ce qui concerne « la lutte contre la fraude fiscale », ces chiffres sont peu significatifs. En effet, les résultats statistiques ne distinguent pas l'erreur, la violation intentionnelle de la loi, les fraudeurs qui échappent au contrôle, ... Cette approche sur la contrainte de rendement est ainsi limitée par son caractère calculateur dans le seul but de renflouer la caisse et ne tient pas compte de l'importance de chercher et démasquer les fraudeurs pour un recouvrement réel de l'impôt éludé.

D'après Leroy, la « loi » de rendement constitue un caractère essentiel de la rationalité organisationnelle, dont la limite se situe dans la volonté de gérer les conflits en favorisant la négociation. Opter pour la négociation est un choix organisationnel qui est rationnel. Il s'appuie sur les idées de Lambert²⁰⁰, 1988, p.198 « l'administration fiscale, voulant faire oublier l'image négative et répressive qu'elle a aux yeux de l'opinion publique, ne privilégie pas des stratégies de tensions aux conséquences contentieuses, sauf quand elle choisit de tirer le meilleur profit du contentieux en le gérant. Le contribuable, ne souhaitant pas prolonger outre mesure le débat avec l'administration, préfère abandonner toute perspective contentieuse, sauf s'il choisit d'en faire un élément stratégique » Leroy (1994) [107].

¹⁹⁹ **Leroy, M.** "L'organisation du contrôle fiscal : Une forme « originale » de bureaucratie." *Revue française de science politique* (1994) : 811-835.

²⁰⁰ **Lambert, T.** (1988). *Contrôle fiscal. Principes et pratiques*, Paris, Economica, p.198.

L'administration, dans son choix stratégique de négociation, a pour but de rechercher un rendement du contrôle fiscal tout en évitant les réactions qui pourront remettre en cause leur pouvoir et arriver à des situations ingérables. Telle est exactement la situation à Madagascar, le vérificateur doit toujours négocier et trouver les mots justes mais pas blessants même si le contribuable est en faute et que le vérificateur constate une fraude et non une erreur. Pourtant, le pouvoir de négociation du vérificateur reste ambigu du fait du non suivi par la hiérarchie des arrangements qu'il effectue avec le contribuable : la crainte de compromission, l'absence de base légale de la négociation et le risque de baisse du rendement renforcent le doute sur ce pouvoir de négociation du vérificateur.

Section VI – Cas des autres régions d’Afrique sur les causes de la fraude fiscale et la performance fiscale envisagée

L’ATAF, ou le Forum sur l’Administration Fiscale Africaine (Monkam (2012) [115]²⁰¹), a étudié les priorités des réformes des administrations fiscales africaines sur le continent dans le but d’améliorer la capacité et les compétences des administrations fiscales. En effet, ces défis permettraient d’éradiquer la fraude fiscale à travers l’autonomisation et l’éducation.

Leur recherche se concentre sur les bases d’une performance de la politique fiscale et de la structure organisationnelle. Elle évalue de manière critique les principales fonctions des administrations fiscales, les aspects de gestion et les ressources nécessaires aux administrations fiscales en vue de l’amélioration des performances. Le projet de recherche concerne 34 pays membres de l’ATAF²⁰², y compris Madagascar.

Ils ont été regroupés en six « groupes de pays » sur la base de la langue commune et de la proximité géographique :

- ✓ Afrique de l’Est (six pays anglophones) : Le Burundi, l’Érythrée, le Kenya, le Rwanda, la Tanzanie, l’Ouganda ;
- ✓ Afrique du Nord (quatre pays francophones/arabophones) : L’Égypte, la Mauritanie, le Maroc, le Soudan ;
- ✓ l’Afrique australe I (six pays anglophones) : Le Botswana, le Malawi, la Namibie, l’Afrique du Sud, la Zambie, le Zimbabwe ;
- ✓ l’Afrique australe II (six pays anglophones / francophones / lusophones) : Le Lesotho, Madagascar, Maurice, le Mozambique, les Seychelles, le Swaziland ;
- ✓ Afrique de l’Ouest et Afrique centrale (sept pays francophones) : Le Bénin, le Cameroun, le Tchad, la Côte d’Ivoire, le Gabon, le Niger, le Sénégal ;
- ✓ Afrique de l’Ouest II (cinq pays anglophones) : La Gambie, le Ghana, le Liberia, le Nigeria et la Sierra Leone.

²⁰¹ **Monkam Nara**, Études Régionales de l’ATAF sur les Priorités de Réforme des Administrations Fiscales Africaines : Rapport à l’échelle africaine, ATAF (African Tax Administration Forum), 2012

²⁰² Au début de l’année 2012, les **membres de l’ATAF** étaient les pays suivants : Le Bénin, le Botswana, le Burundi, le Cameroun, le Tchad, l’Égypte, l’Érythrée, le Gabon, la Gambie, le Ghana, la Côte-d’Ivoire, le Kenya, le Lesotho, le Libéria, Madagascar, le Malawi, la Mauritanie, le Maroc, Maurice, le Mozambique, la Namibie, le Niger, le Nigeria, le Rwanda, le Sénégal, les Seychelles, la Sierra Leone, l’Afrique du Sud, le Soudan, le Swaziland, la Tanzanie, l’Ouganda, la Zambie et le Zimbabwe.

En outre, en ce qui concerne les ressources naturelles, les experts de l'étude ont confirmé que le Mozambique et Madagascar sont les pays les plus riches en ressources naturelles suivies par le Lesotho et le Swaziland. A Maurice et aux Seychelles, où les richesses en ressources naturelles ne sont pas aussi importantes, le secteur du tourisme domine l'économie.

VI.1 – Les défis et obstacles auxquels font face les administrations fiscales sur le continent :

VI.1.1 – La corruption :

Selon les experts, la corruption est endémique dans la région d'Afrique australe II, qui comprend le Lesotho, Madagascar, Maurice, Mozambique, les Seychelles et le Swaziland et doit être résorbée et jugulée de toute urgence. La corruption est monnaie courante entre les contribuables et les responsables fiscaux. Les experts proposent que des sanctions soient prévues pour les contribuables et les responsables fiscaux pris en flagrant délit de corruption.

VI.1.2 – La présence accrue du secteur informel :

Le secteur informel est très présent dans toutes les régions. Son importance d'une part freine les économies de plusieurs nations africaines, d'autre part a des répercussions néfastes sur la mobilisation des ressources nationales. Les administrations fiscales ont du mal à contrôler les transactions en espèces qui découlent de ce secteur.

En effet, pour la région d'Afrique de l'Ouest et l'Afrique centrale composées du Bénin, du Cameroun, du Tchad, de la Côte d'Ivoire, du Gabon, du Niger et du Sénégal, la collecte optimale des recettes fiscales par les administrations fiscales est entravée par la prédominance des activités du secteur informel. Les causes de cette prédominance du secteur informel sont :

- les taux d'imposition relativement élevés ;
- les coûts de transaction élevés pour entrer dans le secteur formel ;
- les procédures complexes ; les coûts pour la mise en place et à l'enregistrement des entreprises ;
- le faible risque lié aux activités illégales perpétuées par la non application des lois existantes ;

- l'insuffisance des moyens administratifs en matière d'informatisation et d'identification des contribuables ;
- le manque de capacité pour observer les règlements (en raison de l'analphabétisme et de l'incapacité à maîtriser les nombres, du savoir-faire et des compétences limitées en comptabilité ou tenue des livres, etc.) ;
- l'accès limité aux bureaux de l'administration fiscale ;
- le choix délibéré de rester dans le secteur informel afin d'éviter les taxes et la réglementation.

Dans la région d'Afrique australe II, qui comprend le Lesotho, Madagascar, Maurice, Mozambique, les Seychelles et le Swaziland, en dépit du grand potentiel de collecte fiscale grâce aux ressources naturelles et aux services du secteur tertiaire, les experts s'accordent sur le fait que le secteur informel connaît une ascension dans la région et est difficile à gérer. Du coup, l'assiette fiscale est limitée.

Toutes ces raisons contribuent à accroître la taille du secteur informel qui limite les rentrées fiscales. Par ailleurs, les experts ont fait remarquer qu'il y a un manque de coordination entre les autorités fiscales et les autres organismes gouvernementaux (le ministère de l'Intérieur, du Commerce et les agences réglementaires, de vérification ou de service) pour échanger des informations sur les activités commerciales, et tend à aggraver l'importance du secteur informel sur tout le continent. Ainsi, comme le cas de Madagascar (région d'Afrique Australe II), les coûts élevés sur l'intégration en milieu formel, la non-connaissance des règles et lois en vigueur constituent les principales causes du choix de rester dans le milieu informel pour ces pays de la région d'Afrique de l'Ouest et d'Afrique centrale.

VI.1.3 – L'inefficacité des mesures d'incitation fiscale et exonération fiscale :

Selon les experts du continent, la question des incitations et des exonérations fiscales est l'un des défis majeurs de lutte contre la fraude. En effet, on assiste à une prolifération des incitations et exonérations fiscales dans toutes les régions (surtout au sein du régime de la TVA), qui ne sont pas souvent évaluées en termes de l'analyse coût-avantage. Il y a les questions des abus du système d'incitation et du manque de coordination entre les différents organismes étatiques qui octroient les incitations et les autorités fiscales chargées de la gestion de ces incitations. En

particulier, les experts fiscaux ont spécifié que les autorités fiscales ne sont pas toujours au courant des mesures d'incitation fiscales accordées ce qui soulève la question de savoir quel organisme public devrait établir des régimes fiscaux spéciaux dans les différentes régions étudiées.

Selon les experts, l'abus du système des mesures d'incitation est particulièrement répandu dans les industries extractives (exploitation minière, pétrole et gaz) et constitue un défi majeur pour les administrations fiscales dans les pays riches en ressources. Ils ont indiqué que ce défi affecte énormément la collecte des recettes dans ces pays.

Par ailleurs, il a été souligné que les mesures d'incitation et d'exonération fiscales ont été surestimées comme outils de promotion des investissements par plusieurs gouvernements de la région, bien qu'elles n'aient pas nécessairement contribué à attirer de gros investissements dans les pays de la région. Ces incitations fiscales se présentent sous forme de congés fiscaux, de réduction, d'allocations, de crédits et de déductions des taux fiscaux. Elles constituent un problème majeur pour les administrations fiscales de la région parce qu'elles créent un fardeau administratif et ne contribuent pas à l'accroissement direct nécessaire pour la génération des recettes.

En ce qui concerne le régime de taxe à la valeur ajoutée (TVA), les experts dans certaines régions telles que l'Afrique du Nord et la région d'Afrique de l'Ouest et de l'Afrique centrale notamment, ont indiqué qu'il y a un manque systématique de suivi de la TVA au sein des administrations fiscales (que ce soit par le moyen des factures, des contrôles, etc.). En outre, ils ont observé que la TVA n'est généralement pas imposée à certains secteurs importants de l'économie tels que l'agriculture et le transport terrestre et aérien

VI.1.4 – Les autres causes de non-performance fiscale :

Les agents des administrations fiscales dans la plupart des régions n'ont pas la capacité de recueillir et d'analyser les données. En effet, on constate un manque significatif des logiciels et matériel de bureau nécessaire, des systèmes de technologies de l'information et de la communication pour automatiser le dépôt de la déclaration fiscale, le paiement, l'attestation justifiant de la régularité de la situation fiscale. En effet, la majorité des centres fiscaux utilisent toujours les systèmes manuels, c'est encore le cas de Madagascar.

Par ailleurs, Les experts ont relevé les faibles niveaux de connaissance en technologies de l'information et de la communication des contribuables sur le continent africain qui a pour conséquence une incapacité à s'adapter à l'avancée de l'automatisation au sein des administrations fiscales.

Dans la région d'Afrique australe I, notamment au Botswana, au Malawi, en Namibie, en Afrique du Sud, et au Zimbabwe, les experts ont indiqué l'absence de transparence de plusieurs organes gouvernementaux à qui on confère des pouvoirs discrétionnaires dans des contrats d'intéressements sans coordination avec les administrations fiscales. En effet, **des primes ponctuelles d'incitations fiscales sont souvent motivées par des raisons politiques.**

Dans la région d'Afrique de l'Ouest II, c'est à dire, en Gambie, au Ghana, au Liberia, au Nigeria et en Sierra Leone, les experts ont insisté sur le besoin d'une plus grande clarté et transparence dans la gestion des collectes d'impôts. La place prépondérante qu'occupe l'agriculture dans la plupart des pays de cette région a également été soulignée par les experts. Ils ont indiqué que l'agriculture pratiquée était une agriculture de subsistance qui ne se prête donc pas aux impôts. Ils ont par ailleurs encouragé la pratique d'une agriculture commerciale. Ils ont à cet effet demandé que soit réduit ou tout simplement annulé les taxes imposées dans le domaine agricole.

Enfin, le manque de volonté politique et de leadership a également été identifié dans la région comme une entrave à la mise en œuvre d'une politique fiscale et administrative performante.

VI.2 – Les solutions proposées pour performer l'administration fiscale des régions d'Afrique

VI.2.1 – Enregistrement et identification des contribuables

Au cours de la plupart des ateliers de diagnostic, les experts ont déclaré que l'identification et l'enregistrement des contribuables demeurent un défi dans la région. En outre, l'utilisation du numéro d'identification fiscale (NIF) n'est pas encore généralisée dans la région. Par conséquent, il y a un défi lié à la création et à la conservation d'une base de données propre des contribuables ; ce qui permet ainsi d'avoir une vision globale des contribuables. À cet égard, l'un des défis généralement admis par les experts dans toutes les régions est que les bases de données des contribuables sont généralement dépassées, imprécises et incomplètes.

Toutefois, les données saisies ne sont pas suffisamment sauvegardées afin d'éviter la répétition inutile. Ce problème tend à aggraver la mauvaise tenue des registres au sein de certaines administrations fiscales et souvent entraîne l'abus de l'identification du contribuable et des enregistrements multiples.

VI.2.2 – Interfaçage entre les organismes nationaux

Les experts dans la plupart des régions ont souligné qu'il y a un interfaçage insuffisant entre les administrations fiscales et les institutions financières (banques, douanes, le ministère de l'Intérieur, le ministère du Commerce et de l'industrie, le ministère du Travail, ...). Cet interfaçage permettra une communication simplifiée entre ces organismes et donc une identification plus efficace des contribuables potentiels.

De plus, le manque de collaboration interministérielle au sein des administrations fiscales dans la majorité des régions tend à produire l'inefficacité et entrave l'échange des informations entre ministères. Une situation qui tend à accroître la bureaucratie et à limiter les efforts de surveillance.

VI.2.3 – Mise en application et gestion des arriérés

Durant les ateliers de diagnostics, les représentants fiscaux des administrations fiscales dans la plupart des régions ont identifié les défis suivants liés à leurs fonctions principales : (1) le défi lié à la maîtrise et à l'élargissement de l'assiette fiscale ; (2) défis politiques et culturels liés à l'application effective des sanctions aux fraudeurs de l'impôt (le manque de volonté politique dans l'application des lois fiscales) ; et (3) défi lié à la mise en œuvre de procédures efficaces pour faire appliquer le recouvrement des impôts impayés.

En ce qui concerne la gestion de la dette, les délégués dans la plupart des régions ont relevé les problèmes connexes suivants : le problème de la mauvaise coordination des procédures d'exécution ; le problème de l'expertise limitée. En effet, la gestion des arriérés des impôts est une question majeure dans la plupart des régions du continent car elle est entravée par une surestimation des ajustements fiscaux et les mauvaises intentions des contribuables (c'est à dire les intentions de se soustraire à leurs obligations fiscales).

VI.2.4 – Renforcer la Vérification et les enquêtes

L'audit des contribuables et la capacité d'enquête restent aussi un problème dans toutes les régions, surtout dans les domaines des compétences et des procédures (méthodes, manuels, et utilisation de la technologie).

En outre, la gestion du risque, (c'est-à-dire l'allocation des ressources où les risques de recettes sont les plus élevés, exemple des gros contribuables), constitue aussi un problème que rencontre la plupart des administrations fiscales sur le continent, et beaucoup reste à faire dans ce domaine. En plus, ils ont mis l'accent sur les défis d'audit qui comprennent le manque de vérificateurs spécialisés et l'absence d'une approche basée sur les risques en ce qui concerne l'audit et les enquêtes.

VI.2.5 – Education du contribuable

Les experts ont indiqué que la plupart des administrations fiscales sur le continent sont caractérisées par une faible éducation des contribuables, ce qui a un impact sur la discipline fiscale volontaire des contribuables, ainsi que par l'absence de stratégies de conformité afin d'assurer le respect des obligations fiscales par les contribuables.

En ce qui concerne les budgets de l'administration fiscale, les experts ont noté que les administrations fiscales dans la plupart des régions continuaient à être confrontées au manque de ressources financières ou à l'insuffisance de budgets qui leur sont affectés par les ministères des Finances. Cela entrave le financement de leurs dépenses opérationnelles et le financement des investissements en capital et des projets de développement.

VI.2.6 – Favoriser les Infrastructures techniques

Les agents ont déclaré que la majorité des administrations fiscales de la région ne disposaient pas d'un environnement de travail favorable et ont exprimé leur préoccupation sur son impact général sur le moral et la productivité du personnel. Ils ont surtout soulevé les problèmes de l'insuffisance des meubles de bureaux et de l'espace disponible, du matériel et des équipements de bureau inappropriés et des outils de travail inefficaces.

Par ailleurs, ils ont confirmé que l'informatisation générale de l'administration fiscale est un défi majeur sur le continent. En particulier, le système des technologies de l'information et de la communication (TIC) au sein des administrations fiscales reste faible dans la plupart des régions, surtout dans les domaines de l'automatisation, des compétences, du logiciel et du matériel. Généralement, les experts fiscaux ont fait allusion au fait que la plupart des régions souffrent du manque d'infrastructures et de technologie moderne, ce qui signifie l'absence des TIC et des systèmes d'information de gestion intégrés. Ce dernier problème compromettra alors fortement la coordination entre les services fiscaux, aura des effets négatifs sur le processus décisionnel et affaiblira les fonctions de vérification et d'enquête.

Selon les experts, les systèmes informatiques et l'automatisation en général sont des facteurs importants dans la modernisation des administrations fiscales sur le continent, cependant ils ne peuvent en aucun cas se substituer aux politiques fiscales solides, à de bonnes organisations structurelles, aux stratégies d'exécution de programmes, aux procédures simplifiées et à un personnel compétent.

VI.2.7 – Renforcer les effectifs et la qualification du Personnel

Dans l'ensemble, le personnel des administrations fiscales dans la plupart des régions du continent est insuffisamment qualifié et formé. En général, il n'existe pas d'instituts de recherche et les possibilités de formation continue ainsi que le perfectionnement du personnel au sein des administrations fiscales sont inexistantes. En outre, les agents ont fait observer que la formation reçue par le personnel des administrations fiscales dans la plupart des universités ou autres établissements d'enseignement dans les régions est en grande partie théorique et manque de dimension pratique. A ce problème, s'ajoute la pénurie de formateurs locaux.

Ainsi, les administrations fiscales sont confrontées à la difficulté de former ou de renforcer les capacités des agents sur la vérification des opérations financières complexes et les industries spécialisées tel que le secteur financier (banques, assurances), les industries extractives (exploitation minière, pétrole et gaz), les services électroniques ou l'Internet (l'e-commerce), les télécommunications, le tourisme et les secteurs du jeu.

Les experts ont également constaté que les administrations fiscales dans la plupart des régions sont caractérisées par la rotation élevée du personnel en raison des meilleurs salaires offerts

dans le secteur privé. En fait, les administrations fiscales dans ces régions tendent à perdre le personnel qualifié au profit du secteur privé, créant ainsi un manque de personnel, surtout dans des secteurs spécialisés tels que les TI, la vérification, le droit et la finance. Dans l'ensemble, selon les représentants fiscaux dans la plupart des régions, la dotation insuffisante en personnel affecte la perception des impôts, en particulier en ce qui concerne le secteur informel qui nécessite un travail important au travers de visites sur le terrain.

VI.2.8 – Mesures de lutte contre la corruption et le secteur informel

Pendant les ateliers de diagnostic, les représentants des administrations fiscales dans la plupart des régions ont admis que la corruption administrative et le manque de transparence posent encore de réels défis liés au développement. L'étude a souligné l'importance des mesures de lutte contre la corruption.

En effet, la réduction de la corruption exigera des solutions drastiques telles que le nommage et l'humiliation des fonctionnaires et contribuables corrompus. Les experts ont aussi noté qu'il faut que les administrations fiscales fassent des efforts pour réduire l'intervention humaine grâce à l'automatisation de tous les processus ainsi que par la mise en œuvre d'un processus disciplinaire et judiciaire interne, de sorte que chaque fonctionnaire ou contribuable corrompu soit puni pour ses méfaits.

En ce qui concerne le défi de l'importance du secteur informel dans la plupart des régions, les agents ont indiqué la nécessité d'une meilleure connaissance de la population des contribuables potentiels, en identifiant les activités clés dans le secteur informel afin d'établir la taille du secteur informel et les recettes potentielles qui pourraient être engrangées par le biais des taxes. La première étape, serait de procéder à des études prospectives du secteur informel, de clarifier les concepts de l'économie parallèle et de l'économie souterraine, et de mieux quantifier leur contribution au produit intérieur brut sur le continent.

Par ailleurs, les experts fiscaux ont demandé une simplification de l'ensemble des systèmes fiscaux, afin de réduire les coûts liés à la conformité. Ils ont également souligné qu'une imposition plus efficace de ce secteur pourrait être réalisée par le moyen d'impôts tels que la taxe forfaitaire et l'impôt synthétique simplifié ou l'impôt unique ; c'est le cas à Madagascar.

Enfin, l'étude prévoit d'encourager le secteur informel à rejoindre le secteur formel. Les grands acteurs économiques exerçant dans le secteur informel devraient être introduits dans le secteur formel et taxés en conséquence grâce à des mesures telles que : l'encouragement des acteurs du secteur informel pour organiser leurs activités dans de très petites entreprises, la mise en œuvre du système fiscal, la mise en œuvre de dispositions fiscales souples, la facilitation de l'enregistrement administrative, et la provision d'incitations fiscales attrayantes.

Conclusion partielle

Dans un pays en développement comme Madagascar, **les principales causes de la fraude sont la corruption, le secteur informel et l'inefficacité du système de contrôle fiscal de l'administration.**

Premièrement, la corruption est un phénomène universel qui entrave tout le système du service public, mais elle est surtout flagrante dans les pays en voie de développement. Malgré l'obligation des agents de l'administration de lutter contre la corruption et la concussion, ce problème reste toujours d'actualité. Ce phénomène a surtout des répercussions sur la fiabilité gouvernementale. En effet, si les agents de l'administration profitent de la faiblesse du système et deviennent malhonnêtes alors non seulement les contribuables auront de la méfiance vis-à-vis de ces agents mais ils vont aussi les imiter, et le phénomène de corruption se généralise ainsi.

Deuxièmement, la principale cause d'existence du secteur informel résulte de l'absence d'enregistrement. Mais son expansion dans le pays décourage les contribuables du secteur formel qui paient leurs impôts, ils décident alors d'éluder une partie de leur revenu pour compenser la perte s'ils étaient dans le milieu informel. Pourtant, être dans le milieu informel a ses désavantages car les personnes ne pourront pas avoir accès à plusieurs services comme l'absence du droit de propriété, la pénalisation suite à l'utilisation des intrants provenant du secteur formel. Le coût des intrants devient ainsi très élevé ce qui influence plus la décision des personnes de l'informel à basculer dans le formel surtout si l'entreprise est de taille importante.

Troisièmement, la défaillance du système de contrôle fiscal encourage la fraude fiscale. Le système fiscal malgache manque de moyens en termes de contrôle. Les vérifications des DFU ne sont pas systématiques et comme les contrôles se font à postériori, les agents de l'administration ont surtout tendance à cibler les entreprises importantes en taille et tous les petits contribuables ont ainsi la chance de passer à travers le filet des vérificateurs. Bien que Marc Leroy (1994) affirme que le contrôle est un pouvoir excessif que les agents ont sur les contribuables par la fameuse loi de rendement, il faut croire que l'organisation du contrôle fiscal malgache est loin d'être efficace.

L'étude sur les autres pays en voie de développement nous a montré que la situation dans les autres régions est très semblable à celle de Madagascar. Le problème lié à la corruption ou encore le secteur informel n'est pas spécifique au pays. Les défis de performance fiscale concernent en effet, toute la région des pays d'Afrique. Par ailleurs, la majorité des administrations fiscales de la région ne disposaient pas d'un environnement de travail favorable et ont exprimé leur préoccupation sur son impact général sur le moral et la productivité du personnel. Ils ont soulevé les problèmes d'insuffisance des meubles de bureaux, d'espace disponible, du matériel et des équipements, mais aussi des matériels informatiques nécessaires à leur travail. De gros problèmes qui les freinent dans leur démarche de lutte contre la fraude fiscale.

PARTIE II – ANALYSE EMPIRIQUE DE LA FRAUDE FISCALE MALGACHE ; LES SOLUTIONS PROPOSEES POUR UNE LUTTE EFFICACE ET POUR PERFORMER LA GESTION DU SYSTEME FISCAL

La deuxième partie de notre étude se concentrera sur l'analyse empirique de la fraude fiscale malgache et sur les solutions proposées pour lutter efficacement contre la fraude dans un pays à faible revenu comme Madagascar où les recettes fiscales sont limitées dues aux problèmes endémiques tels que la corruption, le secteur informel. J'ai fait un voyage de 2 mois (de février à avril 2010) pour collecter les données auprès de l'administration fiscale malgache. Le voyage était un peu court pour finaliser et réaliser les études empiriques ; je n'ai pu que collecter toutes les informations et données relatives à ma recherche durant le séjour. En effet, l'exploitation des données n'a pu être réalisée qu'en arrivant en France.

L'étude sur terrain a été rendue possible suite à un engagement de confidentialité signé auprès du Directeur Générale des impôts de l'époque M. TAZAFY Armand (Directeur Générale de 2009 à 2014). Je me suis engagée à préserver l'anonymat des contribuables (particuliers ou entreprises) et à me concentrer tout simplement sur les données nécessaires à ma recherche. En effet, la collecte de données ne concernait que les chiffres et en aucun cas les noms des contribuables. L'enquête s'est faite en tout anonymat car les contribuables sont représentés par leurs numéros d'identification et non par leurs noms patronymiques. Le Directeur M. TAZAFY Armand a été très enthousiaste concernant ma recherche car il voulait connaître les forces et les faiblesses de l'administration fiscale malgache surtout en ce qui concerne la fraude fiscale car ils n'ont pas de base de données concernant ce fléau. En effet, l'objectif principal de la DGI c'est de recouvrer les impôts et de faire au mieux pour améliorer les rentrées fiscales.

La même initiative avait été engagée sur les réponses apportées par les agents de l'administration fiscale à travers un questionnaire anonyme²⁰³ (37 questions) que j'ai réalisé pour analyser l'organisation dans l'administration, les lacunes de gestion et de contrôle et leurs

²⁰³ Annexe 3 : Questionnaire pour l'étude empirique

propres avis pour lutter efficacement contre la fraude fiscale malgache. M. TAZAFY Armand m'a signé une autorisation pour la recherche, un laissez-passer qui m'a permis de rencontrer les chefs de service et les agents dans chaque centre enquêté et d'avoir accès à leur base de données ou archives. J'ai préparé près de 200 questionnaires que j'ai souhaité faire remplir par les agents ; j'ai pu laisser dans les centres enquêtés 150 questionnaires. Les agents qui souhaitaient participer à l'enquête remplissaient les questionnaires dans leur bureau et les déposaient dans une enveloppe réservée à cet effet. Chaque questionnaire rempli ne comportait aucun nom.

Malgré l'anonymat de l'enquête, je n'ai eu que 75 retours de questionnaires. Ce résultat est un peu décevant de la part des agents surtout qu'ils ont eu connaissance de l'importance des résultats par l'intermédiaire de leur chef de service qui leur a lu le laissez-passer de la part du Directeur Général des Impôts. Par ailleurs, l'exploitation des données m'a permis de savoir que les réponses des agents étaient similaires, ce qui nous permet d'avoir un résultat d'enquête significatif malgré le retour assez faible des questionnaires. Tous les chefs de service de chaque centre enquêté ont rempli les questionnaires. Les centres qui ont participé à l'enquête sont : les centres fiscaux de 67 Ha (arrondissement 1 à 4) ; le centre fiscal de Vakinankaratra, le centre fiscal de Tamatave ; le Service régional des entreprises d'Analamanga (A et B) ; de Vakinankaratra ; de Tamatave et la Direction des Grandes Entreprises de Tananarive.

L'exploitation des données n'était pas facile. Les données disponibles et exploitables pour l'ensemble des centres enquêtés sont celles de 2007 à 2009. En effet, dans la plupart des centres aucun enregistrement n'a été fait avant 2007. Ainsi, pour harmoniser l'ensemble des résultats nous choisisons d'exploiter les données de 2007 à 2009. Dans certains endroits, l'enregistrement se fait encore manuellement. De ce fait, il a fallu chercher dans les archives et vérifier un à un tous les documents enregistrés (cas de la région de Vakinankaratra) ; ou encore ceux enregistrés dans un ordinateur mais pas classés (cas du SRE A d'Analamanga), seuls les droits éludés sont inscrits dans les registres et non les amendes que j'ai dû calculer par la suite ayant connaissance des taux d'impositions pour chaque type d'impôt. Parfois, pendant une année entière, certains centres ne procèdent même pas aux contrôles fiscaux. En effet, on constate dans les archives qu'aucun redressement n'a été enregistré même si parfois des infractions sont soulignées (centre fiscal de Vakinankaratra). Dans d'autres centres, il y a des redressements qui n'ont pas encore été recouverts par les contribuables (SRE Analamanga). Toutefois, les agents n'ont pas la possibilité de procéder aux contrôles par manque de temps et de personnels disponibles pour ce faire. En effet, le fonctionnement du centre reste toujours la

priorité des agents et non la lutte contre la fraude fiscale. Ainsi, en cas de détection, les agents doivent négocier avec le contribuable pour recouvrer les sommes impayées et ils sont obligés d'échelonner les montants impayés. **En aucun cas, les contribuables sont perçus comme des fraudeurs car l'objectif principal est le recouvrement des sommes impayées.**

Nous allons subdiviser la partie en deux chapitres. Tout d'abord, les résultats empiriques suite aux études sur terrain que j'ai réalisées en 2010. Ensuite, grâce à l'évaluation des problèmes au sein de l'administration fiscale malgache en termes de fraude fiscale, nous allons apporter des propositions pour résoudre ce fléau et performer ainsi la gestion du système fiscal malgache dans sa lutte contre la fraude fiscale.

Chapitre 3 – La typologie de fraude fiscale dans l’administration malgache, constat et modélisation

Notre étude empirique montrera que le système de pénalités adopté à Madagascar est conforme à celui du modèle Y de Yitzhaki (1974).

Rappelons-nous que la formule de pénalité s’écrit comme suit :

$$S = (1 - \alpha + \alpha\theta)\pi e ; \alpha \text{ (structure de pénalité) est compris entre } [0,1]$$

Où θ est le taux d’imposition ; $e = W - X$ est l’évasion qui est la différence entre le revenu réel et le revenu déclaré ; et enfin π le taux de pénalisation.

Avec $\alpha = 0$; la pénalité est prélevée sur la quantité du revenu éludé, qui correspond au AS modèle.

Avec $\alpha = 1$; la pénalité est prélevée sur l’impôt éludé qui correspond au modèle Y

En effet, la pénalité à payer en cas de fraude fiscale avérée est calculée sur l’impôt éludé donc « $\pi\theta e$ » et non sur le revenu éludé comme dans le modèle AS d’Allingham et Sandmo (1972). L’unité statistique de notre recherche sera le nombre de **DFU ou dossier fiscal unifié**. Chaque DFU regroupe toutes les déclarations émises par le contribuable, et montrera ainsi facilement si ce dernier a essayé d’éviter ses impôts ou non grâce à des recoupements obtenus après le contrôle sur pièce et parfois si nécessaire après le contrôle sur place.

Il faut signaler que le système malgache est complexe, des réformes avaient déjà été apportées (depuis les années 90, jusqu’en 2007 où les 28 impôts ont été rapportés à seulement 14 impôts) pour simplifier le système d’imposition malgache mais des efforts restent à faire. Ces réformes ont été décidées suite aux remarques faites par le FMI. Elles ont pour but d’améliorer le climat des affaires à Madagascar en attirant un grand nombre d’investissements étrangers, et aussi de promouvoir l’épanouissement des entreprises locales.

Nous analyserons pourquoi la fraude fiscale est très présente dans chaque centre ou service fiscal ? Est-ce que le redressement n’est pas convainquant ? Est-ce que le montant de la pénalité attendue n’est pas aussi important que le bénéfice perçu en cas d’évitement à l’impôt ? L’enquête que j’ai pu effectuer dans ces régions a déjà montré que la perte annuelle à cause de la fraude est considérable. L’étude EAGER, de Gray *et al.* (2001) [79] a montré que la fraude fiscale malgache avoisine les 150 millions de dollars par an sans compter l’inflation. En effet,

le manque à gagner est énorme pour l'administration fiscale ; nous essayerons alors de montrer l'évolution du montant des redressements dans le temps selon les données disponibles et faire une comparaison des redressements annuels pour différentes natures d'impôts.

Nous allons faire une modélisation paramétrique de la fraude fiscale sur le cas de Madagascar pour en dégager le paramètre important que le gouvernement pourrait utiliser pour freiner la fraude et pérenniser la conformité fiscale. Toute cette approche nous conduira ensuite à trouver les solutions nécessaires à apporter pour gérer au mieux le système fiscal malgache. En effet, quel est le vrai problème à résoudre pour que le contribuable soit plus honnête dans ses déclarations et qu'il soit conscient de son devoir fiscal pour devenir un bon citoyen ?

Section VII – Exploitation des résultats empiriques menés au sein des CF, SRE, DRI et DGI

L'étude se concentrera surtout sur trois régions (la région de Vakinankaratra, la région de Tamatave et la capitale Tananarive). Pourquoi ce choix ? La durée de l'enquête était de 2 mois, il fallait choisir les régions en termes d'importance sur la représentativité de l'échantillon et d'accessibilité des données. Le choix des deux premières régions vient du fait qu'elles sont classées parmi les sites pilotes de la DGI de Madagascar vu qu'à Tamatave il y a le port et à Antsirabe (région de Vakinankaratra), il y a tous les producteurs de tabac et d'alcool.

Le choix de la capitale découle du fait que la ville est le centre économique, culturel, et administratif du pays. C'est dans la capitale que se trouve la DGE ou « Direction des Grandes Entreprises » qui collecte près de 80% des recettes fiscales sur les entreprises de taille importante. Les données collectées au niveau des trois régions, complétées avec les résultats du SPVF ou « service de programmation des vérifications fiscales » qui s'occupent des redressements au niveau national (contrôle ciblé ou par bouche à oreille) offrent ainsi une représentativité nationale importante et l'échantillon nous permet d'avoir une marge d'erreur peu significative au niveau des calculs et résultats.

En effet, la capitale loge les industries locales fabriquant de la nourriture, des textiles (plusieurs zones franches) et des marchandises dérivées du cuir. C'est là que « l'argent peut tout » car les agents de l'administration publique sont réputés être touchés par la corruption, et toutes choses égales par ailleurs dans d'autres régions aussi. Les agents attendent souvent de la gratitude même pour de simples papiers administratifs sinon c'est à leur bon vouloir et l'attente est ainsi interminable, ce qui pousse souvent les demandeurs à entrer dans la corruption sous différentes formes. C'est dans la capitale que les propositions de « gratitudes » ou « cadeaux » sont les plus importantes et flagrantes.

En ce qui concerne l'organisation du contrôle fiscal, chaque centre participe à la programmation de son contrôle fiscal en effectuant des contrôles sur dossiers dans les bureaux fiscaux (CF, SRE, DRI, DGE) ou des contrôles sur place dans les locaux des contribuables. Le contrôle n'est pas systématique et se fait à posteriori, c'est-à-dire après l'enregistrement qui constitue ainsi une faille importante dans la véracité des montants déclarés par le contribuable ; cette faille encourage le risque de fraude. Au niveau national, le SPVF (Service Programmation de

Vérification Fiscale) est un service à compétence nationale qui fait des recherches et contrôles sur des entreprises ciblées sur tout le territoire national. Pour faire un contrôle sur place, les centres fiscaux dans chaque région doivent avoir l'autorisation de la part du SPVF pour réaliser leur investigation.

Nous allons voir l'évolution de la fraude fiscale ou de l'impôt éludé dans chaque centre enquêté afin d'en déduire le montant du redressement total. Dans un premier temps, il est nécessaire d'analyser les données au niveau de chaque centre enquêté. En effet, certains centres ont une base de données depuis 2001 concernant l'enregistrement. Dans un second temps, nous ne pouvons exploiter que les années 2007, 2008 et 2009 pour faire une projection sur l'ensemble des résultats des centres enquêtés faute de disponibilité des données dans certains centres. En cas de fraude fiscale, le contribuable devra supporter en plus du montant de son évitement (qui est le droit principal), une pénalité ou amende principale pour le sanctionner de ses mauvaises intentions de frauder le fisc. On aura ainsi le montant du redressement total :

Redressement = montant du droit principal éludé + montant de l'amende principale

Les amendes infligées peuvent varier de 40% à 150% du montant du droit principal éludé. C'est un moyen répressif pour faire comprendre au contribuable que tout abus sera pénalisé même si dans la plupart des cas, les amendes sont toujours infligées au taux minimum c'est-à-dire 40%, ce qui encourage la fraude fiscale. Il faut noter que Madagascar dispose de plusieurs bureaux fiscaux sur le territoire national. La Figure 6 ci-après regroupe les bureaux fiscaux qui représentent l'administration fiscale malgache.

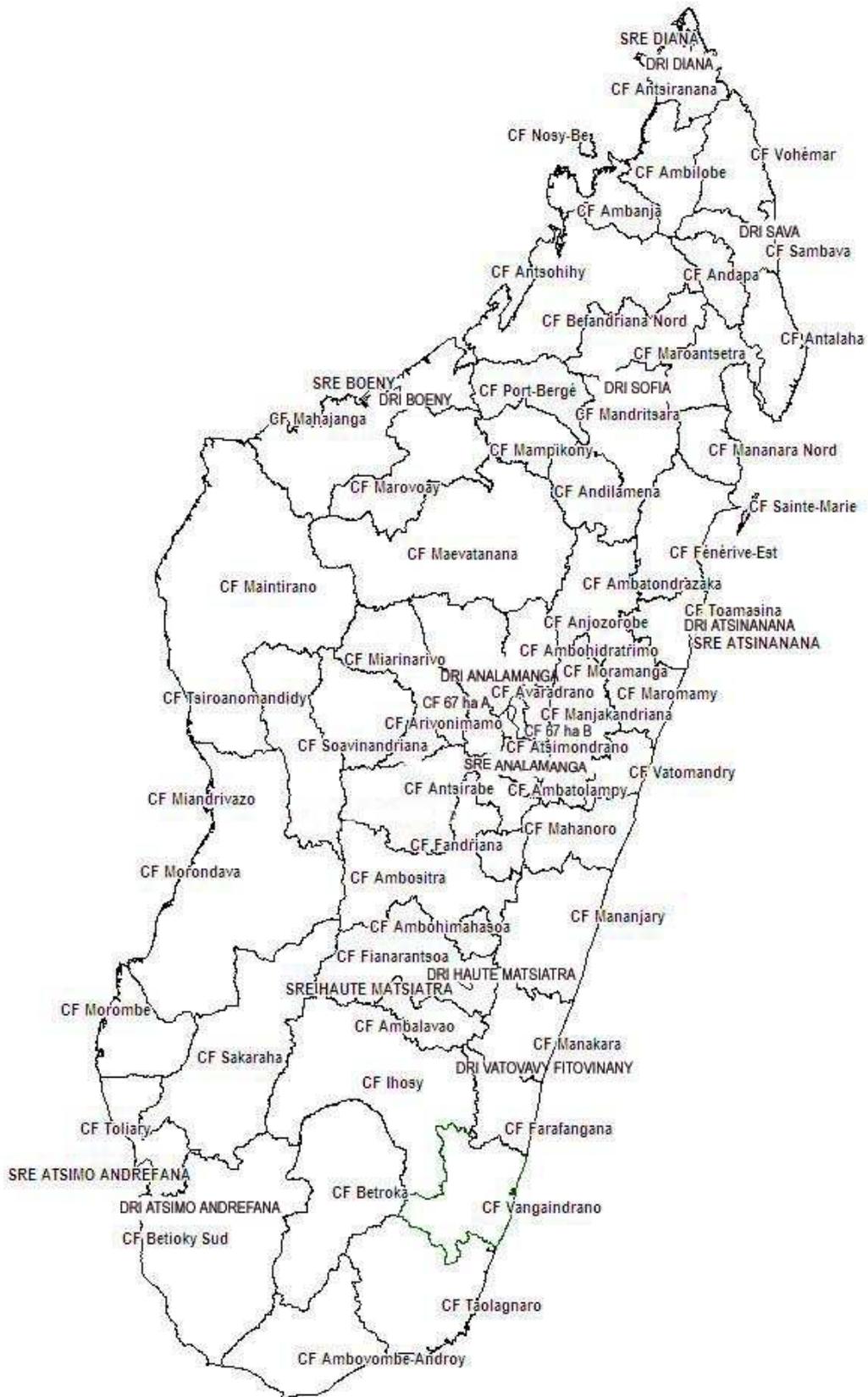


Figure 6 : Carte de Madagascar et localisation des centres fiscaux

VII.1 – Le cas du Centre Fiscal de Tamatave

La courbe ci-dessous nous montre l'évolution du montant des amendes en Ariary (Ar) concernant les impôts significativement éludés de 2001 à 2009. On voit clairement que de 2007 à 2009, les fraudes à l'IRNS et à la TVA ont fortement progressé. La fraude au DAMTO arrive après avec un montant des amendes qui a presque doublé en 2008. Pour ce qui est du TST, une hausse est marquée de 2004 à 2006 ; et diminue un peu en 2007 et 2008 jusqu'à nullité en 2009 dû à la suppression de cet impôt par la DGI en 2008, tout comme la taxe professionnelle (TP), les droits d'accises (DA) des produits de première nécessité et autres (Figure 7).

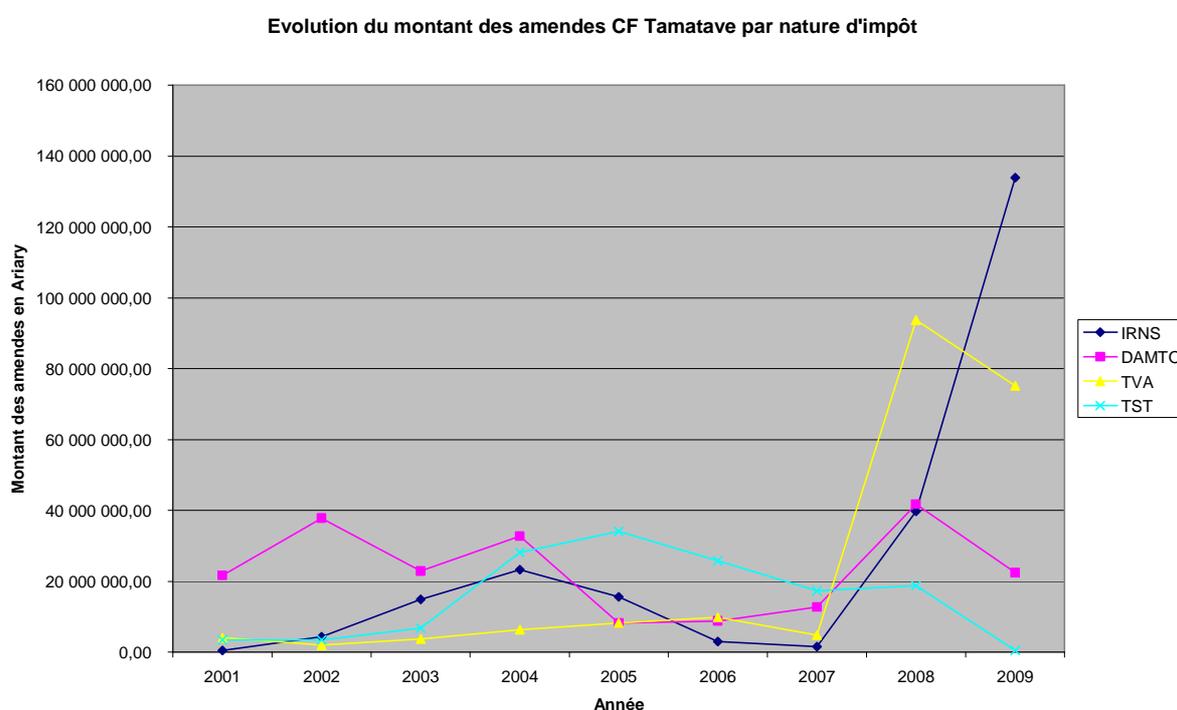


Figure 7 : Evolution du montant des amendes CF Tamatave par nature d'impôt

Les amendes les plus importantes concernent les années 2008 et 2009 avec des parts importantes sur l'IRNS et la TVA. Mais il est indispensable de voir l'évolution du montant de redressement pour chaque nature d'impôt d'année en année. Ce constat nous permettrait de déduire le redressement le plus important enregistré par le CF Tamatave chaque année. La Figure 8 ci-dessous nous donne cette évolution du montant total des redressements de 2001 à 2009 enregistrée par le centre fiscal de Tamatave.

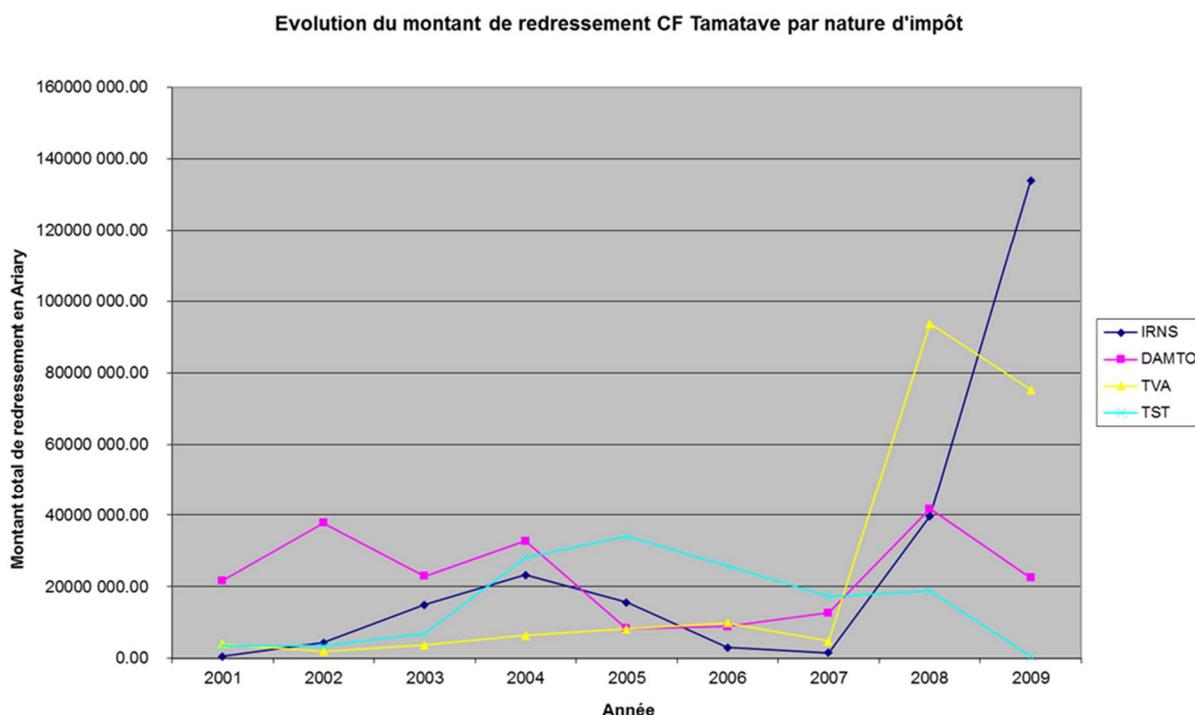


Figure 8 : Evolution du montant de redressement par nature d'impôt (CF Tamatave)

En 2001, ce centre fiscal a enregistré au total 114.038.942,50 Ar, ce qui équivaut à environ 40.477 € (1€ = 2800 Ar) de redressement tous les impôts confondus. Par ailleurs en termes de fraude fiscale, le DAMTO est l'impôt le plus évité par les contribuables, avec un nombre de 203 infractions et représente un taux de 67% du montant total de l'impôt éludé. Le TST vient après avec 119 infractions. Quant à la TVA, le centre a enregistré 21 infractions avec un taux de 11% du montant de redressement total. Le risque qu'encourent normalement les contribuables en cas de manœuvre frauduleuse est énorme, avec un taux de pénalisation pouvant atteindre 150% du montant éludé. En effet, plus le montant du revenu éludé est élevé, plus la part des amendes à payer est grande : seulement dans la plupart des cas à Madagascar, le taux maximum n'est jamais utilisé. Les contribuables seront toujours pénalisés au taux minimum de 40%. En effet, leurs actes sont jugés de mauvaise foi et non de manœuvres frauduleuses. En outre, le nombre d'infractions pour les autres natures d'impôts reste modeste : avec 4 infractions pour l'IBS ; 9 pour l'IRNS ; 3 pour l'IRSA et l'IRCM ; 1 pour l'IPVI ; 2 pour le DEAS et 11 pour le DMTG.

En 2002, le montant du redressement total s'élève à 173.627.958,50 Ar, l'équivalent de 61.627,46 €. On constate encore une fois que le DAMTO reste l'impôt le plus évité par le contribuable et il a même augmenté de 2001 à 2002 avec 412 d'infractions (contre 203

infractions en 2001) et un montant de l'impôt éludé qui a nettement doublé et représente un taux de 77% sur le montant total des redressements enregistrés par le centre. **La fraude au DAMTO concerne surtout la dissimulation des prix qui consiste à minorer dans les actes et déclarations présentés les prix exprimés par rapport aux sommes réellement convenues.** En nombre d'infractions, le TST ou « Taxe Sur les Transactions » (qui est prélevé sur le montant des affaires taxables ou valeur ajoutée réalisée par l'entreprise) arrive après avec 241 infractions et représente 6% du redressement total. On constate aussi que la fraude à l'IRNS a augmenté en 2002 (9 infractions en 2001 contre 30 infractions en 2002), elle représente 12% du redressement total. En ce qui concerne les autres impôts, leur part a baissé par rapport à 2001, avec 24 infractions pour la TVA ; 5 pour l'IRSA et 8 pour le DMTG.

Pour les années 2003 et 2004, le centre a enregistré un redressement total respectif de 186,8 millions d'Ariary (équivalent à 66.319 €) ; 346,61 millions d'Ariary (équivalent à 123.024 €). Quant à la nature des impôts éludés, la fraude à l'IRNS a nettement augmenté. Elle arrive en tête en 2004. Le centre a enregistré 113 infractions en 2003 pour une part éludée qui atteint 40% du montant total ; et 269 infractions en 2004 avec une part de 34%. Le nombre d'infractions a plus que doublé en 2004 par rapport à 2003 ; et par rapport au montant de redressement, il a presque doublé de 2003 (74.457.200 Ar) à 2004 (116.531.793 Ar). **Ce résultat serait le fruit d'une fiscalisation ciblée.** En effet, faute de moyens, l'administration fiscale cible un secteur particulier dans sa démarche de contrôle fiscal. Ainsi, les travailleurs indépendants étaient sa cible en 2004, y compris ceux dans le milieu informel. Et ses efforts ont payé en ayant des résultats satisfaisants.

Quant à la fraude au DAMTO, le niveau de l'impôt éludé reste toujours élevé comme les années précédentes avec 342 infractions en 2003 et représente 43% du montant total de redressement ; et 321 infractions en 2004 pour un taux de 33% du montant total de redressement.

De son côté, le montant éludé en TST ne cesse d'augmenter depuis 2002. Avec 228 infractions en 2003 pour une part éludée de 11% du redressement total ; en 2004 le nombre d'infractions à quasiment triplé avec 770 infractions et représente 24% du montant total de redressement. Par ailleurs pour les autres impôts, on constate 3 infractions pour l'IRSA en 2003 contre 6 en 2004 ; 2 infractions pour le DMTG en 2003 et 2004 ; 26 infractions pour la TVA pour l'année 2003 contre 88 infractions en 2004. Il faut noter que même si le montant éludé en matière de TVA n'est pas plus significatif par rapport à d'autres impôts, le nombre d'infractions a quand même

triplé de 2003 à 2004 et le montant de l'impôt éludé a presque doublé : respectivement de 7.448.682 Ar à 12.712.730,40 Ar.

En 2005, le centre a enregistré un total de redressement qui atteint 236.356.660,39 Ar (équivalent à 83.892,36 €). Ce montant est nettement inférieur à celui enregistré en 2004. La fraude à l'IRNS reste encore élevée avec 159 infractions pour un montant éludé qui représente 33% du montant total de redressement. Pourtant, l'impôt le plus évité par les contribuables est le TST. En effet, il dépasse largement les autres infractions de par son nombre avec 968 infractions et pour un montant total éludé qui représente 44% du montant total de redressement. Par rapport aux autres années, 2005 reste l'année où le nombre d'infractions et le montant éludé en ce qui concerne le TST sont les plus élevés.

Par contre, les infractions concernant le DAMTO ont nettement baissé même si son montant reste significatif avec 119 infractions et représente 12% du montant total de redressement. On constate aussi que les infractions sur la TVA ont augmenté de 2004 à 2005 avec 91 infractions en 2005 pour un montant éludé nettement supérieur à 2004 avec 16 443 828 Ar. En ce qui concerne les autres impôts, on constate 7 infractions pour l'IRSA ; 3 pour le DMTG.

En 2006, le montant du redressement total est de 153.038.223,60 Ar (équivalent à 54.319,34 €). Il a encore baissé par rapport à 2005. Pour ce qui est de la fraude fiscale, le montant éludé en ce qui concerne l'IRNS a fortement baissé avec 33 infractions et pour une part éludée de 10% du taux de redressement total. Par contre, le TST reste en tête avec 651 infractions et pour une part éludée qui atteint 51% du redressement total.

En ce qui concerne le DAMTO et la TVA, le nombre d'infractions constaté en 2006 est inférieur à 2005 avec 72 infractions pour le DAMTO et 69 infractions pour la TVA. Par contre, le montant de l'impôt éludé pour ces deux natures d'impôts est en hausse par rapport à 2005 et représente respectivement 20% et 19% du montant total de redressement.

Quant aux autres impôts, l'IRSA reste à son niveau le plus bas avec 3 infractions en 2006 et aucune infraction en matière de DMTG.

En 2007, le montant du redressement total est de 119.471.792 Ar (équivalent à 42.405,28 €). En termes de fraude, le TST reste en tête avec 499 infractions pour une somme éludée qui représente 44% du redressement total mais cette somme reste nettement inférieure à celle de 2006.

Derrière le TST, le DAMTO revient à la hausse depuis 2005, avec 117 infractions enregistrées et une part de 37% du redressement total.

Quant aux autres impôts, le montant de la fraude à la TVA a baissé de moitié en 2007 (il représente 12% du redressement total) mais avec un nombre supérieur d'infractions (83 infractions contre 69 infractions en 2006).

En outre, on constate un nombre plus élevé de fraude à l'IRNS avec 50 infractions. On remarque aussi et pour la première fois, une fraude à l'IS même si la part éludée n'est pas très significative par rapport aux autres natures d'impôts ; elle compte 7 infractions.

En 2008, le centre a enregistré 783.805.202,60 Ar de redressement, l'équivalent de 278.204 €. L'année 2008 est marquée par une forte rentrée en termes de redressement. Cette hausse est due à l'expérience que le centre a acquis en matière de lutte contre la fraude fiscale et il a réussi en tout à enregistrer 960 infractions, même si sa meilleure performance reste celle de 2004 avec 1456 infractions enregistrées.

En termes de fraude, la TVA arrive en tête avec 202 infractions et pour une somme éludée qui atteint 234.253.386 Ar (équivalent à 83.145,83 €). C'est la somme la plus importante éludée en matière de TVA par rapport aux autres années, elle représente 41% du montant total de redressement.

L'IRNS et le DAMTO sont à peu près au même niveau en ce qui concerne le montant de l'impôt éludé avec 99.359.004 Ar (équivalent à 35.266,46 €) pour l'IRNS (194 infractions) et 104.299.034 Ar (équivalent à 37.019,87 €) pour le DAMTO (345 infractions). Ils représentent respectivement 18% et 19% du montant du redressement total. Quant aux autres impôts, le nombre d'infractions en matière de TST a baissé par rapport à l'année précédente avec 264 infractions en 2008 contre 499 en 2007 ; pour ce qui est de la somme éludée, elle est légèrement en hausse avec 46.930.814 Ar (équivalent à 16.657,61 €) par rapport à 2007, elle représente 8% du montant total de redressement. Concernant l'IS, son nombre a très fortement augmenté en 2008 avec 627 infractions et pour une somme éludée qui atteint 53.441.209 Ar, l'équivalent de 18.968,41 €. On compte aussi 48 infractions pour l'IRSA et 76 autres infractions en matière d'IR.

En 2009, le montant total du redressement est de 993.895.985,08 Ar, l'équivalent d'environ 352.773,15 €. C'est le montant de redressement le plus élevé enregistré par ce centre. En termes de fraude, celle de l'IRNS revient à la hausse pour une somme éludée de 334.819.565 Ar

(équivalent à 118.840,76 €) et pour seulement 70 infractions ; elle représente 48% du redressement total. Le nombre d'infractions sur la TVA qui était à son pic en 2008, a fortement baissé par rapport à cette dernière année avec seulement 56 infractions mais pour une somme éludée assez importante de 187.997.833 Ar, l'équivalent d'environ 66.727,90 € et représente 26% du redressement total.

En ce qui concerne la fraude au TST, elle est en baisse par rapport à 2008 avec 4 infractions. Quant à l'IR, il représente 14% du redressement total. Le montant éludé a presque été multiplié par 7 de 2008 à 2009 avec 101.119.140 Ar (environ 35.891,20€) contre seulement 14.789.188 Ar (environ 5.249,27 €) en 2008 ; il compte 101 infractions en 2009. En outre, les autres impôts ont baissé avec 6 infractions pour l'IRSA ; 448 infractions pour l'IS ; 221 infractions pour le DAMTO.

La Figure 9 ci-dessous nous montre l'évolution du redressement fiscal de 2001 à 2009 toute nature d'impôts confondus. On constate qu'à partir de 2007, le montant du redressement croit considérablement. **Cette augmentation brusque du montant de redressement se traduit par l'effort engagé par le centre en matière de recoupement et de recherche d'information. Le centre disposait plus de moyens de détection par rapport aux années précédentes.**

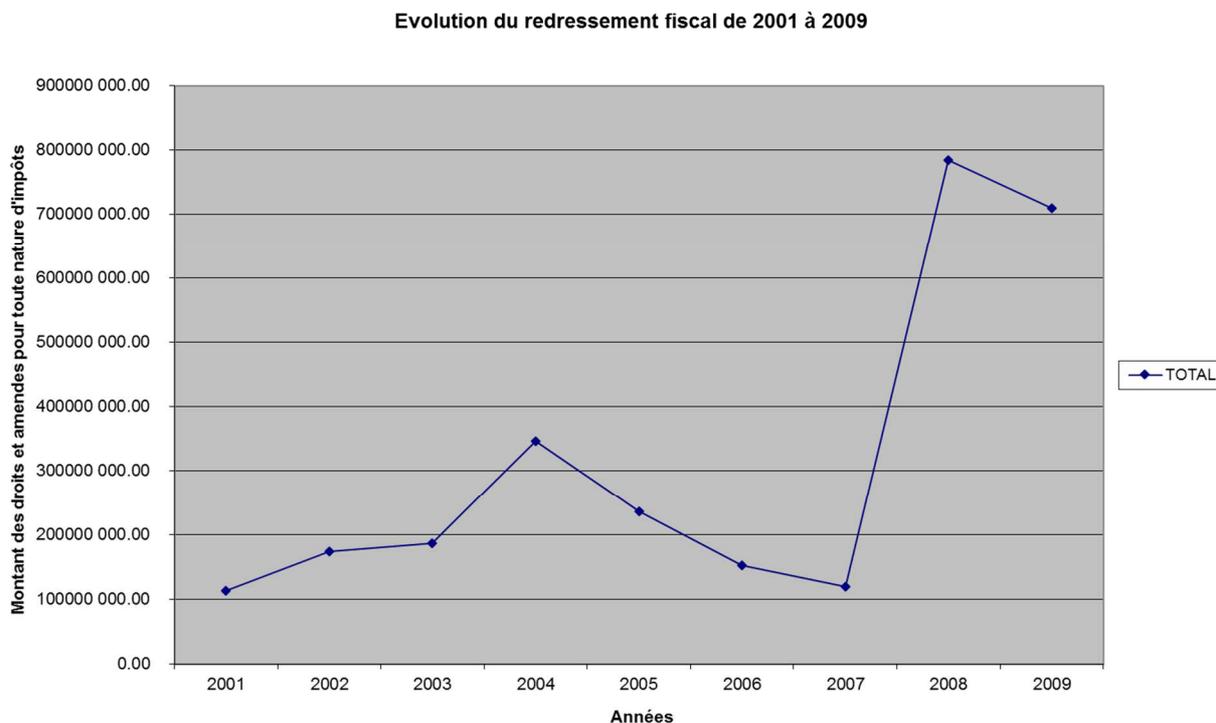


Figure 9 : Evolution du redressement fiscal de 2001 à 2009

Il est important de voir année par année la situation concernant le montant de l'impôt éludé par les contribuables. En effet, cette approche nous permettait de voir que la nature de la fraude n'est pas toujours la même chaque année, et que des évolutions pouvaient être constatées pour certains impôts éludés, tandis que pour d'autres, des régressions et voir même la nullité. Nous allons maintenant voir par l'intermédiaire du Tableau 5 suivant, le montant total du redressement par nature d'impôts du Centre Fiscal Tamatave de 2001 à 2009 en Ar ainsi que le nombre d'infractions enregistrées.

Tableau 5 : Montant du redressement par nature d'impôts, Centre Fiscal Tamatave

Impôts	Redressement (2001 à 2009)	Infractions cumulées de 2001-2009
IBS	4 312 144,00	4
IRNS	789 701 471,85	772
IRSA	18 034 184,50	79
IRCM	900 000,00	3
IPVI	173 937,00	1
DAMTO	709 423 351,30	2043
DEAS	350 000,00	36
DMTG	19 160 536,50	10
TVA	632 637 858,55	591
TST	423 492 743,09	2799
IS	103 333 967,60	1082
IR	121 824 004,53	177
TOTAL	2 823 344 198,92	7597

Source : Personnel suite à l'enquête sur terrain

Nous pouvons ainsi voir d'après le Tableau 5 ci-dessus que le montant de redressement le plus élevé ; suite à la fraude fiscale constatée par les agents du Centre Fiscal de Tamatave ; concerne l'IRNS avec 789.701.471,85 Ar. **La fraude à l'IRNS provient des difficultés de l'administration à contrôler les travailleurs indépendants.** Comme la déclaration se fait annuellement, il est plus difficile de faire un recoupement que comme celui de l'IRSA où la déclaration est mensuelle. La solution idéale pour réduire la fraude serait un prélèvement à la source.

Derrière l'IRNS, le montant concernant le DAMTO est aussi très significatif avec 709.423.351,30 Ar. La fraude sur les droits d'enregistrements des actes et mutations concerne surtout la minoration des montants sur les ventes de biens immobiliers et mobiliers, parfois lors des cessions de fonds de commerce ou de droit au bail, les contribuables ne déclarent pas tout. En effet, plus le montant déclaré est important plus la part imposable est conséquente. La détection par le centre se fait alors par bouche à oreille ou par des contrôles minutieux sur l'entente entre les deux parties.

Quant à la TVA, le montant du redressement atteint 632.637.858,55 Ar tandis que pour le TST, il est de 423.492.743,09 Ar. Ces quatre natures d'impôts restent les plus significatives par rapport aux autres natures d'impôts ; pourtant il est à noter qu'en 10 ans (de 2001 à 2009), le montant total du redressement collecté par les agents des administrations fiscales de Tamatave atteint 2.823.344.198,92 Ar. Cette somme énorme serait perdue si les contribuables n'étaient pas contrôlés dans leurs manipulations. En effet, nous pouvons voir que le manque à gagner, si aucune action n'avait pas été entreprise par les agents, atteint tout de même près de 3 milliards d'Ariary qui est l'équivalent de 1.000.002,117 €.

Pour ce qui est du nombre d'infractions, le TST est en tête avec 2799 infractions ; suivi du DAMTO avec 2043 infractions en 10 ans. Mais le nombre d'infractions cumulées de 2001 à 2009 atteint 7597 infractions ; si on fait une moyenne annuelle, on arrive à 760 infractions par an.

VII.2 – Le cas du Service Régional des Entreprises de Tamatave

De 2002 à 2006, le logiciel d'enregistrement des déclarations fiscales du SRE Tamatave était encore le SURF. En effet, depuis 2007 ce service régional dispose d'un autre logiciel jugé plus performant qui est le SIGTAS. Il est à noter que Tamatave fait partie des sites pilotes de la DGI, cette dernière essaie d'améliorer le système déjà mis en place pour donner plus de transparence en ce qui concerne l'enregistrement fiscal lui-même mais surtout pour combattre les maux sociaux tels que la corruption et la fraude fiscale.

En effet, ces sites pilotes disposent de locaux bien aménagés et de matériels bureautiques et informatiques plus adaptés pour améliorer les conditions de travail des agents de l'administration fiscale et pour que les gestionnaires des dossiers ne reçoivent pas les contribuables et ne soient pas en contact direct avec ces derniers. Ils gèrent alors les dossiers en anonymat total et les contribuables en retour n'ont aucune information sur les agents responsables de leurs dossiers. Ce système n'exclut pas qu'il pourrait tout de même exister des ententes entre les contribuables et les fonctionnaires du centre. Le SIGTAS a aussi l'avantage de sortir tous les défaillants de chaque mois, trimestre, semestre ou année selon la nature de l'impôt. Ce qui facilite le travail des inspecteurs pour faire le contrôle des entreprises suspectes.

Nous allons voir par l'intermédiaire de la Figure 10 ci-dessous l'évolution du montant de redressement de 2002 à 2009 pour le SRE Tamatave. Nous allons détailler par la suite la part de redressement que représente chaque impôt éludé pour chaque période.

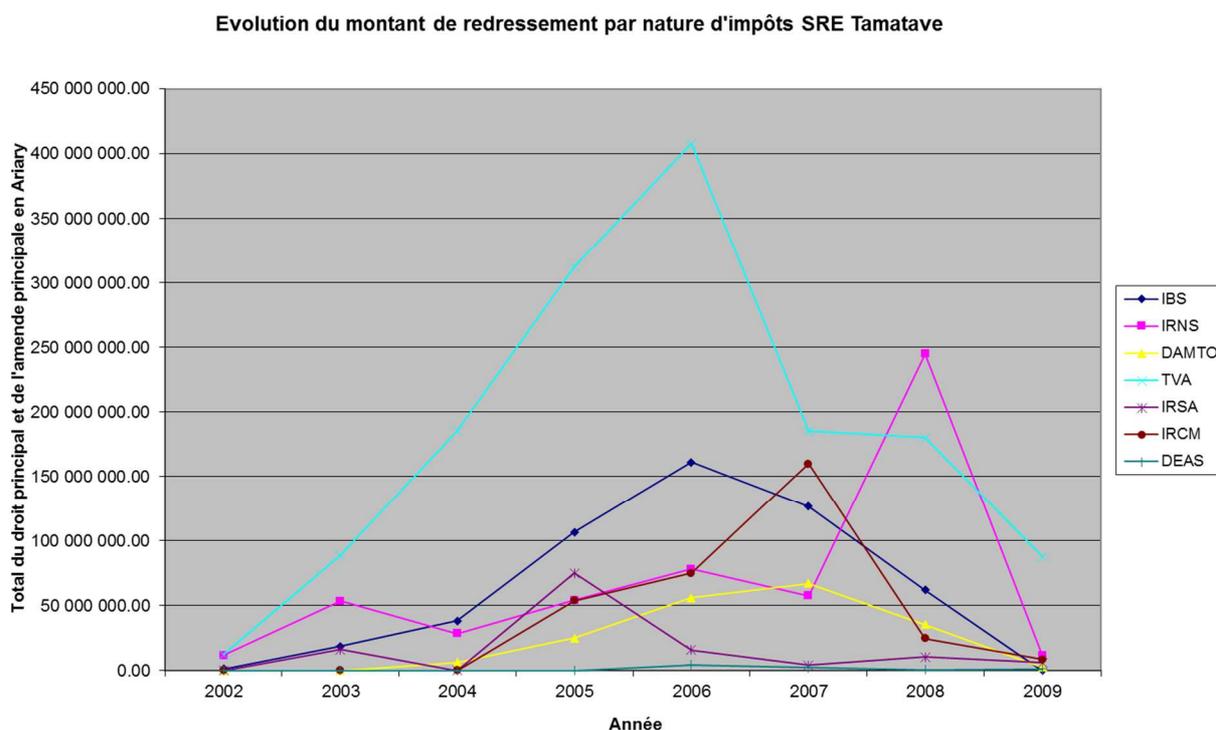


Figure 10 : Evolution du montant de redressement par nature d'impôts – SRE Tamatave

Pour le SRE Tamatave, le nombre de fraude en matière de TVA a nettement augmenté de 2002 à 2006 (6 infractions 2002 ; 43 en 2003 ; 22 en 2004 ; 59 en 2005 ; 51 en 2006) ; a baissé en 2007 avec 23 infractions et a augmenté en 2008 avec 79 infractions. Pour ce qui est du montant fraudé, il n'a cessé d'augmenter de 2002 à 2006, avec un pic allant jusqu'à 407.866.556 Ar en 2006. En effet, on voit nettement qu'en 2006 la courbe de la TVA surpasse largement les autres courbes (cf. supra).

En 2002, le montant du redressement total est de 25.726.175,20 Ar (environ 9.131,24 €). Les redressements les plus importants concernent la TVA (6 infractions) avec une part de 49% du montant de redressement total et l'IRNS (6 infractions) avec une part de 46% du redressement. On constate aussi une fraude à l'IBS qui représente 5% du montant total de redressement. L'année 2002 compte en tout 13 infractions.

En 2003, le montant total du redressement est de 177.550.249,40 Ar (environ 63.019,63 €). Par rapport à 2002, le montant enregistré est sept fois plus élevé. Le centre a pu détecter 85 infractions dont 43 sur la TVA avec un montant de redressement qui représente 50% du montant total, 29 sur l'IRNS avec un redressement qui représente 30% du montant total, 2 sur l'IRSA avec un pourcentage de 9% et 11 sur l'IBS avec un pourcentage de 11%.

En 2004, le redressement total du centre est de 258.911.280,70 Ar (équivalent à 91.897,89 €). Le montant encaissé a encore augmenté par rapport aux précédentes périodes même si en nombre d'infractions, le nombre enregistré est inférieur à celui de 2003 avec 47 infractions contre 85 : à savoir 15 sur la TVA, 15 sur le DAMTO, 11 sur l'IRNS et 6 sur l'IBS. Le montant de redressement sur la TVA est plus important par rapport aux autres natures d'impôts car il représente 71% du montant total de redressement, l'IBS arrive ensuite avec une part de 15%, suivi de l'IRNS avec 11% et du DAMTO qui est de 3%.

En 2005, le montant du redressement total est 2,4 fois plus important que celui de 2004 avec 627.388.159,60 Ar (équivalent à 222.684,97 €) et un nombre plus élevé de fraude qui est de 157 infractions. La TVA tient la part la plus élevée en termes de redressement avec 49% du montant total, suivie de l'IBS avec 17%, de l'IRCM et l'IRNS avec 9% chacun et du DAMTO avec 4% du redressement total.

En 2006, le montant du redressement total et le nombre de fraude enregistré sont encore en hausse avec une somme de 798.640.129,40 Ar (équivalent à 283.469,09 €) pour 173 infractions. La TVA reste encore l'impôt le plus évité avec 51 infractions et une part de 51% du montant du redressement total. Derrière la TVA, on trouve l'IBS avec 45 infractions et représente 20% du montant total de redressement. Le montant éludé concernant ce type d'impôt n'a cessé d'augmenter depuis 2002. Concernant les autres impôts, le SRE Tamatave a constaté 38 infractions sur le DAMTO pour une part de 7% du montant de redressement total ; 24 infractions sur l'IRNS pour une part de 10% ; 8 infractions sur l'IRCM pour une part de 9% ; 4 infractions sur l'IRSA pour une part de 2% et 3 infractions sur le DEAS pour une part de 1%.

En 2007, le montant total du redressement et le nombre d'infractions enregistrées sont inférieurs à celui de 2006 avec une somme de 618.822.612,20 Ar (équivalent à 219.644,72 €) pour 103 infractions. En termes de fraude, la TVA reste la plus évitée car elle représente 30% du montant total de redressement pour 23 infractions. Elle est suivie de l'IRCM avec 27% pour 12 infractions ; l'IBS avec 21% pour 15 infractions ; le DAMTO avec une part de 11% pour 35 infractions ; 14 infractions pour l'IRNS avec une part de 10% et enfin l'IRSA pour 1% et une infraction.

En 2008, le nombre d'infractions enregistrées est plus élevé par rapport à 2007 avec 202 infractions mais par contre le montant du redressement total est inférieur à celui de l'année précédente pour une somme de 576.434.989,90 Ar (équivalent à 204.599,67 €). La part la plus importante en termes de fraude concerne l'IRNS pour 45% du montant total de redressement avec 20 infractions. Il est suivi de la TVA pour 32% avec un nombre plus important de fraude dont 79 infractions ; de l'IBS pour 11% et 23 infractions ; du DAMTO pour 6% avec 25 infractions ; de l'IRCM pour 4% avec 15 infractions et de l'IRSA pour 2% avec 13 infractions.

Le montant enregistré sur la fraude fiscale en 2009 est de 321.382.330,99 Ar, l'équivalent de 114.071,35 €. Ce montant n'est pas aussi important que les années précédentes même si la TVA reste très significative avec une part plus importante du montant total de redressement 75% avec 14 infractions. Le centre a enregistré en tout 68 infractions avec une part de 10% du redressement total pour l'IRNS, 7% pour l'IRCM, 5% pour l'IRSA, 2% pour le DAMTO et 1% pour le DEAS.

La Figure 11 ci-après nous montre l’histogramme du montant total de redressement enregistré par le SRE Tamatave pour chaque nature d’impôts (cumul de 2002 à 2009).

Nous pouvons ainsi conclure l’impôt le plus évité par les contribuables ainsi que la recette aux fraudes fiscales attendue grâce aux contrôles ainsi effectués par les agents du SRE Tamatave durant les 8 ans.

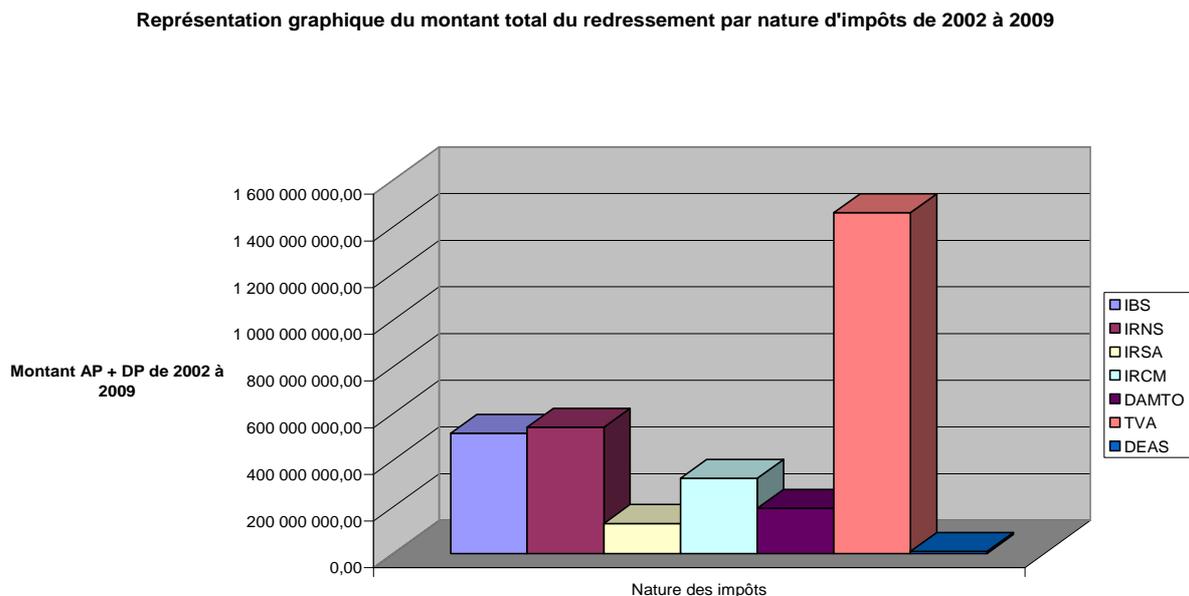


Figure 11 : Histogramme du montant total du redressement par nature d’impôt

De 2002 à 2009, le SRE Tamatave a fait un redressement total de 3.404.855.927,39 Ar qui équivaut à environ 1,21 millions d’€. D’après l’histogramme ci-dessous et le Tableau 6 ci-après, le redressement à la TVA reste le plus important avec un montant total de redressement qui atteint 1.460.266.675 Ar (l’équivalent de 518.306,63 €), ce montant correspond à 43% du montant total de redressement de 2002 à 2009.

On peut ainsi conclure que le redressement sur la fraude à la TVA reste le plus fructueux pour le SRE Tamatave. **Les fraudes consistent à minorer les chiffres d’affaires enregistrés ; à gonfler les charges sur les TVA déductibles ; à frauder sur les produits à l’import comme étant achetés sur le territoire et à devenir ainsi exempt d’impôt.**

Ce constat laisse à penser qu'en matière de TVA, les contribuables trouvent facilement les failles de l'administration fiscale comme la faible probabilité de contrôle et de détection mais aussi que par l'expérience le centre a pu maîtriser au mieux les manœuvres de fraude engagées par les contribuables.

Tableau 6 : Le montant total que supporte le contribuable après redressement ; cas du SRE Tamatave de 2002 à 2009

Année	IBS	IRNS	IRSA	IRCM	DAMTO	TVA	DEAS
2002	1 306 497	11 869 792	0	0	0	12 549 886	0
2003	18 666 62	53 596 383	16 342 213	0	0	88 945 391	0
2004	38 359 017	28 585 450	0	0	6 567 063	185 399 750	0
2005	106 639 488	54 326 684	75 095 175	53 769 664	25 130 329	312 426 819	0
2006	161 143 652	78 133 704	15 802 710	75 130 277	56 051 030	407 866 556	4 512 200
2007	126 625 428	57 742 303	4 372 385	159 900 356	67 170 880	185 272 012	2 258 200
2008	61 954 507	245 048 550	10 498 579	24 812 827	35 637 794	180 135 731	847 000
2009	0	11 743 637	6 131 908	8 615 099	2 736 475	87 670 527	1 480 505
TOTAL	514 694 851	541 046 504	128 242 970	322 228 224	193 293 571	1 460 266 675	9 097 905

Source : Personnel suite à l'enquête sur terrain

Le montant du redressement pour l'IBS et l'IRNS sont aussi importants durant ces 8 ans de 2002 à 2009 (cf. Tableau 5) avec des sommes et parts respectives de 514.694.851 Ar (15,12% du redressement total) et 541.046.504 Ar (15,9% du redressement total).

Derrière ces impôts, on trouve l'IRCM pour une somme de 322.228.224 Ar (9,46%), le DAMTO pour 193.293.571 Ar (5,68%), l'IRSA pour 128.242.970 Ar (3,8%).

VII.3 – Le cas de la Direction des Grandes Entreprises à Madagascar (DGE)

En 1997, la DGE était sous l'appellation « Centre fiscale pilote des entreprises », pour devenir ensuite « Service de direction des grandes entreprises » et c'est seulement en 2003 qu'on le prénomma la Direction des Grandes Entreprises.

Elle est primée par la DGI, beaucoup d'efforts ont été entrepris pour améliorer la gestion de ce centre, que ce soit au niveau matériel (aménagement des locaux, matériels informatiques et bureautiques, personnels, ...), ou au niveau opérationnel (gestion des déclarations, suivi des défaillants, taxation d'office, transfert et réception des dossiers, statistiques, action de recouvrement, ...). En effet, tous ces efforts ont été faits dans le but d'améliorer les rentrées fiscales, car **80% de la recette fiscale provient de la DGE**. Donc, elle occupe une place primordiale en matière de rentrées fiscales.

Dans les Services Régionaux des Entreprises ainsi que la Direction des Grandes Entreprises, le service au sein du centre se subdivise en trois :

- Le service accueil ; le chef de division est le receveur lui-même. C'est le service accueil qui est en contact direct avec le contribuable et oriente les contribuables pour ses déclarations, c'est là que se fait la déclaration. Il a aussi pour mission l'établissement de la statistique des recettes (nature de l'impôt et montant à payer), l'action de recouvrement, le suivi des paiements échelonnés, et la réalisation du DFU ou dossier fiscal unifié.
- Le service de gestion ; le chef de division est l'inspecteur de gestion. Il a pour mission la mise à jour des DFU, la création ou la radiation d'un numéro d'identification fiscale ou NIF dans le cas où le contribuable a cessé son activité. Comme dans les SRE, le logiciel est le SIGTAS (système intégré de gestion des impôts) et non le SURF (système uniformisé de recouvrement fiscal) notamment utilisé dans certains centres fiscaux, le service de gestion a aussi pour mission la relance des défaillants, c'est-à-dire qu'en cas de non déclaration le contribuable recevra une lettre lui demandant de la faire.
- Le service de contrôle ; le chef de division est l'inspecteur de contrôle. Il a pour mission le contrôle à posteriori des déclarations faites par le contribuable. Ce qui signifie que lors de la déclaration aucune vérification n'est faite sur la véracité du montant déclaré par le contribuable, on calcule l'impôt par rapport à ce montant déclaré et ce n'est qu'après que le service contrôle vérifie si la déclaration est fiable ou pas. C'est donc à lui de faire le recouplement en exploitant les pièces fournies par les contribuables, c'est ce qu'on appelle contrôle sur pièce. Si ce dernier trouve que les informations déposées

ne sont pas complètes, le contribuable recevra une lettre de demande d'explication et si la division trouve les éléments apportés non satisfaisants, elle procédera au contrôle sur place et se renseignera davantage au sein même de l'entreprise.

Dans les centres fiscaux par contre, il n'y a pas cette division des services. En effet, le contribuable est en contact direct avec le gestionnaire qui calculera son impôt pour ensuite effectuer le paiement au receveur. C'est pourquoi dans ces centres-là, la corruption est très présente du fait que le contribuable peut déclarer ce qu'il veut tant qu'il peut corrompre le gestionnaire, le receveur et le service contrôle. Parfois, il suffit qu'il corrompe le service de gestion et ce dernier devient son garant et s'occupe de son dossier jusqu'à ce qu'il soit sûr qu'il ne sera pas poursuivi pour ses évitements à l'impôt. Ceci étant dit, on n'exclut pas que cette situation pourrait exister au sein de la DGE.

Concernant la DGE, elle s'occupe des entreprises qui ont un chiffre d'affaire dépassant les 2 milliards d'Ariary et gère à peu près 760 dossiers. La classification se fait par secteur d'activité. Son siège se trouve dans la Capitale Tananarive.

La déclaration des impôts se fait par Internet (télé-déclarations) et les contribuables ont à leur disposition des postes de connexion au sein de la DGE elle-même, par ailleurs ils peuvent faire aussi leurs déclarations à distance sans avoir à se déplacer. Des agents de l'administration sont à leur disposition pour les aider à remplir leurs déclarations pour éviter les erreurs.

En contrepartie, le paiement des impôts se fait par virement bancaire : mais pour un montant inférieur à 100 000 Ar, le paiement se fait encore dans le centre au « service caisse ». L'envoi des déclarations virtuelles doit se faire avant le 15 du mois, à partir du 17 du mois, le gestionnaire fait sortir tous les défaillants (SIGTAS), une relance à l'amiable est envoyée par la suite aux défaillants.

Sans réponse de la part du contribuable 7 jours après, le centre engage une taxation d'office, et le contribuable paiera une amende pour défaut de dépôt équivalant à 100 000 Ar, plus les intérêts de retard qui sont de 1% du montant du droit principal pour chaque mois passé.

Nous allons à présent analyser l'évolution du montant de redressement enregistré pour cause de fraude fiscale dans la DGE : il est à noter que les données disponibles sont de 2005 à 2009. Ci-après le Tableau 7 sur le redressement fait au sein de la DGE durant ces périodes.

Tableau 7 : Montant du droit principal élué et de l'amende principal par nature d'impôt de 2005 à 2009 (DGE)

DP + AP	2005	2006	2007	2008	2009
DEAS	3 145 016	0	3 041 696	0	0
IBS Sarl	2 854 955	362 564 623	3 720 837 398	3 476 742 368	19 964 889 630
IBS SA	3 116 797 940	3 479 213 360	4 243 737 158	6 568 560 478	12 233 028 979
IRCM	1 437 420 119	2 251 559 432	17 150 195 109	18 548 002 860	46 380 376 029
IRNS	496 158 988	114 943 928	1 071 894 830	2 673 322 550	240 656 653
IRSA	5 803 695 477	102 024 761	345 907 087	124 341 900	706 677 927
IR	0	0	0	99 652 460	1 379 379 083
TFT	313 153 363	216 756 669	31 742 981	73 799 560	67 726 656
TVA	2 593 298 511	2 620 730 352	8 997 844 950	21 740 252 896	188 200 648 501
Total	13 766 524 369	9 147 793 125	31 321 464 051	53 304 675 072	269 173 383 458

Source : Personnel suite à l'enquête sur terrain

Nous allons analyser année par année le montant du redressement effectué au sein de la DGE afin de voir l'évolution du montant enregistré sur les fraudes fiscales pour chaque nature d'impôts.

En 2005, le montant du redressement total est de 13.766.524.369 Ar (l'équivalent de 4,85 millions d'€) pour un nombre de 338 infractions. Pour ce qui est de la fraude fiscale, l'IRSA est en tête avec une part de 42% du redressement total et 13 infractions. L'IBS SA²⁰⁴ représente aussi une part assez importante avec un taux de 23% du montant total du redressement et 120 infractions. Quant à la TVA, elle représente 19% du redressement avec 113 infractions ; puis

²⁰⁴ Les **SA ou Sociétés Anonymes** ont un effectif minimum d'employé de 5 personnes. Un capital minimum de 1.000.000 d'Ariary est indispensable pour sa création.

l'IRCM pour une part de 10% (77 infractions) ; l'IRNS pour 4% (11 infractions) et le TFT (3 infractions) pour 2% du redressement total.

En 2006, le montant du redressement sur la fraude fiscale est de 9.147.793.125 Ar (environ 3,22 millions d'€). Ce montant est nettement inférieur à celui enregistré en 2005, par contre le nombre d'infractions enregistrées est deux fois plus important que celui de 2005 avec 698 infractions. En termes de montant éludé, l'IBS SA arrive en tête pour une part de redressement de 38% par rapport au total enregistré. En effet, la fraude à l'IBS SA est importante avec 251 infractions ; deux fois plus qu'en 2005.

En ce qui concerne la TVA, sa part est de 29% du montant total avec 194 infractions. L'IRCM représente aussi une part assez élevée avec un taux de 25% du redressement total et un nombre de 104 infractions. Pour le reste, l'IBS SARL²⁰⁵ représente 4% du redressement total pour 2 infractions enregistrées ; le TFT pour 2% (4 infractions) ; l'IRNS et l'IRSA pour 1% chacun alors que le nombre d'infractions est important avec 122 infractions pour l'IRSA et 21 infractions pour l'IRNS.

En 2007, on remarque que presque toute nature d'impôt a connu une augmentation en ce qui concerne le montant éludé. Le montant du redressement total est de 31.321.464.051 Ar (équivalent à 12,52 millions d'€). L'année 2007 est aussi marquée par un nombre important de fraude enregistrée avec 827 infractions.

Depuis 2005, le nombre de fraude n'a pas cessé d'augmenter pour atteindre un pic en 2007. Cette situation se traduit par l'expérience qu'a acquise le centre en matière de vérifications mais aussi par l'octroi d'un logiciel plus performant pour détecter les fraudeurs, qui est le SIGTAS. **L'arrivée du SIGTAS a permis à la DGE de s'améliorer en matière de contrôle car non seulement le logiciel sort la liste des défailants qui n'ont pas encore déclaré mais le travail est devenu plus léger** qu'avec le SURF, les services mieux gérés (informatiquement et non manuellement comme les années précédentes), et les vérificateurs peuvent se concentrer à autres choses que celui du fonctionnement du centre.

En ce qui concerne le redressement, l'IRCM arrive en tête pour une part de 49% du redressement total et 236 infractions enregistrées. Le nombre d'infractions est considérable par rapport aux autres années. Il en est de même pour la TVA qui a augmenté en nombre et en

²⁰⁵ Les **SARL ou Sociétés à Responsabilité Limitée** ont un effectif entre 2 et 100 personnels. L'apport minimum requis est de 100.000 Ariary pour ce type de société.

montant, la DGE a enregistré 240 infractions et le montant du redressement représente 25% du montant total enregistré. Par ailleurs, la DGE a enregistré : 87 infractions pour l'IBS SA avec une part de redressement de 12% ; 191 infractions pour l'IBS SARL et une part de 10% ; 21 infractions pour l'IRNS et une part de 3% ; 48 infractions pour l'IRSA et une part de 1%.

En 2008, le montant du redressement total a encore connu une hausse et est égal à 53.304.675.072 Ar (équivalent à 18,8 millions d'€) pour un nombre d'infractions nettement inférieur à celui de 2007, qui est de 355 infractions. L'impôt le plus éludé par le contribuable est la TVA même si le nombre d'infractions n'est pas plus important qu'en 2007 (240 infractions en 2007 contre 110 infractions en 2008). Le montant du redressement concernant la TVA représente 41% du montant total de redressement. Le montant du redressement concernant l'IRCM a encore augmenté avec une part de 35% du montant total et pour un nombre de 90 infractions.

Quant aux autres impôts, l'IBS SA représente 12% avec 48 infractions ; l'IBS SARL représente 7% avec 84 infractions ; l'IRNS représente 5% avec 12 infractions.

2009 représente l'année la plus fructueuse en termes de redressement. Le montant le plus spectaculaire reste encore la TVA avec un redressement qui atteint 188.200.648.501 Ar (équivalent à 66,3 millions d'€). La DGE a fait une entrée de redressement total de 269.173.383.458 Ar, l'équivalent de 94,75 millions d'€ pour 345 infractions. Ce montant de redressement est cinq fois plus élevé par rapport à celui de 2008. La TVA représente 70% de ce redressement total qui est une part très importante et qui prouve que la DGE a fait beaucoup d'effort pour détecter les fraudes à la TVA.

Il faut signaler que **la fraude à la TVA concerne surtout les ventes sans facture, la manipulation du chiffre d'affaire ou encore le gonflage de la TVA déductible**. Le montant du redressement à l'IRCM a connu aussi une hausse par rapport à 2008. En effet il est 2,5 fois plus important que l'année précédente et représente 17% du montant total de redressement avec 68 infractions. Ensuite on trouve la fraude à l'IBS SARL avec une part de 7% et 32 infractions ; l'IBS SA avec une part de 5% et 9 infractions ; l'IR représente 1% du montant total de redressement avec 89 infractions.

Ainsi, en l'espace de 5 ans, certains impôts restent les plus fraudés (comme la TVA, l'IBS SA et l'IRCM) par les contribuables par rapport à d'autres natures d'impôts. La figure ci-dessous

nous montre l'évolution du montant de redressement enregistré par la DGE pour chaque nature d'impôts de 2005 à 2009.

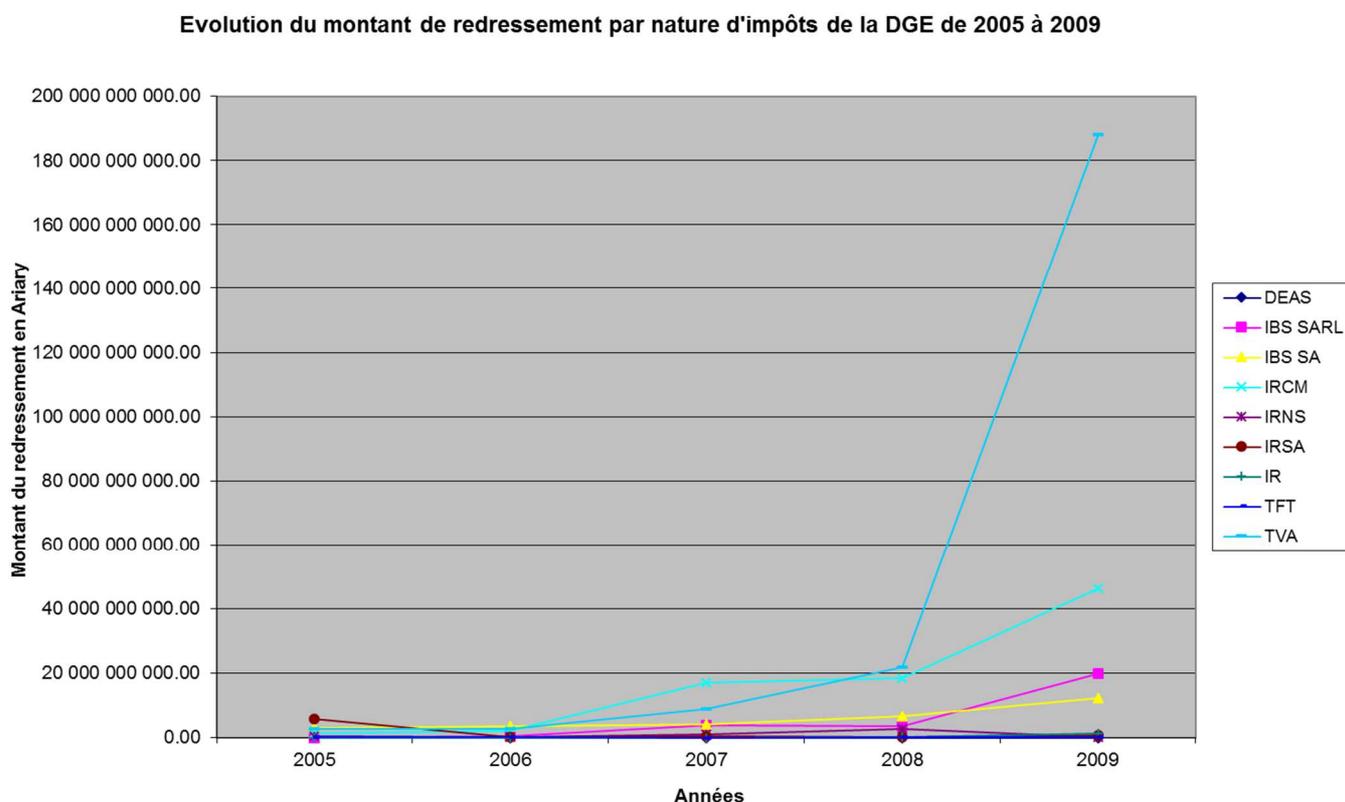


Figure 12 : Evolution du montant de redressement par nature d'impôt (DGE)

Le montant du redressement enregistré par la DGE le plus élevé est donc celui de 2009. Ceci pourrait être dû à l'expérience de contrôle que les agents ont acquise depuis de longues années. Il est à noter que tous les efforts entrepris par les agents de l'administration ont porté leurs fruits et l'administration fiscale a fait un bénéfice de redressement total de 380.957.577.248 Ar en l'espace de 5 ans, ce montant est l'équivalent d'environ 134,1 millions d'€.

Nous allons maintenant voir le nombre d'infractions constatées par la DGE après contrôle pour chaque nature d'impôts pour la période de 2005 à 2009 (Tableau 8).

Tableau 8 : Nombre d'infractions enregistrées par la DGE de 2005 à 2009 par nature d'impôts

Nombre	2005	2006	2007	2008	2009	Total
DEAS	1	0	3	0	0	4
IBS SARL	1	2	191	84	32	309
IBS SA	120	251	87	48	9	515
IRCM	77	104	236	90	68	575
IRNS	11	21	21	12	5	70
IRSA	13	122	48	5	3	191
IR	0	0	0	5	89	94
TFT	3	4	1	1	9	18
TVA	113	194	240	110	130	787
Total	339	698	827	355	345	2563

Source : Personnel suite à l'enquête sur terrain

On voit clairement qu'en 5 ans, la fraude à la TVA reste la plus dominante, avec un total de 787 infractions, suivie de l'IRCM (575 infractions) et de l'IBS des sociétés anonymes (515 infractions). La DGE a enregistré pour ces quinquennats 2.563 infractions, un chiffre non négligeable même si le nombre ne paraît pas si élevé.

L'administration fiscale devra alors favoriser et améliorer le contrôle de certains types d'impôts qui nécessitent encore des efforts pour éviter les risques importants de fraude fiscale. En effet, plus l'administration prend conscience du problème, plus des solutions sont faciles à trouver pour changer les méthodes de contrôle et régler ainsi les failles du système fiscal qui existent.

Ces nombres ne signifient pas que d'autres fraudes n'ont pas été commises par certaines entreprises. Il montre juste qu'après contrôle à posteriori par le gestionnaire sur la sincérité, la véracité et la cohérence des déclarations, la DGE a pu redresser de nombreuses entreprises dont le nombre figure dans le tableau 8 ci-dessus. En effet, on ne peut pas être sûr qu'aucune autre tentative de fraude n'a été commise, seulement il se pourrait que des fraudeurs aient pu échapper aux contrôles.

VII.4 – Le cas du Service Régional des Entreprises de Vakinankaratra

Il est important de noter que le SRE Vakinankaratra ne date que de juillet 2007. En effet, avant cette date, c'était encore un centre fiscal. Il existait deux centres fiscaux dans la région d'Antsirabe, dont un centre A et un centre B. Le centre A est resté un centre fiscal tandis que le centre B est devenu un SRE. Tous les contribuables du centre B qui avaient un chiffre d'affaire inférieur à 50 millions d'Ariary étaient dorénavant affectés au centre A, et tous les contribuables du centre A qui avaient un chiffre d'affaire supérieur à 50 millions d'Ariary étaient affectés au Service Régional des Entreprises de Vakinankaratra.

Pour faciliter notre analyse, nous allons séparer les redressements effectués au sein du centre B (donc avant 2007) et celui du SRE (depuis 2007), pour éviter toute confusion. Par ailleurs, comme le travail mené par les agents de l'administration du SRE reste la continuité du centre B, nous calculerons le total comme le résultat obtenu au sein du SRE Vakinankaratra.

VII.4.1 – Le cas du centre fiscal B

En 2004, le montant du redressement pour toute nature d'impôts est de 174.694.523 Ar, l'équivalent de 61.487,04 €. Ce montant sera le plus élevé enregistré par le centre par rapport aux autres années. Le nombre d'infractions pour 2004 est de 33 infractions. Quant à l'évitement, la TVA est en tête pour une part de 49% du redressement et 4 infractions. On trouve ensuite le TST pour une part de 36% avec 10 infractions et l'IRNS pour 15% avec 7 infractions.

Par ailleurs, le centre a enregistré d'autres fraudes pour vente non autorisée de boissons alcooliques où le centre B a perçu une amende de 40.451.135 Ar (on l'appelle amendes pour « toaka gasy », un rhum malgache) pour 12 infractions constatées. Pour la période 2004, le centre fiscal a fait en tout un redressement de 215.145.658 Ar qui équivaut à 75.724,59 €.

Pour l'année 2005, le redressement des impôts confondus est de 24.918.951,20 Ar, environ 8.771 € avec 68 infractions. Quant à l'impôt élué, l'IRSA (7 infractions) est en tête pour une part qui représente 44% du redressement. Par ailleurs, le centre a aussi enregistré d'autres fraudes comme l'IRNS (19 infractions) avec une part de redressement de 19%, la TVA (6 infractions) avec 19% et aussi le TST (25 infractions) pour 18%.

Pour la période 2005, le centre a enregistré aussi 3 infractions pour l'impôt de licence (IL) pour un montant de 120.400 Ar, et 8 infractions pour ventes non autorisées de boissons alcoolisées

dont le montant de l'amende (pour toaka gasy) est de 1.492.859,80 Ar. Le centre B a fait un redressement total de 26.532.211 Ar qui équivaut à 9.338,51 €. Le redressement de 2005 est sept fois moins important que celui de 2004 même si le centre a pu détecter un nombre plus important de fraudes que l'année d'avant.

Pour l'année 2006, le redressement sur les impôts est de 57.573.471,40 Ar, l'équivalent de 20.264 € pour 412 infractions enregistrées. L'IRNS est en tête, le centre a enregistré 53 infractions avec une part de redressement de 40%. Par rapport à 2005, le redressement effectué est plus important. Ensuite on trouve : l'IRSA pour 21% et 19 infractions, la TVA pour 18% et 108 infractions, le TST pour 12% et 117 infractions et l'IBS pour 6% avec 27 infractions. En termes d'infractions, le TST et la TVA sont les plus significatifs même si au niveau du montant total éludé l'IRNS reste bien devant. En ce qui concerne les infractions sur les autres impôts, le centre a enregistré 8 infractions pour l'IS, 36 infractions pour l'IRCM, 8 infractions pour le DAMTO.

Par ailleurs, le centre a aussi enregistré 4 infractions sur la redevance des produits pour un montant de 4.044.588 Ar, 2 infractions en DA pour 2.532.813 Ar, 14 infractions en IL pour 815.519,60 Ar, 4 amendes sur « toaka gasy » pour 97.108 Ar et 12 infractions en Droit de timbres pour 12.000 Ar. Le montant total du redressement pour cette période est donc de 65.075.500 Ar, ce montant équivaut à environ 22.905 €.

VII.4.2 – La naissance du SRE Vakinankaratra

En 2007, le centre B a été basculé en un Service Régional des Entreprises. Tous les dossiers qui avaient un chiffre d'affaire inférieur à 50 millions d'Ariary étaient dorénavant gérés par le centre fiscal A, et inversement tous les dossiers du centre A qui avaient un chiffre d'affaire entre 50 millions d'ariary et 2 milliards d'Ariary étaient transférés au nouveau SRE de Vakinankaratra (ancien centre fiscal B).

Pour cette période, le montant du redressement sur les impôts ainsi que les infractions enregistrées ont baissé par rapport à 2006 avec une somme de 29.189.392,20 Ar, l'équivalent de 10.274 € pour 162 infractions. La fraude à la TVA prédomine avec une part de 42% du redressement et 44 infractions ; ensuite l'IBS pour une part de 29% et 37 infractions ; l'IRSA

pour 24% et 8 infractions ; le TST pour 3% et 12 infractions. En ce qui concerne les autres infractions, le centre a aussi enregistré 4 en IS et 4 en IRNS même si les montants du redressement ne sont pas significatifs.

Le centre a aussi enregistré 46 infractions sur la vente de « toaka gasy » pour un montant de 8.545.661 Ar, 4 infractions en DA pour 7.232.508 Ar, 1 infraction sur la redevance pour 2.247.720 Ar et 2 infractions en IL pour 144.160 Ar.

Le montant total du redressement pour cette période est de 40.777.693,40 Ar, l'équivalent de 14.353 €. On remarque que par rapport à 2006, le montant du redressement a baissé, ceci pourrait être dû au changement du centre en SRE. En effet, le centre souffrait déjà de manque de personnels, ce qui pourrait avoir une influence négative sur la vérification et le contrôle des dossiers vu que la chose la plus importante est de gérer le nouveau changement et non plus de vérifier les déclarations enregistrées.

En 2008, suite à l'adaptation du SRE, le centre n'a pu faire beaucoup de vérifications des dossiers. En effet, il a fait une mise à jour de tous les DFU sur le logiciel SURF pour éviter un double enregistrement du contribuable, ce qui était d'ailleurs arrivé. Le nombre de dossiers gérés par le SRE n'était plus exact car certains contribuables qui devraient être transférés au centre A étaient encore enregistrés par le SRE, et les cessations d'activité d'autres contribuables n'étaient pas mises à jour.

Pour cette période, le montant total du redressement est très mince, il est seulement de 5.798.029 Ar l'équivalent de 2.041 € avec 20 amendes sur « toaka gasy » pour 4.800.486 Ar, 1 infraction en IRSA pour une part de 64% du redressement sur les impôts, 8 infractions en DAMTO pour une part de 36%.

Pour 2009, le montant du redressement enregistré par le SRE Vakinankaratra est de 82.084.177 Ar, l'équivalent de 28.891 €. Encore une fois la TVA reste largement en tête avec 29 infractions et pour une part qui représente 69% du montant de redressement. Elle est suivie de l'IRNS pour une part de 20% avec 17 infractions.

On remarque que l'IRSA (4 infractions) et l'IR (6 infractions) sont à peu près au même niveau pour une part respective de 6% et 5%.

Quant aux autres impôts, le SRE a enregistré 2 infractions en IBS ; 34 infractions en DA pour un montant de 185.661,39 Ar et 1 infraction en IL pour une somme de 2.945 Ar.

Nous allons maintenant voir l'évolution de la fraude de 2004 à 2009. La courbe ci-dessous nous montre que le redressement le plus important enregistré par le centre est celui de 2004, pour diminuer brusquement en 2005 et atteindre un niveau le plus bas en 2008 pour décoller en 2009. Toutes ces phases sont marquées par l'histoire qu'a vécue ce centre pour sa réhabilitation ainsi que par le manque de personnel pour assurer le bon fonctionnement du centre en matière de lutte contre la fraude.

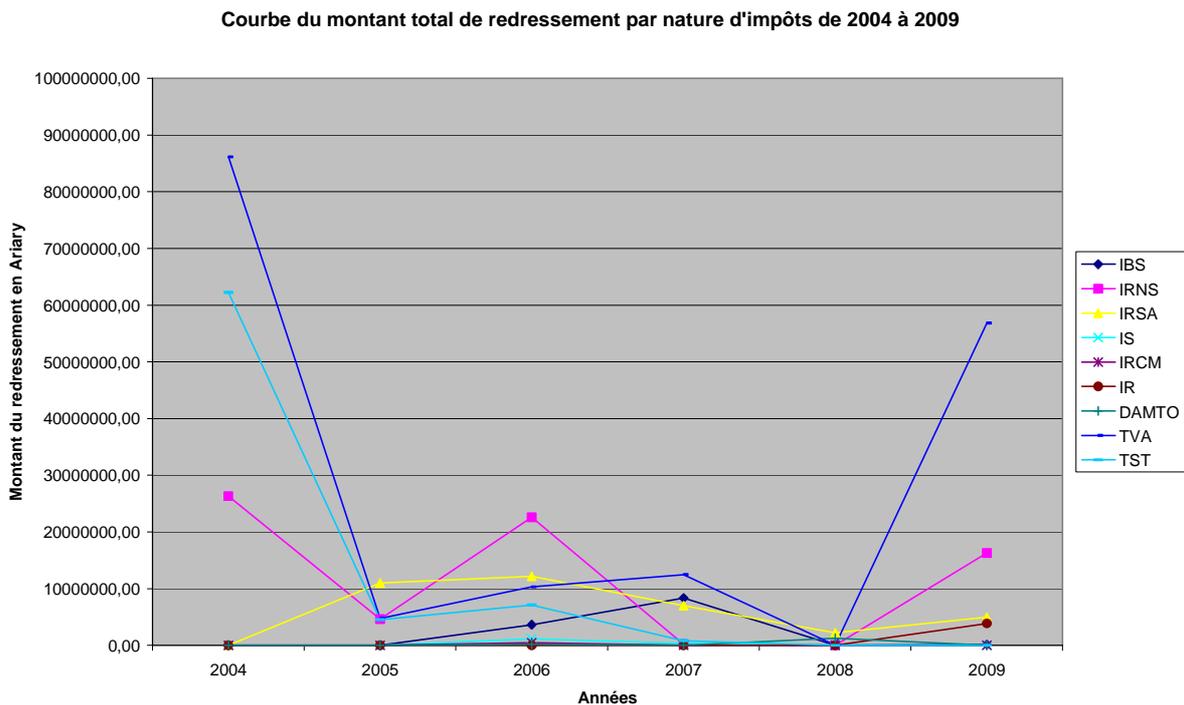


Figure 13 : Evolution du montant total de redressement par nature d'impôts

Il faut tout de même noter qu'il a pu enregistrer en 5 ans 798 infractions et un redressement total d'une somme de 371.951.915,27 Ar. Ce montant équivaut à environ 130.916 €, une part non négligeable pour une région comme le Vakinankaratra.

VII.5 – Les résultats empiriques sur les montants des redressements dans les centres enquêtés et ceux au niveau national

L'enquête sur terrain nous a permis de disposer de quelques statistiques plus ou moins satisfaisantes, même si nous ne pouvons pas évaluer de manière exacte le montant annuel de la fraude fiscale à Madagascar. En effet, la DGI ne dispose pas de base de données sur le montant total de fraude annuelle ni du nombre exact de fraudes détectées au niveau national, ni du nombre de contrôles effectués chaque année qui sont souvent réalisés de manière aléatoire. Néanmoins, les résultats que nous avons pu obtenir nous permettent d'avoir une idée générale sur les montants des redressements les plus importants, concernant en particulier la DGE mais aussi la SPVF qui s'occupe de toutes vérifications au niveau national.

VII.5.1 – Les efforts engagés par le SPVF dans le cadre de sa programmation des vérifications fiscales

Le Tableau 9 ci-dessous nous montre le montant du redressement effectué par le service de la programmation des vérifications fiscales ou SPVF. La fraude en elle-même est difficile à évaluer, mais les chiffres obtenus dans ce tableau découlent de l'effort de vérification fiscale mené par le SPVF pour essayer de constater le manque à gagner s'il n'y avait pas eu de vérification de leur part. On constate que d'année en année, le montant de la fraude détectée ne cesse d'augmenter. Ce constat prouve l'engagement du SPVF sur la responsabilité qu'il a prise pour les vérifications au niveau national mais surtout la volonté de ce service d'améliorer sa stratégie de lutte contre la fraude.

Il faut noter que le SPVF s'occupe de la vérification fiscale des personnes physiques ou morales ciblées au niveau national, il dispose d'une compétence particulière en matière de programmation des vérifications fiscales sur le plan national. En outre, il est sous la tutelle directe de la direction du contrôle fiscal et du contentieux, ces derniers étant sous la responsabilité directe de la DGI. Par conséquent, le SPVF se charge de la coordination et de la programmation des actions de tous les services en charge du contrôle fiscal, pour centraliser par la suite les données statistiques y afférentes.

L'intervention du SPVF survient surtout après dénonciation d'un quelconque type de fraude. En trois ans, le montant du redressement a augmenté de presque quatre fois le montant initial de 2005. Et le montant du redressement enregistré en 2009 est spectaculaire malgré la crise financière mondiale et la crise politique et économique du pays, avec une somme de 91,241 milliards d'Ariary, l'équivalent d'environ 33 millions d'€. **Le redressement total de 2005 à 2009 est de 171,9 milliards d'Ariary qui équivaut à environ 61 millions d'€** Pour un pays pauvre comme Madagascar, cette somme est énorme.

Tableau 9 : Montant du redressement effectué par le Service de la Programmation des vérifications fiscales de 2005 à 2009

Années	2005	2006	2007	2008	2009	TOTAL	%
Nature d'impôt	DP+AP	DP+AP	DP+AP	DP+AP	DP+AP		
TVA	2 371,40	2 057,00	5 290,10	23 577,00	33 129,00	66 424,50	38,64
TST	30,30	28,20	14,55	75,04	-	148,09	0,09
IBS	666,45	1 954,00	5 998,50	11 830,00	17 109,00	37 557,95	21,85
IRCM	739,38	1 395,00	2 522,10	7 787,90	11 136,00	23 580,38	13,72
IRNS	110,25	1 097,00	1 298,80	8 986,90	12 643,00	24 135,95	14,04
Communication -Achat et vente sans facture	0,08	-	0,08	-	-	0,16	0,00
TFT	194,50	8,00	218,38	1 438,50	117,03	1 976,41	1,15
IRSA	-	366,80	172,13	82,32	4,63	625,88	0,36
Autres	12,40	14,60	0,01	312,68	17 102,00	17 441,69	10,15
TOTAL	4 124,70	6 920,00	15 515,00	54 090,00	91 241,00	171 891,01	100,00

Source : SPVF, montant en millions d'Ariary

Pour ce qui est du montant de redressement le plus élevé, la TVA reste en tête avec un taux de 38,64%. **La fraude à la TVA, reste alors, la plus répandue en termes de montant, causée par la manipulation du chiffre d'affaire ; le gonflage de la TVA déductible ; l'existence massive des ventes sans factures. La fraude à la TVA résulte bien évidemment des imperfections du système fiscal malgache et de son système de facturation.** Derrière la TVA on trouve l'IBS avec un taux de 21,85%, suivi de l'IRNS pour 14,04% et de l'IRCM pour 13,72%. Il faut noter que le SPVF intervient surtout dans des cas de fraude avérée d'entreprises de taille, c'est pourquoi les montants du redressement sont assez importants. En effet, pour la vérification des petits contribuables, les centres s'occupent eux-mêmes de la vérification sur place mais le dossier d'éventuelles vérifications sur place doit être accordé par le SPVF.

L'accroissement des recettes fiscales de 2009 suite aux redressements faits par le SPVF résulte de l'action menée par ce dernier dans le contrôle fiscal des entreprises sur les ventes sans factures. En effet, depuis l'étude EAGER, la fraude sur les ventes sans factures reste encore très dominante sur le territoire : ainsi 10 ans après les résultats de l'enquête du projet EAGER, ce problème n'a pas changé mais au contraire reste toujours d'actualité, une situation qui préoccupe énormément la DGI.

VII.5.2 – Analyses des résultats obtenus dans les centres enquêtés et au niveau national

En 2007 (Figure 14), le montant du redressement total enregistré par tous les centres excepté le SRE_B Analamanga (absence de données) est de 53.231.245.613 Ar, soit l'équivalent de 18,8 millions d'€. Le redressement enregistré par la DGE est le plus important avec un pourcentage de 66,8% du redressement total. Derrière elle, on trouve le SPVF avec un pourcentage de 29,14%. Nous constatons que les redressements enregistrés pour les centres restants sont minimes par rapport à ceux collectés au sein de la DGE et du SPVF. En effet, le pourcentage enregistré par le SRE A prédomine les autres centres mais avec un taux de 2,63% seulement par rapport à ceux de la DGE et le SPVF.

Ceci pour dire que les statistiques qui ont le plus de poids concernent ces deux services, ainsi les résultats que nous trouvons peuvent nous permettre d'avoir une estimation proche du résultat réel au niveau national.

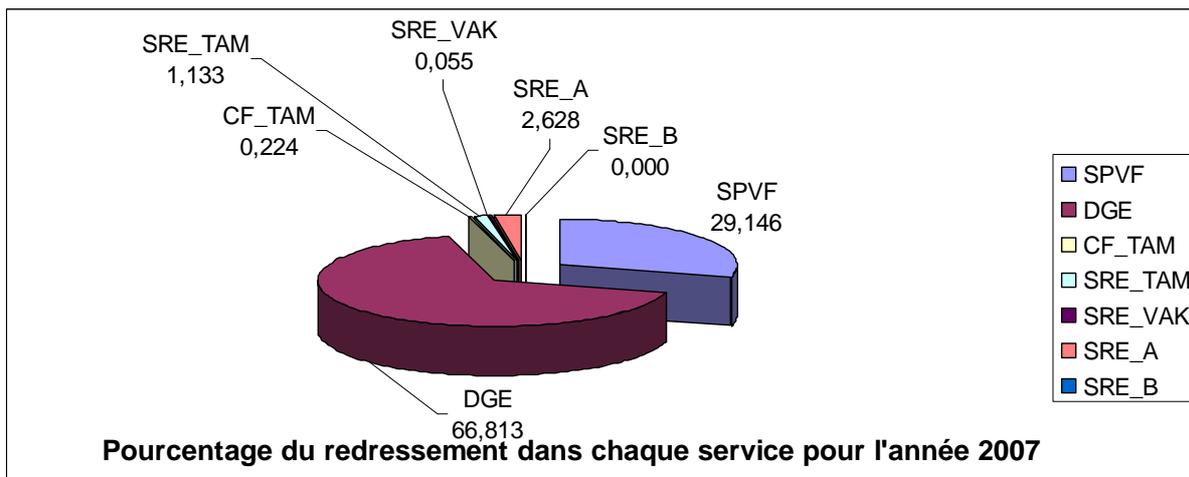


Figure 14 : Pourcentage du redressement dans chaque service pour 2007

En 2008 (Figure 15), le montant du redressement total est de 117.997.993.615 Ar, soit l'équivalent de 41,6 millions d'€. Par rapport à l'année précédente, le montant enregistré a augmenté. Même si le pourcentage du redressement enregistré dans les autres centres à part la DGE et le SPVF ne représente que 9% (avec un taux de 5% pour le SRE_A et 3% pour le SRE_B), ces taux sont largement inférieurs à ceux enregistrés par la DGE et le SPVF. Par contre pour 2008, le SPVF dépasse la DGE avec une part de 45,84% du redressement total contre 45,17% pour la DGE.

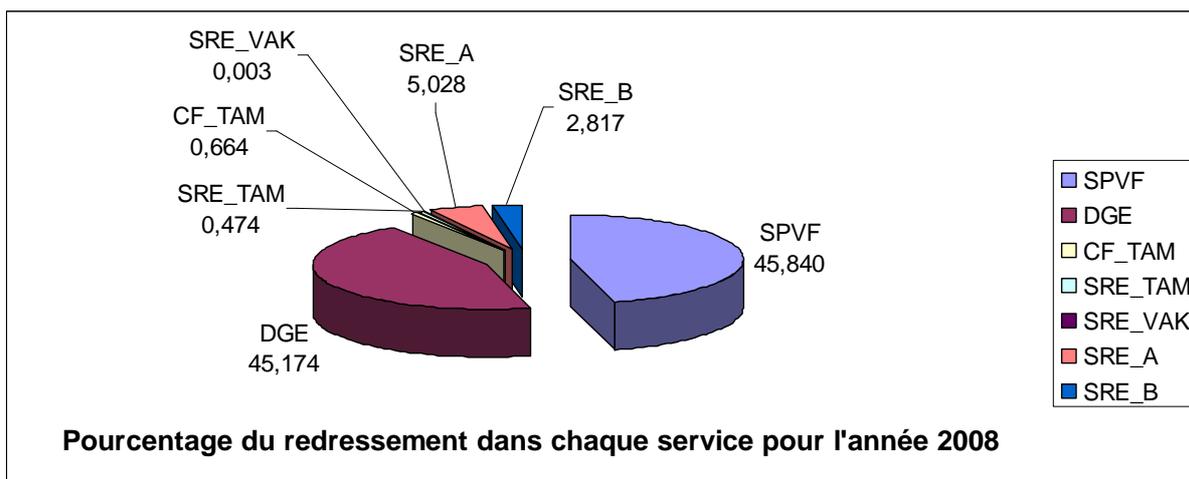


Figure 15 : Pourcentage du redressement dans chaque service pour 2008

Pour 2009 (Figure 16), le montant du redressement total enregistré dans les centres enquêtés est de 373.409.941.081 Ar, l'équivalent de 131,5 millions d'€. Ce montant est trois fois plus important que celui de 2008. Et encore une fois, la DGE est en tête en termes de redressement avec une part qui atteint les 72% sur la totalité. Elle est toujours suivie par le SPVF avec une part de 24,44% du redressement total. Le reste ne représente que 5% du redressement total, une part très infime et le SRE_B a enregistré 2,62% du montant total.

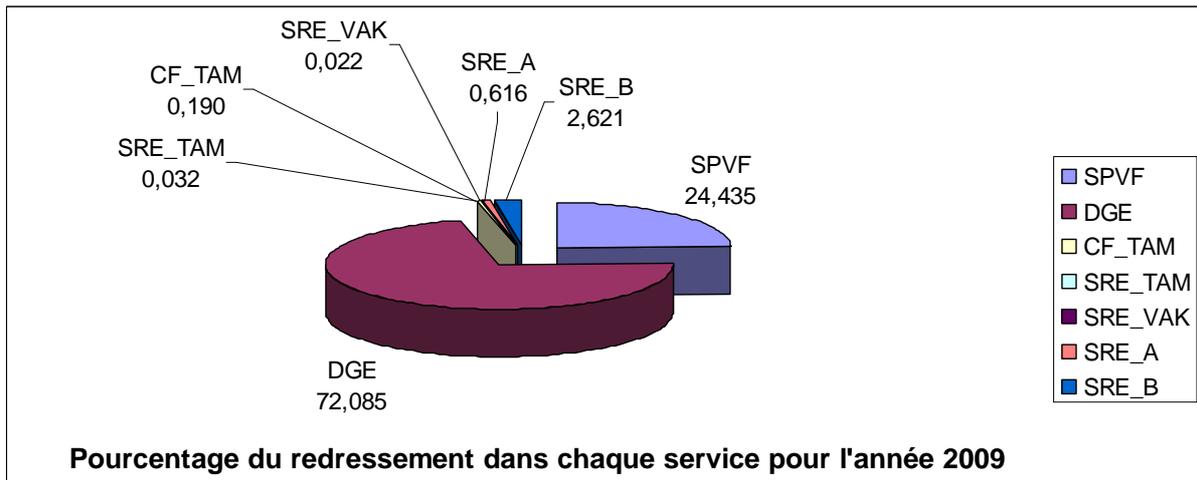


Figure 16 : Pourcentage du redressement dans chaque service pour 2009

Le Tableau 10 ci-dessous regroupe le montant total des redressements de 2007 à 2009. Il faut noter comme précédemment le manque de données pour 2007 du SRE B Analamanga. En effet, suite aux changements apportés par la DGI, ce service ne dispose de données que depuis 2008. Avant 2007, il n'existait que deux SRE d'Analamanga : le SRE A et le SRE B qui se situent à Anosy. Depuis 2007, on compte maintenant quatre, s'y rajoute le SRE C et le SRE D qui se situent à Mandrosoa Ambohitatovo.

Tableau 10 : Montant (en milliers d'Ariary) du redressement total dans chaque service enquêté selon les données disponibles de 2007 à 2009

Centres (DP + AP)	2007	%	2008	%	2009	%
SPVF	15 515 000,000	29,146	54 090 000,000	45,840	91 241 000,000	24,435
DGE	35 565 201,212	66,813	53 304 675,076	45,174	269 173 383,462	72,085
CF_TAM	119 471,792	0,224	783 805,203	0,664	709 925,704	0,190
SRE_TAM	603 341,564	1,133	558 934,990	0,474	118 378,154	0,032
SRE_VAK	29 189,392	0,055	3 491,401	0,003	82 084,177	0,022
SRE_A	1 399 041,653	2,628	5 932 625,283	5,028	2 298 921,887	0,616
SRE_B	0,000	0,000	3 324 461,662	2,817	9 786 247,697	2,621
TOTAL	53 231 245,613	100,000	117 997 993,615	100,000	373 409 941,081	100,000

Source : Enquête personnelle

La première remarque que nous pouvons apporter porte sur l'évolution du montant de redressement dans le temps. De 2007 à 2008, le montant du redressement a plus que doublé pour une somme totale d'environ 18,8 millions d'€ en 2007 à d'environ 41,6 millions d'€ en 2008. Ce premier résultat provient de l'amélioration du matériel de travail engagée par la DGI. En effet, depuis 2007, plusieurs centres disposent du logiciel SIGTAS comme nous l'avons déjà mentionné. Un logiciel plus performant que le SURF car la liste des défaillants sort automatiquement, ce qui facilite le travail du service de gestion qui peut faire une relance vers ceux qui n'ont pas encore effectué leurs déclarations. SIGTAS dispose aussi de l'historique des contribuables et permet par ailleurs de calculer systématiquement le montant des impôts que les contribuables doivent à l'administration.

Par conséquent, une incohérence dans le montant déclaré permet immédiatement au service de contrôle de cibler les contribuables susceptibles de fraude. Toutefois, dans beaucoup de centres, il leur est difficile de s'approprier ce nouveau matériel par manque de compétence et de connaissance suffisantes pour l'utiliser. De plus, la DGI ne dispose pas de moyens humains suffisants (informaticiens et formateurs) pour faire bénéficier à tous les centres ce nouveau système. Ce qui arrange certains centres qui ne veulent pas abandonner les pratiques anciennes (recoupement des DFU, fiscalité de proximité, contrôle suite aux dénonciations, ...), d'autres vérificateurs disent qu'ils ont plus de flair que d'autres, et que c'est avant tout un travail de sens.

De 2008 à 2009, le montant a plus que triplé. Ce qui traduit la perspicacité du travail fourni par les vérificateurs. Cet écart provient surtout de l'effort engagé par la DGE qui a fait une rentrée fiscale remarquable de 2008 à 2009, avec respectivement 53,3 milliards d'Ar à 269,2 milliards d'Ar. En effet, les contribuables assujettis à la DGE peinent à frauder suite aux dispositifs mis en place dans ce centre même si les résultats attendus sont peu significatifs. Comme nous l'avons déjà cité, le service se divise en trois catégories distinctes :

- Le service accueil et information qui s'occupe du contribuable. La DGE dispose de la télé-déclaration en ligne qui facilite plus les tâches de déclaration. Les contribuables peuvent faire leurs déclarations directement sur Internet. Pour ceux qui au contraire souhaitent garder l'ancienne habitude, des agents de la DGE les aident à faire leurs déclarations sur place. Des postes de connexion sont ainsi

disponibles au service accueil, et les contribuables ne sont pas en contact direct ni avec les gestionnaires de leurs dossiers ni avec les contrôleurs.

- Le service gestion qui s'occupe du traitement des dossiers du contribuable, de la mise à jour des DFU, des lettres de relance en cas de défaillances, ...
- Le service contrôle qui vérifie à posteriori les déclarations faites par les contribuables, procède aux recoupements pour les demandes de justificatifs complémentaires en cas de suspicion de fraude.

Avec tout ce système en place, il faut croire que la main longue du contribuable devient plus courte, car une anomalie serait normalement détectée grâce au nouveau logiciel et aux investigations menées par le service de contrôle sauf bien sûr si le contribuable trouve un moyen de corrompre les responsables de la DGE. En effet, nous ne pouvons pas éliminer la possibilité d'une connaissance ou d'une familiarité avec quelqu'un de poste important de la DGE. Ce qui est valable dans tous les centres d'ailleurs et même au niveau de la DGI car la corruption est monnaie courante dans un pays pauvre et à faible revenu comme Madagascar.

Le Tableau 10 nous montre que la DGE a perçu la part la plus importante des redressements avec un pourcentage de 66,8% en 2007 ; de 45,2% en 2008 ; de 72,1% en 2009.

Ce résultat confirme ce qui est dit dans la littérature que « **les contribuables ayant un revenu élevé ont plus de tendance à frauder que les contribuables qui ont un revenu nettement inférieur** », voir Slemrod (1985) [148] ; Weck-Hannemann et Pommerehne (1989) [174] ; Lang *et al.* (1997) [102] Ali *et al.* (2001) [2].

Dans le cas de Madagascar, **le taux d'imposition fiscale n'a aucun effet sur la conformité fiscale des contribuables riches** ; Baldry (1987) [24] ; Porcano (1988) [127].

Par ailleurs, **la dissuasion de fraude par les amendes est inefficace**, voir Baldry (1987) [24] ; Webley (1991) [173] ; Alm *et al.* (1995) [11] ; Pommerehne et Weck-Hannemann (1996) [126] ; Ali *et al.* (2001) [2]. En effet, les amendes restent statiques, les contribuables ont connaissance de leurs montants en cas de détection. Les amendes ne sont pas dissuasives pour deux raisons : d'une part, le taux minimum de 40% du droit principal éludé est toujours appliqué ; d'autre part, les contribuables ont le choix de recourir à la corruption.

Par contre, le pourcentage du montant des redressements dans les autres centres reste peu significatif même s'il n'est pas nul, il ne dépasse pas de 1% dans le centre fiscal à Tamatave et le SRE Vakinankaratra. Ce taux faible pourrait venir du fait que **les contribuables craignent un taux de pénalisations important suite à la détection ou encore ils surestiment la faible probabilité de contrôle engagée par le centre fiscale**, Alm *et al.* (1992) [9]. Mais dans tous les cas, une détection conduirait à une diminution importante de leur revenu. Une telle prise de conscience aurait un impact positif sur la conformité fiscale car ils ne sont pas riches.

Il faut noter que comme la DGE s'occupe de toutes les entreprises de taille importante avec un chiffre d'affaire dépassant les 2 milliards d'Ar, elle collecte la part la plus importante des recettes fiscales, avec un taux avoisinant les 80%, et les 20% des recettes restantes sont collectées par les centres sur toute la région de Madagascar. Si on calcule par analogie et même si cette vision est restrictive, les résultats de l'enquête pourraient nous donner une valeur approximative de la fraude fiscale.

En effet, un redressement signifie qu'une infraction a été commise par le contribuable, il a essayé de contourner la loi en déclarant moins ou en faisant une fausse déclaration, ou en ne déclarant rien, ..., alors si le système de contrôle est efficace à 100% (ce qui n'est pas le cas), on pourrait par conséquent estimer la valeur de la fraude fiscale de l'administration fiscale malgache. **Cette approche est limitée car on ne peut pas garantir que le système fiscal n'a pas de faille, et il est toujours inefficace : de plus nous n'avons pas connaissance des fraudeurs qui ont pu échapper au contrôle ou qui ont pu corrompre les fonctionnaires de l'administration fiscale.**

Par ailleurs, le SPVF perçoit aussi un redressement important, il vient juste après la DGE et arrive même à la dépasser pour l'année 2008 avec un pourcentage de 45,8% contre 45,2% pour la DGE. **Le montant de la fraude fiscale de 2007 à 2009 atteint ainsi environ 193,32 millions d'€** Cette somme est exorbitante et pourrait garantir la pérennité de l'infrastructure malgache. Seulement comme ces redressements ne sont pas rendus publics, nous n'en saurons pas plus sur leur finalité, peut-être budgétaire car les dépenses de l'Etat dépassent souvent les recettes.

Par ailleurs, les bénéficiaires principaux des amendes sont les fonctionnaires de l'administration fiscale qui ont participé aux redressements. Ils obtiennent une part de 50% des amendes, une part de 25% pour l'ensemble des fonctionnaires et les 25% restant au trésor.

Le **montant total des amendes de 2007 à 2009** atteint 148,58 milliards d'Ariary (cf. Tableau 11 ci-dessous), l'**équivalent de 52,74 millions d'€** dont 39,56 millions sont distribués entre les fonctionnaires de l'administration. Les vérificateurs empochent près de 26,37 millions d'€, le trésor n'encaissera que 13,19 millions d'€.

Tableau 11 : Montant total des amendes principales des centres enquêtés de 2007 à 2009

Total AP en Ar	2007 à 2009
SRE_TAM	410937755,9
CF_TAM	544440332,1
SPVF	40357700000
DGE	1,0045E+11
SRE_A	3015820220
SRE_B	3745916960
SRE_VAK	55222222,98
CF_VAK	22693,9
TOTAL	1,4858E+11

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain

Il faut croire que les fonctionnaires de l'administration fiscale ont le privilège d'avoir une double rémunération (voire triple avec leurs primes) qui pourrait ainsi améliorer leurs conditions de vie quotidiennes. Ce qui incite les agents de l'administration fiscale à détecter autant de fraudeurs, et leurs investigations ont une conséquence positive dans la lutte contre la fraude car plus les vérificateurs arrivent à dénicher les fraudeurs plus ces derniers auront moins tendance à éluder leurs impôts de peur d'être contrôlés et d'en payer ainsi les pénalités. Mais nous ne pouvons pas écarter l'hypothèse que les contribuables puissent négocier « les gratitudes » auprès des vérificateurs malhonnêtes comme l'a précisé Mookherjee (1998) [116]. Il faut aussi noter que si les fraudeurs ont pu échapper aux contrôles les précédentes années, ils ne doivent pas craindre un redressement en cas de détection car les amendes payées cette année-là sont déjà amorties pour les fois où ils n'ont pas été détectés.

L'amélioration du système de vérification qui permettrait la hausse des dossiers contrôlés conduirait à davantage de conformité de la part du contribuable.

VII.5.3 – Le service des statistiques et de l'intégration des données

Le service des statistiques et de l'intégration des données ou SSID est un service qui s'occupe de la prévision des recettes fiscales. La méthodologie de la prévision des recettes est un calcul assez complexe qui tient compte :

- de l'historique des recettes fiscales antérieures,
- des données macroéconomiques relevant des dépenses, des recettes douanières, du trésor, des finances, de la banque centrale,
- du taux de croissance,
- du taux de pression fiscale,
- du PIB,
- des mesures administratives et législatives.

Outre la prévision des recettes, le SSID a pour fonction principale de collecter et traiter toutes les informations statistiques et fiscales au niveau national. Toutes les opérations statistiques sont traitées par le SSID, il s'occupe du chiffrage de n'importe quel impact fiscal des mesures administratives ou législatives à prendre. C'est un service statistique qui a la compétence de centraliser toutes les données au niveau national pour en faire une base de données consolidée de la DGI. **Une fonction qui n'est pas toujours assurée car la capacité du service à collecter les données est très limitée.**

Tout d'abord, le manque de personnel ne permet pas à ce service de fonctionner dans de bonnes conditions. Il faut aussi noter que chaque centre a la responsabilité de centraliser toutes les données statistiques recueillies au niveau du centre ; que ce soit en matière de recettes, de montant de redressement en cas de fraude avérée, ou d'autres statistiques permettant de renforcer la base de données de la DGI par l'intermédiaire du SSID. Pourtant, les statistiques sur le montant des fraudes sont négligées (cf. Tableau 12 ci-après).

En effet, le SSID est préoccupé par la réalisation des recettes fiscales pour chaque centre. Tous les centres fiscaux ont cette pression de devoir toujours faire mieux que la prévision, c'est comme un défi à relever même si les calculs des prévisions ne sont pas faits sur la capacité de

perception du centre mais sur des indicateurs bien exogènes. Le SSID fait une simulation des recettes attendues par la DGI, de là il obtient une prévision des recettes qui est répartie entre les centres. La technique de prévision est ainsi arbitraire et la DGI ne dispose pas jusqu'à ce jour d'une technique de prévision universelle.

Par ailleurs, la fonction du SSID sur les données statistiques de la DGI n'est pas très claire. En effet, il y a le service de la recherche et de l'investigation ou SRI qui a pour fonction principale la procédure d'immatriculation de tous les contribuables. Lors de la nouvelle organisation de la DGI, le SRI a été remplacé par le SSID : seulement la division des fonctions n'a pas été claire.

En effet, le SRI a toujours pour mission le rassemblement de toutes les données au niveau national, et par conséquent il a pour vocation d'alimenter les vérifications dans l'ensemble du pays dans le cas d'une demande de recoupement des états financiers des contribuables ou en cas de demande d'information externe qui relèvent de la douane, du trésor ou d'autres organismes internationaux comme le FID (fonds d'intervention pour le développement), ou autres.

Le contraste vient ensuite car le SRI ne dispose pas des données sur l'estimation de la fraude fiscale ou sur les amendes principales récoltées au niveau national. Pourtant l'état financier permet de déduire la base des pénalités à payer par le contribuable en cas de fraude avérée. La seule pénalité perçue au niveau du SRI concerne la pénalité sur le non-dépôt, qui ne pourrait pas être compté en tant que fraude fiscale du fait de l'absence de l'intention morale par le contribuable qui pourrait être le « simple oubli ».

L'empiètement des fonctions entre les deux services concernant les données sur la fraude reste la première source de confusion sur la base de données et dans le cadre de l'enquête sur terrain les deux services se renvoient la balle concernant les données fiables sur le montant total des redressements (droit principal et amende principale) au niveau national.

Tableau 12 : Montant total des amendes principales recueillies par le SSID au niveau national de 2000 à 2009

Années	Montant AP en Ar
2000	3 963 230 620,00
2001	411 175 180,00
2002	242 012 020,00
2003	223 340,00
2004	18 793 630,00
2005	28 603 880,00
2006	5 845 204 000,00
2007	7 650 508 000,00
2008	17 774 135 420,00
2009	15 211 817 640,00
TOTAL	51 145 703 730,00

Source : SSID

Les amendes enregistrées par le SSID englobent celles de toute la région de Madagascar exceptées les amendes enregistrées par le SPVF. Après calcul en annulant les amendes collectées par le SPVF, nous en sommes au Tableau 13 suivant.

Tableau 13 : Le contraste entre les montants de l'amende au sein des centres enquêtés et ceux enregistrés au niveau national par le SSID

AP en Ar	Ensemble - SPVF	Total National*
2007	9 044 421 528,80	7 650 508 000,00
2008	18 352 474 265,22	17 774 135 420,00
2009	80 847 737 370,06	15 211 817 640,00
TOTAL	108 244 633 164,08	40 636 461 060,00

Source : Personnel + (*) SSID

Ce tableau nous montre le montant des amendes principales enregistré auprès des centres de l'enquête hormis celui du SPVF. Il nous prouve alors l'incohérence des amendes enregistrées auprès du centre et celles enregistrées dans la base de données du SSID. En effet, chaque année les données concernant les amendes au niveau national c'est-à-dire englobant tous les Bureaux fiscaux au plan national sont inférieures à celles enregistrées au niveau des sept centres enquêtés, à savoir la DGE, les SRE A et SRE B Analamanga, le SRE Tamatave et le centre fiscal de Tamatave, le SRE Vakinankaratra.

Quand on observe le montant total des amendes de 2007 à 2009, l'écart est flagrant. Les sept centres ont un cumul d'amendes de 108,24 milliards d'ariary (équivalent à 38,42 millions d'€) alors que le cumul au niveau national n'est que 40,64 milliards d'Ariary (l'équivalent de 14,43 millions d'€).

Ces résultats nous prouvent l'incapacité et l'inefficacité du SSID dans sa collecte de données. En effet, les données enregistrées sont insuffisantes, seules les amendes y figurent mais la nature des impôts fraudés n'y est pas et il en est de même pour le montant du droit principal. Ces deux paramètres devraient être considérés lors de la transmission et centralisation des données pour avoir un calcul exact et fiable sur les données statistiques.

La DGI devrait prendre une mesure de pénaliser les centres qui n'envoient pas leurs statistiques au SSID et dans les temps. Une telle démarche favoriserait le calcul du montant de la fraude et permettrait d'en poursuivre son évolution dans le temps et d'en déduire le type d'impôt le plus évité par le contribuable pour permettre à l'administration d'y combattre plus efficacement.

Le fait que **l'administration fiscale ne dispose pas de base de données fiable sur la fraude fiscale ne fait qu'encourager les fraudeurs à continuer dans le mauvais chemin**. Tant qu'ils ne risquent pas de se faire prendre et qu'ils sont conscients de l'impuissance de l'administration fiscale face à ses démarches frauduleuses, ils ne verront pas la nécessité d'entrer dans la légalité car ils peuvent continuer leurs habitudes dans la tranquillité et sans impunité. Pour mieux combattre la fraude, il faut que l'administration fiscale sache à qui elle a affaire, quel type d'impôt est le plus fraudé et orienter ainsi ses objectifs à partir des données qu'elle détient. Une telle démarche pourrait aider le système fiscal malgache dans sa lutte contre la fraude fiscale.

VII.6 – Les résultats empiriques sur les types d'impôts les plus fraudés dans les centres enquêtés

Malheureusement nous ne disposons pas de données sur les infractions causées au niveau national. Un tel effort devrait être envisagé par la DGI pour permettre à cette dernière d'élaborer un système plus efficace et plus performant dans sa lutte contre la fraude fiscale. Néanmoins

nous avons les données obtenues dans chaque centre enquêté, ce résultat nous permettrait d'avoir une idée sur le type d'impôt le plus fraudé par les contribuables.

➤ Les données pour 2007 (Tableau 14) :

Dans le Tableau 14 ci-après, nous observons le nombre d'infractions commises par les contribuables pour l'année 2007 tout en connaissant le type d'impôt fraudé. En nombre d'infractions, la DGE arrive en tête avec 827 infractions enregistrées. Elle est suivie par le centre fiscal de Tamatave avec un nombre de 756 infractions. Le rang de ce centre témoigne l'effort engagé par ce dernier en termes de contrôle et de vérifications des contribuables. En effet, le CF_TAM ne dispose pas encore du logiciel SIGTAS comme la DGE, la vérification se fait ainsi par le contrôle de tous les dossiers suspects. C'est un travail de longue haleine que le chef de centre ne cesse de développer.

Tableau 14 : Le nombre d'infractions commises par chaque centre et par nature d'impôts en 2007 excepté le SRE_B qui ne dispose pas de données

2007	TVA	TST	IBS	IRSA	IRNS	IRCM	IR	IS	DEAS	DAMTO	DA	AUTRES	TOTAL
SPVF	153	6	86	12	108	63	0	0	0	0	0	71	499
DGE	240	0	278	48	21	236	0	0	3	0	0	1	827
CF_TAM	83	499	0	0	50	0	0	7	0	117	0	0	756
SRE_TAM	23	0	16	1	14	12	0	0	2	35	0	0	103
SRE_VAK	44	12	37	8	4	0	0	4	0	0	4	49	162
SRE_A	61	0	0	0	0	52	70	0	0	0	0	15	198
TOTAL	604	517	417	69	197	363	70	11	5	152	4	136	2545

Source : Personnel suite à l'enquête

Nous n'allons plus entrer dans les détails des types d'impôts les plus fraudés dans chaque centre. En effet, nous avons déjà fait une analyse plus détaillée auparavant. Dans l'ensemble, **le type d'impôt le plus évité par le contribuable reste la TVA, avec un nombre de 604 infractions. On trouve par la suite et respectivement le TST pour 517 infractions, l'IBS pour 417 infractions, l'IRCM pour 363 infractions. En tout, l'ensemble des centres a enregistré environ 2545 infractions avec un taux de 24% pour la TVA.**

➤ Les données pour 2008 (Tableau 15) :

Pour l'année 2008, le centre fiscal Tamatave arrive en tête avec 1756 infractions enregistrées. Le nombre de fraudes enregistré par ce centre a doublé de 2007 à 2008. Ce fait résulte notamment des efforts engagés par ce centre mais aussi de son expérience en termes de détection de la fraude du fait des historiques sur la fraude fiscale. La DGE, le SRE A et le SPVF sont à peu près au même niveau, avec un nombre d'infractions respectives de 355 pour la DGE, 342 pour le SRE A et 322 pour le SPVF.

Tableau 15 : Le nombre d'infractions commises par chaque centre et par nature d'impôts en 2008

2008	TVA	TST	IBS	IRSA	IRNS	IRCM	IR	IS	DEAS	DAMTO	DA	AUTRES	TOTAL
SPVF	98	18	55	3	98	42	0	0	0	0	0	8	322
DGE	110	0	132	5	12	90	5	0	0	0	0	1	355
CF_TAM	202	264	0	48	194	0	76	627	0	345	0	0	1756
SRE_TAM	79	0	23	13	20	15	25	0	2	25	0	0	202
SRE_VAK	0	0	0	1	0	0	0	1	0	8	0	20	30
SRE_A	211	0	0	0	0	43	87	0	0	0	0	1	342
SRE_B	217	0	28	2	3	23	8	0	0	0	0	3	284
TOTAL	917	282	238	72	327	213	201	628	2	378	0	33	3291

Source : Personnel suite à l'enquête

Encore une fois, en termes de type d'impôts le plus fraudé, la TVA reste en tête avec 917 infractions enregistrées. On trouve par la suite l'IS pour 628 infractions, la DAMTO pour 378 infractions et l'IRNS pour 327 infractions. Par ailleurs, le nombre moins important d'infractions enregistrées concerne le SRE Vakinankaratra avec seulement 30 infractions. Ce constat résulte certainement du changement apporté en 2007 par la DGI.

En effet, en juillet 2007, le SRE_VAK qui était l'ex centre fiscal B devient un service régional des entreprises. Le centre s'est plus concentré sur l'actualisation des contribuables car dorénavant, tous les contribuables qui avaient un chiffre d'affaire compris entre 50 millions d'ariary et 2 milliards d'ariary étaient affectés à ce centre, et ceux qui avaient un chiffre d'affaires inférieurs auprès du centre fiscal A dont nous ne disposons pas de données à partir de 2007 pour la même cause.

Il faut noter que le nombre d'infractions enregistrées de 2007 à 2008 a augmenté, le chiffre est de 3291 infractions en 2008, avec un taux de 29% pour la TVA.

➤ Les données pour 2009 (Tableau 16) :

Pour l'année 2009, un nombre important d'infractions a été enregistré par le centre fiscal Tamatave pour 906 infractions. Bien que le montant du redressement enregistré par ce centre reste modeste, on voit nettement la volonté de ce centre d'accentuer ses efforts de vérifications. Au contraire, pour le SRE_TAM et le SRE_VAK, le nombre de fraudes enregistrées est respectivement de 68 infractions (contre 202 enregistrées en 2008) et de 93 infractions.

En ce qui concerne le SRE_TAM, ce petit nombre d'infractions constatées relève de l'incapacité de ce centre à accentuer ses efforts de lutte contre la fraude fiscale d'autant plus qu'il dispose du logiciel SIGTAS qui lui permet de vérifier les anomalies et d'y remédier. Par ailleurs, ce centre ne souffre pas de problème fonctionnel apparent car il fait partie du site pilote de la DGI, donc il est bien équipé avec tous les moyens fonctionnels nécessaires (humains et techniques). J'ai constaté lors de mon entrevu dans ce centre qu'il a au sein du centre un informaticien compétent qui est aguerri pour l'utilisation du logiciel SIGTAS. Un atout que ce centre devrait exploiter pour dénicher les fraudeurs potentiels et performer dans la lutte contre la fraude

Pour le SRE_VAK, ce niveau faible d'infractions résulte plutôt du manque de personnel. En effet, lors de l'enquête sur terrain, ce centre s'est beaucoup plaint du nombre insuffisant de personnel compétent. La plupart des agents sont des fonctionnaires préretraités qui sont difficilement motivés dans leur travail quotidien. Le chef de ce centre avoue être découragé de ses agents séniors qui ne font que venir à leur bureau et se croisent les bras en attendant la fin de la journée : alors le chef préfère qu'ils prennent leurs congés car de toute manière ils sont inutiles pour le bon fonctionnement du centre.

Par ailleurs, ces agents, même hors service sont comptabilisés par la DGI comme étant fonctionnels (ce qui n'est pas le cas). Dans ce centre, un gestionnaire fait à la fois le service de gestion et aussi de contrôle. Par conséquent, l'objectif principal devient le fonctionnement du centre et non la lutte contre la fraude fiscale même s'ils ne laissent pas passer les fraudes les plus flagrants, ce qui profite bien aux fraudeurs dans cette zone. Ces anomalies ont des conséquences directes sur les autres tâches qui doivent attendre, ce qui donne encore plus de travail aux personnels en service.

Tableau 16 : Le nombre d'infractions commises par chaque centre et par nature d'impôts en 2009

2009	TVA	TST	IBS	IRSA	IRNS	IRCM	IR	IS	DEAS	DAMTO	DA	AUTRES	TOTAL
SPVF	119	0	24	1	126	55	0	0	0	0	0	14	339
DGE	130	0	41	3	5	68	89	0	0	0	0	9	345
CF_TAM	56	4	0	6	70	0	101	448	0	221	0	0	906
SRE_TAM	14	0	0	5	3	3	11	0	19	12	0	1	68
SRE_VAK	29	0	2	4	17	0	6	0	0	0	34	1	93
SRE_A	123	0	4	0	1	43	88	0	0	0	0	0	259
SRE_B	135	0	34	1	4	59	81	0	1	0	0	0	315
TOTAL	606	4	105	20	226	228	376	448	20	233	34	25	2325

Source : Personnel suite à l'enquête

L'année 2009 est aussi marquée par la prédominance de la fraude sur la TVA avec un nombre de 606 infractions, qui représente 26% du nombre total de la fraude pour cette année. On trouve ensuite l'IS pour 448 infractions, l'IR pour 376 infractions et l'IRCM et l'IRNS pour respectivement 228 infractions et 226 infractions. Dans l'ensemble, le nombre de fraudes constatées en 2009 est nettement inférieur à celui de 2007 et 2008 avec seulement 2325 infractions enregistrées.

On ne peut pas parler d'évolution nette concernant le nombre de fraudes commises ni le type d'impôts le plus fraudé car nous ne disposons pas de données suffisantes. En effet, ces trois années, même si elles sont importantes, ne nous permettent pas de faire une prospection à long terme, car il faut pour cela au minimum 10 années pour réaliser et faire une projection. Seulement, il faut croire que la nature de l'impôt où les contribuables trouvent plus de marge de manœuvre pour frauder reste la TVA (cf. Tableau 17 ci-après).

Tableau 17 : Total des infractions commises par l'ensemble des centres enquêtés de 2007 à 2009

	TVA	TST	IBS	IRSA	IRNS	IRCM	IR	IS	DEAS	DAMTO	DA	AUTRES	TOTAL
2007	604	517	417	69	197	363	70	11	5	152	4	136	2545
2008	917	282	238	72	327	213	201	628	2	378	0	33	3291
2009	606	4	105	20	226	228	376	448	20	233	34	25	2325
TOTAL	2127	803	760	161	750	804	647	1087	27	763	38	194	8161
%	26,1	9,8	9,3	2,0	9,2	9,9	7,9	13,3	0,3	9,3	0,5	2,4	100

Source : Personnel suite à l'enquête

Ce tableau nous montre les efforts apportés par chaque centre dans leurs démarches de vérifications fiscales. En trois ans, près de 8161 fraudes ont été détectées. Ce résultat devrait encourager l'administration fiscale malgache dans sa lutte contre la fraude car le montant du redressement est assez important. Les historiques des années précédentes permettent à l'administration d'avoir un œil sur l'impôt qu'elle devrait cibler pour diminuer les risques de fraude.

Conclusion partielle

Nous avons pu constater dans cette section l'état de la fraude dans chaque centre enquêté. On remarque aussi que d'autres centres accordent beaucoup plus d'importance aux contrôles tel que le CF Tamatave et d'autres se concentrent plus sur le fonctionnement du centre tel que le SRE Vakinankaratra. Néanmoins, il est clair que des moyens de lutte contre la fraude fiscale devraient être apportés pour garantir la fiabilité de l'administration fiscale malgache.

Par ailleurs, les montants les plus significatifs sur la fraude étaient enregistrés au sein de la DGE, on peut ainsi conclure que ce sont les entreprises de grande taille qui essaient le plus de frauder. Mais ce résultat est controversé dès que l'on analyse le nombre d'infractions commises dans chaque centre. En effet, le centre fiscal de Tamatave malgré un montant peu significatif de redressements a enregistré plus de fraudes que dans d'autres centres ; on pourrait alors conclure que **les contribuables à faible revenu tentent plus de frauder l'administration fiscale et que la conformité croît significativement avec le revenu** (Alm *et al.* (1992a) [6] ; Alm *et al.* (1992b) [8] ; Alm *et al.* (1992c) [7] ; Christian (1994) [39]).

Si la fraude existe, c'est parce que les contribuables ont conscience de l'imperfection au niveau du fonctionnement du système fiscal malgache. Même si des efforts ont été déjà apportés (comme la vérification au niveau national par le SPVF, la mise en place des sites pilotes comme à Tamatave ou à Vakinankaratra, ...), ils s'avèrent encore insuffisants pour lutter efficacement contre la fraude fiscale. Quelles solutions pourraient alors être proposées pour appuyer les actions de lutte déjà engagées par l'administration fiscale ?

Avant toute proposition de lutte pour performer la gestion du système fiscal malgache, il est clair que l'effort doit être tout d'abord en interne. La solution première de lutte contre la fraude fiscale réside ainsi au sein même de la DGI. Nous allons faire une modélisation paramétrique sur la fraude fiscale malgache pour permettre ainsi à la DGI de faire un choix des paramètres sur lequel elle pourrait combattre efficacement la fraude existante.

Section VIII – Une modélisation paramétrique de la fraude fiscale malgache

Les résultats empiriques que nous avons étudiés dans la section VII précédente sont essentiels pour connaître la situation réelle concernant le nombre de fraudes fiscales existantes ainsi que les efforts engagés par les centres fiscaux dans leur lutte contre la fraude fiscale. Cependant, nous n'avons pas en notre connaissance ni le montant du revenu réel de chaque contribuable, ni le montant exact qu'il aurait dû déclarer.

C'est pourquoi il nous est nécessaire de faire une modélisation paramétrique avec les paramètres dont nous avons à disposition, à savoir :

- ✓ Le taux de pénalisation π
- ✓ Le taux d'imposition Θ

En vue d'étudier dans un premier temps la perte que pourrait engendrer le contribuable s'il est contrôlé par l'administration fiscale.

Ensuite les résultats attendus en faisant varier π et Θ pour une meilleure étude sur la conformité fiscale.

Nous allons nous référer au modèle de Yitzhaki (1974) [180] pour faire une modélisation paramétrique. En effet, nous avons déjà pu constater dans la revue de la littérature que le taux de pénalisation du contribuable malgache en cas de fraude fiscale sera calculé sur l'impôt éludé en Ariary (Ar ou MGA) et non sur le revenu éludé.

Le programme de maximisation pour l'utilité espérée du contribuable malgache s'écrit comme suit :

$$\mathbf{E(U)} = (1 - p)U(W - \Theta X) + pU[W - \Theta X - \pi\Theta(W - X)]$$

Avec les paramètres suivants :

p : probabilité de contrôle

$1-p$: probabilité d'échapper au contrôle

W : le revenu imposable

X : le revenu imposable déclaré

Θ : le taux d'imposition

π : le taux de pénalisation

W-X : revenu imposable élué

On voit bien que π est calculé sur l'impôt élué, c'est-à-dire $\Theta(W-X)$ et non sur le revenu imposable élué W-X. Le paramètre « p » varie de 0 à 1

✓ Nous avons deux cas :

Cas 1 : le contribuable échappe au contrôle

Si le contribuable échappe au contrôle, nous avons $p=0$, le programme de maximisation du contribuable devient alors

$$E(U) = U(W - \Theta X)$$

S'il n'y a pas de contrôle, le profit du contribuable est à son maximum donc il est incité à frauder s'il est sûr d'échapper au contrôle. Pour n'importe quel montant fraudé, il est toujours gagnant.

Si $p=0$, le contribuable va chercher à éluder au maximum.

Cas 2 : le contribuable est contrôlé

Si le contribuable est contrôlé, nous avons $p=1$, le programme de maximisation pour l'utilité espérée du contribuable devient alors

$$E(U) = U[W - \Theta X - \pi\Theta(W-X)]$$

Si le contribuable est contrôlé, il doit payer à l'administration fiscale l'impôt qu'il aurait dû payer moyennant une pénalisation sur l'impôt élué.

✓ La formule du redressement R s'écrit alors comme suit :

$$R = \Theta(W-X) + \pi\Theta(W-X)$$

Avec :

- ✓ $\Theta(W-X)$: le droit principal élué ;
- ✓ $\pi\Theta(W-X)$: l'amende principale

✓ Au total le contribuable payera alors :

$$T = \Theta(X) + \Theta(W-X) + \pi\Theta(W-X)$$

Avec $\Theta(X)$, l'imposition qu'il a déjà payée par rapport à son revenu imposable déclaré X

- ✓ Si le contribuable a fraudé et qu'il est contrôlé par l'administration, il engendrera une perte P qui s'écrit :

$$P = \Theta(W) - [\Theta(X) + \Theta(W-X) + \pi\Theta(W-X)]$$

P est strictement négatif : c'est la différence entre le montant que le contribuable aurait dû payer s'il n'avait pas fraudé et le montant total qu'il va payer si la fraude est avérée.

Il faut noter que les amendes appliquées à Madagascar ne sont pas dissuasives. Le taux appliqué pour chaque nature d'impôt éludé est le taux minimum (voir Tableau 38 : taux des amendes par nature d'impôts et par année (en pourcentage du droit principal éludé) ; **Annexe 8**²⁰⁶). En effet, comme nous l'avions déjà mentionné, la principale préoccupation des centres reste le recouvrement des sommes impayées et non la lutte contre la fraude.

La modélisation a été faite sur PYTHON et retranscrite sur EXCEL pour une meilleure qualité graphique.

²⁰⁶ **Annexe 8** : Les résultats empiriques de l'enquête

VIII.1- Perte du fraudeur en fonction du taux de pénalisation π

Nous allons étudier l'évolution de la perte occasionnée par le fraudeur en fonction du taux de pénalité π .

La formule de la perte s'écrit :

$$\mathbf{P = \Theta(W) - [\Theta(X) + \Theta(W-X) + \pi\Theta(W-X)]}$$

Le taux de pénalisation varie de 40% à 150% à Madagascar, et nous allons fixer le taux d'imposition Θ à 24%. L'étude est montrée sur les figures ci-dessous (paragraphe a, b, c et d). Nous avons en ordonné, le montant de la perte P et en abscisse, le taux de pénalisation π . Nous allons analyser pour un montant imposable $W=500.000$ Ar et $W=1.000.000$ Ar. Enfin, le pourcentage déclaré sera de 25%, 50% et 75% du revenu imposable.

VIII.1.1 – Evolution de la perte pour un revenu déclaré à 75% :

On constate que la perte augmente avec l'accroissement du taux de pénalité π . Plus le revenu imposable est important, plus la perte est conséquente en cas de détection. On remarque en outre que l'évolution se fait dans la même proportion et dans le même sens.

En effet, au point $\pi = 1$ on remarque :

- ✓ on a $P_1 = 30.000$ pour $W_1 = 500.000$,
- ✓ et $P_2 = 60.000$ pour $W_2 = 1.000.000$,
- ✓ donc $P_2 = 2* P_1$ et $W_2 = 2* W_1$

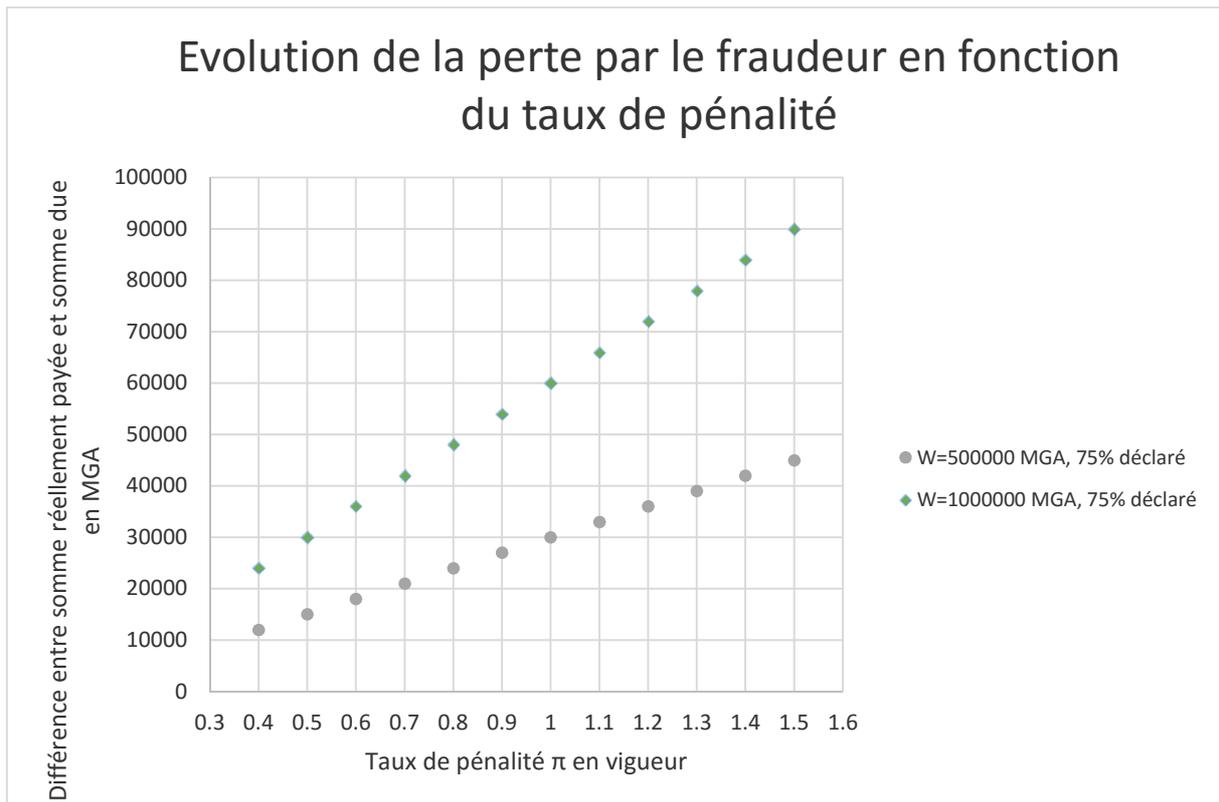


Figure 17 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (75% déclaré)

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 75% de revenu déclaré :

Si le revenu imposable est de 500.000Ar, avec un taux d'imposition $\Theta=24\%$, et un taux du revenu imposable éludé à 25%, nous avons :

$$X = 375.000; W-X = 125.000; \Theta(W-X) = 30.000; \Theta X = 90.000; \Theta W = 120.000$$

$$\Pi = 40\%$$

$$T = \Theta (375.000) + \Theta (125.000) + 0.40 [\Theta (125.000)] = 90.000 + 30.000 + 12.000 = 132.000$$

$$P = T - \Theta W = 132.000 - 120.000 = 12.000$$

Pour un taux de pénalisation de 40%, la perte est de 12.000 Ar.

Pour un taux de pénalisation de 100%, la perte est de 30.000 Ar.

Pour un taux de pénalisation de 150%, la perte est de 45.000 Ar.

Même si la perte n'est pas très significative pour un revenu imposable éludé à 25%, on remarque qu'avec un taux de pénalisation $\pi > 100\%$, le montant de la perte est plus que le double qu'avec un taux de pénalisation à 40%.

Cas pour $W = 1.000.000$ Ar, avec 75% de revenu déclaré :

Si le revenu imposable est de 1.000.000Ar, avec un taux d'imposition $\Theta = 24\%$, et un taux du revenu imposable éludé à 25%, nous avons :

$$X = 750.000; W - X = 250.000; \Theta(W - X) = 60.000; \Theta X = 180.000; \Theta W = 240.000$$

$$\Pi = 40\%$$

$$T = \Theta (750.000) + \Theta (250.000) + 0.40 [\Theta (250.000)] = 180.000 + 60.000 + 24.000 = 264.000$$

$$P = T - \Theta W = 264.000 - 240.000 = 24.000$$

Pour un taux de pénalisation de 40%, la perte est de 24.000 Ar.

Pour un taux de pénalisation de 100%, la perte est de 60.000 Ar.

Pour un taux de pénalisation de 150%, la perte est de 90.000 Ar.

On constate comme précédemment qu'avec un taux de pénalisation $\pi > 100\%$, la perte est déjà plus importante qu'avec un taux minimum à 40%, elle représente plus que son double. Par ailleurs, la perte est proportionnelle au montant du revenu imposable.

VIII.1.2 – Evolution de la perte pour un revenu déclaré à 50% :

En procédant comme précédemment, on remarque que la perte augmente suivant l'accroissement du taux de pénalisation π . Elle augmente dans une même proportion et dans le même sens quel que soit le montant du revenu imposable déclaré.

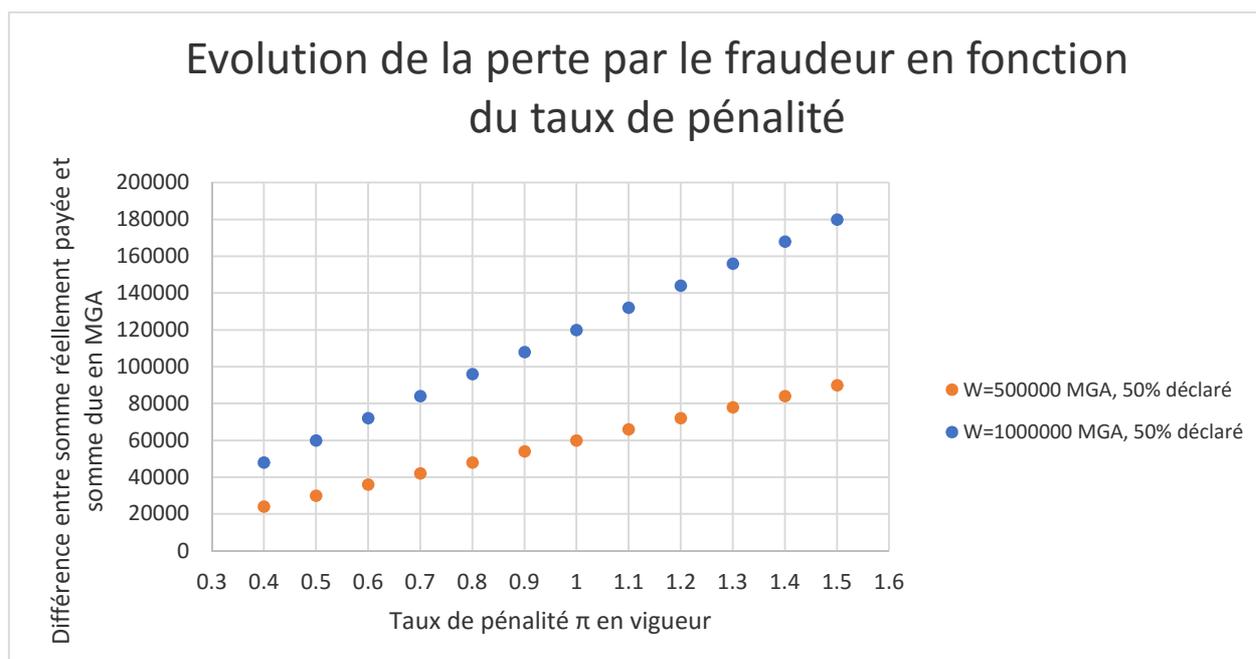


Figure 18 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (50% déclaré)

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 50% de revenu déclaré :

Avec un taux à 50% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation de 40%, la perte est de 24.000 Ar,
- ✓ pour un taux de pénalisation de 100%, la perte est de 60.000 Ar,
- ✓ pour un taux de pénalisation de 150%, la perte est de 90.000 Ar.

Cas pour $W = 1.000.000$ Ar, avec 50% de revenu déclaré :

Avec un taux à 50% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation de 40%, la perte est de 48.000 Ar,
- ✓ pour un taux de pénalisation de 100%, la perte est de 120.000 Ar,
- ✓ pour un taux de pénalisation de 150%, la perte est de 180.000 Ar.

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 50% de revenu déclaré et $W = 1.000.000$, avec 75% de revenu imposable déclaré :

Nous remarquons que le montant de la perte est le même pour le graphique suivant alors que le montant du revenu imposable et le taux de revenu déclaré diffèrent.

Le contribuable a la même perte s'il a un revenu imposable à 500.000 Ar et à 1.000.000 Ar ; avec respectivement un taux de revenu imposable déclaré à 50% et à 75%.

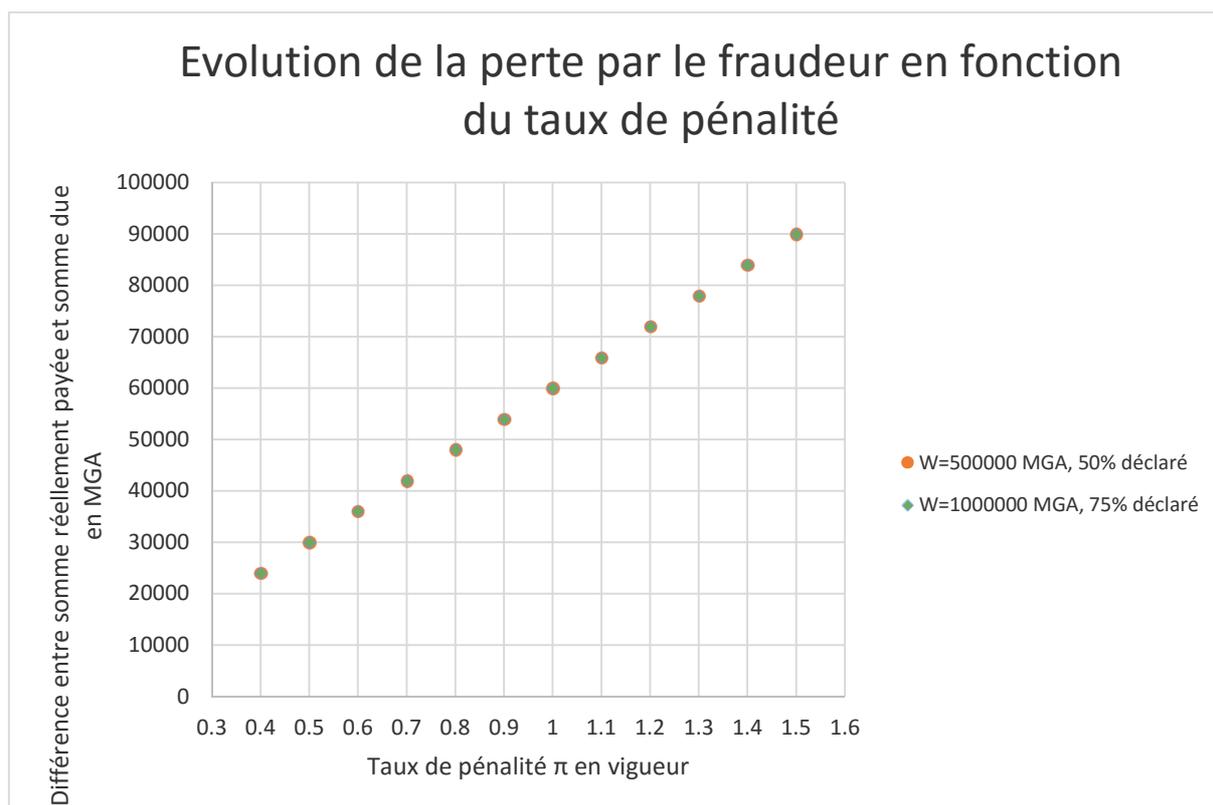


Figure 19 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (comparaison entre 50 et 75% déclaré)

Nous concluons qu'un contribuable à revenu imposable moyen peut risquer de ne déclarer que la moitié de son revenu imposable (50%), car la perte qu'il engendre est la même que celle d'un contribuable au double de son revenu imposable et qui déclare 75% de son revenu. Plus le revenu est important plus il est dangereux pour le contribuable d'éluder même une part infime (25%) de son revenu imposable car la perte est conséquente sauf s'il échappe au contrôle.

VIII.1.3 – Evolution de la perte pour un revenu déclaré à 25% :

Comme précédemment, on remarque que la perte augmente suivant l'accroissement du taux de pénalisation π dans une même proportion et dans le même sens quel que soit le montant du revenu imposable déclaré.

Avec un taux de 25% du revenu imposable déclaré, nous constatons que la perte est assez conséquente.

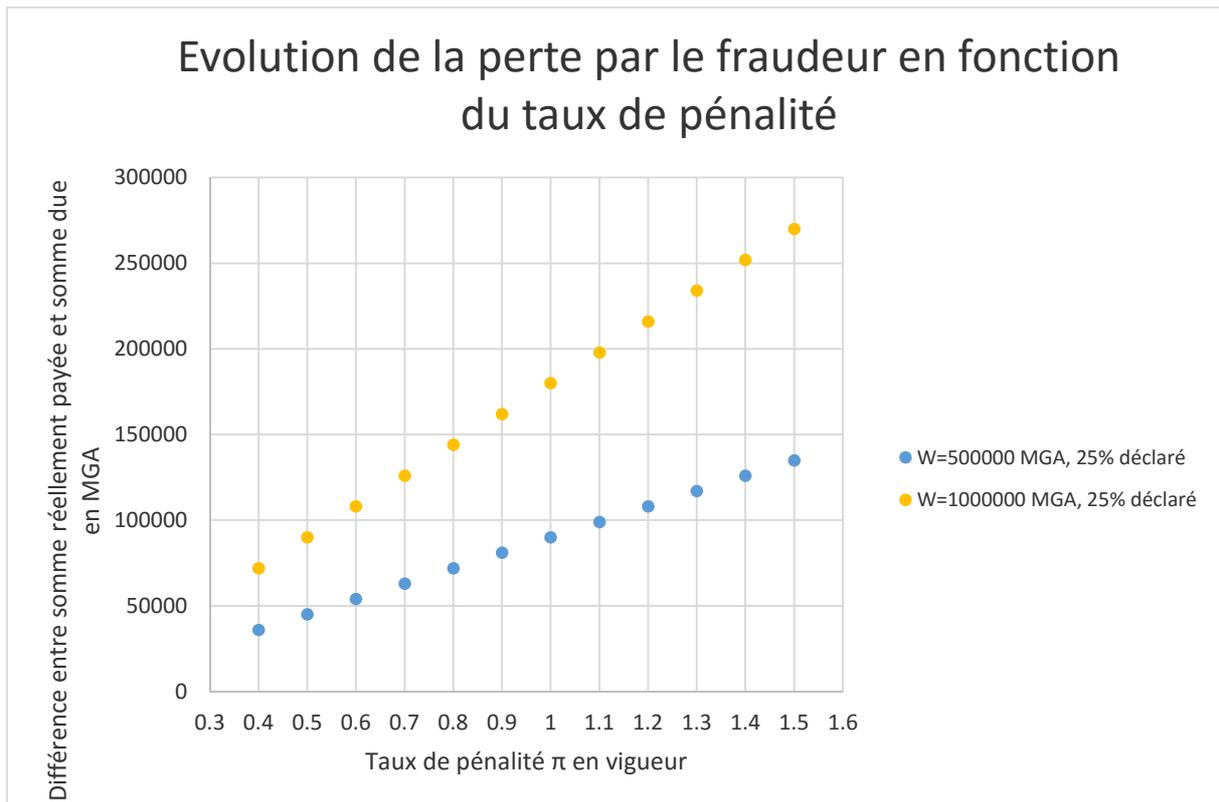


Figure 20 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (25% déclaré)

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 25% de revenu déclaré :

$$X = 125.000; W - X = 375.000; \Theta(W - X) = 90.000; \Theta X = 30.000; \Theta W = 120.000$$

$$\Pi = 40\%$$

$$T = \Theta(125.000) + \Theta(375.000) + 0.40 [\Theta(375.000)] = 30.000 + 90.000 + 36.000 = 156.000$$

$$P = T - \Theta W = 156.000 - 120.000 = 36.000$$

Si le contribuable n'avait pas essayé de frauder, il aurait dû payer une imposition $\Theta W = 120.000$

Le graphique nous montre que :

- ✓ pour un taux de pénalisation de 40%, la perte est de 36.000 Ar ; $T = 156.000$ Ar
- ✓ pour un taux de pénalisation de 100%, la perte est de 90.000 Ar ; $T = 210.000$ Ar
- ✓ pour un taux de pénalisation de 150%, la perte est de 135.000 Ar ; $T = 255.000$ Ar

Cas pour $W = 1.000.000$ Ar, avec 25% de revenu déclaré :

$\Theta W = 240.000$, c'est l'imposition que le contribuable aurait dû payer s'il n'avait pas tenté de frauder. On constate que :

- ✓ pour un taux de pénalisation de 40%, la perte est de 72.000 Ar
- ✓ pour un taux de pénalisation de 100%, la perte est de 180.000 Ar

- ✓ pour un taux de pénalisation de 150%, la perte est de 270.000 Ar.

Nous concluons alors que si le contribuable ne déclare qu'une partie infime de son revenu imposable, la perte devient importante. Elle est très significative avec un taux de pénalisation π à 150%. En effet, le montant de la perte dépasse le montant de l'imposition due si le contribuable n'a pas fraudé. Le contribuable paiera plus que le double de ce qu'il aurait dû payer.

VIII.1.4 – Comparaison de l'évolution de la perte pour les différents taux étudiés du revenu déclaré :

Le graphique ci-dessous nous montre que si le revenu imposable déclaré est important, la perte est moins conséquente. Par ailleurs, si le contribuable ne déclare qu'une petite partie de son revenu imposable, la perte est très importante surtout avec un taux de pénalisation $\pi = 150\%$.

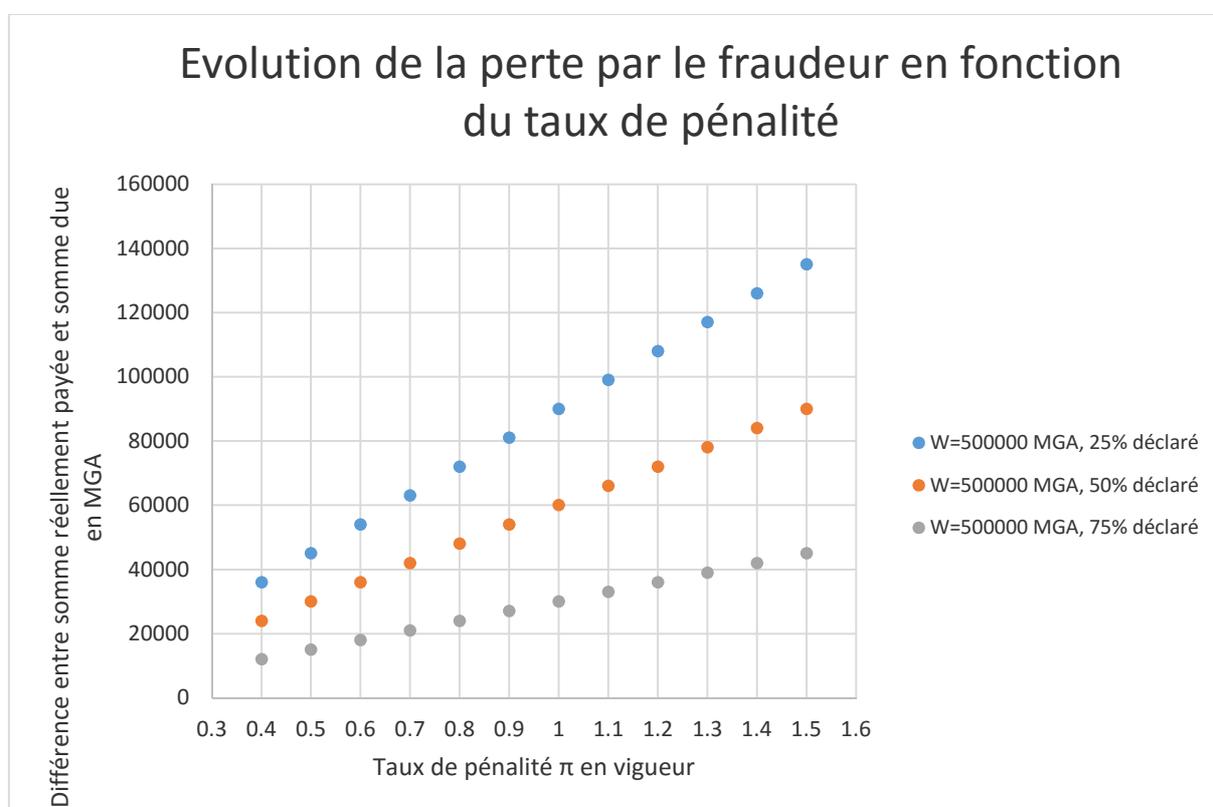


Figure 21 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (25, 50 et 75% déclaré pour un montant de 500000 MGA)

On constate le même effet pour un niveau de revenu imposable $W = 1.000.000$ Ar. Un revenu imposable déclaré à 25% engendre beaucoup plus de perte si le fraudeur est contrôlé.

Plus le revenu imposable est important, moins le contribuable devrait tenter de frauder car la perte est proportionnelle au montant du revenu imposable. Ce qui signifie que pour un revenu imposable $W' = 2 * 500.000 = 1.000.000$, la perte est aussi deux fois plus importante que pour un montant avec $W = 500.000$; en effet $P' = 2 * P (500.000)$.

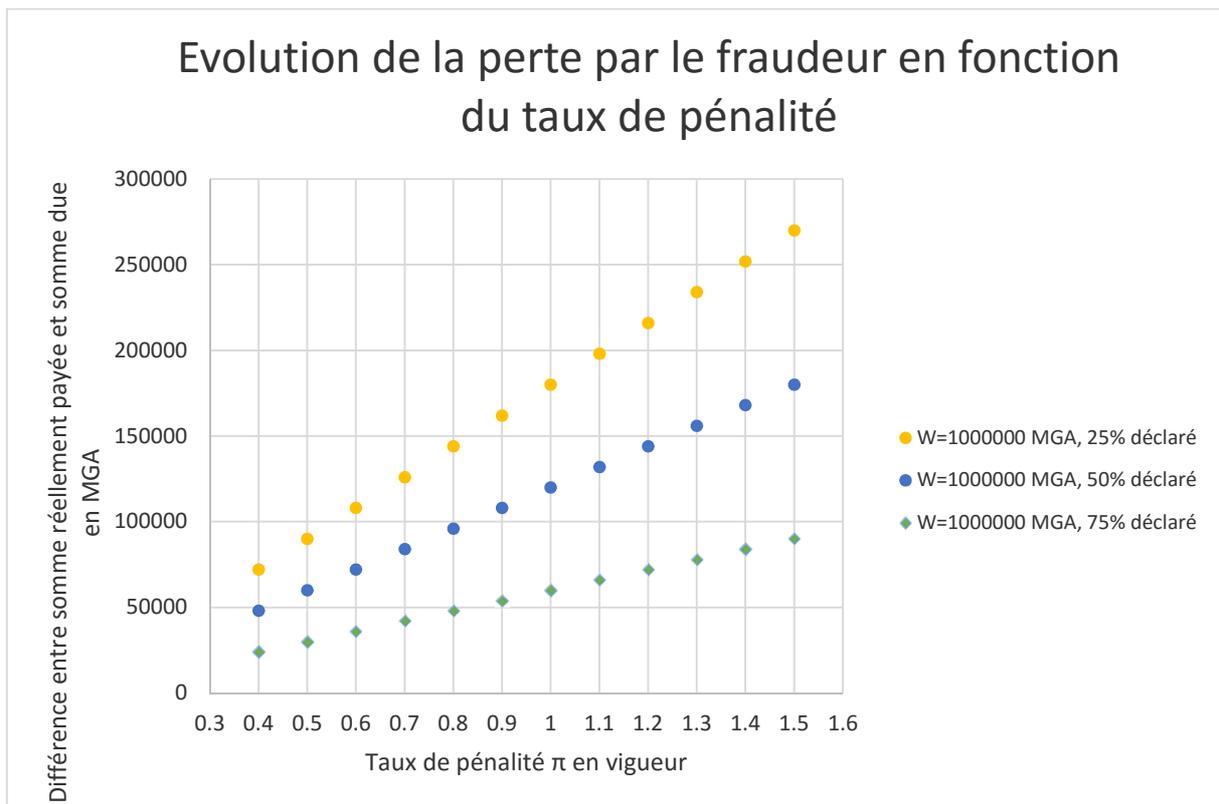


Figure 22 : Evolution de la perte par le fraudeur en fonction du taux de pénalité (25, 50 et 75% déclaré pour un montant de 1000000 MGA)

Conclusion concernant l'évolution de la perte par le fraudeur en fonction de π :

Nous concluons alors que la meilleure stratégie n'est pas de déclarer un minimum de revenu imposable même si on pourrait espérer maximiser le gain si la probabilité de contrôle $p = 0$, mais de déclarer au moins la moitié de son revenu imposable car la perte en cas de détection est très pénalisante.

Le taux de pénalisation qui pourrait dissuader le contribuable de frauder serait donc un taux de pénalisation π à 150%, avec une probabilité de contrôle $p = 1$. Une situation qui ne pourrait être réalisée car elle signifie une parfaite efficacité du contrôle fiscal, une qualité quasi-inexistante même dans les pays développés car les contribuables parviennent toujours à frauder et il est difficile de contrôler minutieusement tous les dossiers du contribuable.

Il faut ainsi trouver une solution qui ne dépend pas de la probabilité de contrôle tout en assurant un service de contrôle efficace pour détecter au mieux les fraudeurs. Ce qui nous renvoie aux problèmes liés à l'inefficacité du système de contrôle fiscal à Madagascar. En effet, le système de contrôle fiscal malgache est soit ciblé (un secteur en particulier), soit sélectionné au hasard (par type d'impôt ou par taille de l'entreprise) à cause du manque de moyens (humains et matériels) dans les centres fiscaux. Par ailleurs, tant que ce système n'est pas amélioré on ne pourra pas espérer une efficacité de la lutte contre la fraude fiscale malgache.

VIII.2- Montant payé par le fraudeur en fonction du taux d'imposition Θ

Reprenons la formule du montant total à payer T, si le contribuable est contrôlé

$$\mathbf{T = \Theta(X) + \Theta(W-X) + \pi\Theta(W-X)}$$

Nous allons essayer dans cette partie de faire varier le taux d'imposition Θ et d'en déduire le résultat. Θ varie de 20% à 80%. L'étude est montrée sur les figures ci-dessous (paragraphe e, f, g, h, i, j et k). Nous avons en ordonnée, le montant total payé par le contribuable T si la fraude est avérée et en abscisse, le taux d'imposition Θ .

Nous allons fixer le revenu imposable à $W = 500.000$ Ar.

VIII.2.1 – Evolution du montant total à payer T en fonction du taux d'imposition Θ pour un revenu imposable déclaré à 75%

Analysons le cas où le contribuable tente d'éluder 25% de son revenu imposable, et en faisant varier le taux de pénalisation π de 40% à 150%.

Nous avons en abscisse le taux d'imposition Θ qui varie de 20% à 80% et en ordonnée le montant total payé par le contribuable selon la variation du taux de pénalisation π .

On constate que le montant total à payer par le contribuable augmente avec l'accroissement du taux d'imposition Θ .

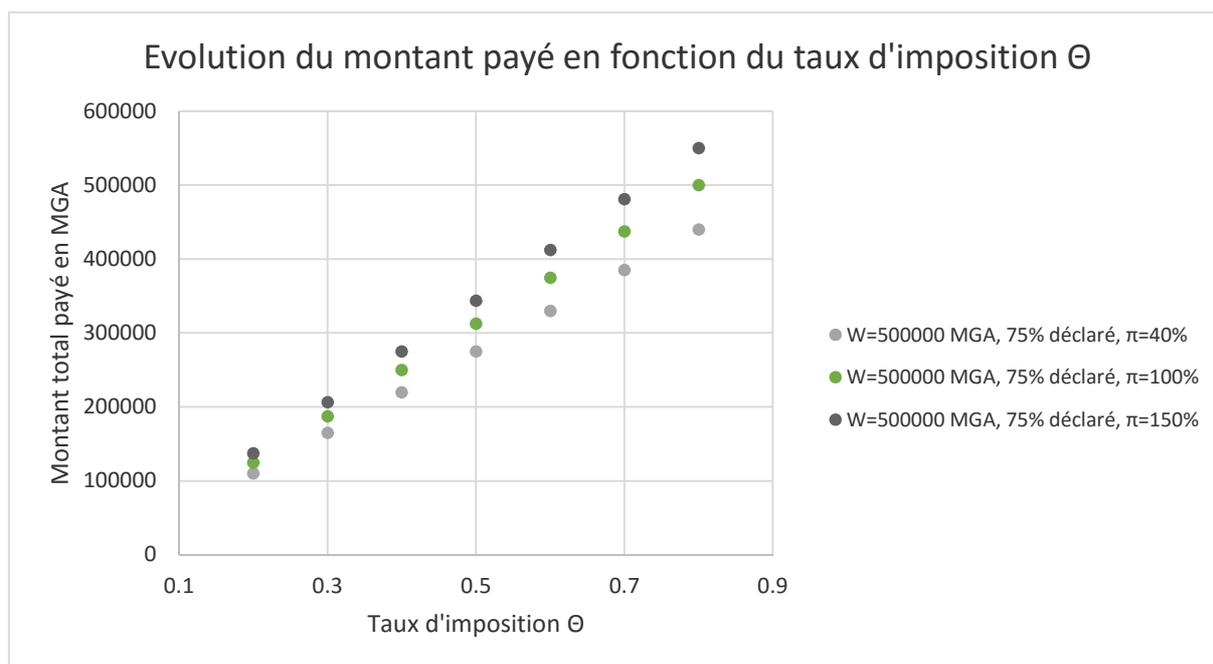


Figure 23 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA, 75% déclaré, $\pi=40, 100$ et 150%)

Cas pour un taux de pénalisation de 40% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 110.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 275.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 440.000$ Ar

Cas pour un taux de pénalisation de 100% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 125.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 312.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 500.000$ Ar.

Cas pour un taux de pénalisation de 150% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 137.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 343.750$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 550.000$ Ar.

On constate que la variation du taux de pénalisation π , a moins d'influence sur les résultats. La différence pour un $\pi = 40\%$ et $\pi = 100\%$ n'est pas très significative ($125.000 - 110.000 = 15.000$).

Par contre, la variation de Θ influence positivement le montant total payé par le contribuable. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé par le contribuable en cas de détection est très important.

Le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est 2.5 fois plus que le montant payé pour $\Theta=20\%$ pour n'importe quel niveau de π .

Le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ avec un taux de pénalisation variant de 40% à 150%.

Et le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 4 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ avec un taux de pénalisation variant de 40% à 150%.

VIII.2.2 – Evolution du montant total à payer T en fonction du taux d'imposition Θ pour un revenu imposable déclaré à 50%

Comme précédemment, le montant total payé par le contribuable en cas de détection est croissant en fonction du taux d'imposition Θ .

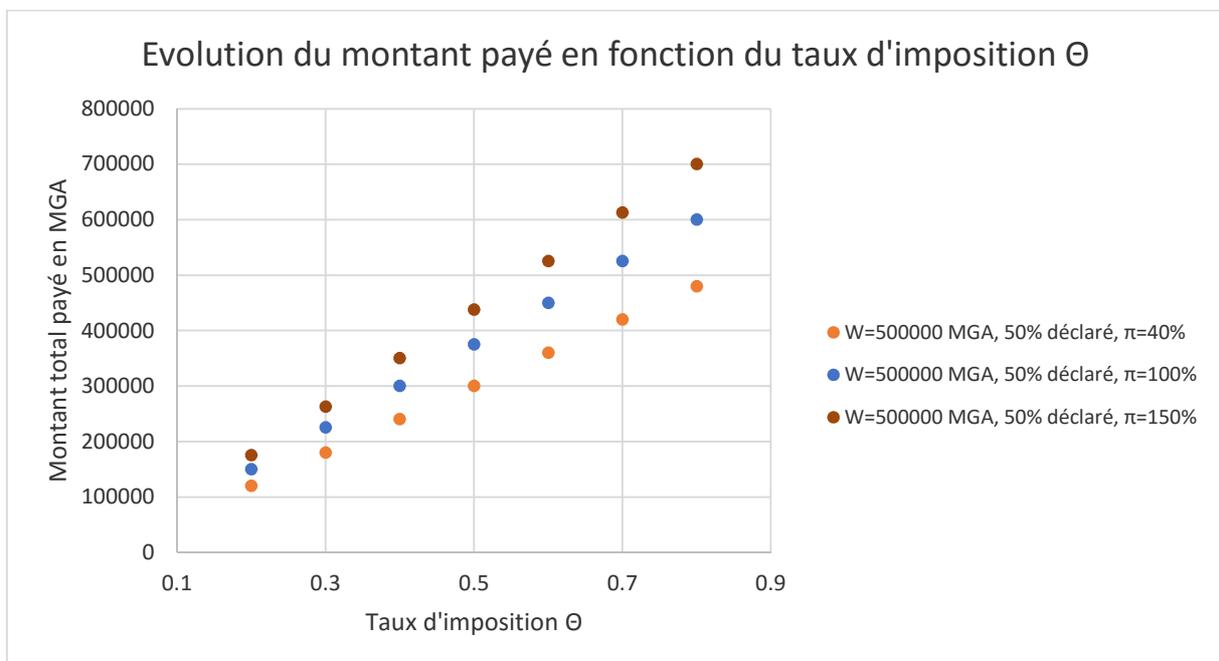


Figure 24 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA, 50% déclaré, $\pi=40, 100$ et 150%)

Cas pour un taux de pénalisation de 40% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 120.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 300.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 480.000$ Ar

Cas pour un taux de pénalisation de 100% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 150.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 375.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 600.000$ Ar.

Cas pour un taux de pénalisation de 150% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 175.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 437.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 700.000$ Ar.

La variation du taux de pénalisation commence à affecter significativement le montant total payé par le contribuable même si le montant reste modeste, exemple pour $\Theta = 20\%$:

✓ $T = 120.000$ pour $\pi = 40\%$ et

✓ $T = 150.000$ pour $\pi = 100\%$ et

✓ $T = 175.000$ pour $\pi = 150\%$.

La différence est plus importante pour π entre 40% et 100% avec $T = 30.000$ que pour π entre 100% et 150% avec $T = 25.000$.

Par contre, la variation du taux d'imposition Θ influence très significativement le montant total à payer T . Cette variation de Θ pour un revenu déclaré à hauteur de 50% du revenu imposable donne les mêmes résultats que pour un revenu imposable déclaré à hauteur de 75%.

En effet, le montant total payé pour un Θ à 50% est 2.5 fois plus que le montant payé pour un Θ à 20% pour n'importe quel niveau de π avec le revenu déclaré X à 50%.

Aussi, le montant total payé pour un Θ à 80% est 1.6 fois plus que le montant payé pour Θ à 50% avec un taux de pénalisation variant de 40% à 150%.

VIII.2.3 – Evolution du montant total à payer T en fonction du taux d'imposition Θ pour un revenu imposable déclaré à 25%

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant total à payer est une fonction croissante du taux d'imposition Θ . Le contribuable tente alors d'éviter un maximum de son revenu imposable avec un taux de revenu élué à 75%.

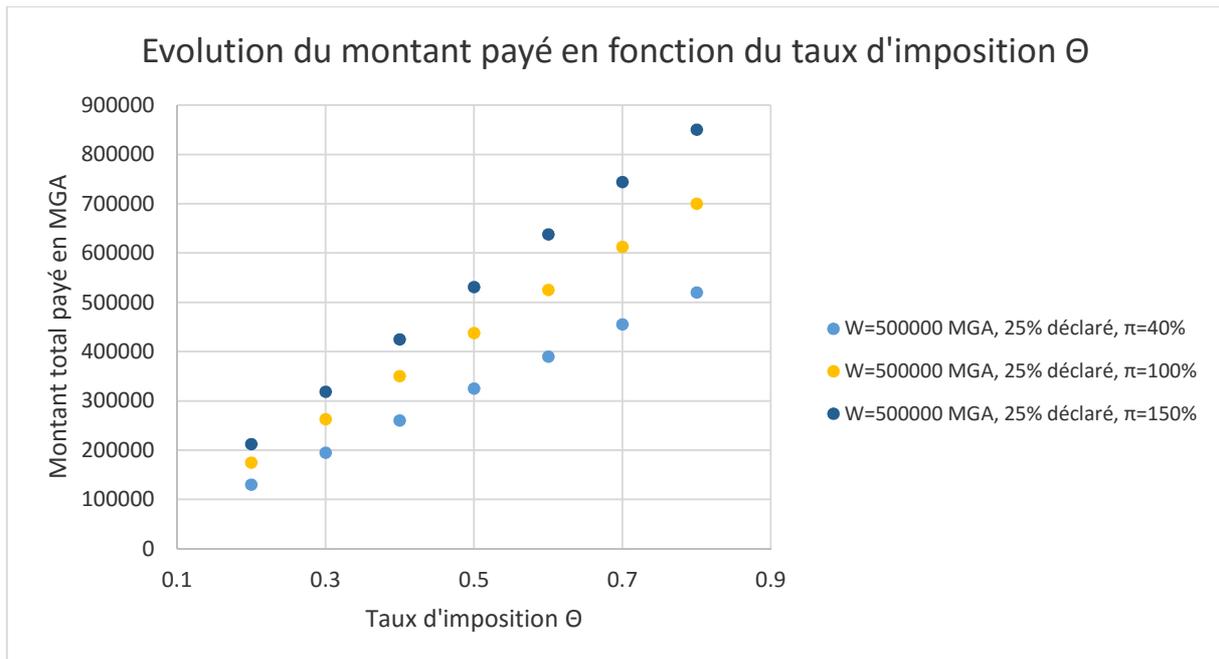


Figure 25 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA, 25% déclaré, $\pi=40, 100$ et 150%)

Cas pour un taux de pénalisation de 40% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 130.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 325.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 520.000$ Ar

Cas pour un taux de pénalisation de 100% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 175.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 437.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 700.000$ Ar.

Cas pour un taux de pénalisation de 150% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 212.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 531.250$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 850.000$ Ar.

La variation du taux de pénalisation π affecte significativement le montant total payé par le contribuable, pour $\Theta = 20\%$ nous avons :

- ✓ $T = 130.000$ pour $\pi = 40\%$ et
- ✓ $T = 175.000$ pour $\pi = 100\%$ et
- ✓ $T = 212.500$ pour $\pi = 150\%$.

La différence est aussi plus importante pour π entre 40% et 100% avec $T = 45.000$ que pour π entre 100% et 150% avec $T = 37.500$.

Plus le taux de pénalisation π augmente, plus le montant à payer par le contribuable en cas de détection de fraude est importante.

Nous concluons que la variation du taux d'imposition Θ , pour un revenu imposable déclaré X à 25% , influence très significativement le montant total à payer T mais dans les mêmes proportions que pour un revenu déclaré à 50% et à 75% .

Le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est 2.5 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ pour n'importe quel niveau de π avec le revenu déclaré X à 25% et le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ avec un taux de pénalisation variant de 40% à 150% .

VIII.2.4 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant total payé par le contribuable augmente en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un même taux de pénalisation de 40% .

Cas pour un revenu déclaré à 75% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 110.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 275.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 440.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un taux d'imposition $\Theta = 80\%$ et un taux d'imposition $\Theta = 20\%$, est de 330.000 Ar. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent.

Cas pour un revenu déclaré à 50% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 120.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 300.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 480.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ et un $\Theta = 20\%$, est de 360.000 Ar. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent avec un montant total plus important que pour le revenu imposable déclaré à 75% .

Cas pour un revenu déclaré à 25% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 130.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 325.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 520.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ et un $\Theta = 20\%$, est de 390.000 Ar. De même, plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent avec un montant total plus important que pour le revenu imposable déclaré à 75% et 50% . On peut alors conclure que, plus le revenu imposable déclaré X est à son minimum, plus le montant total payé en cas de détection de fraude T est important : cette thèse est toujours vérifiée.

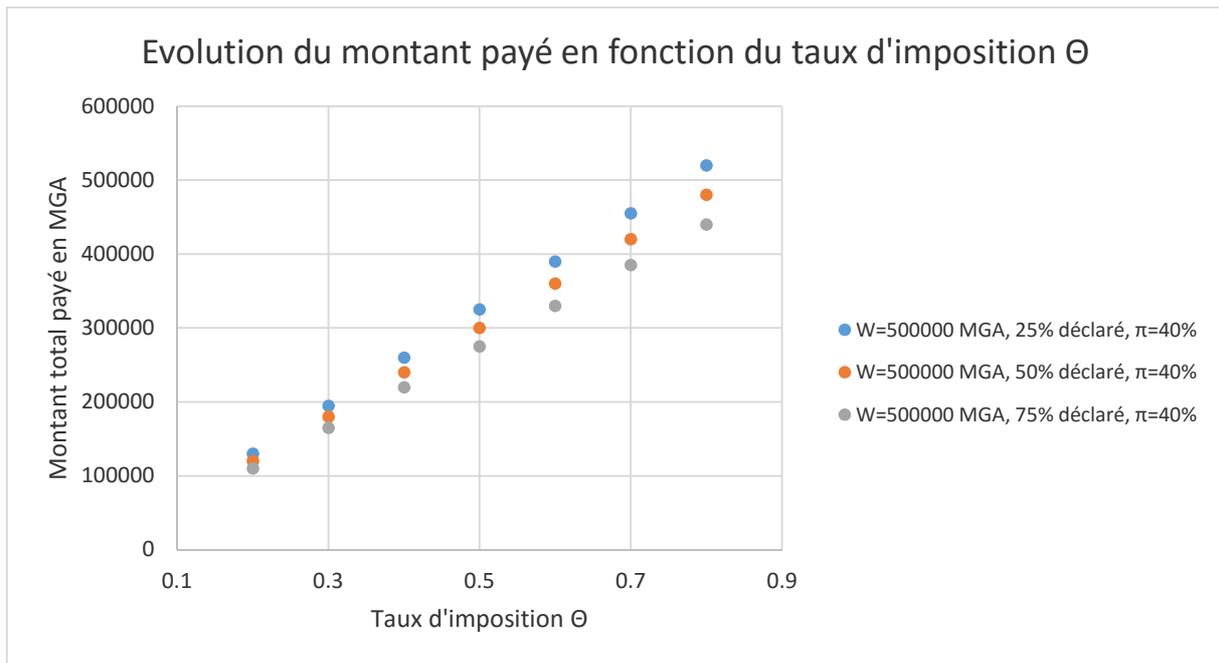


Figure 26 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré ; $\pi=40\%$)

Avec un taux de pénalisation fixé à 40%, le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est 2.5 fois plus élevé que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ pour n'importe quel niveau de revenu déclaré X et le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus élevé que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ pour X variant de 25% à 75%.

Par ailleurs, le montant total payé par le contribuable augmente dans les mêmes proportions pour n'importe quel niveau de revenu imposable déclaré. En effet,

- ✓ pour $\Theta=20\%$, la différence est de 10.000 Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part;
- ✓ pour $\Theta = 50\%$, la différence est de 25.000 Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part;
- ✓ et pour $\Theta=80\%$, la différence est de 40.000Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part.

VIII.2.5 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant total payé par le contribuable augmente en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un même taux de pénalisation de 100%. Nous allons analyser les cas pour une variation du revenu déclaré X.

Cas pour un revenu déclaré à 75% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 125.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 312.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 500.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un taux d'imposition $\Theta = 80\%$ et un taux d'imposition $\Theta = 20\%$, est de 375.000 Ar. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent.

Cas pour un revenu déclaré à 50% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 150.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 375.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 600.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ et un $\Theta = 20\%$, est de 450.000 Ar. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est important mais dans une proportion encore plus grande que pour le taux de pénalisation à 40%.

Le montant total payé dépend alors très fortement de la variation du taux d'imposition Θ et du taux de pénalisation π .

Cas pour un revenu déclaré à 25% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T = 175.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T = 437.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T = 700.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ et un $\Theta = 20\%$, est de 525.000 Ar. De même, plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent avec un montant total plus important que pour le revenu imposable déclaré à 75%

et 50%. On peut alors conclure que, plus le revenu imposable déclaré X est à son minimum, plus le montant total payé en cas de détection de fraude T est important. Cette thèse est toujours vérifiée.

Le montant total payé dépend très fortement aussi de l'augmentation du taux de pénalisation, avec un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, T devient plus grand que pour $\pi = 40\%$

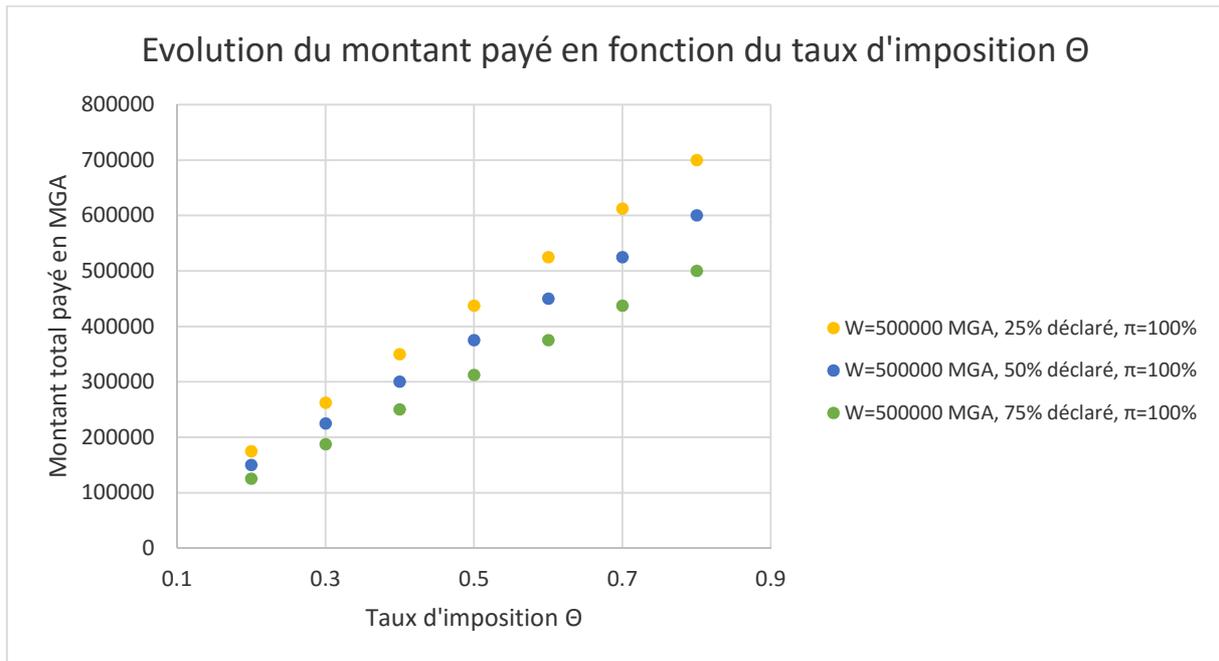


Figure 27 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré ; $\pi=100\%$)

Avec un taux de pénalisation fixé à 100%, le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est 2.5 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ pour n'importe quel niveau de revenu déclaré X et le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ pour X variant de 25% à 75%.

Par ailleurs, le montant total payé par le contribuable augmente dans les mêmes proportions pour n'importe quel niveau de revenu imposable déclaré. En effet,

- ✓ pour $\Theta=20\%$, la différence est de 25.000 Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part;
- ✓ pour $\Theta = 50\%$, la différence est de 62.500 Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part;

- ✓ et pour $\Theta=80\%$, la différence est de 100.000Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part.

On voit bien que la différence est beaucoup plus importante qu'avec un taux de pénalisation π à 40%. L'augmentation du taux de pénalisation π est alors un facteur important de conformité fiscale. Plus le taux de pénalisation est grand plus le montant total payé est important, donc si le contribuable s'attend à un contrôle de l'administration fiscale, il a intérêt à ne pas frauder ou à minimiser le montant de ce dernier.

VIII.2.6 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant total payé par le contribuable augmente en fonction de la variation du taux d'imposition Θ pour un même taux de pénalisation $\pi = 150\%$. Nous allons analyser les cas pour une variation du revenu déclaré X tout en variant le taux d'imposition Θ de 20% à 80%.

Cas pour un revenu déclaré à 75% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 137.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 343.750$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 550.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un taux d'imposition $\Theta = 80\%$ et un taux d'imposition $\Theta = 20\%$, est de 412.500 Ar. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent.

Cas pour un revenu déclaré à 50% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 175.000$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 437.500$ Ar.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 700.000$ Ar.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ et un $\Theta = 20\%$, est de 525.000Ar. Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est important mais dans une proportion encore plus grande que pour le taux de pénalisation à 100% et 40%.

Le montant total payé dépend alors très fortement de la variation du taux d'imposition Θ et du taux de pénalisation π .

Cas pour un revenu déclaré à 25% :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 212.500Ar$.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 531.250Ar$.

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 850.000Ar$.

La différence du montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ et un $\Theta = 20\%$, est de 637.500Ar.

De même, plus le taux d'imposition est grand, plus le montant total payé est conséquent avec un montant total plus important que pour le revenu imposable déclaré à 75% et 50%. Encore une fois, plus le revenu imposable déclaré X est à son minimum, plus le montant total payé en cas de détection de fraude T est important.

Le montant total payé dépend très fortement aussi de l'augmentation du taux de pénalisation, avec un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, T devient plus grand que pour $\pi = 40\%$; 100%.

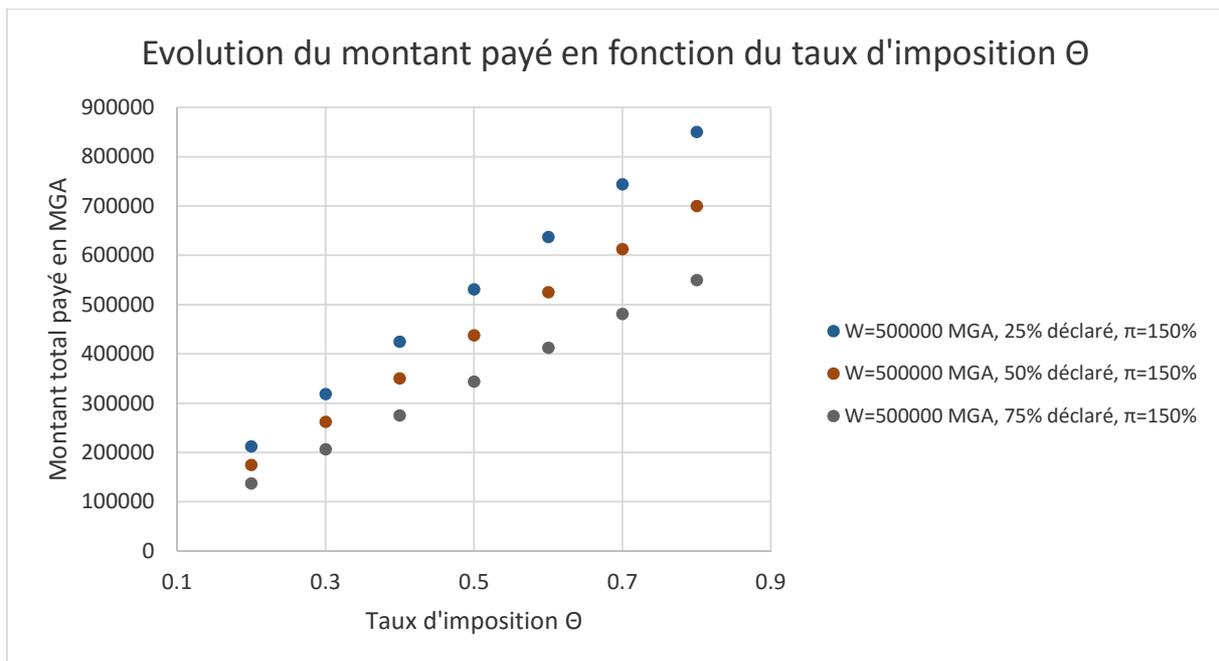


Figure 28 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré ; $\pi=150\%$)

Avec un taux de pénalisation fixé à 150%, le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est 2.5 fois plus élevé que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ pour n'importe quel niveau de revenu déclaré X et le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus élevé que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ pour X variant de 25% à 75%.

Par ailleurs, le montant total payé par le contribuable augmente dans les mêmes proportions pour n'importe quel niveau de revenu imposable déclaré. En effet,

- ✓ pour $\Theta = 20\%$, la différence est de 37.500 Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part;
- ✓ pour $\Theta = 50\%$, la différence est de 93.750 Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part;
- ✓ et pour $\Theta = 80\%$, la différence est de 150.000Ar pour un revenu imposable déclaré entre 75% et 50% d'une part et entre 50% et 25% d'autre part.

On constate que la différence est beaucoup plus importante qu'avec un taux de pénalisation π égal à 40% ; ou 100%. Ce résultat confirme ce qui est dit précédemment : une augmentation du taux de pénalisation π est un facteur important de conformité fiscale. Plus le taux de pénalisation est grand, plus le montant total payé est important, donc si le contribuable s'attend à un contrôle de l'administration fiscale, il a intérêt à ne pas frauder ou à minimiser le montant du revenu imposable élué.

VIII.2.7 – Evolution du montant total à payer T en fonction de la variation du taux d'imposition Θ , avec un revenu déclaré de 25% pour un taux de pénalisation de 100% et un revenu déclaré de 50% pour un taux de pénalisation de 150%

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant payé par le contribuable en cas de fraude évolue avec l'accroissement du taux d'imposition fiscale Θ pour un revenu imposable $W=500.000Ar$

Par ailleurs, deux cas se retrouvent sur les mêmes points d'évolution :

- ✓ Pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, avec 25% de revenu imposable déclaré X

- ✓ Pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, avec 50% de revenu imposable déclaré X

En effet, le contribuable paie le même montant total T dans les deux cas. Ce qui suppose qu'avec un taux de pénalisation plus important de 150%, le contribuable déclarera au moins 50% de son revenu imposable, car en cas de détection, le montant total payé est très conséquent. Mais aussi, qu'avec un taux de pénalisation de 100%, le contribuable va déclarer moins que sous $\pi=150\%$ car dans les deux cas la situation du contribuable reste la même.

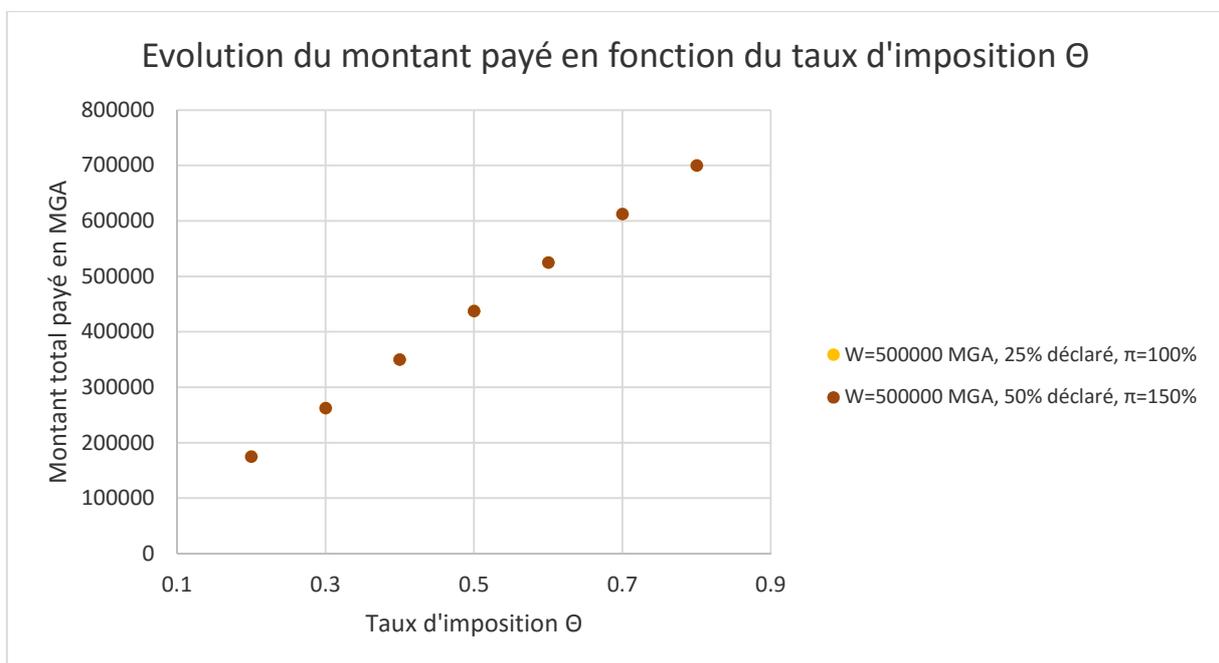


Figure 29 : Evolution du montant payé en fonction du taux d'imposition θ (W=500000 MGA ; 25, 50% déclaré ; $\pi=100$ et 150%)

Dans les deux cas :

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 20\%$ est $T= 175.000Ar.$

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 50\%$ est $T= 437.500Ar.$

Le montant total payé par le contribuable pour un $\Theta = 80\%$ est $T= 700.000Ar.$

On constate que le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est 2.5 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ pour les deux niveaux de revenu déclaré X avec les deux taux de pénalisation $\pi = 100\%$;150% et aussi le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ pour X variant de 25% à 50% et π variant de 100% à 150%.

VIII.2.8 – Conclusion concernant le montant total payé par le fraudeur en fonction du taux d'imposition fiscale Θ :

On conclut que le montant total à payer augmente avec l'accroissement du taux d'imposition Θ . Plus le taux d'imposition est grand, plus le montant supporté par le contribuable en cas de détection est important. Ce qui rejoint les résultats trouvés par Yitzhaki (1974) [180] affirmant qu'**un taux d'imposition important conduit à plus de conformité de la part du contribuable.**

On constate que le montant total payé pour un $\Theta = 50\%$ est toujours 2.5 fois plus élevé que le montant payé pour $\Theta = 20\%$ pour n'importe quel niveau de revenu déclaré X et pour n'importe quel taux de pénalisation π . Et le montant total payé pour un $\Theta = 80\%$ est 1.6 fois plus élevé que le montant payé pour $\Theta = 50\%$ pour n'importe quel niveau de revenu déclaré X et pour n'importe quel taux de pénalisation π .

Par ailleurs, nous déduisons aussi des résultats ci-dessus qu'un taux de pénalisation important mènera toujours à niveau plus élevé de revenu imposable déclaré même si le montant payé n'est pas aussi important que pour une variation de Θ . **Une politique d'augmentation du taux de pénalisation est ainsi une manière efficace de sensibilisation à plus de conformité fiscale, seulement cette politique n'est pas dissuasive.** En effet, les résultats de la perte sur un taux d'imposition accru sont très conséquents. Ainsi, **une politique sur l'augmentation du taux d'imposition en cas de fraude dissuadera plus le contribuable de toute tentative qu'avec une politique de changement du taux de pénalisation.**

VIII.3- Montant total payé par le fraudeur en fonction du taux de pénalisation π pour $\Theta=24\%$

Il est important d'analyser l'évolution du montant total payé par le contribuable s'il est contrôlé pour un taux de pénalisation variant de 40% à 150%.

L'étude est montrée sur les figures ci-dessous (paragraphe m, n et o). Nous avons en ordonnée, le montant total payé par le contribuable T s'il est contrôlé, et en abscisse le taux de pénalisation π .

VIII.3.1 – Evolution du montant total payé T en fonction de la variation de π , pour un revenu imposable $W=500.000$

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant total payé par le fraudeur augmente en fonction de la variation du taux de pénalisation π

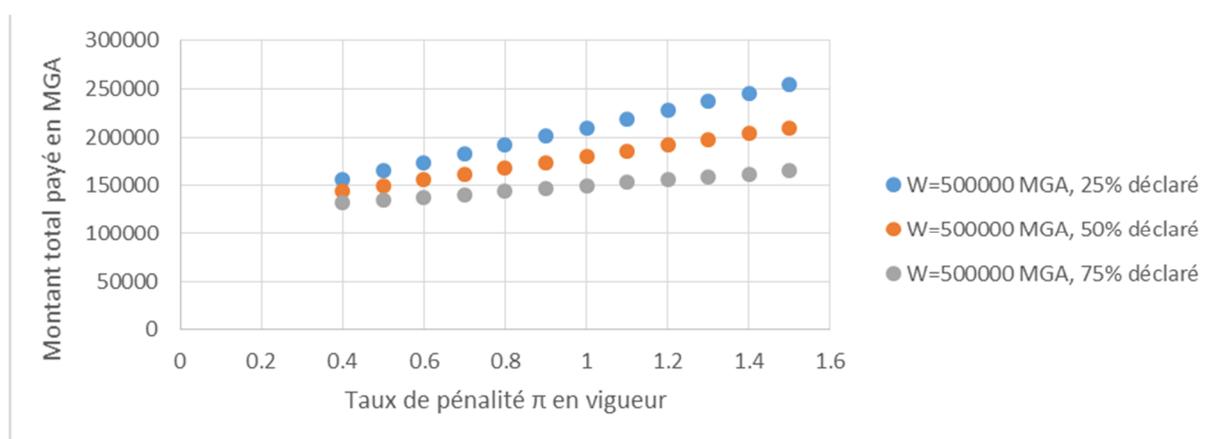


Figure 30 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ ($W=500000$ MGA ; 25, 50, 75% déclaré)

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 75% de revenu déclaré :

Avec un taux à 25% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 132.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 150.000$ Ar.

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 165.000$ Ar.

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 50% de revenu déclaré :

Avec un taux à 50% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 144.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 180.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 210.000$ Ar.

Cas pour $W = 500.000$ Ar, avec 25% de revenu déclaré :

Avec un taux à 75% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 156.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 210.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 255.000$ Ar.

Conclusions :

Nous concluons que, plus le revenu imposable déclaré augmente (c'est-à-dire de 25% à 50% et de 50% à 75%), plus le montant total payé par le contribuable T diminue.

Le montant du revenu déclaré augmente en fonction du taux de pénalisation π . En effet, le montant total payé par le contribuable s'il est contrôlé augmente en fonction de π .

Donc comme nous l'avons déjà mentionné, un taux de pénalisation important devrait toujours mener à un taux supérieur de conformité fiscale par le contribuable surtout si le contribuable est pauvre car son patrimoine diminuerait fortement.

VIII.3.2 – Evolution du montant total payé T en fonction de la variation de π , pour un revenu imposable $W=1.000.000$

Le graphique ci-dessous nous montre que le montant total payé par le fraudeur augmente en fonction de la variation du taux de pénalisation π . Nous fixerons le taux d'imposition Θ à 24%.

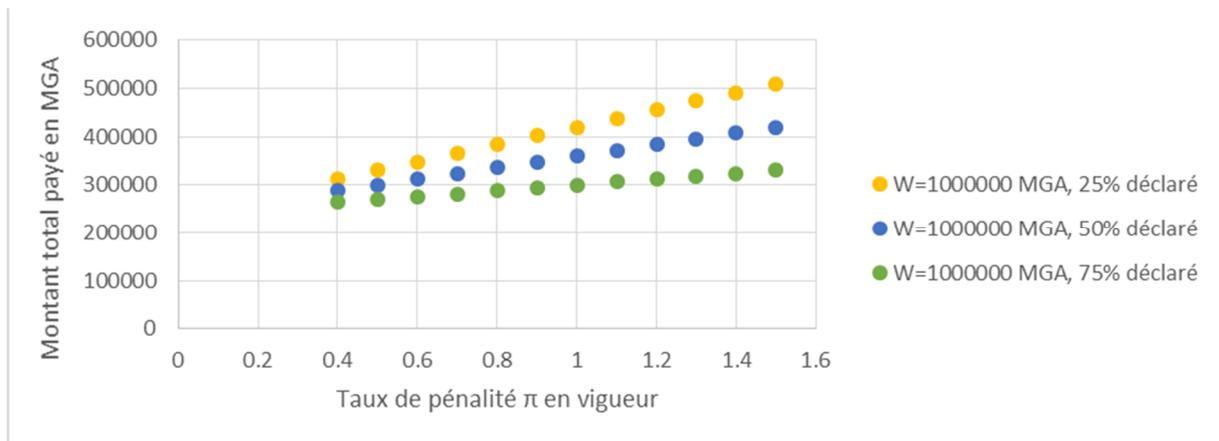


Figure 31 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ ($W=1000000$ MGA ; 25, 50, 75% déclaré)

Cas pour $W = 1.000.000$ Ar, avec 75% de revenu déclaré :

Avec un taux à 25% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 264.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 300.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 330.000$ Ar.

Cas pour $W = 1.000.000$ Ar, avec 50% de revenu déclaré :

Avec un taux à 50% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 288.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 360.000$ Ar.

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 420.000$ Ar.

Cas pour $W = 1.000.000$ Ar, avec 25% de revenu déclaré :

Avec un taux à 75% du revenu imposable éludé, nous lisons sur le graphique que

- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 40\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 312.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 100\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 420.000$ Ar.
- ✓ pour un taux de pénalisation $\pi = 150\%$, le montant total payé par le contribuable est $T = 510.000$ Ar.

Conclusions :

Comme pour $W=500.000$, plus le revenu imposable déclaré augmente (c'est-à-dire de 25% à 50% et de 50% à 75%), plus le montant total payé par le contribuable T diminue.

On voit bien que le montant total payé T par le contribuable s'il est contrôlé augmente en fonction de π . Plus le taux de pénalisation est important, plus le montant T augmente.

Un taux de pénalisation important mènera toujours à un niveau plus élevé du revenu imposable déclaré.

Par ailleurs, on remarque que le montant T est aussi proportionnel au niveau du revenu imposable W . En effet, si $W=2*500.000=1.000.000$ alors $T=2*T(500.000)$.

VIII.3.3 – Evolution du montant total payé T en fonction de la variation de π , pour un revenu déclaré à 25%, 50% et 75%

➤ Cas pour X à 25%

Quand le revenu déclaré est à son minimum, donc à 25%, la pente de la courbe est plus importante. Ce qui signifie qu'un taux minimum de revenu déclaré induirait un montant total payé T plus important.

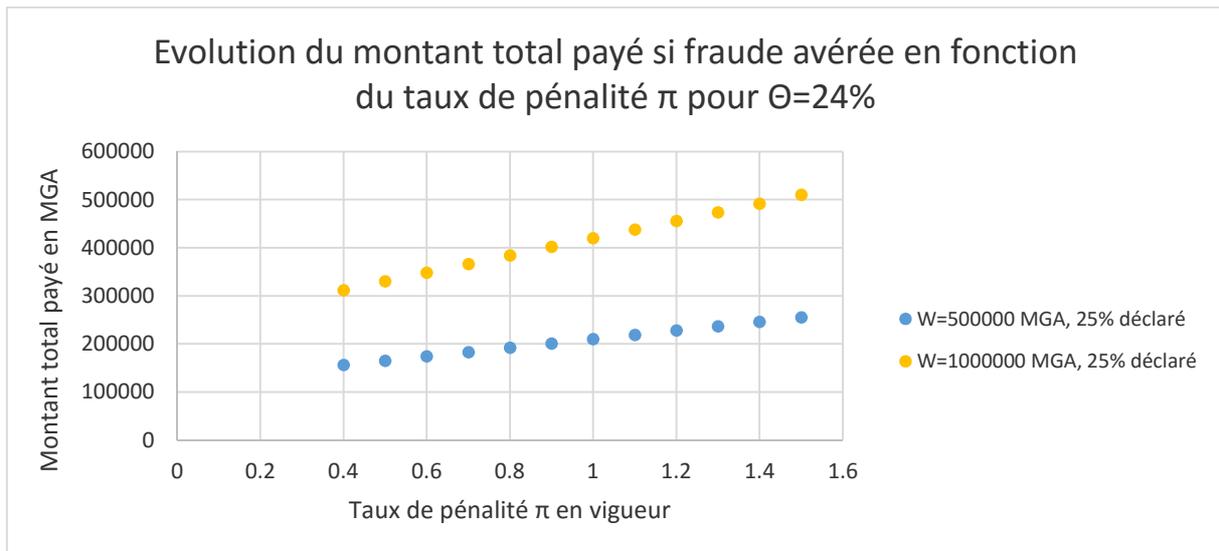


Figure 32 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000, 1000000 MGA ; 25% déclaré)

On remarque ainsi que le montant total payé si la fraude est avérée croît avec l'augmentation du taux de pénalisation π . Plus π est élevé, plus le montant T est conséquent.

*Pour W=500.000 : T=156.000 pour $\pi=40\%$; T=210.000 pour $\pi=100\%$; T=255.000 pour $\pi=150\%$

*Pour W=1.000.000 : T=312.000 pour $\pi=40\%$; T=420.000 pour $\pi=100\%$; T=510.000 pour $\pi=150\%$

On retrouve ainsi les mêmes proportions du montant total payé T quel que soit le montant du revenu imposable déclaré par le contribuable.

➤ Cas pour X à 50% :

Si le contribuable décide de déclarer 50% de son revenu imposable, le montant total qu'il doit payer s'il est contrôlé croît toujours avec l'évolution du taux de pénalisation π .

Plus π est élevé, plus le montant T est important. Nous lisons sur le graphique ci-dessous que :

*Pour W=500.000 : T=144.000 pour $\pi=40\%$; T=180.000 pour $\pi=100\%$; T=210.000 pour $\pi=150\%$

*Pour W=1.000.000 : T=288.000 pour $\pi=40\%$; T=360.000 pour $\pi=100\%$; T=420.000 pour $\pi=150\%$

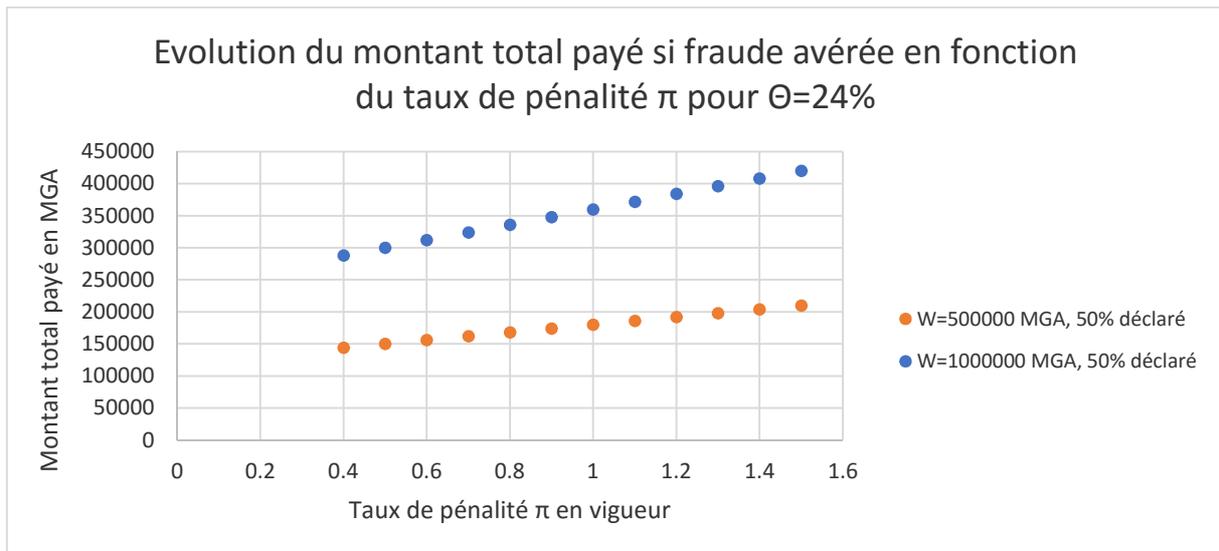


Figure 33 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000, 1000000 MGA ; 50% déclaré)

On constate qu'avec un niveau plus élevé de revenu imposable déclaré, le montant total payé T diminue. Exemple pour $W = 500.000$, avec un taux de revenu déclaré à 50%, $T = 144.000$ pour $\pi = 40\%$ alors qu'il est de $T = 156.000$ pour un taux de revenu déclaré à 25%.

On retrouve les mêmes proportions pour $W = 500.000$ et $W = 1.000.000$.

➤ Cas pour X à 75% :

Si le contribuable décide d'éluder 25% de son revenu imposable, on constate toujours que plus π est élevé, plus le montant T est important.

Nous lisons sur le graphique ci-dessous que :

*Pour $W=500.000$: $T=132.000$ pour $\pi=40\%$; $T=150.000$ pour $\pi=100\%$; $T=165.000$ pour $\pi=150\%$

*Pour $W=1.000.000$: $T=264.000$ pour $\pi=40\%$; $T=300.000$ pour $\pi=100\%$; $T=330.000$ pour $\pi=150\%$

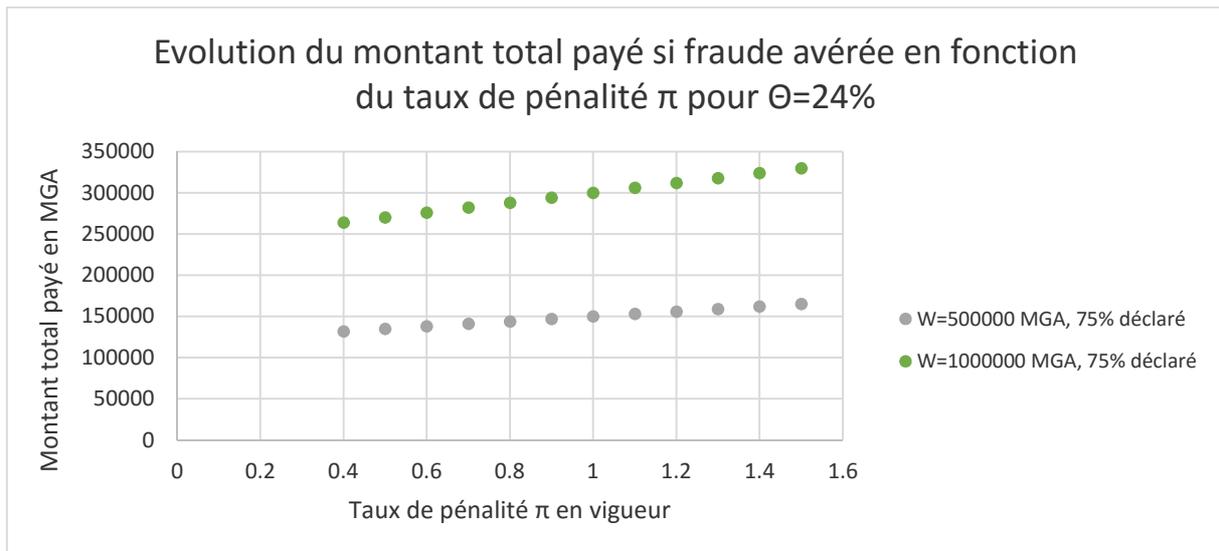


Figure 34 : Evolution du montant total payé si fraude avérée en fonction du taux de pénalité π pour $\theta=24\%$ (W=500000, 1000000 MGA ; 75% déclaré)

On remarque que l'allure de la courbe est moins croissante que pour un revenu imposable déclaré à 25% et à 50%.

La décision du contribuable à éluder son impôt dépendra alors de son aversion pour le risque, tout en sachant que s'il est contrôlé il sera toujours perdant.

L'augmentation du taux de pénalisation n'est pas très dissuasive si on regarde les différences payées par le contribuable pour un niveau de revenu déclaré quelconque.

En effet, pour $W=500.000$, la différence n'est que de : $D = 165.000 - 132.000 = 33.000$ pour un taux de pénalisation π respectifs de 150% et 40%.

Conclusion partielle

On voit bien que même si la variation du taux de pénalisation π influence positivement le montant total payé par le fraudeur, la somme est nettement inférieure qu'avec la variation du taux d'imposition fiscale Θ (voir Tableau 18 : Le montant total payé par le fraudeur en faisant varier le taux de pénalisation π de 40 à 150% ; et Tableau 19 : La perte engendrée par le contribuable en cas de fraude fiscale en faisant varier le taux de pénalisation π de 40 à 150%).

Tableau 18 : Le montant total payé par le fraudeur en faisant varier le taux de pénalisation π de 40 à 150%

$\Theta=24%$; $W=500.000$	Montant payé en fonction de π		
$\Theta W=120.000$	25% éludé	50% éludé	75% éludé
$\Pi = 40\%$	132.000	144.000	156.000
$\Pi = 100\%$	150.000	180.000	210.000
$\Pi = 150\%$	165.000	210.000	255.000

Si le taux d'imposition Θ ne varie pas, une politique sur un taux de pénalisation importante (π à 100 ou 150%) serait une solution de lutte contre la fraude. Seulement, le montant de la perte n'est pas significatif et le contribuable pourrait considérer la fraude comme opportune.

Le tableau ci-après nous résume la perte engendrée par le contribuable en cas de fraude fiscale en faisant varier le taux de pénalisation π . On voit bien que le montant des amendes n'est significatif que pour un niveau de pénalisation $\pi = 150\%$.

Tableau 19 : La perte engendrée par le contribuable en cas de fraude fiscale en faisant varier le taux de pénalisation π de 40 à 150%

$\Theta=24%$; $W=500.000$	Perte engendrée en fonction de π		
$\Theta W=120.000$	25% éludé	50% éludé	75% éludé
$\Pi = 40\%$	12.000	24.000	36.000
$\Pi = 100\%$	30.000	60.000	90.000
$\Pi = 150\%$	45.000	90.000	135.000

Un taux d'imposition fiscale important mènera alors à un niveau plus élevé de conformité fiscale. Mais dans tous les cas, si le contribuable est contrôlé, il sera toujours perdant. Le tableau ci-après nous résume le montant payé par le contribuable en cas de fraude fiscale en faisant varier le taux d'imposition Θ tout en mentionnant la perte engendrée qui est conséquente.

Tableau 20 : Résumé sur le montant payé et la perte engendrée par le contribuable en cas de fraude en faisant varier le taux d'imposition Θ

$\Theta W = 100.000$		Montant total payé			Perte engendrée		
		$\Theta = 20\%$	$\Theta = 50\%$	$\Theta = 80\%$	$\Theta = 20\%$	$\Theta = 50\%$	$\Theta = 80\%$
25% éludé	$\Pi=40\%$	110.000	275.000	440.000	10.000	175.000	340.000
	$\Pi=100\%$	125.000	312.500	500.000	25.000	212.500	400.000
	$\Pi=150\%$	137.500	343.750	550.000	37.500	243.750	450.000
50% éludé	$\Pi=40\%$	120.000	300.000	480.000	20.000	200.000	380.000
	$\Pi=100\%$	150.000	375.000	600.000	50.000	275.000	500.000
	$\Pi=150\%$	175.000	437.500	700.000	75.000	337.500	600.000
75% éludé	$\Pi=40\%$	130.000	325.000	520.000	30.000	225.000	420.000
	$\Pi=100\%$	175.000	437.500	700.000	75.000	337.500	600.000
	$\Pi=150\%$	212.500	531.250	850.000	112.500	431.250	750.000

D'après le tableau 20 ci-dessus, nous lisons que si le contribuable ne tente pas de frauder, il devrait payer $\Theta W = 100.000$. Prenons la première ligne avec un taux de 25% du revenu imposable éludé : pour $\Theta = 20\%$ et $\pi = 40\%$, le contribuable devrait payer 110.000 au lieu de 100.000 s'il n'a pas fraudé, la perte est de 10.000.

Nous remarquons qu'avec un taux d'imposition $\Theta = 50\%$, la perte du contribuable est plus importante (175.000 toujours avec $\pi = 40\%$) qu'avec un taux d'imposition $\Theta = 20\%$ (la perte n'est que 10.000).

Ainsi, l'administration fiscale devrait miser sur une variation du taux d'imposition fiscale pour lutter efficacement contre la fraude et performer le système de contrôle malgache.

En effet, la fréquence du contrôle joue beaucoup sur la décision du contribuable d'éluder ses impôts ou non. Sa décision dépendra aussi de son taux d'aversion au risque si la fréquence de contrôle n'est pas connue par le contribuable et que ce dernier n'est pas certain qu'il y en aura un.

Chapitre 4 – Les propositions de lutte contre la fraude fiscale pour performer le système fiscal malgache

Notre dernière investigation se portera sur les enseignements et les propositions. Comment mettre en œuvre un système efficace pour lutter contre ce fléau de fraude fiscale ? Les résultats de l'enquête sur terrain nous prouvent que la solution doit être d'abord en interne pour lutter efficacement contre la fraude fiscale à Madagascar car les organisations même au sein des centres fiscaux malgaches ne sont pas ordonnées pour faire face à une politique de lutte contre la fraude. En effet, les centres se concentrent plus sur leurs fonctionnements et focalisent leurs efforts sur les prévisions de recettes engagées par le SSID.

Plusieurs variables ont été collectées lors de l'enquête au sein des centres. Nous allons prendre en compte chacune de ces variables pour dégager ensuite leurs liens avec la lutte contre la fraude. Nous allons pour ce faire élaborer une Analyse en Composante Principale pour étudier les relations entre ces variables du résultat de l'enquête.

Notre étude se concentrera aussi sur un atout majeur du management public, « le contrôle interne ». Ce système doit être nécessairement intégré à l'organisation du contrôle fiscal pour concrétiser l'amélioration des dispositifs juridiques et réglementaires qui encadrent la mission de contrôle. Elle suppose également l'instauration d'échanges d'informations réguliers sur le déroulement du contrôle fiscal. Mais d'autres solutions sont aussi importantes comme la gestion du manque de personnel, la lutte contre la corruption ou encore la sensibilisation au civisme fiscal et le changement de mentalité.

Lutter contre la fraude fiscale a toujours été la préoccupation de l'administration fiscale. Bien que des cas soient similaires sur les causes qui encouragent la fraude, les solutions pour chaque nation doivent être uniques car chaque pays a ses spécificités.

A Madagascar en particulier, la Direction Générale des Impôts dispose d'une cellule appelée « Service Central de Lutte Contre la Fraude ou SCLCF ». Ce service a été créé en juillet 2007. Ces actions consistent à :

- élaborer des stratégies d'intégration du secteur informel et mettre en œuvre une campagne d'information et de prévention de la fraude ;

- étudier les mécanismes de fraude ainsi que les secteurs d'activité recelant des potentialités de fraude dans un but de détecter précocement toute tentative, et en cas de fraude fiscale grave mettre en œuvre la poursuite correctionnelle ;
- centraliser les informations, élaborer et diffuser toute documentation sur les procédés de fraude ; suivre de près toutes déclarations des activités particulières ou libérales ;
- taxer les éléments de train de vie des personnes physiques.

En outre, elle intervient dans des actions sur le terrain en matière de prévention et en matière de répression. Dans le premier cas, sur les contrôles inopinés (comptabilité régulière, registre des achats et des recettes, achats et ventes sans factures, comptabilisation occulte, vérification physique des stocks, vérification physique des actifs et des matériels de production, ...) et ensuite sur la vérification fiscale des affaires complexes.

Malgré les bonnes intentions de lutte contre la fraude précitée ci-dessus, la réalisation semble compliquée. En effet le SCLCF de la DGI n'a pu mettre en pratique toutes ces actions mais une partie seulement et il faut dire qu'aucune des mesures citées dessus n'est dissuasive. En effet, l'action principale engagée par le SCLCF consiste en l'intégration des entreprises informelles, et encore il cible un secteur particulier (comme les consultants en 2009). Aucun système n'a été mis en place pour assurer la pérennité du système fiscal malgache. Il faut tout de même noter les efforts entrepris par l'administration sur la lutte contre la fraude fiscale.

- Vérification auprès des consultants de 2009 :

En 2009, l'équipe de vérifications du SCLCF a pris en charge 98 dossiers dont 49 ont été achevés pour un montant total de redressements (y compris les amendes) de 6.429.717.735,58 Ar ou 2.337.446 €. Mais seulement 21 dossiers ont été recouverts pour un montant de redressements de 1.195.743.101,45 Ar ou 434.698 €.

Il faut alors souligner que toute action de lutte est toujours bénéfique pour la caisse du budget général même si parfois les moyens sont limités. Mais il faut aussi se poser la question de savoir si d'autres approches auraient pu contribuer au mieux à la lutte contre la fraude fiscale.

- Assainissement fiscal auprès des importateurs, industriels et grossistes du mois de mars 2014 :

Le SCLCF de la DGI a procédé depuis le 03 mars 2014 à un assainissement fiscal du marché intérieur concernant les importateurs, les industriels et les grossistes dans le but d'instaurer un climat de confiance par rapport aux opérateurs économiques qui respectent les lois en vigueur principalement les commerçants professionnels mais aussi les bailleurs de fonds car il ne faut pas oublier que 90% du budget de Madagascar est constitué de dons et d'aides extérieurs.

L'objectif étant d'intégrer les commerçants du secteur informel dans le circuit formel. Les agents de la DGI ont fait une descente sur le terrain (contrôle inopiné) pour recouper auprès des fournisseurs, clients ou tiers les pièces qu'ils ont en possession, contrôler les stocks, les factures, les matériels de production. Parmi les 374 contrôlés, 32% n'étaient pas enregistrés et 20% effectuaient des ventes sans factures (DGI Madagascar) : cette démarche n'était que préventive et non répressive.

Par ailleurs, la crise politico-financière ainsi que le problème politique actuel font que ce service ne fonctionne pas normalement malgré l'existence de la bonne volonté des fonctionnaires et des idées engagées pour combattre la fraude fiscale. Bien que les actions soient bien définies en termes de lutte, le programme est dur à réaliser et finalement le service ne fait finalement que des actions ciblées suite à des suspicions de fraude ou des dénonciations. Il y a aussi un enjeu majeur qui ne leur permet pas d'avancer : les représailles des fraudeurs à haut pouvoir suite aux dénonciations ; un problème que citent souvent les inspecteurs durant les interviews que j'ai pu avoir avec eux. En effet, le travail de vérificateur n'est pas sans risque surtout à Madagascar où la justice appartient aux riches.

Les enquêtes sur terrain nous ont conduit à avoir quelques aperçus de la situation à Madagascar. Un questionnaire (Annexe 3²⁰⁷) a été posé aux agents de l'administration fiscale pour avoir une idée générale du fonctionnement de chaque centre mais aussi des lacunes qui s'y installent, ainsi que de leurs visions des possibles solutions concernant la fraude fiscale. Comment trouver un système qui permet à la fois de crédibiliser le contrôle fiscal, d'éliminer la corruption, de limiter le secteur informel ? Et ainsi, de lutter efficacement contre la fraude fiscale ?

²⁰⁷ **Annexe 3** : Questionnaire pour l'étude empirique

Pourtant le taux de pression fiscal malgache est le plus faible parmi les pays d’Afrique subsaharienne, avec seulement 10% du PIB en 2015 (tableau 21 ci-dessous). C’est la conséquence des inefficacités concernant la perception des impôts mais aussi de la présence accrue de secteurs informels.

Tableau 21 : Pression fiscale (en pourcentage) ; pays à faible revenu en Afrique subsaharienne

Pays	Moyenne (2005 – 2012)
Kenya	21,9
Malawi	20,7
Libéria	17,0
Bénin	15,9
Mozambique	15,5
Mali	14,5
Tanzanie	14,3
RDC (Congo)	12,8
Madagascar	11,0

Source: FMI, 2013

Nous allons analyser dans un premier temps les résultats de l’Analyse en composante principale suite aux résultats d’enquête sur terrain et d’en tirer par la suite les propositions qui pourraient améliorer la lutte contre la fraude telle qu’**une mise en place d’un système de contrôle interne, le fait de trouver un meilleur moyen pour compenser le manque de personnel, sensibiliser les agents sur le refus de la corruption**. En effet, pour montrer un bon exemple au contribuable, il faut que les agents eux-mêmes soient convaincus que la corruption est un mal social qu’il faut éradiquer. En effet, si les agents de l’administration refusent la corruption, les contribuables n’ont le choix que de décider tout seuls de leur tentative de fraude, conscients que s’ils sont contrôlés, alors ils risquent un redressement conséquent. Le civisme fiscal fait que le contribuable lui-même soit conscient de son devoir fiscal. Un changement de mentalité serait alors de rigueur. Enfin, il faut penser à annualiser les contrôles pour que les contribuables aient peur de frauder.

Section IX – Les résultats de l'Analyse en Composante Principale pour étudier les interdépendances entre les variables étudiées

L'objectif d'une Analyse en Composante Principale (ACP) est de savoir s'il existe des corrélations entre les données de l'enquête réalisées sur le terrain qui peuvent expliquer la fraude. Le choix des variables a été basé sur les relations qui peuvent exister entre ces variables et la fraude fiscale. En effet, j'ai choisi les variables qui peuvent expliquer l'existence de la fraude au sein de l'administration fiscale malgache ou qui peuvent avoir une quelconque influence sur la fraude.

Pour faire cette analyse statistique, j'ai choisi d'utiliser le logiciel R ou RSTAT qui est libre d'utilisation. Il faut souligner qu'on peut également le faire sur SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) ; les calculs sont exactement les mêmes sauf que RSTAT est accessible à tous car le logiciel est gratuit. J'ai également réalisé une étude en CAH ou Classification Ascendante Hiérarchique pour interpréter les corrélations entre les variables, mais les résultats sur ACP sont plus nets avec un degré de corrélation pour une interprétation facile et claire des résultats.

Il faut signaler que nos variables sont toutes à caractère qualitatif. En effet, elles sont les résultats des questionnaires (Annexe 3) réalisés auprès de 75 agents de l'administration fiscale malgache (directeur régional des impôts, chefs de service, inspecteurs, contrôleurs, agents, contractuels). Nous allons donc transformer ces variables qualitatives en variables quantitatives. Pour ce faire, nous allons numériser les résultats obtenus. Explications dans l'exemple ci-dessous :

Question 1 : Disposez-vous de matériels informatiques nécessaires au bon déroulement de votre travail ?

Réponse possible : oui ou non

Numériser les réponses de manière binaire :

Si la réponse est « oui », on met la valeur 1

Si la réponse est « non », on met la valeur 0

Nous aurons ainsi pour une totale de 75 réponses, une série de valeurs selon les réponses données (1,1,0,0,0,0,0,0,1, 1,0,0,0,1)

Question 2 : Quelle influence a votre supérieur hiérarchique sur votre travail ?

Réponses possibles : faible, moyenne, forte

Numériser les réponses de manière ternaire :

Si la réponse est « faible », on met la valeur 0

Si la réponse est « moyenne », on met la valeur 1

Si la réponse est « forte », on met la valeur 2

Nous aurons ainsi pour un total de 75 réponses, une série de valeur selon les réponses données (0,0,1,1,1,1,2,0,0, 2,2,2,0,0,0,1,1,1,0).

L'ACP est **une méthode multidimensionnelle qui permet d'étudier une matrice de corrélation**. Les variables d'une matrice de corrélation sont présentées par des points sur une sphère : plus les variables sont corrélées, plus les points qui sont côte à côte sont proches sur la sphère. Si les points se rapprochent du centre du cercle, on ne peut pas interpréter les résultats même si deux points sont côte à côte.

Comme nos variables sont supérieures à 3, les points se situeront sur une hyper-sphère (une sphère dans un espace de dimensions supérieur à 3). Ces points seront projetés sur un plan, et, pour interpréter les résultats, il suffit de regarder les points situés sur le plan. Les points correspondent alors aux variables. Pour que l'ACP soit interprétable il ne faut pas mettre beaucoup de variables. En principe avec moins de 10 variables, l'interprétation se fera dans de bonnes conditions. Au-delà de 10 variables, les interprétations sont peu fiables.

L'étude de la corrélation entre deux ou plusieurs variables aléatoires est souvent utilisée en probabilités et en statistiques. Il s'agit d'étudier l'intensité des liaisons qui existent entre les variables. La mesure de la corrélation entre les variables s'effectue alors par le calcul du « coefficient de corrélation, r ». Ce dernier est égal au rapport de covariances et du produit non nul des écarts types des variables aléatoires. Le coefficient de corrélation est compris entre -1 et 1 :

- ✓ Si $r = 0$, cela suppose qu'il y a une absence de corrélation entre les variables ; les variables sont indépendantes.
- ✓ Si $r = 1$ ou proche de 1, cela signifie que la corrélation entre les variables est importante. Les variables sont corrélées positivement, c'est-à-dire que l'interprétation doit se faire dans le même sens.

- ✓ Si $r = -1$ ou proche de -1 , la corrélation entre les variables est importante et les variables sont dites corrélées négativement. Donc l'interprétation doit se faire dans un sens opposé.

S'il existe par exemple 2 points sur le plan, la distance entre ces 2 points est calculée selon la formule $D = \sqrt{2(1 - r)}$

Si deux points se rapprochent dans le cercle, cela signifie qu'il y a une corrélation entre ces 2 variables et que la corrélation est importante. Ainsi, la corrélation entre ces deux variables est proche de 1. En effet, avec $r = 1$, nous avons $D \approx 0$.

Si par ailleurs, deux points situant sur le cercle sont diamétralement opposés, les variables sous-jacentes sont donc corrélées négativement. Nous avons ainsi $r = -1$, et ainsi $D \approx 2$.

Enfin, si deux points sont proches du cercle, mais se situent à 90° de l'origine, d'après la formule de Pythagore, nous avons $D = \sqrt{2}$; et donc $r = 0$.

Par ailleurs, nous allons aussi utiliser un **ACP focalisé** pour voir avec précision la valeur du coefficient de corrélation « r ». **Il consiste à expliquer une variable par plusieurs variables explicatives.** Nous avons un cercle et au centre du cercle nous avons la variable à expliquer, nous pouvons interpréter très précisément les relations qui existent entre la variable à expliquer et les variables explicatives.

Si les variables se trouvent à l'intérieur du cercle rouge qui correspond à la limite de significativité au seuil de 5%, les variables sont corrélées avec le « r » indiqué. Si la variable explicative se situe à l'extérieur du cercle rouge, elle n'est pas statistiquement associée à la variable à expliquer. Si la couleur du point de la variable est « verte », il y a une corrélation positive entre la variable expliquée et la variable explicative. En outre, si la couleur du point sur le cercle est « orange », la corrélation est négative entre la variable expliquée et la variable explicative. Aussi, comme dans ACP, les variables qui se rapprochent sont corrélées entre elles, même si parmi ces variables, il y en a qui sont à l'extérieur du cercle rouge.

IX.1 – Première variable à expliquer : l'influence du supérieur hiérarchique sur le travail du personnel

Commençons tout d'abord par analyser les relations qui existent entre les variables suivantes :

- ✓ Influence du supérieur hiérarchique
- ✓ Le niveau d'étude de l'agent
- ✓ Formation à la prise de poste
- ✓ Ambiance au travail
- ✓ Le poste occupé par l'agent

Le résultat du questionnaire a montré que 8% des agents affirment que leur chef a une faible influence sur leur travail, 62% affirment que l'influence est moyenne, et 30% affirment que leur supérieur a une forte influence sur leur travail.

Concernant le poste occupé par les agents qui ont répondu au questionnaire, on dénombre 1 Directeur, 7 Chefs de centre, 10 chefs de division, 9 inspecteurs, 43 contrôleurs, 1 receveur, 3 contractuels. Parmi ces agents, 9 ont un diplôme de Master, 29 de Maîtrises, 13 de Licences, 8 de Bac+2, et 14 de Baccalauréats. Seuls 10% des agents affirment ne pas avoir été formés pour occuper leurs postes.

Pour ce qui est de l'ambiance au travail, 78% des agents affirment que l'ambiance est bonne, 11% affirment avoir une très bonne ambiance et 11% affirment plutôt avoir une mauvaise ambiance au travail.

On remarque des pourcentages de variances expliquées relatives à l'abscisse (x) et l'ordonnée (y). Si on fait la somme des 2 variances (ici $27\% + 23\% = 50\%$), on a le pourcentage de variances contenu dans la matrice de corrélation, qui correspond au pourcentage d'information capturée lors de l'ACP. On a ainsi un ordre de grandeur sur la perte d'information survenue lors de la projection, donc dans notre cas ci-dessous, on a perdu la moitié de l'information.

Interprétations :

Le résultat ci-dessous nous montre que le poste occupé est une variable indépendante des autres variables. Par contre, on constate une corrélation négative entre l'ambiance de travail et la formation pour occuper le poste.

On conclut que plus l'agent a été formé pour occuper le poste, plus il se sent autonome pour assumer son travail et moins il a envie que son supérieur soit derrière lui. Il y a aussi une corrélation négative entre l'influence du supérieur et le niveau d'étude ; si le niveau d'étude est élevé alors l'influence du supérieur hiérarchique est faible.

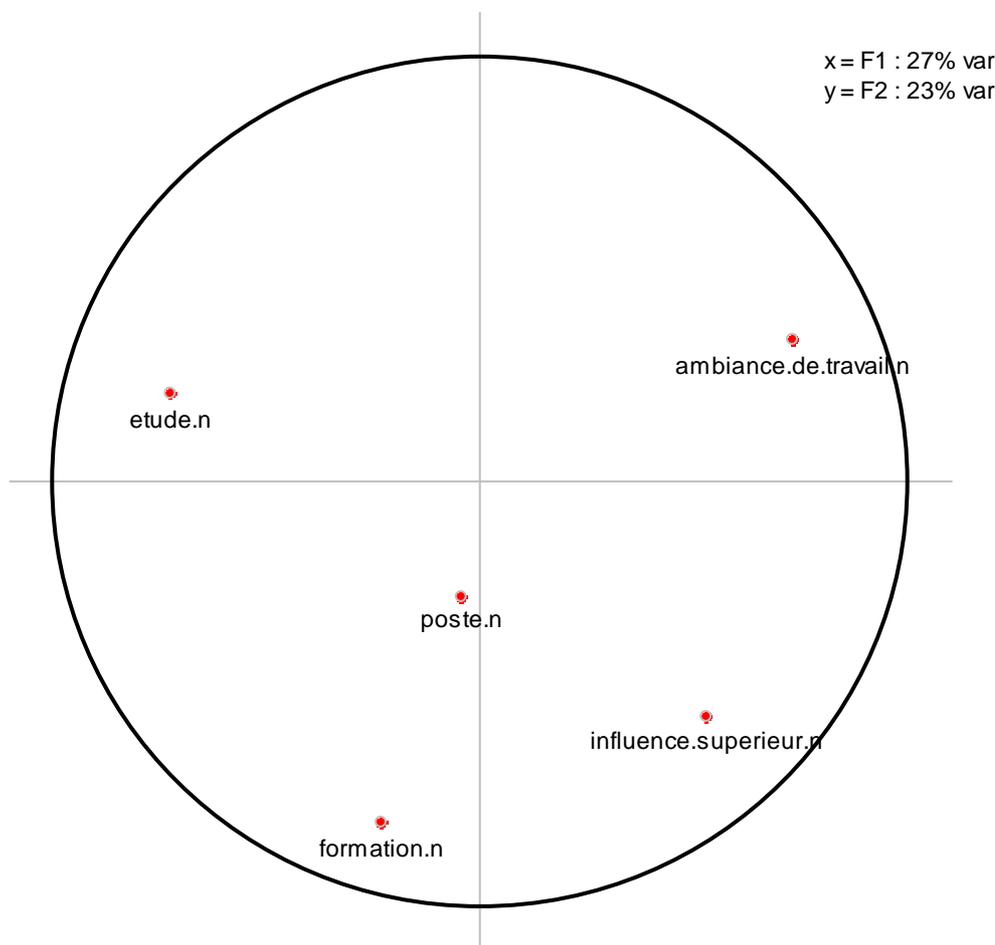


Figure 35 : ACP avec comme variable à expliquer l'influence du supérieur hiérarchique sur le travail du personnel

Nous allons par la suite, faire un ACP focalisé en prenant l'influence du supérieur hiérarchique comme variable à expliquer.

L'intérêt de cette étude est de savoir si l'influence du supérieur hiérarchique pourrait être expliquée par le niveau d'étude, le poste occupé au sein de DGI, la formation à la prise de poste, et l'ambiance au travail. On ne peut interpréter les variables qui sont à l'extérieur du cercle rouge.



Figure 36 : ACP focalisé sur l'influence du supérieur hiérarchique sur le travail du personnel

Par ailleurs, le niveau d'étude se trouve sur le cercle rouge et il est de couleur « orange ». On conclut alors que ce dernier est corrélé négativement avec la variable à expliquer dont l'influence du supérieur hiérarchique avec un coefficient de corrélation $r = 0.4$ au seuil de significativité de 5%. On retrouve ainsi le même résultat que précédemment. Plus le niveau d'étude est élevé, moins le supérieur hiérarchique a une influence sur le travail du personnel.

IX.2 – Deuxième variable à expliquer : la gestion du système fiscal malgache

Nous allons pour ce faire analyser les variables suivantes :

- ✓ La gestion du système fiscal
- ✓ Si le système fiscal est bien contrôlé
- ✓ La fréquence du contrôle pendant un exercice fiscal
- ✓ La disponibilité des matériels nécessaires au sein du centre
- ✓ L'existence du logiciel SIGTAS dans le centre
- ✓ Si les agents disposent de toutes les informations nécessaires pour travailler
- ✓ La présence de la corruption dans l'administration fiscale

Pour ce qui est de la gestion du système fiscal malgache, 80% des agents ont affirmé que le système fiscal est mal géré (58 réponses : mal géré ; 15 réponses : bien géré ; 2 abstentions).

Par ailleurs, 68% des agents affirment que le système fiscal malgache n'est pas bien contrôlé. En ce qui concerne la connaissance des agents sur la fréquence du contrôle pour un exercice fiscal, 70% des agents enquêtés disent ne pas savoir si un contrôle existe.

Le questionnaire a permis de savoir que 62% des agents affirment ne pas disposer de tous les matériels nécessaires à leur travail. Concernant l'existence du logiciel SIGTAS au sein du centre, 45% ont répondu que ce logiciel n'est pas disponible dans leur centre.

Pour ce qui est de la disposition des informations nécessaires à leur travail, 61% confirment cette lacune. Et enfin, 87% des agents enquêtés ont confirmé la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache.

Interprétations :

On remarque que le pourcentage de variances expliquées relatives à l'axe des abscisses (x) et des ordonnées (y) est de 49% si on fait la somme des 2 variances ($31\% + 18\% = 49\%$), on a ainsi la moitié des informations pour faire la projection.

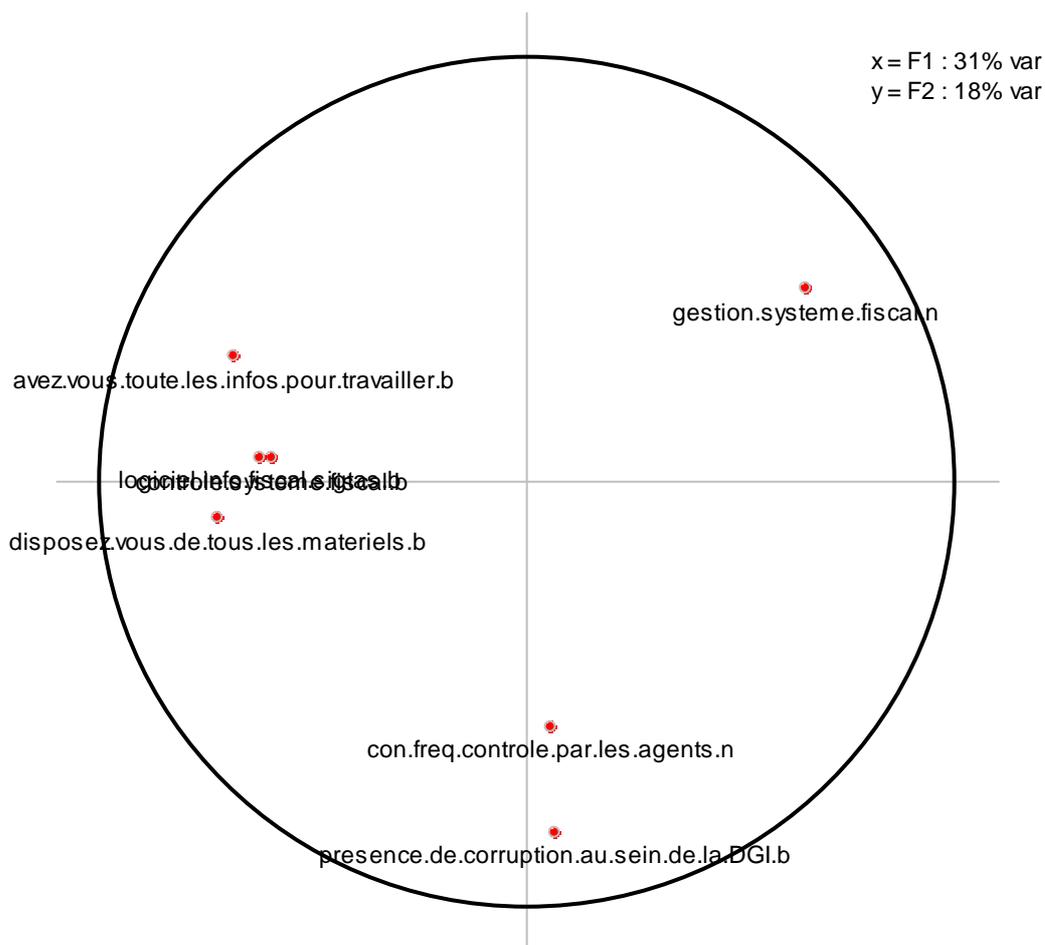


Figure 37 : ACP avec comme variable à expliquer la gestion du système fiscal malgache

- Le graphique ci-dessus nous montre une forte corrélation entre l'existence du logiciel SIGTAS au sein du centre et le contrôle du système fiscal. Ce résultat suppose que si le centre disposait d'un logiciel SIGTAS, le système fiscal malgache serait bien contrôlé.
- Ces deux premières variables sont aussi corrélées avec la variable « disposez-vous de tous les matériels nécessaires ? ». On conclut alors que si le centre a à sa disposition tous les matériels nécessaires pour effectuer son travail, dont le logiciel informatique SIGTAS, le système fiscal malgache serait bien contrôlé.

- Pareillement, les deux premières variables sont corrélées avec la variable « disposez-vous de toutes les informations nécessaires à la réalisation de votre travail ? ». On conclut que si toutes les informations sont à la disposition des agents, et que si le centre était doté d'un logiciel SIGTAS alors le système fiscal serait bien contrôlé.

Ainsi, pour que le système fiscal soit bien contrôlé, il faut que le centre dispose de matériels nécessaires ; des toutes les informations nécessaires à leur travail et un logiciel SIGTAS pour travailler.

- Par ailleurs, la connaissance des agents sur la fréquence de contrôle ainsi que la présence de la corruption dans l'administration sont corrélées. Donc plus les agents ont une bonne connaissance de la fréquence de contrôle, plus la corruption est présente dans l'administration fiscale malgache.
- En ce qui concerne la gestion du système fiscal, elle est corrélée négativement avec les variables suivantes : « disposez-vous de tous les informations nécessaires à la réalisation de votre travail ? », « disposez-vous de tous les matériels nécessaires ? », « disposition du logiciel SIGTAS », « le contrôle du système fiscal ».

On conclut ainsi que le système fiscal malgache est mal géré si le centre ne dispose pas des matériels, des informations nécessaires à la réalisation de leur travail, du logiciel SIGTAS et si le système fiscal est mal contrôlé.

Concernant l'ACP focalisé, prenons la gestion du système fiscal comme variable à expliquer. Nous avons donc comme variables explicatives : « disposez-vous de tous les informations nécessaires à la réalisation de votre travail ? », « disposez-vous de tous les matériels nécessaires ? », « disposition du logiciel SIGTAS », « le contrôle du système fiscal », « présence de la corruption au sein de l'administration », « la connaissance de la fréquence du contrôle pour un exercice fiscal ».

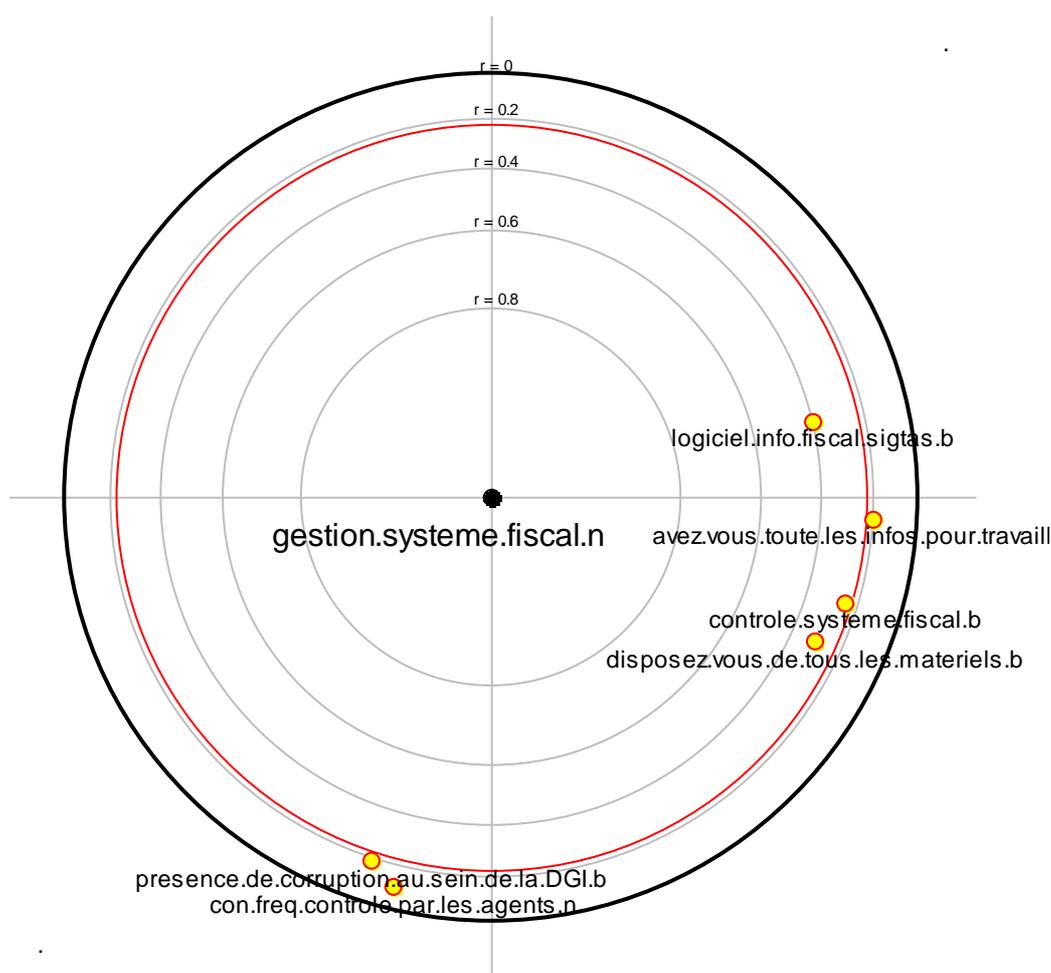


Figure 38 : ACP focalisé sur la gestion du système fiscal malgache

On constate que le logiciel SIGTAS est corrélé négativement avec la gestion du système fiscal, le point « orange » se situe au niveau $r = 0.6$ au seuil de significativité de 5% ; cette corrélation négative est assez élevée. La bonne gestion du système fiscal dépend alors très fortement de l'existence au sein du centre du logiciel SIGTAS.

Les variables « disponibilité de matériels nécessaires » ainsi que « le contrôle du système fiscal » sont aussi corrélées négativement avec la gestion du système fiscal. Les points orange se situent au niveau $r = 0.4$ pour un seuil de significativité de 5%. On conclut que si le centre ne dispose pas de matériels nécessaires et que si le système fiscal n'est pas bien contrôlé, alors la gestion du centre peut en pâtir.

Comme précédemment, le contrôle du système fiscal est fortement corrélé avec la disposition de tous les matériels ainsi que toutes les informations nécessaires. Pour un bon contrôle du système fiscal, les agents doivent avoir à leur disposition tous les matériels nécessaires mais aussi toutes les informations nécessaires à la réalisation de leur travail.

Même si la connaissance des agents de la fréquence de contrôle est fortement corrélée avec la présence de la corruption au sein de l'administration, les résultats sur l'analyse en composante principale n'ont montré aucune influence de ces deux variables sur la gestion du système fiscal malgache.

IX.3 – Troisième variable à expliquer : un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude

Nous allons analyser les variables suivantes :

- ✓ le retard sur les informations et les changements des textes, circulaires, notes de services
- ✓ la connaissance des agents concernant le contrôle interne
- ✓ la disposition d'un système de contrôle interne au sein du centre
- ✓ si un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude
- ✓ si les tâches sont bien distribuées selon les compétences
- ✓ si les agents font des tâches autres que leurs compétences
- ✓ la disponibilité de toutes les informations pour travailler
- ✓ si les agents occupent parfois la fonction d'un collègue

Les résultats des questionnaires ont permis de savoir qu'il y a des retards sur les changements de textes, circulaires ou notes de services. En ce qui concerne leur connaissance d'un contrôle interne, 69% ont une faible connaissance, 20% ont une connaissance moyenne et 11% seulement savent ce qu'est le contrôle interne.

En ce qui concerne le dispositif de contrôle interne, 86% des agents affirment que ce dispositif est inexistant au sein de l'administration fiscale malgache ; mais 84% affirment que ce dispositif pourrait être utile à l'administration fiscale pour lutter contre la fraude fiscale.

Concernant l'occupation de la fonction de leurs collègues, 84% affirment l'avoir déjà occupée (48% souvent ; 36% de temps en temps).

Par ailleurs, 67% des agents disent qu'ils occupent souvent des fonctions qui ne correspondent pas à leurs compétences et 33% affirment que les tâches ne sont pas bien distribuées selon les compétences de chacun.

Interprétations :

On remarque que le pourcentage de variances expliquées relatives à l'axe des abscisses (x) et des ordonnées (y) est de 38% si on fait la somme des 2 variances (21% + 17% = 38%), on a ainsi moins de la moitié des informations pour faire la projection.

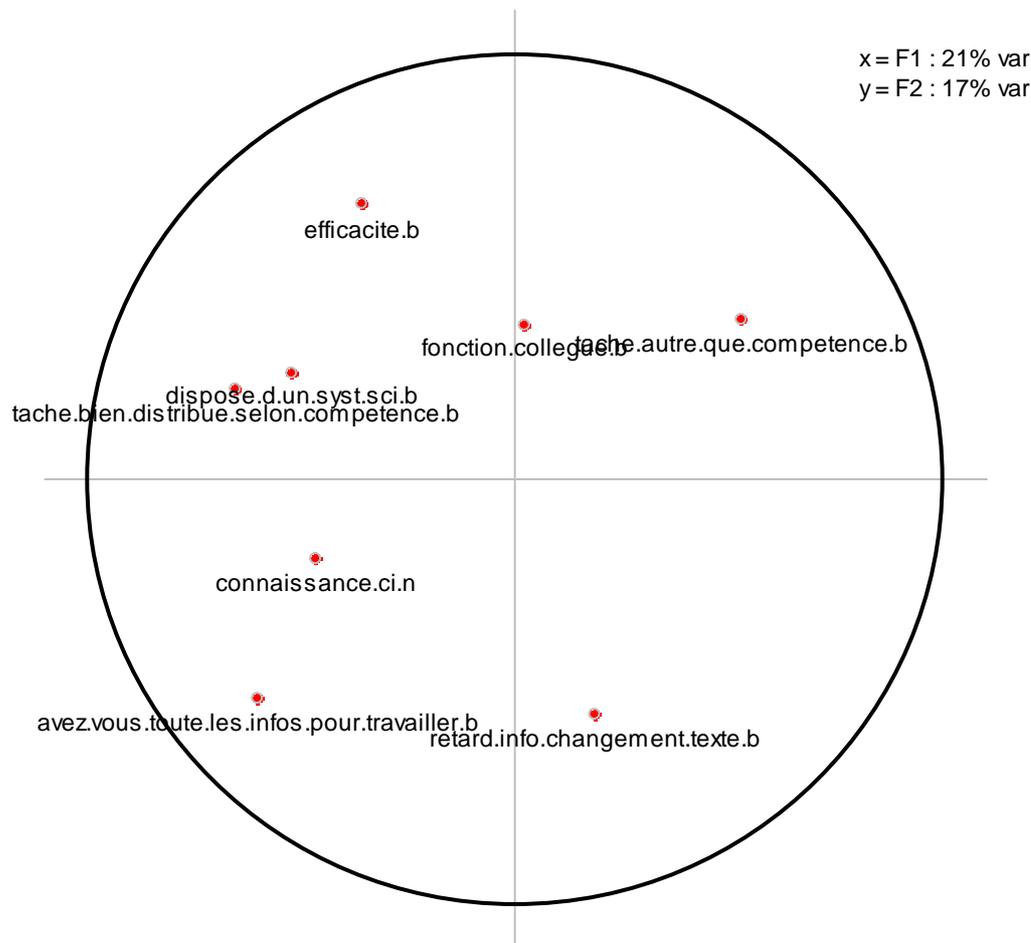


Figure 39 : ACP avec comme variable à expliquer « un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude »

- ✓ Les variables « tâches bien distribuées selon compétences » et « la disposition d'un système de contrôle interne au sein du centre » sont corrélées positivement. Cela signifie que si le centre disposait d'un système de contrôle interne, les tâches seraient bien distribuées selon les compétences.

- ✓ Par ailleurs, les deux variables ci-dessus sont corrélées négativement avec la variable « retard sur les informations et les changements des textes, circulaires, notes de services ». Ce qui signifie que s'il y a un retard sur la diffusion des informations, changements de texte, circulaires et notes de service c'est parce que les tâches ne sont pas distribuées selon les compétences et que le dispositif de contrôle interne est inexistant au sein du centre.
- ✓ La variable « retard sur les informations et les changements des textes, circulaires, notes de services » est aussi corrélée négativement avec la variable « efficacité d'un dispositif de contrôle interne ». On conclut que si le dispositif de contrôle interne n'est pas efficace pour la lutte contre la fraude fiscale, c'est en partie à cause des retards sur la diffusion des informations et des changements des textes, circulaires, notes de services.
- ✓ Enfin, les variables « si les agents font des tâches autres que leurs compétences » et « la disposition de toutes les informations pour travailler » sont corrélées négativement. On conclut que si les agents ne disposent pas de toutes les informations nécessaires pour travailler, ils occuperont des tâches autres que leurs compétences.

Concernant l'ACP focalisé, prenons « si un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude » comme variable à expliquer.

Nous avons donc comme variables explicatives : « le retard sur les informations et les changements des textes, circulaires, notes de services », « la connaissance des agents sur le contrôle interne », « la disposition d'un système de contrôle interne au sein du centre », « si les tâches sont bien distribuées selon les compétences », « si les agents font des tâches autres que leurs compétences », « la disposition de toutes les informations pour travailler », « si les agents occupent parfois la fonction d'un collègue ».

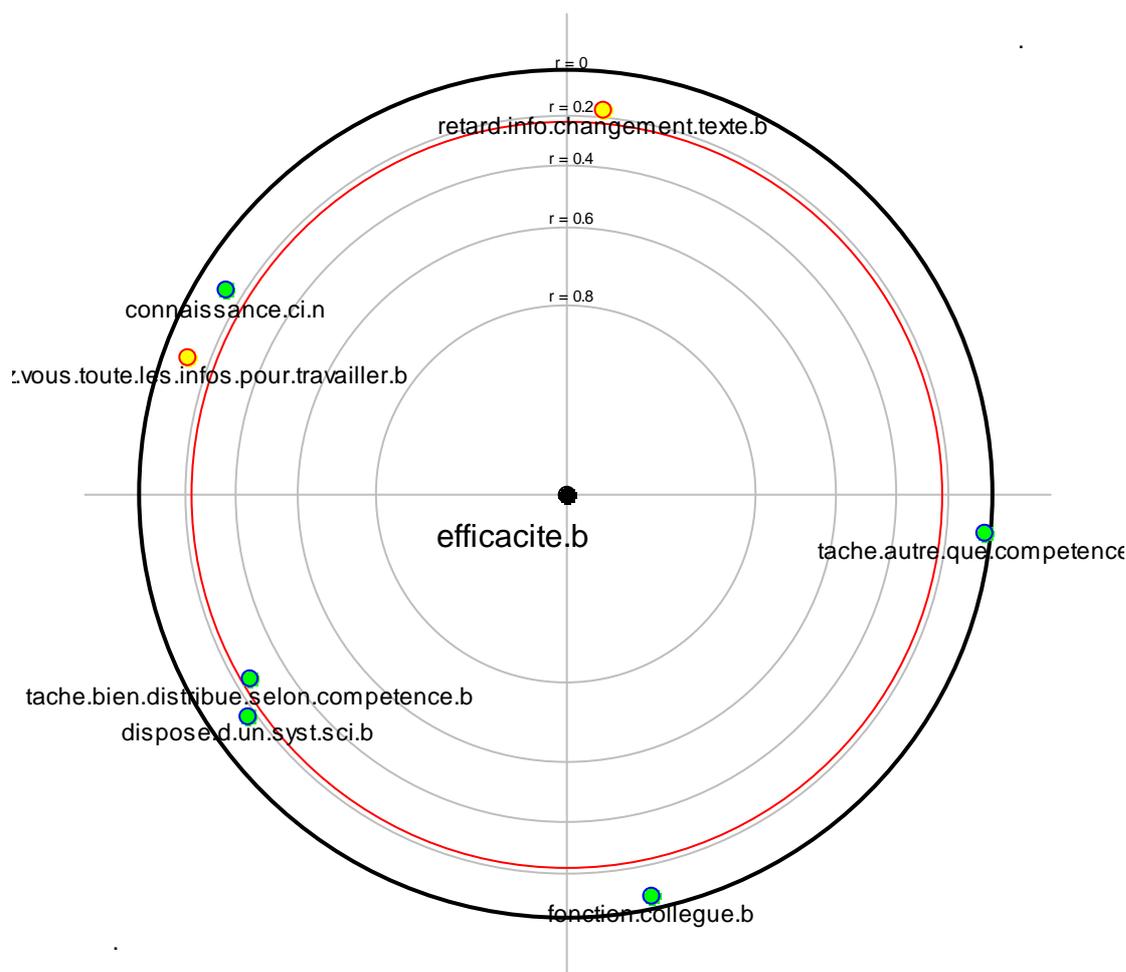


Figure 40 : ACP focalisé sur « un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude »

On remarque que les variables « un dispositif de contrôle interne serait efficace pour lutter contre la fraude » et « si les tâches sont distribuées selon les compétences » sont corrélées positivement.

En effet, le point de la dernière variable est vert et se situe à l'intérieur du cercle rouge sur un niveau de coefficient de corrélation $r = 0.4$ pour un seuil de significativité de 5%. Ce qui signifie que **l'efficacité d'un dispositif de contrôle interne pour lutter contre la fraude fiscale dépend de la bonne distribution des tâches selon les compétences des agents.**

Pareillement comme dans l'ACP ci-dessus, les variables « si les tâches sont distribuées selon les compétences » et « la disposition d'un système de contrôle interne au sein du centre » sont fortement corrélées. Si un centre disposait d'un système de contrôle interne alors les tâches seraient distribuées selon les compétences des agents.

On voit aussi que les variables « connaissance des agents sur le contrôle interne » et « la disposition de toutes les informations pour travailler » sont corrélées positivement. Si les agents disposent de toutes les informations nécessaires à leur travail, ils devraient avoir une connaissance de ce qu'est « un contrôle interne ».

IX.4 – Quatrième variable à expliquer : la disposition de tous les matériels nécessaires au travail des agents

Nous allons analyser les variables suivantes :

- ✓ La disposition de tous les matériels nécessaires
- ✓ Le retard sur les informations, changement de texte, circulaire, note de service
- ✓ Les moyens humains manquants
- ✓ Les matériels informatiques manquants
- ✓ Les matériels bureautiques manquants
- ✓ Moyens financiers manquants
- ✓ La disposition du logiciel SIGTAS
- ✓ Le manque de local pour travailler dans de bonne condition

Les questionnaires ont montré que des centres se plaignent de ne pas avoir les moyens financiers, humains et locaux nécessaires et suffisants au bon fonctionnement de leur travail et que des notes essentielles à leur travail ne sont pas disponibles en temps voulu car ils prennent connaissance de ces changements tardivement. Concernant la disposition du logiciel SIGTAS, 45% des agents affirment ne pas disposer d'un tel logiciel dans leurs centres.

Nous avons déjà vu que 62% des agents disent ne pas disposer de tous les matériels nécessaires à leur travail. Concernant le matériel de bureau à disposition, 71% des agents affirment que leur centre ne dispose pas de matériels suffisants. Quant au matériel informatique, 53% des agents se plaignent ne pas avoir à disposition les matériels nécessaires.

Interprétations :

Le graphique ci-dessous montre que le pourcentage de variances expliquées relatives à l'axe des abscisses (x) et des ordonnées (y) est de 46% si on fait la somme des 2 variances (29% + 17% = 46%), on a ainsi moins de la moitié des informations pour faire la projection.

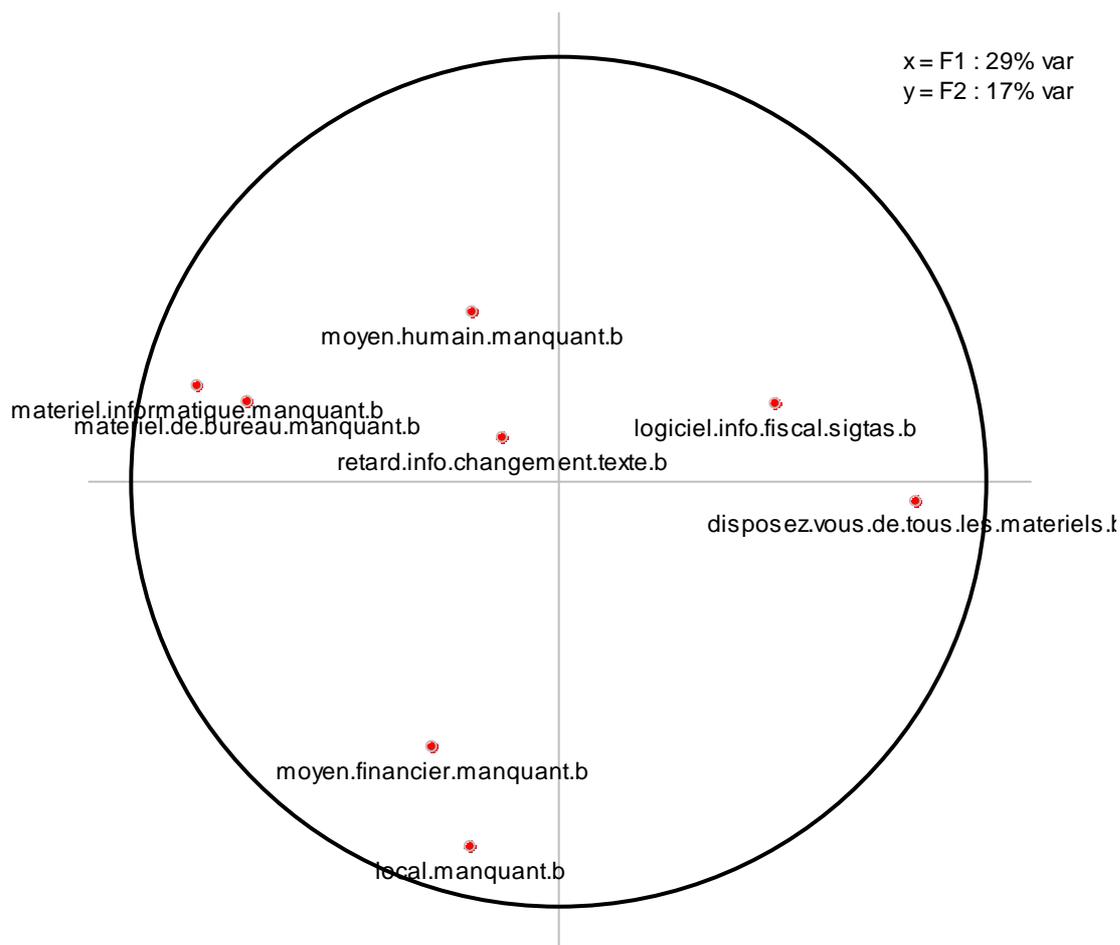


Figure 41 : ACP avec comme variable à expliquer la disponibilité de tous les matériels nécessaires au travail des agents

- On voit bien que deux variables sont fortement corrélées positivement, à savoir « le manque de matériel informatique » et « le manque de matériel de bureau ». On conclut ainsi qu'un centre qui souffre de l'insuffisance de matériel de bureau souffre aussi de l'insuffisance de matériel informatique.
- Après, la variable « disposez-vous de tous les matériels nécessaires au travail » est corrélée négativement avec les deux premières variables précitées ci-dessus, elle se situe à l'opposé de ces dernières. Ce qui signifie que si le centre dispose de tous les matériels nécessaires, il doit avoir des matériels informatiques et bureautiques suffisants et nécessaires à leur travail.

- Les variables « le manque de matériel informatique » et « le manque de matériel de bureau » sont aussi corrélées négativement avec « la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS ». Ainsi on conclut qu'un centre qui dispose d'un logiciel informatique SIGTAS doit avoir à sa disposition des matériels informatiques et bureautiques suffisants.
- On voit aussi que les variables « moyens financiers insuffisant » et « local manquant » sont corrélées positivement. Ce qui signifie qu'un centre qui souffre de manque de local ne dispose pas de moyens financiers suffisants.

Les variables « moyens humains insuffisants » et « retard des informations, changement de texte, de circulaire et de note de service » ne peuvent pas être interprétées car les points se rapprochent du centre du cercle. Ces deux variables sont alors indépendantes.

Nous allons procéder à l'ACP focalisé, en mettant comme variable à expliquer « disposez-vous de matériels suffisants ? ».

Les variables explicatives seront alors : « Le retard sur les informations, changement de texte, circulaire, note de service », « les moyens humains manquants », « les matériels informatiques manquants », « les matériels bureautiques manquants », « moyens financiers manquants », « la disposition du logiciel SIGTAS », « le manque de local pour travailler dans de bonnes conditions ».

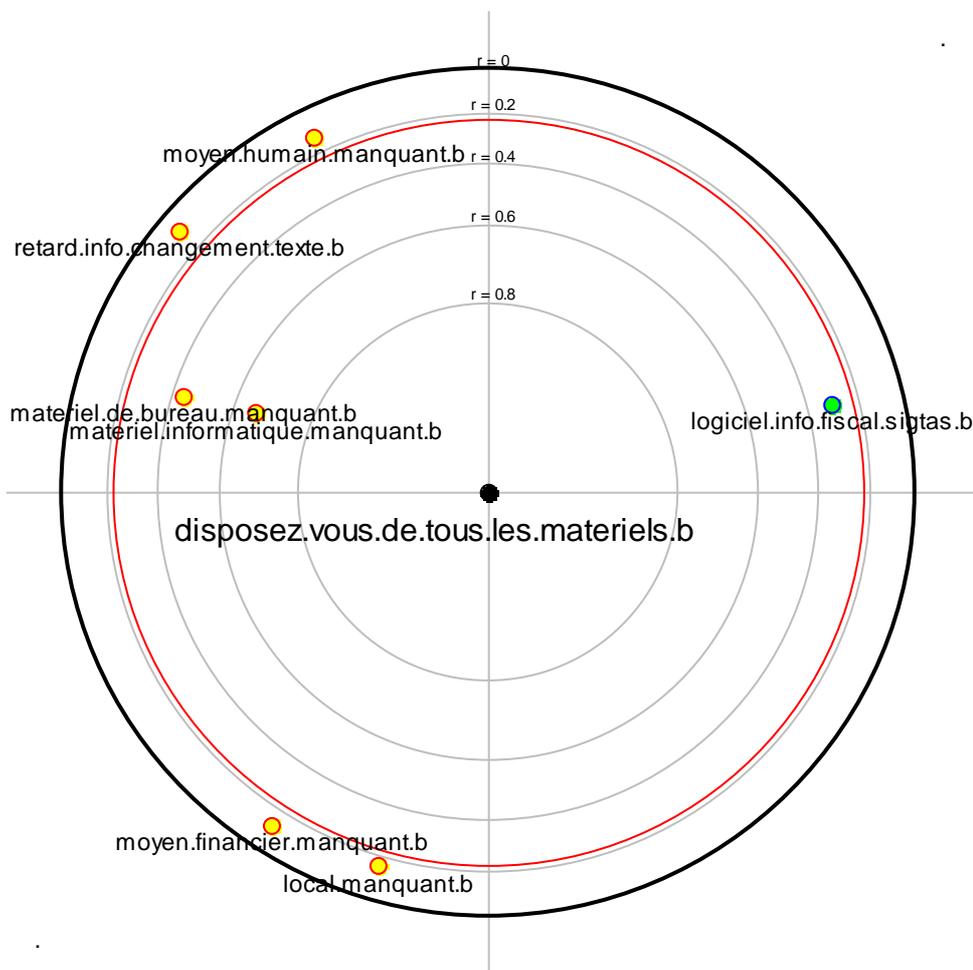


Figure 42 : ACP focalisé sur la disponibilité de tous les matériels nécessaires au travail des agents

Comme précédemment, on remarque toujours une forte corrélation entre les variables « le manque de matériel informatique » et « le manque de matériel de bureau ». Ces deux variables sont significatives et sont corrélées négativement avec la variable à expliquer « disposez-vous de matériels suffisants ? ».

La variable « manque de matériel informatique » est corrélée négativement avec la variable à expliquer : « la disposition de tous les matériels » pour un coefficient de corrélation $r = 0.8$ au seuil de significativité de 5%. Ce coefficient est presque proche de 1, la corrélation est alors très élevée. **Un centre qui ne dispose pas de matériels suffisants souffre surtout de l'insuffisance de matériels informatiques.**

La variable « manque de matériel de bureau » est aussi corrélée négativement avec la variable à expliquer « disposition de tous les matériels nécessaires » pour un coefficient de corrélation assez important $r = 0.6$ au seuil de significativité de 5%. Un centre qui ne dispose pas de matériels suffisants souffre de l'insuffisance de matériels de bureau.

Par ailleurs, le logiciel informatique SIGTAS est corrélé positivement avec la disposition de tous les matériels nécessaires avec un coefficient de corrélation $r = 0.4$ au seuil de significativité de 5%. Un centre qui dispose du logiciel informatique SIGTAS a tous les matériels nécessaires à disposition.

Comme précédemment dans l'ACP, les variables « moyens financiers insuffisants » et « local manquant » sont aussi corrélées positivement. Ainsi, si le centre souffre de manque de local c'est qu'il ne dispose pas de moyens financiers suffisants.

Par ailleurs, ces deux dernières variables ainsi que les variables « moyens humains insuffisants » et « retard des informations, changement de texte, de circulaire et de note de service » ne sont pas corrélées avec la variable à expliquer. En effet, elles sont indépendantes.

IX.5 – Cinquième variable à expliquer : la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS

Nous allons analyser les variables suivantes :

- ✓ La disposition d'un logiciel informatique SIGTAS
- ✓ La gestion du système fiscal
- ✓ Le contrôle du système fiscal
- ✓ Le matériel informatique manquant
- ✓ Présence de la corruption dans l'administration
- ✓ Si l'administration est bien protégée contre le piratage
- ✓ L'accès aux bases de données

Nous avons vu que 53% des agents disent ne pas disposer de matériels informatiques nécessaires à leur travail ; 55% des agents affirment disposer au sein du centre du logiciel informatiques SIGATS ; 68% disent que le système fiscal n'est pas bien contrôlé ; 80% affirment que le système fiscal malgache est mal géré ; 87% des agents enquêtés ont confirmé la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache.

Quant à l'accès aux bases de données, 87% des agents affirment ne pas y avoir accès. Pour ce qui est du piratage informatique, 54% des agents disent que l'administration fiscale n'est pas bien protégée.

Interprétations :

Le graphique ci-dessous montre que le pourcentage de variances expliquées relatives à l'axe des abscisses (x) et des ordonnées (y) est de 46% si on fait la somme des 2 variances (28% + 18% = 46%), on a ainsi moins de la moitié des informations pour faire la projection.

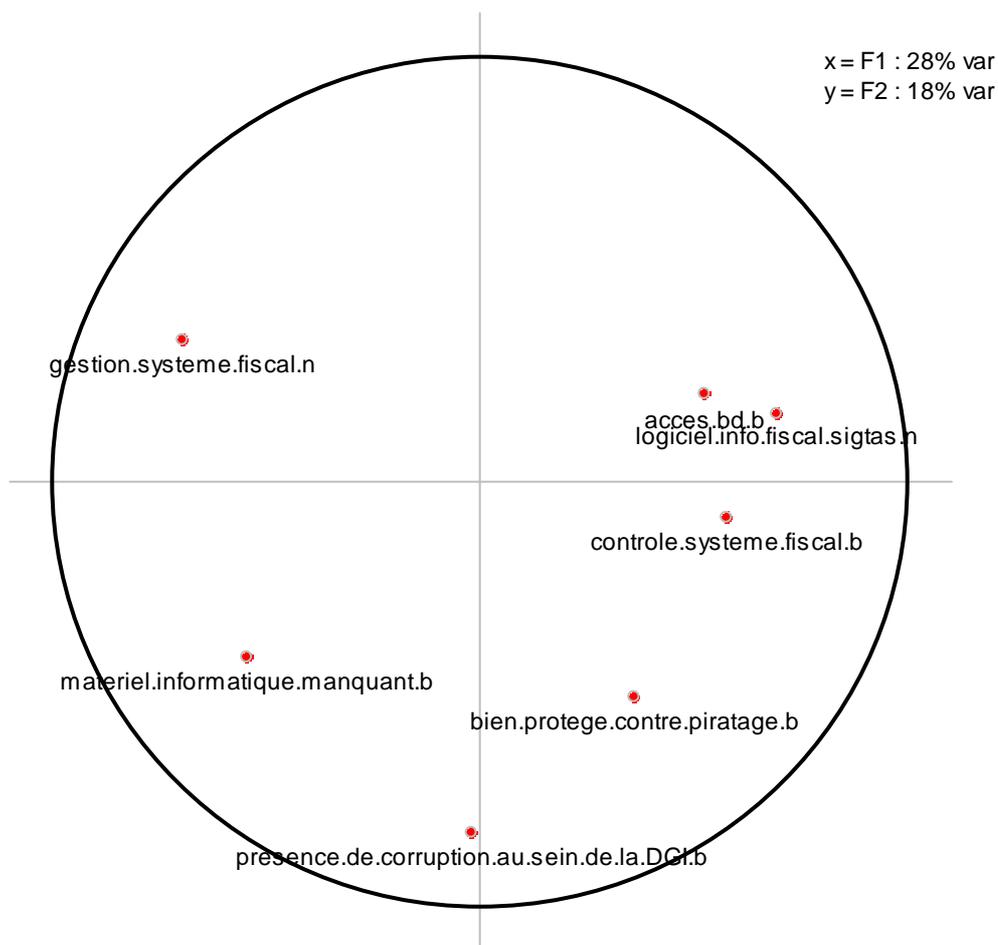


Figure 43 : ACP avec comme variable à expliquer la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS

- On voit que les variables « accès base de données » et « disposition de logiciel SIGTAS » sont très fortement corrélées positivement. Ce qui signifie que si le centre dispose d'un logiciel informatique SIGTAS, les agents devraient normalement avoir accès à la base de données.
- Ces deux variables sont corrélées négativement avec « le manque de matériels informatiques ». On conclut ainsi qu'un centre qui dispose de matériels informatiques suffisants, a un logiciel informatique SIGTAS à sa disposition et peut avoir accès à la base de données.

- On remarque aussi que les variables « accès base de données » et « disposition de logiciel SIGTAS » sont corrélées négativement avec la variable « présence de corruption dans l'administration ». On conclut alors que si le centre ne dispose pas de logiciel SIGTAS, et n'a pas accès à la base de données, la corruption est présente au sein du centre. Ce qui signifie que la mise à disposition d'un logiciel SIGTAS dans un centre peut limiter la présence de la corruption.
- La gestion du système fiscal est aussi corrélée négativement avec les variables « accès base de données » et « disposition de logiciel SIGTAS ». On conclut que si le centre ne dispose pas de logiciel SIGTAS et n'a pas accès à la base de données, le système fiscal malgache est mal géré.
- La variable « gestion du système fiscal » est aussi corrélée négativement avec les variables « présence de la corruption dans l'administration », « si l'administration est bien protégée contre le piratage ». Ainsi si l'administration fiscale est mal gérée, c'est parce qu'elle n'est pas à l'abri des piratages et que la corruption y est présente.
- La variable « contrôle du système fiscal » est aussi corrélée négativement avec la variable « matériel informatique manquant ». On conclut que s'il y a un manque de matériels informatiques, le système fiscal n'est pas bien contrôlé.

Procédons maintenant à l'ACP focalisé, en mettant comme variable à expliquer « la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS ».

Les variables explicatives seront alors : « La gestion du système fiscal », « Le contrôle du système fiscal », « Le matériel informatique manquant », « Présence de la corruption dans l'administration », « Si l'administration est bien protégée contre le piratage », « L'accès aux bases de données ».

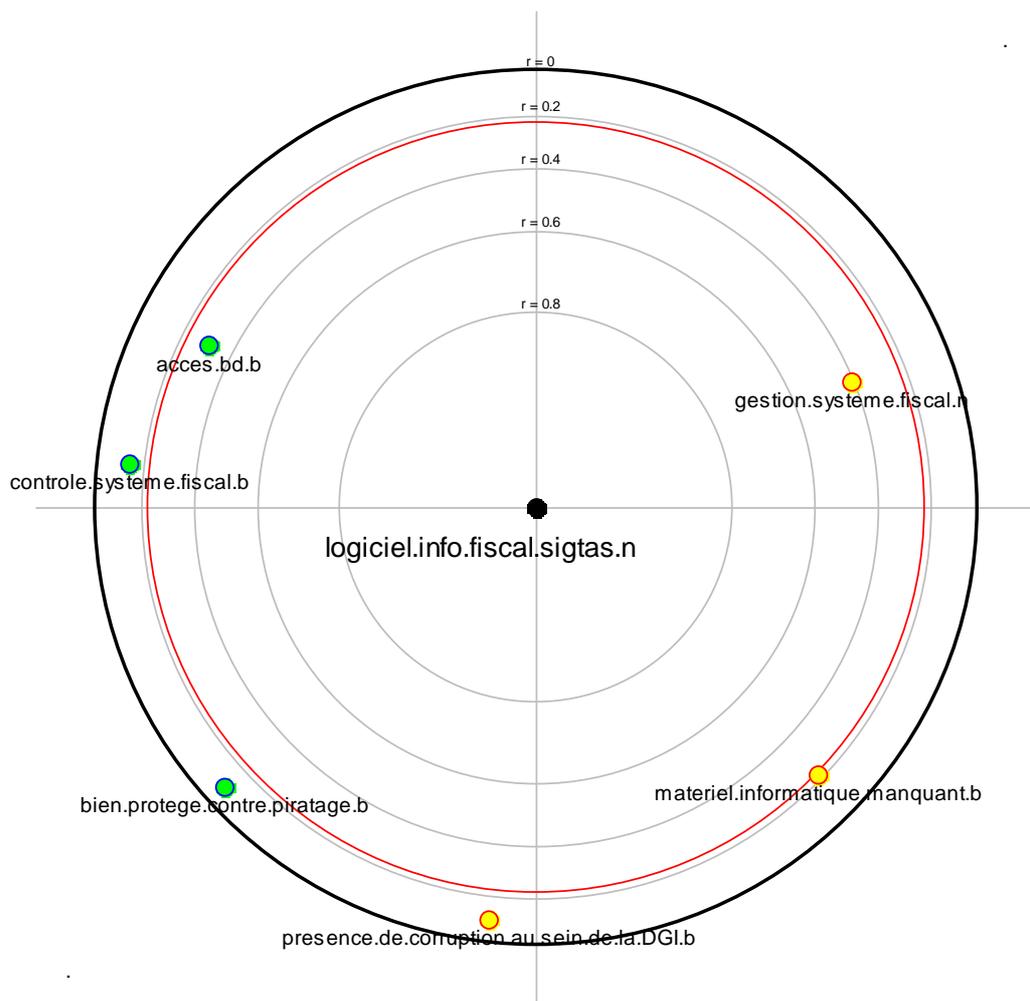


Figure 44 : ACP focalisé sur la disposition d'un logiciel informatique SIGTAS

- ✓ On remarque que la variable à expliquer est corrélée positivement avec l'accès aux bases de données, avec un coefficient de corrélation $r = 0.4$ au seuil de significativité de 5%. Ainsi, nous concluons comme précédemment que si le centre dispose d'un logiciel SIGTAS, les agents ont accès aux bases de données.
- ✓ On voit que la variable à expliquer est corrélée négativement avec la gestion du système fiscal, avec un coefficient de corrélation $r = 0.6$ au seuil de significativité de 5%. On conclut alors que si le système fiscal est mal géré c'est parce que le centre ne dispose pas d'un logiciel SIGTAS.

- ✓ On constate que la variable « matériel informatique manquant » est à la limite du cercle rouge, elle est aussi corrélée négativement avec la variable « disposition d'un logiciel SIGTAS » avec un coefficient de corrélation $r = 0.4$ au seuil de significativité de 5%. Si le centre souffre d'insuffisance de matériel informatique, il ne dispose pas non plus du logiciel informatique SIGTAS.

Les autres variables « Le contrôle du système fiscal », « Présence de la corruption dans l'administration », « Si l'administration est bien protégée contre le piratage », ne sont pas significatives pour expliquer la variable « disposition d'un logiciel SIGTAS ». Ces variables sont donc indépendantes.

IX.6 – Sixième variable à expliquer : la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache

Nous allons analyser les variables suivantes :

- ✓ Présence de la corruption au sein de l'administration
- ✓ Avoir entendu une proposition de corruption faite aux contribuables
- ✓ Sens de la corruption : dans les deux sens, du contribuable au personnel
- ✓ La gestion du système fiscal
- ✓ Le contrôle du système fiscal
- ✓ La disposition de tous les matériels nécessaires
- ✓ Rapport avec le contribuable

Le résultat sur les questionnaires a montré que 70% des agents affirment avoir un rapport moyen avec le contribuable, les 30% restants disent avoir une bonne relation. Nous avons déjà vu que 87% des agents enquêtés parmi un échantillon de 75 questionnaires, affirment la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale ; 85% des enquêtés disent avoir déjà proposé une entente de corruption avec le contribuable. En effet, 54% des agents affirment que la corruption se fait dans les deux sens, contre 36% qui affirment que c'est plus le contribuable qui influence le personnel à avoir un comportement corrompu.

Par ailleurs, nous avons déjà vu précédemment que 68% des agents affirment que le système fiscal est mal contrôlé et 80% des agents affirment la mauvaise gestion du système fiscal malgache.

Interprétations :

Le graphique ci-dessous montre que le pourcentage de variances expliquées relatives à l'axe des abscisses (x) et des ordonnées (y) est de 52% si on fait la somme des 2 variances (31% + 21% = 52%), on a ainsi plus de la moitié des informations pour faire la projection.

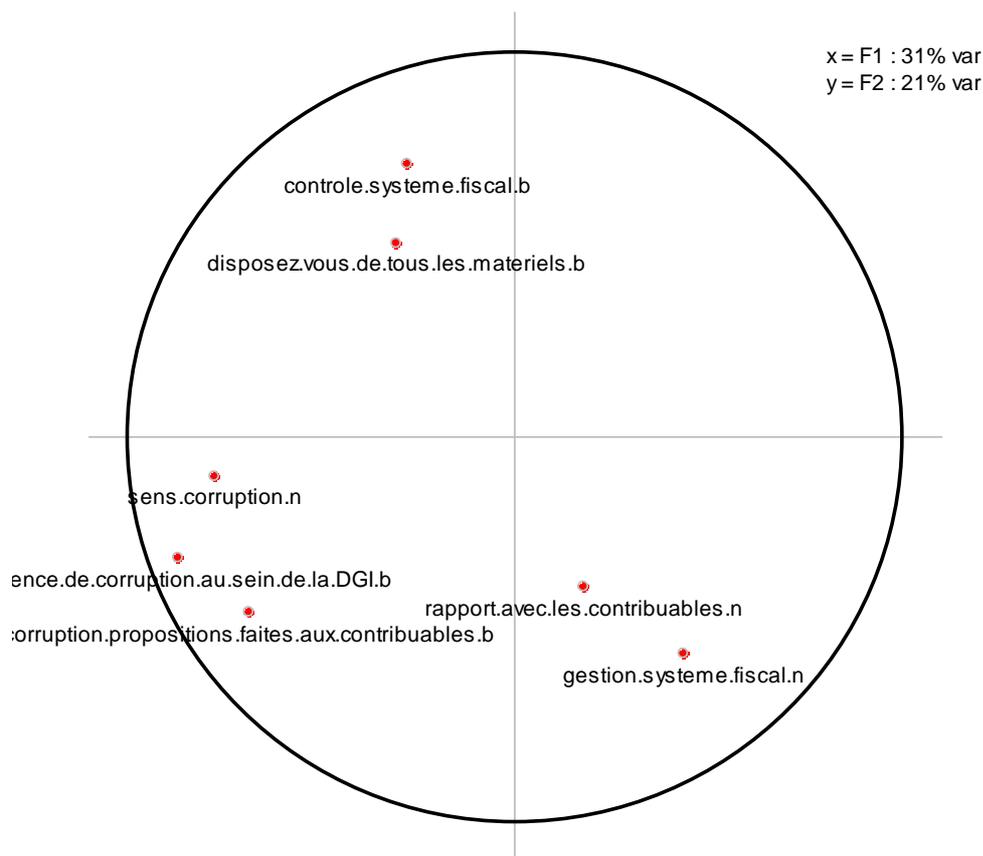


Figure 45 : ACP avec comme variable à expliquer la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache

- On remarque que les variables « le contrôle du système fiscal », et « la disposition de tous les matériels nécessaires » sont corrélées positivement. On peut ainsi dire que si le système fiscal est bien contrôlé alors le centre dispose de tous les matériels nécessaires à son travail.
- Par ailleurs, les variables « la gestion du système fiscal » et « rapport avec le contribuable » sont aussi corrélées positivement. Un bon rapport avec le contribuable pourrait ainsi avoir une influence sur la gestion du système fiscal.
- La variable « présence de la corruption au sein de l'administration », est corrélée positivement avec les deux variables « avoir entendu une proposition de corruption faite aux contribuables », « sens de la corruption : dans les deux sens,

du contribuable au personnel ». En effet, la corruption est présente au sein de l'administration fiscale et les agents ont déjà entendu des propositions faites aux contribuables : le sens de la corruption pourrait être dans les deux sens ou encore du contribuable au personnel.

En ce qui concerne l'ACP focalisé, nous allons essayer d'expliquer la variable « présence de corruption au sein de l'administration fiscale ».

Les autres variables explicatives seront donc : « avoir entendu une proposition de corruption faite aux contribuables », « sens de la corruption : dans les deux sens, du contribuable au personnel », « la gestion du système fiscal », « le contrôle du système fiscal », « la disposition de tous les matériels nécessaires », « rapport avec le contribuable ».

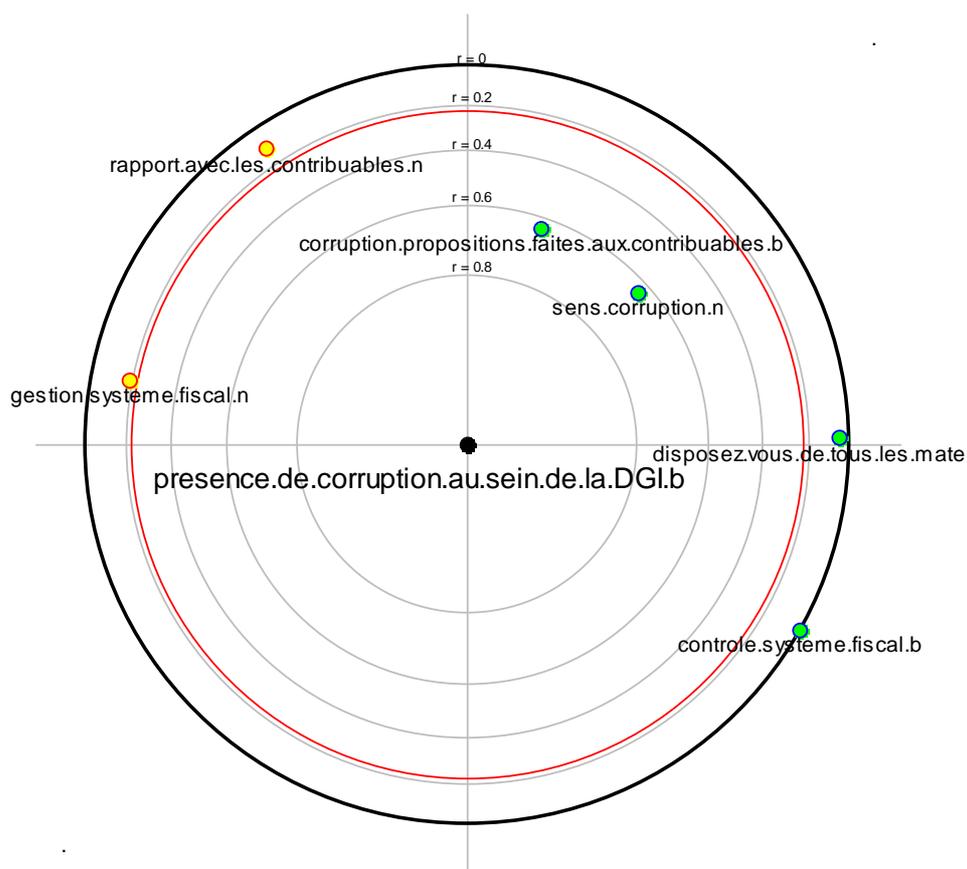


Figure 46 : ACP focalisé sur la présence de la corruption au sein de l'administration fiscale malgache

- ✓ Comme nous l'avons déjà vu précédemment la variable « la présence de corruption au sein de l'administration » est très fortement corrélée positivement avec les variables « avoir entendu une proposition de corruption faite aux contribuables » et « sens de la corruption : dans les deux sens, du contribuable au personnel » avec un coefficient de corrélation $r = 0.8$ donc très élevée car il est proche de 1 au seuil de significativité de 5%. C'est parce que la corruption est présente au sein de l'administration que les agents ont déjà entendu des propositions faites par les personnels et que la corruption se fait dans les deux sens ou du contribuable au personnel.

- ✓ Les autres variables « la gestion du système fiscal », « le contrôle du système fiscal », « la disposition de tous les matériels nécessaires », « rapport avec le contribuable » ne sont pas significatives pour expliquer « la présence de la corruption au sein de l'administration. Ces variables sont donc indépendantes.

On peut conclure alors que la corruption n'est pas le résultat d'une mauvaise gestion du système fiscal malgache, ni le résultat d'un système fiscal mal contrôlé et ne dépend pas de la relation entre le contribuable et le personnel. **Il y a corruption tout simplement parce qu'elle existe au sein de l'administration fiscale malgache.**

La meilleure solution pour éradiquer la présence de la corruption serait donc d'inciter les personnels à ne plus y courir.

Conclusion partielle

Les résultats de l'Analyse en Composante Principale nous ont montré que plus le niveau d'étude de l'agent est élevé moins le supérieur hiérarchique a une influence sur ce dernier. Ce résultat pourrait être expliqué par le fait que les agents diplômés sont autonomes dans la réalisation de leurs tâches et que leurs supérieurs ont ainsi un niveau de confiance important sur ces agents. Par ailleurs, 80% des agents enquêtés affirment que le système fiscal malgache est mal géré.

Pour espérer un meilleur contrôle, il faut que le centre soit doté de matériels nécessaires (bureautiques et informatiques) ; qu'il dispose de toutes les informations à temps pour être à jour dans l'application des changements de texte, circulaires et notes de service. La mise en place d'un logiciel SIGTAS pourrait faciliter le travail des agents mais surtout le suivi des contribuables dans leurs déclarations.

Par ailleurs, la disposition d'un système de contrôle interne pourrait faciliter la distribution des tâches au sein de l'administration ainsi que l'échange d'informations. Concernant la corruption, on constate qu'elle n'est pas le résultat d'une mauvaise gestion du système fiscal malgache, ni le résultat d'un système fiscal mal contrôlé et ne dépend pas de la relation entre le contribuable et le personnel. En effet, c'est parce qu'elle existe déjà au sein de l'administration fiscale malgache que tout le monde (personnels et contribuables) y court et profite de ce système.

Section X – Les solutions proposées pour lutter efficacement contre la fraude fiscale malgache

Un pays diffère d'un autre dans les situations existantes concernant la fraude fiscale même si presque tous les pays dans le monde souffrent de ce fléau qui est difficile à éradiquer. Ce qui suppose que chaque pays doit engager un système de lutte qui lui est propre et unique sur la fraude fiscale.

Après avoir analysé la situation de Madagascar sur la fraude fiscale, la fraude la plus répandue, les essais de modélisation selon les paramètres connus sur la fraude fiscale et enfin les résultats de l'ACP sur les interactions qui peuvent exister entre les variables, nous allons proposer des solutions qui pourraient améliorer la lutte contre la fraude fiscale malgache.

X.1 – Les moyens nécessaires pour améliorer la gestion du système fiscal malgache

Les résultats de l'enquête ont montré la faiblesse de la gestion fiscale malgache. Pourtant, l'amélioration du système fiscal fait partie de la politique de réforme de la gestion des finances publiques que l'Etat a mis en place dans le cadre du DSRP²⁰⁸ et du Programme National de Bonne Gouvernance financé par le FMI. L'objectif étant d'améliorer le taux de pression fiscale (10.7% du PIB en 2014) et de moderniser l'administration des Régies fiscales et Douanières. L'Etat a mis en place plusieurs programmes de renforcement des recouvrements, il s'agit entre autres de :

- ✓ simplifier le système de taxation surtout indirecte, par le relèvement du seuil d'assujettissement à la TVA et la fusion du droit d'accise avec les redevances sur produits ;

²⁰⁸ Le DSRP ou Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté est préparé avec la consultation des parties prenantes et des partenaires au développement, y compris les services de la Banque mondiale et du FMI. Mis à jour tous les 3 ans et faisant l'objet de rapports d'avancement annuels, il décrit les politiques macroéconomiques, structurelles et sociales à l'appui de la croissance et de la lutte contre la pauvreté, les besoins de financement extérieur qui en découlent et les principales sources de financement.

- ✓ renforcer la capacité de l'administration fiscale notamment en personnel comme le renforcement de la Direction Générale des Impôts (DGI) surtout au niveau de la fiscalité des grandes entreprises à Antananarivo et dans les provinces.
- Doter l'administration fiscale de moyens humains suffisants est une très bonne démarche du gouvernement malgache pour assurer la bonne gestion de son système fiscal. Seulement aucune de ces propositions ne concerne la lutte contre la fraude fiscale. Un des gros problèmes reste en effet **le manque d'objectivité en termes de lutte contre la fraude fiscale**. Pour lutter efficacement contre ce fléau, il faudrait que l'administration fiscale elle-même le situe en tant que principal objectif de chaque centre fiscal pour marquer la présence de l'administration aux fraudeurs. Un tel objectif pourrait dissuader le contribuable de frauder car il sait que l'administration est un grand observateur et que toute tentative est susceptible d'être démasquée.
- Par ailleurs, **il faut que les centres de l'administration apprennent à s'organiser efficacement pour gérer au mieux les dossiers des contribuables mais aussi les recettes collectées**. En effet, 80% des agents enquêtés estiment que le système fiscal malgache n'est pas bien géré (tableau 22). Ce qui explique la difficulté à vérifier s'il y a eu fraude ou pas. En cas de détection, faute de preuve tangible (manque de temps pour s'investir dans les contrôles sur place, ...) même si la fraude est évidente, la sanction se rapportera à un acte de mauvaise foi et non à une manœuvre frauduleuse. En effet, même si cette pratique pourrait encourager les fraudeurs à plus de conformité fiscale pour la prochaine fois, tant que la sanction n'est pas dissuasive le fraudeur va continuer dans ce sens.

Tableau 22 : Chiffres sur la gestion du système fiscal malgache

Gestion du système fiscal malgache	Nombre	Pourcentage
Bien géré	15	20%
Moyennement géré	55	73%
Mal géré	5	7%

Source : Personnel suite à l'enquête sur terrain

Une autre source de cette mauvaise gestion des ressources publiques est mentionnée ci-après. En effet, une enquête réalisée sur l'étude de la bonne gouvernance à Madagascar, (ECR (2007)

[54]), a fait ressortir que 42,16% de la collecte était mal gérée par les agents de l'administration fiscale (Figure 47).

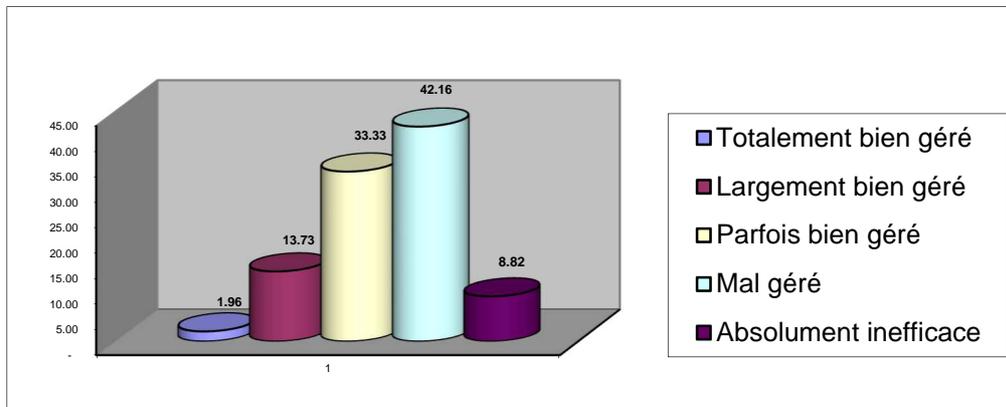


Figure 47 : Gestion de la collecte d'impôts (Source : ECR (2007) [54])

Cette faiblesse dans la collecte de l'impôt elle-même devrait être améliorée. Un des systèmes qui pourrait fonctionner à Madagascar serait **d'intégrer la stratégie de Greenberg (1984) [80]²⁰⁹ pour réduire la fraude fiscale.**

- Le modèle de Greenberg repose sur trois éléments principaux, à savoir
 - le contrôle aléatoire du contribuable,
 - la modulation de la probabilité de contrôle en cas de fraude antérieure
 - et enfin la pénalité en cas de détection.

Les probabilités de contrôle sont différentes et tiennent compte de l'historique des déclarations. Dans son modèle, Greenberg modélise le comportement du contribuable mais aussi de l'administration fiscale.

Les contribuables maximisent l'utilité de leur revenu disponible et vivent sur une période indéfinie t ($t = 1, 2, 3, 4, \dots$), le temps est discret. Pour chaque période, tous les contribuables reçoivent un revenu dont le montant n'est connu que du contribuable, ainsi l'administration fiscale ignore le niveau du revenu réel du contribuable : par contre ce revenu est contrôlable par l'administration. Le contribuable déclare ainsi son revenu et l'administration prélève le montant

²⁰⁹ **Greenberg, Joseph.** "Avoiding tax avoidance: A (repeated) game-theoretic approach." *Journal of Economic Theory* 32.1 (1984) : 1-13.

de l'impôt à payer en tenant compte du revenu déclaré. Si le contribuable a fraudé et s'il a été contrôlé, ce dernier doit s'acquitter du montant de son impôt éludé plus les pénalités y afférentes.

Comme le modèle de Greenberg suppose un nombre indéfini de périodes, le contribuable a une incitation à la fraude dès lors que le gain sur son utilité espérée est supérieur à son gain s'il avait fait une déclaration honnête. Son modèle vise à maintenir un niveau de fraude fiscale arbitrairement bas, et ce niveau pourrait être fixé au préalable par l'administration fiscale. Pour que l'objectif de cette dernière soit atteint, elle va répartir les contribuables en trois groupes. Ils sont contrôlés aléatoirement avec une probabilité de contrôle qui dépend de son appartenance au groupe. La contrainte budgétaire pour réaliser le contrôle est exogène.

Groupe 1 : la probabilité de contrôle est comprise entre 0 et 1, par conséquent $0 < p_1 < 1$. Si un contribuable a été contrôlé, et qu'une fraude a été détectée, il s'acquittera de sa pénalité et sera affecté au deuxième groupe.

Groupe 2 : la probabilité de contrôle sera p_2 , avec $0 < p_2 < p_1$. En cas de fraude détectée dans ce deuxième groupe, le contribuable s'acquittera de sa pénalité et sera affecté au troisième groupe.

Groupe 3 : la probabilité de contrôle sera p_3 , avec $p_3 = 1$. C'est la probabilité pour laquelle le contribuable est sûr d'être contrôlé par l'administration fiscale.

Tous ceux qui seront affectés à ce dernier groupe y resteront de façon permanente. En outre, un contribuable affecté au groupe 2 aura la possibilité de retourner dans le Groupe 1, si et seulement si après son contrôle, il a fait une déclaration honnête. Nous pourrions résumer le modèle de Greenberg dans le tableau 23 suivant :

Tableau 23 : Résumé du modèle de Greenberg

Groupe d'appartenance	Le changement de groupe après contrôle		Probabilité d'être contrôlé
	En cas de détection	En cas d'honnêteté	
G1	G2	G1	p_1 avec $0 < p_1 < 1$
G2	G3	G1	p_2 avec $p_2 < p_1$
G3	G3	G3	p_3 avec $p_3 = 1$

Source : Greenberg (1984)

Son modèle prédit alors que tout contribuable se trouvant dans le groupe 1 éludera la totalité de son revenu réel. Par contre, tout contribuable se trouvant dans les groupes 2 ou 3 fera toujours une déclaration honnête. En effet, la peur d'être affecté au groupe 3 est une raison suffisante de conformité fiscale dans le groupe 2. Il faut signaler que la stratégie de Greenberg est totalement indépendante du revenu et qu'on ne trouve pas dans le modèle l'effet d'un changement du taux d'imposition fiscale sur le comportement du contribuable.

Ce modèle pourrait être instauré dans chaque centre fiscal et pourrait améliorer la gestion du système fiscal dans la lutte contre la fraude fiscale pour les raisons suivantes :

- le fait d'avoir un historique sur le groupe d'appartenance des contribuables fera gagner un temps précieux aux agents de l'administration. En effet, si le contribuable a déjà été contrôlé par l'administration, non seulement il prend conscience de la présence de l'administration mais ce fait jouera forcément sur son comportement pour les prochaines déclarations ;
- l'administration devrait contrôler de temps en temps ceux qui appartiennent au groupe G1 ainsi que les nouveaux contribuables pour avoir leurs historiques. En effet, le modèle de Greenberg prédit que le contribuable du groupe G1 éludera toute la totalité de son revenu. Cette observation est critiquable du fait que le comportement du contribuable est parfois totalement indépendant de la décision de contrôle de l'administration fiscale. D'une part, malgré l'absence d'une menace de contrôle non perpétuelle, les contribuables font fréquemment des déclarations honnêtes de leur revenu et d'autre part, même en présence de contrôle systématique, certains contribuables fraudent quand même ;
- l'administration aurait ainsi une liste exhaustive, des contribuables les plus honnêtes aux fraudeurs potentiels, et pourrait se concentrer à la déclaration de nouveaux contribuables, non connus par l'administration ;

Le modèle de Greenberg a été fortement critiqué par Bchir *et al.* (2008) [27]²¹⁰. Tout d'abord parce que l'hypothèse est très simpliste sur les probabilités de contrôle. En effet, le contrôle est

²¹⁰ **Bchir, Mohamed Ali, Nicolas Daures, Marc Willinger.** "Tolérance de la fraude et évasion fiscale : une analyse expérimentale du modèle de Greenberg." *Economie & prévision* 182.1 (2008) : 33-46.

supposé être parfait (aucun fraudeur n'échappe au contrôle) et de plus le coût du contrôle est indépendant du niveau de revenu. Par ailleurs, le contribuable de Greenberg est myope, avec un horizon et un taux d'actualisation infini, avec une fonction d'utilité continue, croissante et constante avec le revenu (Bchir *et al.* (2008) [27]). Pourtant, **un tel modèle pourrait non seulement améliorer la gestion de l'administration fiscale malgache dans la lutte contre la fraude fiscale mais aussi répondre aux problèmes de manque de personnel présents dans chaque centre.**

- Enfin, les résultats sur l'ACP nous ont montré que le logiciel SIGTAS est corrélé négativement avec la gestion du système fiscal, et que les variables « dispositions de matériels nécessaires » ainsi que « le contrôle du système fiscal » sont aussi corrélées négativement avec la gestion du système fiscal. Nous concluons alors que **pour une bonne gestion du système fiscal et pour une efficacité du système de contrôle fiscal malgache, le centre doit avoir à disposition les matériels informatiques et logiciels nécessaires tels que le SIGTAS.**

X.2 – Le système de contrôle interne : un atout majeur de l'efficience du contrôle fiscal

Le système de contrôle interne fait partie intégrante du concept moderne du management public. Les définitions du Contrôle Interne (CI) sont nombreuses. La première définition a été donnée par le Conseil d'Ordre des Experts Comptables en 1977 : « *Le CI est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité d'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci* » (AMF (2007) [12]²¹¹).

²¹¹ **Autorité des Marchés Financiers**, Rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, 2007.

Si on se réfère à la date 1977 où une première définition a été donnée, alors on pourra dire que le CI ne date pas d'hier. Seulement, ce système s'est perfectionné d'année en année jusqu'à en devenir indispensable pour les entreprises publiques et privées.

En 1990, le règlement 90-08 du Comité de la Réglementation Bancaire et Financière impose aux établissements de crédit de se doter d'un système de CI et en définit les objectifs :

- a. Vérifier que les opérations réalisées par l'établissement ainsi que l'organisation et les procédures internes sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, aux normes et usages professionnels et déontologiques et aux orientations de l'organe exécutif ;
- b. Vérifier que les limites fixées en matière de risques, notamment de contrepartie, de change, de taux d'intérêt ainsi que d'autres risques de marché, soient strictement respectées ;
- c. Veiller à la qualité de l'information comptable et financière, en particulier aux conditions d'enregistrement, de conservation et de disponibilité de cette information.

Le règlement 97-02 est venu par la suite préciser les éléments qui doivent composer le dispositif de CI dans les établissements de crédit :

- Un système de contrôle des opérations et des procédures internes ;
- Une organisation comptable et de traitement de l'information ;
- Des systèmes de mesure des risques et des résultats ;
- Des systèmes de surveillance et de maîtrise des risques ;
- Un système de documentation et d'information ;
- Un système de surveillance des flux d'espèces et des titres.

La plupart des autres secteurs d'activité n'étant pas soumis à une telle réglementation, la majorité des sociétés françaises ont mis en place leur propre dispositif de CI sans s'appuyer sur un référentiel spécifique. Il en est de même pour les grands pays occidentaux jusqu'au début des années 1990, époque où les Etats-Unis d'abord puis le Canada et le Royaume-Uni ont publié soit un référentiel de CI, soit de bonnes pratiques en la matière.

Le référentiel le plus répandu est le document américain publié en 1992 qui s'intitule « *Internal Control-Integrated Framework* », plus connu sous l'appellation de COSO, acronyme de

« *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* », du nom du comité qui a conçu ce référentiel.

Suite à de nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises américaines à la fin des années 90 et au début des années 2000, les Etats-Unis ont adopté le Sarbanes Oxley Act (SOX) le 30 juillet 2002. L'article 404 de cette loi exige que la Direction Générale engage sa responsabilité sur l'établissement d'une structure de CI comptable et financière et qu'elle évalue, annuellement, son efficacité au regard d'un modèle de CI reconnu. Les commissaires aux comptes valident cette évaluation (Ernst&Young (2012) [57]²¹²).

Pour la mise en œuvre de cette section 404, la Securities and Exchange Commission (SEC) et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères cotées à New York d'adopter le COSO comme référentiel de CI, ce qui a été le cas pour une trentaine de groupes français concernés par cette loi.

Un an plus tard, le 1^{er} août 2003, était promulguée en France la Loi de Sécurité Financière (LSF) qui, selon les autorités françaises, était « *une réponse, à la fois politique et technique, à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris connaissance depuis deux ans* » (AMF (2007) [12]).

Comme pour les secteurs privés, l'administration publique a tenu compte de l'avantage d'un système de contrôle interne pour moderniser la gestion publique. L'objectif premier est ainsi de limiter et de prévenir tout dysfonctionnement possible dans chaque processus d'organisation publique.

En effet, le contrôle interne constitue un moyen d'action privilégié des structures publiques afin de s'assurer de leur bon fonctionnement. On entend ainsi par « **contrôle interne** » **dans l'administration publique, les dispositifs mis en place à l'intérieur de chaque structure publique pour contrôler le fonctionnement des services qui sont placés sous leur autorité.** Il faut souligner qu'une structure de contrôle externe à une collectivité ou une entreprise peut participer à un contrôle interne dès lors qu'elle a été mandatée par une autorité interne.

Le contrôle interne sert à mettre en place des procédures bien définies et suivies sur le long terme afin de garantir l'organisation interne du système administratif et comptable. Ainsi vu, on peut déduire que le contrôle interne est un outil nécessaire pour la prévention des erreurs et

²¹² Ernst & Young, The Sarbanes-Oxley Act at 10- Enhancing the reliability of financial reporting and audit quality, 2012

des fraudes dans l'administration fiscale : il est même un gage de qualité dans l'organisation interne mise en place.

C'est un **système d'organisation du traitement de l'information jusqu'à la validation de cette information**. Il est applicable dès le début du processus jusqu'à sa fin. Le contrôle interne est alors un système d'organisation moderne qui permet de ne pas laisser au hasard tous les facteurs susceptibles de rompre le système. C'est un processus long et qui demande une surveillance constante du dit système. En effet, le contrôle interne est un **facteur clé de la qualité de l'organisation interne** mais doit être sans cesse renouvelé pour améliorer le processus. En outre, un contrôle permanent du bon fonctionnement du système doit être réalisé par la Direction. Chaque fonctionnaire a sa place pour pérenniser le processus. Le suivi du système mis en place est aussi essentiel afin de responsabiliser au mieux l'équipe et de prévenir tout risque de faille du système. Dès l'apparition d'un moindre problème, un compte rendu doit être transmis à toute l'équipe pour l'en tenir informée.

X.2.1 – Quel système de contrôle interne convient-t-il de mettre en œuvre pour lutter contre la fraude fiscale afin de gérer au mieux les recettes fiscales éludées ?

Les résultats de l'ACP précédente nous a permis de déduire que :

- ✓ si le centre dispose d'un système de contrôle interne, les tâches seront bien distribuées selon les compétences.
- ✓ un retard fréquent d'informations sur les changements de texte, circulaire et note de service prouve l'inexistence du système de contrôle interne au sein du centre.
- ✓ par ailleurs, si le dispositif de contrôle interne en place n'est pas efficace pour la lutte contre la fraude fiscale, c'est en partie à cause des retards sur la diffusion des informations et des modifications des textes, circulaires et notes de services.
- ✓ enfin, si les agents ne disposent pas de toutes les informations nécessaires pour travailler, un empilement des tâches se fera dans le centre et les agents s'occuperont des tâches en dehors de leur compétence.

Après ces quelques remarques mentionnées ci-dessus, les objectifs du système de contrôle interne à mettre en place seraient de :

- bien définir les postes et responsabilités des agents selon leurs compétences et non sur la connaissance d'un haut responsable, et prendre en compte leur intégration dans la mise en place du système,
- une organisation claire et écrite pour identifier le rôle de chacun,
- distribution des tâches pour fixer les obligations de chacun afin d'éviter les tâches incompatibles,
- diffusion de toutes les informations importantes,
- analyse des risques identifiables de fraude pour y remédier rapidement,
- contrôle efficace de chaque processus pour analyser le dysfonctionnement dans le système,
- surveillance permanente et régulière du système de contrôle,
- audit interne,
- amélioration et renouvellement du système tant que c'est nécessaire.

X.2.1.1 – La mise en place d'un dispositif de contrôle interne dans l'administration fiscale malgache

D'après l'enquête que j'ai pu réaliser au sein des services de la DGI en février et mars 2010, la DGI ne dispose pas de système de contrôle interne. Le questionnaire d'enquête a permis de constater le niveau de connaissance des agents concernant le contrôle interne.

Parmi les 200 exemplaires mis à disposition dans les centres enquêtés, seuls 75 agents ont rempli les questionnaires bien qu'ils soient confidentiels et anonymes. Quelques chefs de service sont au courant du dit système mais la majorité des agents de l'administration fiscale ne sait pas ce qu'est « le contrôle interne ». En effet, seulement 3 agents sur les 75 interrogés savent ce qu'est un dispositif de contrôle interne ; 65% en ont déjà entendu parler mais n'en connaissent ni la signification ni l'usage ; et 31% sont dans l'ignorance totale de l'existence d'un tel système (Tableau 24 : pourcentage et nombre des agents connaissant le système de contrôle interne).

Tableau 24 : pourcentage et nombre des agents connaissant le système de contrôle interne

Connaissance du système de Contrôle Interne	Nombre	Pourcentage (%)
Oui avec réponses exactes	3	4
Un peu (a entendu parler, réponse approxi de 1 à 9)	49	65
Non (jamais entendu)	23	31
Total	75	100

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Par ailleurs, suite aux entrevues avec les agents de l'administration sur ce qu'est « un système de contrôle interne », d'une part 76% ont confirmé que ce système est inexistant dans l'administration fiscale malgache ; et d'autre part, 68% ont trouvé qu'un tel système pourrait bien être utile à la DGI pour lutter efficacement contre la fraude (tableau 25).

Tableau 25 : Réponses des agents sur l'environnement du contrôle interne en nombre et en pourcentage

Réponses	Oui	%	Non	%	0 réponse	%
Dispositif CI en place	9	12%	57	76%	9	12%
Système de CI efficace	51	68%	11	15%	13	17%
Distribution tâches selon compétences	45	60%	22	29%	8	11%
Disposition de toutes les informations	26	35%	40	53%	9	12%
Suivi de Formation sur le poste occupé	18	24%	57	76%	0	0%
Formation souhaitée pour améliorer le W	49	66%	4	5%	22	29%

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010), W=travail

Pourtant la DGI dispose d'un service de brigade d'inspection ou SBI (Annexe 2²¹³), il s'inscrit comme un service d'appui et ne tient pas son vrai rôle. En effet, dans l'administration fiscale malgache on distingue trois niveaux de contrôle de gestion :

- le premier niveau se situe au sein des CF, SRE et DGE,
- le deuxième au sein de la DRI
- et le troisième niveau le SBI

Chaque centre est alors indépendant et autonome dans sa démarche de contrôle de DFU, le SBI n'intervient que rarement. Nous savons que dans les centres des contrôles sont normalement effectués par les vérificateurs, mais là encore les contrôles sont sélectifs et ce ne sont pas tous les dossiers qui sont contrôlés, même si cette démarche est la meilleure solution pour détecter les fraudes. Le SBI est censé faire un contrôle tous les 3 ans mais leur intervention n'est pas assurée pleinement car son investigation est ciblée sur une région par année.

Sur demande de la DGI, le SBI intervient plus dans la vérification ou les inspections des travaux réalisés par les agents du fisc. Il audite les travaux des agents de l'administration mais seulement sur recommandation de la direction. Et comme nous l'avons mentionné ci-dessus, son action est aussi ciblée car il est difficile de contrôler tous les centres au niveau national. En effet, en 2009, son intervention était plus centrée sur la région nord de Madagascar.

Par ailleurs, le SPVF semble être le pilier de toutes les informations en ce qui concerne les vérifications sur place. En cas de suspicion de fraude, la vérification sur place nécessite l'aval du service de la programmation des vérifications fiscales ou SPVF et c'est seulement après validation de ce dernier que le centre pourrait entamer le contrôle sur place. Cet échange d'information entre les deux entités est une des actions du contrôle interne. Donc le système existe inconsciemment au sein de l'administration malgache, mais son ignorance fait qu'il n'est pas optimisé. **Pour mettre en place un système de CI efficace, il faut un bureau de recentrage de toutes informations utiles pour pouvoir surveiller le dispositif en cours et faire le suivi des travaux réalisés.**

Pour effectuer un contrôle, il faut que le contrôleur et le contrôlé soient dans la même zone géographique, ce qui rend parfois difficile la réalisation. Autrement dit, pour instaurer un

²¹³ **Annexe 2** : Organigramme

dispositif de contrôle interne, il faut qu'il soit présent dans chaque région de Madagascar pour être centralisé dans une « Direction de contrôle interne » qui pourrait être tenue par le SBI. La proximité facilite ainsi le processus.

Un « bureau ou service de contrôle interne » doit être créé dans chaque région pour en assurer la pérennité du dispositif mis en place. Ainsi, **ce bureau doit exister au sein de chaque DRI ou Direction Régionale des Impôts pour faciliter la mise en place du système et faire face aux insuffisances du personnel. Encore faut-il que les personnels sélectionnés soient opérationnels et de confiance ; personnels honnêtes et prêts à anéantir toutes les démarches de fraude engagées par les contribuables malhonnêtes.**

X.2.1.2 – Les missions et actions des agents du Service de Contrôle Interne ou SCI

C'est la direction du contrôle interne qui conçoit le dispositif et les agents du service de contrôle interne qui le mettent en œuvre. La direction est informée des caractéristiques essentielles du dispositif de CI, et elle dispose des pouvoirs pour s'assurer de son fonctionnement.

Le CI doit se caler sur les objectifs de lutte contre la fraude. Ces objectifs doivent être clairs et simples pour faciliter sa réalisation et sa mise en place. Le service de contrôle interne doit avoir pour objectifs de :

- Contrôler l'organisation et le fonctionnement des centres fiscaux (CF, SRE, DGE),
- Assurer la communication des informations nécessaires au bon déroulement du système et contrôler l'application des lois et règlements par les centres,
- Assurer la surveillance et le suivi des travaux des agents de l'administration dans chaque centre,
- Vérifier la régularité des contrôles fiscaux effectués par les agents tout en auditant sur les pratiques et sur l'organisation du contrôle.
- Identifier les risques de fraudes et y remédier
- Mesurer la performance de la gestion du système de CI pour améliorer le processus

X.2.1.2.1 – Le contrôle d'organisation et de fonctionnement par le service du contrôle interne

Le dispositif de contrôle interne doit prendre en compte **la répartition des tâches** entre les agents tout en connaissant leurs compétences et leurs motivations pour un poste bien défini. C'est ce qu'on appelle « l'optimisation des ressources », d'autant plus que la compétence du personnel et la répartition adéquate des tâches augmentent l'efficacité du contrôle. La répartition des tâches est d'une importance capitale dans un sens où les responsabilités seront attribuées à des personnes différentes pour éviter les influences et les fonctions incompatibles. Les résultats de l'enquête ont quand même montré que 60% des agents pensent que les tâches sont déjà bien distribuées selon les compétences (cf. supra), mais on ne peut pas ignorer les réponses des 40% restants.

Lorsqu'un agent occupe une nouvelle fonction, la direction doit s'assurer de lui communiquer les méthodes de travail inhérentes à cette fonction : **une bonne compréhension du poste** assurera l'efficacité du processus, la fiabilité de l'information et la valorisation de la tâche. D'après l'enquête, 76% des agents affirment ne pas avoir été formés pour le poste occupé. Pourtant, c'est une politique de ressources humaines qu'il ne faut pas bachoter car il faut s'assurer que les personnes qui sont en place ont les connaissances et les compétences nécessaires à l'exercice de leurs fonctions.

Le dispositif de contrôle interne doit ainsi prévoir « **un tableau de bord** » comportant **toutes les instructions nécessaires à suivre** pour atteindre un objectif, **une définition claire des responsabilités**, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'informations, des outils et des pratiques appropriés ; des pouvoirs clairement définis qui comprennent la description de tâche ou de fonction, un organigramme, la délégation des pouvoirs ainsi que la séparation des tâches. Ce qui signifie que **les activités doivent être planifiées, exécutées, suivies et contrôlées**. Une bonne prise de conscience de tous devient un élément de sécurisation du dispositif de CI.

Un très bon exemple de la répartition des tâches se trouve déjà dans trois SRE (SRE Tamatave et SRE A et SRE B Analamanga) ainsi qu'au sein de la DGE. Le travail de chaque centre est divisé en trois parties distinctes comme nous l'avons déjà vu auparavant. Tout d'abord, il y a la partie « Accueil ». L'accueil a pour mission d'orienter les contribuables dans leurs démarches,

de les aider dans leur déclaration. Le receveur en est le chef de division. C'est le service accueil qui est en contact direct avec le contribuable, c'est là que se fait la déclaration. Il a aussi pour mission l'établissement de la statistique des recettes (nature de l'impôt et montant à payer), l'action de recouvrement, le suivi des paiements échelonnés, et la réalisation de la DFU ou dossier fiscal unifié.

Ensuite, il y a le service de gestion ; le chef de division est l'inspecteur de gestion. Sa mission consiste à la mise à jour des DFU, la création ou la radiation d'un numéro d'identification fiscale ou NIF dans le cas où le contribuable a cessé son activité. Il a aussi pour mission de relancer les défailants, c'est-à-dire en cas de non déclaration le contribuable recevra une lettre de rappel. C'est le service de gestion qui définit les montants des impôts à payer par le contribuable. Lorsque le dossier est visé par le gestionnaire, le contribuable peut s'acquitter de ses impôts auprès du service caisse ou receveur.

Enfin, il y a le service contrôle ; le chef de division est l'inspecteur de contrôle. Il a pour mission le contrôle à posteriori des déclarations faites par le contribuable. En effet, lors de la déclaration aucune vérification n'est faite, on calcule l'impôt par rapport au montant déclaré par le contribuable et ce n'est qu'après que le service contrôle vérifie la véracité du montant déclaré. C'est donc à lui de faire le recoupement en exploitant les pièces fournies par les contribuables (contrôle sur pièce) et il procédera au contrôle sur place dans le cas où les informations fournies ne s'avèrent pas suffisantes.

Ainsi la répartition des tâches est déjà en place dans quelques centres fiscaux, seulement on ne peut pas s'assurer qu'elles soient bien distribuées selon les compétences et savoir-faire de chacun. En effet, 29% des agents affirment le contraire. L'optimisation des ressources n'est donc pas assurée pleinement. En effet, le grand problème rencontré dans les autres centres (à part les sites pilotes et la DGE) est le manque de personnel. Leur **principal objectif s'arrête à faire fonctionner le centre et non à lutter contre la fraude fiscale.**

Il arrive que dans les services de contrôles se trouvent des agents non compétents et pas spécialisés pour le poste. Ils sont formés sur le terrain et n'ont reçu aucune formation particulière dans la réalisation de leur travail. D'autres inspecteurs affirment même qu'ils apprennent sur le tas, après leur nomination pour un poste, qu'ils n'étaient pas formés pour le faire et doivent tout apprendre sur place. Il n'y a aucun passage de la théorie à la pratique.

Ensuite, faute de personnels suffisants, les gestionnaires s'occupent aussi des vérifications. Ce qui fait qu'il y ait un **empiètement des tâches**.

Le service de contrôle interne doit alors s'assurer de la bonne organisation et de la distribution des tâches aux personnels du centre. Le manque de personnel doit être résolu par la Direction régionale des impôts qui doit tenir informée la direction du sous-effectif pour que le problème soit résolu au plus vite (ou qu'une solution adéquate soit trouvée). Il faut qu'un agent du SCI s'assure que chaque personnel ait un poste en adéquation avec ses compétences. Le fait que le gestionnaire qui calcule le montant de l'impôt ne soit pas en contact direct avec le contribuable doit déjà dissuader ce dernier de toute tentative de fraude ou de corruption. En effet, il ne sait pas quel agent s'occupe de son dossier et comme le montant à payer figure déjà sur la facture, il ne peut pas tenter de soudoyer le receveur pour minorer le montant de son impôt. Afin de s'assurer de l'anonymat total des traitements des dossiers, les agents du SCI doivent surveiller de près l'organisation du centre, se charger du suivi constant des dossiers enregistrés jusqu'au paiement. Un tel processus pourrait assurer l'honnêteté des agents du fisc et les dissuader de toute forme de corruption.

Une rationalisation du manque de personnel pourrait être résolue en dotant chaque centre du SIGTAS ou Système Intégré de Gestion des Taxes. C'est un module intégré qui permet d'informatiser l'administration des impôts vers un système d'information unique et complet. Il a été développé pour répondre aux besoins des pays en développement. SIGTAS gère toutes les facettes de l'administration fiscale, soit :

- l'immatriculation des contribuables,
- le traitement des déclarations fiscales,
- le calcul des cotisations (incluant les paiements et retenues à la source),
- le recouvrement et l'encaissement,
- le calcul des pénalités et intérêts,
- la vérification et le suivi des dossiers.

Le logiciel peut également traiter la documentation, le contentieux (recours) et les ententes de paiements. Il est aussi possible de développer des interfaces pouvant relier SIGTAS à des systèmes externes tels que les Douanes ou autres, mais ceci semble encore impossible à réaliser du fait que parfois les organismes externes à l'administration fiscale ne sont pas très coopératifs

pour le partage de renseignements. Avec SIGTAS, le service du contrôle interne n'a plus qu'à s'assurer des exactitudes des informations intégrées.

X.2.1.2.2 – Assurer la communication des informations nécessaires au bon déroulement du système et contrôler l'application des lois et règlements

Après avoir mis en place une bonne organisation, il faut mettre à la disposition de l'ensemble des personnels toute information importante leur permettant très rapidement d'avoir une bonne vue d'ensemble du système de CI en place. Il est primordial de diffuser en interne les informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités avec efficacité. En effet, les agents se plaignent du manque d'information, 53% des enquêtés affirment ne pas détenir toutes les informations nécessaires.

La meilleure communication des informations s'avère l'Internet, mais là encore beaucoup de centres ne disposent pas de matériels informatiques ni de connexion internet, et l'enregistrement se fait même manuellement. Ce qui signifie que dès le début même du processus, on constate déjà un dysfonctionnement du système fiscal malgache. Faire la déclaration à la main sur des imprimés peut non seulement induire des erreurs sur le montant déclaré mais aussi décourage le suivi des informations. En effet, vérifier tous les imprimés un par un serait un travail hasardeux et surtout favoriserait la tentative de fraude entre le contribuable et l'agent qui s'occupe de sa déclaration. En effet, une entente pourrait se faire moyennant « des gratitudes ».

Dans les informations souhaitées, les agents ont aussi marqué la lenteur de la diffusion de l'information sur les circulaires, les notes de service, les changements dans le CGI, des textes de lois et réglementations en vigueur. En effet, 44% des agents affirment ne pas être satisfaits des services de communication de la DGI, par ailleurs les 54% restants ont préféré ne pas se prononcer.

Dans les réponses des agents sur la question suivante « *De quelles informations auriez-vous souhaité disposer ?* », on trouve par exemple : « *l'évolution des rectifications des textes fiscaux et les changements de l'application des notes et instructions en provenance des directions et services centraux* » ; « *des changements sur les lois et règlements en vigueur, CGI, textes fiscaux (décrets, notes, circulaires)* » ; « *avoir la statistique annuelle des PV envoyés, ainsi que des informations sur les notifications traitées* » ; « *avoir les informations concernant les*

instructions (notes, amendements) au cours de l'année fiscale » ; « en ce qui concerne certaines modifications dans le CGI et ses applications » ;....

Les agents se plaignent ainsi des retards de diffusion des notes, des changements apportés sur les textes et lois, des manques d'information sur les statistiques, Des informations nécessaires à l'accomplissement de leur travail qui mettent trop de temps à leur être transmises. En conséquence, si des changements ont été apportés au niveau national, certains agents appliquent encore l'ancien règlement faute de diffusion des informations.

Cette situation détériore le fonctionnement interne du centre car des corrections sur les travaux déjà faits seraient non seulement une perte de temps mais mettraient aussi en péril l'avancement du travail des agents.

Avoir les informations nécessaires en temps voulu serait ainsi bénéfique au fonctionnement du système dans son ensemble. En effet, la communication rapide de nouvelles dispositions sur l'application des lois et règlements en vigueur permet de favoriser la mise à jour et l'évolution de l'organisation du centre. Par ailleurs, la DGI doit avoir « des systèmes d'information adaptés », qui permettent la continuité d'exploitation.

X.2.1.2.3 – Assurer la surveillance et le suivi des travaux des agents de l'administration

D'après les résultats de l'enquête, on constate que **le suivi des travaux des agents est presque inexistant et encore moins la surveillance**. En effet, les centres sont tellement surchargés que le chef hiérarchique doit se fier aux chefs de service ou responsables de division pour l'avancement du travail. Pourtant, **la surveillance des agents est primordiale pour limiter les déviations en termes de corruption et de fraude**. Un suivi régulier de leur travail leur permettra d'éviter toutes les tentations mais permet de savoir et aussi d'élaborer des plans d'actions correctifs.

La surveillance et le suivi devraient donc être toujours combinés, une surveillance de temps en temps ne suffirait pas et il en est de même pour le suivi. Ce sont des tâches qui devraient être régulières et constantes. Ainsi on pourra facilement apporter des améliorations en cas de besoin.

Il n'y a pas que le travail des agents qu'il faut surveiller. En effet, le dispositif de CI mis en place devrait bénéficier d'un examen régulier de son fonctionnement. Cette approche permettrait de recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la DGI et d'assurer l'existence d'une procédure de gestion de ces risques.

Cette surveillance ou pilotage dans le COSO, peut s'appuyer sur la fonction d'audit interne lorsqu'elle existe pour assurer l'adaptation du dispositif de CI. Il faut alors que les tableaux de bord soient cohérents, pertinents et fiables puisque c'est à partir d'eux que les décisions sont prises.

Il faut ainsi recenser, identifier et analyser les risques de fraude ou de déviations pour mettre en place un bon système de CI. Le recensement n'est pas une opération inopinée, mais un processus continu et il doit s'adapter aux évolutions existantes.

Il faut par ailleurs se concentrer sur les risques qui peuvent avoir une incidence importante sur le système en place. L'analyse des risques devrait s'orienter sur leur gravité, leur niveau de maîtrise et leur fréquence. Comme le CI est intégré au sein des opérations alors la surveillance des risques fait partie intégrante de cette internalisation du dispositif. Il faut aussi tenir compte des remarques faites par les observateurs externes et internes, qu'ils soient étrangers de la DGI ou non. L'administration doit faire des actions de benchmarking²¹⁴, ou de comparaison pour s'assurer que ce qu'elle fait en termes de contrôle correspond bien à ce qui est fait dans d'autres administrations fiscales (africaines ou occidentales). Il faut qu'elle sache profiter du progrès, surtout que d'autres pays surtout occidentaux ont déjà adopté ce système de CI, de surmonter les difficultés que l'administration pourrait affronter et en tirer les leçons pour améliorer le système.

²¹⁴ Le **benchmarking** (en français : étalonnage ou analyse comparative ou parangonnage) est une technique de marketing ou de gestion de la qualité qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entités afin de s'en inspirer et d'en retenir le meilleur. C'est un processus continu de recherche, d'analyse comparative, d'adaptation et d'implantation des meilleures pratiques pour améliorer la performance des processus dans une organisation. Pour une entreprise, il s'agit de se comparer aux « leaders » qui se positionnent sur le marché, de s'inspirer de leurs idées, de leurs pratiques, de leurs fonctionnements et de leurs expériences afin que les pratiques en interne s'améliorent. « Wikipédia »

X.2.1.2.4 – Vérifier la régularité des contrôles fiscaux effectués par les agents tout en auditant sur les pratiques et organisation du contrôle

Des activités de contrôles proportionnées aux enjeux propres à chaque processus devraient être conçues pour réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Par conséquent, le contrôle interne qui est un atout majeur du management public doit être nécessairement intégré à l'organisation du contrôle fiscal pour concrétiser l'amélioration des dispositifs juridiques et réglementaires qui encadrent la mission de contrôle. Elle suppose également l'instauration d'échanges d'informations réguliers sur le déroulement du contrôle fiscal.

En effet, ce système répond favorablement aux premiers objectifs des vérificateurs qui sont de : limiter les risques de fraude fiscale, dissuader les contribuables de toute manœuvre frauduleuse en les convainquant que toute tentative serait préalablement démasquée, instaurer l'équité fiscale en faisant respecter les lois et réglementations par tous les citoyens, augmenter le rendement fiscal, améliorer l'organisation et la qualité du contrôle fiscal, développer la relation entre l'administration fiscale et le contribuable. Par ailleurs, il doit être accompagné d'une évolution de la formation des agents et du renforcement de la compétence des vérificateurs.

On parle de contrôle, de prévention et de détection, de contrôles manuels ou automatisés, voire informatisés. On parle de supervision hiérarchique et de contrôles successifs. On parle aussi du rôle des systèmes d'information et de leur prépondérance dans cette activité de contrôle et de la façon dont ils peuvent interagir pour valider ce contrôle. On parle enfin et surtout de la proportionnalité de l'effort du contrôle par rapport aux enjeux. D'où l'intérêt de la composante précédente, qui refait un peu le lien entre le dispositif de CI et le management, puisqu'il s'agit en permanence d'adapter l'activité de contrôle aux risques, avec une vision très opérationnelle et très pragmatique des choses, et non pas administrative et procédurière.

Contrôler le système fiscal est alors un acte primordial, qui n'est pas toujours assuré dans les centres fiscaux malgaches. En effet, on estime que 69% des enquêtés pensent que le système fiscal n'est pas bien contrôlé (Tableau 26). Aucun service hiérarchique n'assume la responsabilité de contrôle. Lors de l'enquête, les réponses des agents sont surprenantes, en

affirmant que « en principe, la fréquence du contrôle devrait varier de 1 à 3 ans, mais dans la réalité aucun contrôle n'est fait ». Cette absence de contrôle est l'une des principales causes de la fraude fiscale. En effet, les risques de sanctions sont moindres.

Tableau 26 : Réponse des agents sur le degré de contrôle et les manques de matériels

Réponse des agents	Système fiscal est-il bien contrôlé ?		L'administration a tous les matériels nécessaires pour travailler	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
Oui	23	31%	28	37%
Non	52	69%	47	63%

Source : personnel

Il faut souligner que l'inefficacité du système de contrôle est indépendante de la volonté des agents du centre. En effet, la DGI ne peut pas l'assurer par manque de matériels humains et techniques pour faire bien avancer le travail, 63% des agents se plaignent de ce désagrément.

X.2.1.2.5 – Identifier les risques de fraudes et y remédier

Une des composantes importantes du CI est l'identification des risques de fraude. Il faut essayer de prévenir les risques de fraude en amont grâce aux informations reçues sur la déclaration. Cette démarche est facile dans tous les centres qui disposent du logiciel SIGTAS où les erreurs et retard de déclaration sont identifiés.

Par contre, elle est difficile à réaliser dans les centres fiscaux où la déclaration se fait encore à la main et où aucun matériel informatique n'est à la disposition des agents. Nous allons schématiser ci-dessous ce processus d'identification.

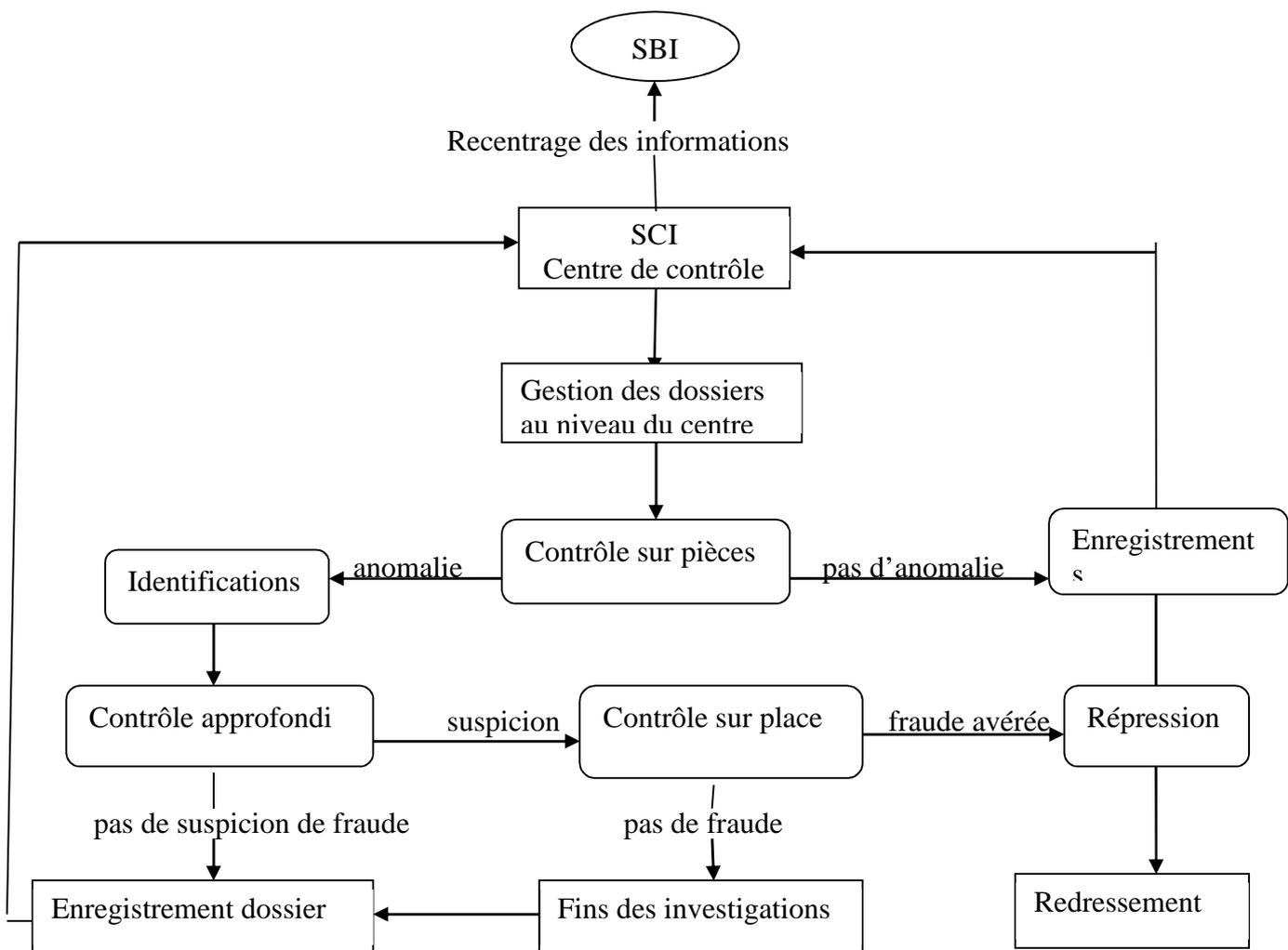


Figure 48 : Schéma du processus de CI

Ce schéma est une représentation simplifiée du processus de CI nécessaire pour identifier et analyser les risques de fraude. Si un tel processus est mis en place, non seulement les risques de fraude seront évités mais il permettra à l'administration fiscale d'avoir une base de données sur les anciens fraudeurs. En identifiant les contribuables qui ont déjà tenté de frauder, l'administration pourra les surveiller lors de la prochaine déclaration. Cette démarche découragera les fraudeurs de tenter à nouveau de frauder car l'administration fiscale sera au courant de leur situation.

- Lors du contrôle sur pièces, si une anomalie ou inexactitude d'écriture est constatée sur un dossier, l'agent responsable du dossier signale cette omission ou erreur à son supérieur hiérarchique. Ce dernier fera un contrôle approfondi pour vérifier les erreurs

signalées par son agent. Si les vérifications ne montrent aucune inexactitude, le dossier sera validé et enregistré. Si par contre le vérificateur constate une suspicion de fraude, un contrôle sur place sera alors organisé. Comme nous savons qu'il faut l'aval du SPVF pour faire un contrôle sur place, ce pouvoir devrait être conféré au Directeur du SCI pour ne pas attarder les investigations qui devraient être faites dans les locaux du contribuable soupçonné de fraude.

- Si des irrégularités sont constatées (factures, livre comptable, stocks, ...) et que l'omission de déclaration est volontaire, le contribuable sera alors réprimé et une démarche de redressement sera faite pour régler sa situation en remboursant le droit éludé ainsi qu'une pénalité ou amende correspondante.
- Dans le cas où l'anomalie d'écriture est involontaire, on considèrera cette situation comme une simple erreur et aucune sanction ne sera infligée au contribuable mais juste un règlement de sa situation.

Dans tous les cas, l'information sera enregistrée dans la base de données de l'administration fiscale avec un recentrage des toutes les informations au SBI.

X.2.1.2.6 – Mesure et pilotage de la performance du processus de CI

Aucun système n'est infaillible alors il est nécessaire de toujours procéder à une mise à jour du processus de CI. Cette finalité a pour but de chercher les failles du processus en vue de le corriger ou juste pour améliorer certains points.

L'objectif est de mettre à l'épreuve le processus mis en place pour identifier les risques de fraude afin de pérenniser une lutte efficace contre la fraude fiscale.

Pour mesurer la performance du système, il faut procéder selon trois phases :

- Pré-évaluer tous les besoins pour le bon déroulement du processus de CI en termes d'équipements ou de moyens matériels, humains et juridiques
- Définir la stratégie de mise en œuvre, planifier de toutes les démarches à suivre pour atteindre l'objectif fixé, soit « une lutte efficace contre la fraude fiscale ».
- Evaluer la stratégie mise en place c'est-à-dire le résultat pour mesurer le degré de performance du processus.

En effet, on entend par mesure de la performance, le degré d'accomplissement des objectifs sur la base des indicateurs qui pourraient être :

- Le taux de détection des tentatives de fraude
- Le comportement des anciens fraudeurs pour la prochaine déclaration
- L'enquête de satisfaction des agents sur le nouveau processus de CI
- La facilité du travail de détection des suspicions de fraude
- La vitesse d'exécution des tâches administratives
- La qualité des interventions des agents de l'administration

X.3 – Trouver un moyen efficace pour répondre favorablement au manque de personnel

Un des problèmes majeurs rencontré dans beaucoup de bureaux fiscaux est le manque de personnel. Les centres ne disposent pas de moyens humains suffisants pour répondre au mieux aux attentes des contribuables mais surtout pour contrôler efficacement et lutter contre la fraude.

Le Tableau 27 ci-après montre l'effectif des agents de la DGI de 1980 au début 2008. On remarque que dans les années 80, il y avait beaucoup plus de personnel, les années 2000 sont marquées par la baisse effective des personnels avant un écart de 500 agents en moins.

Tableau 27 : effectif des agents de la DGI (source : DGI)

Année	Nombre
1980	1765
1990	1756
1995	1552
1997	1419
1998	1321
1999	1214
2000	1238
2001	1272
2002	1224
2003	1148
2004	1152
2005	1256
2006	1217
2007	1280
Début 2008	1267

Source : DGI Madagascar

Ainsi dans la question sur les besoins urgents au sein du centre, des réponses soulignent l'insuffisance des personnels. C'est pourquoi, un agent devient naturellement polyvalent.

Comme nous l'avons déjà noté, la distribution des tâches est toujours un souci de l'administration fiscale. En effet, d'après les résultats de l'enquête (Tableau 28) plusieurs agents affirment avoir occupé momentanément ou provisoirement le poste d'un collègue faute de personnel suffisant ; 49% ont confirmé avoir occupé un poste quelconque différent de leur poste habituel, mais au total près de 84% des agents ont déjà exécuté des tâches qui ne correspondaient pas à leurs propres compétences.

Tableau 28 : nombre et pourcentage des personnels ayant déjà occupé le poste d'un collègue

Occupation du poste d'un collègue	Nombre	Pourcentage (%)
Oui	37	49
Pas souvent	26	35
Non	12	16
Total	75	100

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

On se dit alors que la réponse aux problèmes serait facile : doter tous les centres d'un nombre suffisant d'agents pour ne plus faire face à cette insuffisance de moyen humain. Seulement cette solution est parfois difficile à réaliser. D'une part, parce que les fonctionnaires eux-mêmes sont en sous-effectif ; un recrutement supplémentaire d'agents des impôts serait alors la réponse aux problèmes. Pourtant, l'entrée dans la fonction publique est subordonnée à un concours, et il s'avère parfois que même avec la mise en place de ces nouvelles recrues, l'administration ne peut pas subvenir à toutes les insuffisances de personnel dans chaque centre. De plus, ces agents nouvellement recrutés n'auront pas la possibilité d'être formés mais doivent tout apprendre par eux-mêmes sur le tas.

Ainsi, le recrutement existe mais n'est pas suffisant. En effet, pour l'année 2015 le ministère des Finances et du budget ainsi que celui de la Fonction publique, du travail et des lois sociales, ont recruté deux cent agents stagiaires des impôts. Ils seront répartis en agents de constatation de l'enregistrement et du timbre (80 agents), agents de constatation des contributions indirectes (50) et agents d'assiette des contributions directes (64). Le concours est de deux types, entre autres, direct et professionnel. Les personnes intéressées par le concours direct doivent être âgés entre 18 et 45 ans.

Le concours professionnel s'adresse aux personnes ayant au moins quatre années de service effectif, après la période de stage dans ce corps, ainsi qu'aux agents non encadrés de l'État, assimilés aux agents des cadres D, qui ont rempli au moins six années de service effectif, à la date de l'arrêté d'ouverture du concours. Après un stage et une formation sur le tas, ces agents seront recrutés en tant qu'agents des impôts.

Il faut souligner qu'être au service de l'Etat nécessite un tri sélectif de tous les candidats, avec des critères de connaissances et de compétences requises pour être opérationnel et fonctionnel immédiatement après l'admission au concours. D'autre part, il y a une tendance de forte concentration des agents de l'administration dans la capitale (centre-ville) : ainsi les personnels affectés dans les provinces n'ont parfois qu'un but « faire toutes les démarches possibles pour travailler dans la capitale ».

Il faut souligner que la capitale est le centre de tous les gros lots en matières fiscales du fait de la présence de bon nombre d'entreprises mais aussi de petits contribuables qui choisissent de s'installer dans le centre-ville. C'est même pour cette raison qu'on trouve la DGE avec 4 SRE et plusieurs centres fiscaux par communes dans la capitale. Il est alors évident que la majorité des magouilles (fraude fiscale, corruption, secteur informel, économie souterraine, ...) se concentrent dans la ville. Les agents sont surtout attirés par les primes importantes en cas de détection. De plus, il faut noter que les intéressements des fonctionnaires sur les amendes sont plus importants dans le centre-ville du fait du montant important de fraude encourue par les contribuables (surtout les entreprises de taille importante).

En effet, nous avons déjà soulignés que sur le montant total des pénalités, seuls 25% sont affectés au compte du budget général de l'Etat (trésor public) si l'impôt n'est pas affecté à un budget spécial ; 50% du montant est affecté aux vérificateurs et contrôleurs ; et les 25% restants sont reversés dans les fonds communs de l'administration et partagés entre les fonctionnaires des régies financières (Gautier (1998) [76]). Les intéressements au contrôle fiscal sont alors très incitatifs pour les agents de la régie financière. En effet, **75% des amendes sont versées directement ou indirectement aux fonctionnaires**. Ces raisons sont suffisantes pour justifier les motivations des agents à travailler dans la capitale.

X.3.1 – Il faut chercher les moyens efficaces de motivation individuelle

Motiver les agents des administrations publiques répondrait-il aux problèmes de manque de personnel dans chaque centre de l'administration ? En effet, si la DGI ne peut pas répondre favorablement à la demande du centre, par conséquent c'est au centre de trouver la meilleure solution pour faire travailler efficacement son personnel moyennant des rémunérations

conséquentes. Comment y parvenir car les fonctionnaires ont une rémunération indexée selon leur grade et qui évolue avec leur ancienneté ?

Par ailleurs, il est important de souligner qu'ils bénéficient de plusieurs avantages en étant fonctionnaires, car leurs situations sont très différentes de celles dans le privé. En effet, ils disposent de protections particulières (sauf les contractuels). De quels moyens peut donc disposer l'autorité publique pour motiver ses agents ?

X.3.1.1 – L'attribution de primes

Au plan des rémunérations, les organisations à statut public disposent du système de primes. La distribution de prime relève de l'autorité publique pour récompenser le travail ou le mérite. Le système consiste alors à récompenser les agents les plus méritants et de favoriser leur motivation. Ceux qui travaillent durement pourront être primés.

En effet, certains fonctionnaires n'ont plus le « goût de la chose publique », le sentiment de servir un intérêt général devrait toujours conforter la motivation et le dévouement de chaque personne, seulement c'est loin d'être le cas. Même si d'autres sont disposés à travailler plus, le fait de ne pas percevoir de reconnaissance vis-à-vis des chefs qui ne veulent pas faire d'effort décourage vite la motivation de certains agents. La motivation du personnel dépend alors très fortement de la motivation du chef hiérarchique.

Le système de « *prime contre l'effort engagé* » devrait être alors mis en place. Seuls ceux qui sont disposés à offrir plus de temps de travail seront récompensés. Ce système marcherait si le chef hiérarchique était disponible pour surveiller ses agents, car dans le cas contraire, ce système serait voué à l'échec. Il faut ainsi faire comprendre au personnel que des primes à l'effort seraient mises en place par l'administration, mais que les efforts devraient être surveillés pour différencier ceux qui répondent exactement aux attentes et ceux qui ne font que faire semblant pour toucher l'avantage. La prime est alors individuelle, elle devrait être calculée non seulement sur le temps de travail supplémentaire accordé mais aussi sur l'efficacité et la qualité du travail fourni par les agents.

Comme dans bon nombre d'administrations malgaches, les chefs ont toujours une forte influence sur leur personnel (Tableau 29 : Influence du supérieur sur ses personnels). Ainsi, si le chef sait convaincre son personnel, il n'y aura pas de problèmes sur l'aboutissement d'un tel programme. En effet, d'après l'enquête, 39% des agents affirment que leurs supérieurs ont une forte influence sur eux, mais du point de vue général 93% des agents ont répondu positivement sur la relation entre le pouvoir d'un supérieur hiérarchique et son caractère dominant sur les agents.

Tableau 29 : Influence du supérieur sur ses personnels

Influence du supérieur sur les agents	Nombre	Pourcentage (%)
Forte	29	39
Moyenne	41	54
Faible	5	7
Total	75	100

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Comme nous l'avons souligné précédemment, seuls les agents prédisposés à accorder plus de temps de travail à l'administration seraient récompensés. Avoir une différence sur les avantages perçus est en effet une source de motivation individuelle, car les agents seront rassurés de l'équité du traitement entre eux. Un tel système devrait contribuer à motiver tous les personnels actifs et aurait une répercussion immédiate sur la qualité du travail. Ainsi, dans le but de limiter les risques de fraude, le chef de service devrait motiver ses vérificateurs pour dénicher tous les comportements frauduleux.

Comme nous l'avons déjà vu, un travail de vérificateur n'est pas une tâche facile, c'est pourquoi les contrôles sont souvent faits sur les entreprises de taille importante, faute de temps et de sources d'information disponibles. Il se peut alors que des contribuables n'ont jamais été contrôlés durant des périodes importantes. Si un fraudeur s'aperçoit qu'il a pu échapper facilement au contrôle, alors il risque encore et encore de frauder l'administration.

On peut aussi attribuer « *des primes selon les compétences* », dans le but de donner au personnel un goût d'efficacité dans son temps de travail. Un temps réduit pour traiter un dossier serait un

temps de gagné pour le traitement des autres dossiers. Comme les agents de l'administration doivent se former pour occuper plusieurs postes à la fois, on doit tenir compte de l'effet de l'expérience. En effet, plus un agent occupe régulièrement un autre poste pour aider son collègue, plus il serait performant dans la maîtrise du nouveau poste qu'il occupe.

Par ailleurs, faire confiance à un agent sur sa capacité intellectuelle à gérer des nouvelles fonctions n'est pas chose facile. On doit tenir compte des compétences des agents pour s'adapter facilement au changement de fonction. D'après l'enquête (Tableau 30 : nombre et pourcentage des niveaux d'études des agents), le niveau d'études des agents est assez élevé par rapport aux postes occupés. En effet, les agents qui ont répondu à l'enquête ont un niveau minimum de baccalauréat, avec un pourcentage de 19%, contre 29% pour ceux qui ont réussi leurs premiers cycles universitaires. Le plus remarquable c'est que 52% ont un diplôme de Master (1 et 2 confondus).

La qualification des agents est parfois très inférieure à leur niveau d'étude. En effet, plusieurs contrôleurs ont un niveau minimum de Master alors que leurs revenus sont largement inférieurs de ceux des inspecteurs qui ont parfois les mêmes niveaux qu'eux.

Tableau 30 : nombre et pourcentage des niveaux d'études des agents

Niveau d'études	Nombres	Pourcentage (%)
Master 2	9	12
Master 1	30	40
Licence (L3)	14	19
Licence (L2)	8	10
Baccalauréat	14	19
Total	75	100

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Ceci étant dit, avoir des personnels polyvalents au sein du centre est tout à fait possible. Il faut juste que le chef soit sûr que le personnel (choisi pour effectuer les tâches) ait la capacité nécessaire pour y arriver. Ce personnel serait ensuite récompensé par la prime de compétence car ses efforts ne le seront pas vain. D'ailleurs, d'après l'enquête (Tableau 31), les chefs ont déjà eu recours à des personnels qui ne sont pas titulaires du poste.

En effet, dans un besoin urgent de personnel, le supérieur fait appel à des agents non qualifiés pour le poste affecté ; 36% du personnel a déjà occupé d'autres postes à la demande de leur supérieur. Ces 36% auraient dû alors toucher des primes par rapport aux 64% restants qui sont restés sur leurs propres postes. Seulement pour ne pas nuire au système de contrôle interne en place, s'il existe, le chef hiérarchique devrait bien faire attention au non-empiètement des fonctions et devait s'assurer que les tâches à accomplir soient très explicites.

Tableau 31 : nombre et pourcentage des agents ayant été déjà affectés à d'autres postes

Recours d'un supérieur à un agent non titulaire du poste	Nombre	Pourcentage (%)
Oui	27	36
Non	48	64
Total	75	100

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Il est prouvé que sans la prime pour motiver les agents, leur rythme de travail serait un rythme à leur guise. En effet, la lenteur du travail qualifie le personnel de toutes les administrations publiques malgaches. C'est pourquoi dans la majorité des cas, les contribuables qui ne sont pas patients doivent recourir à d'autres moyens comme « les gratitudes » ou pots de vin, voire même la corruption pour finaliser leurs dossiers à temps. Pourtant, c'est le devoir du personnel ; seulement faute de pression, de surveillance et de suivi sur le travail effectué, le fonctionnaire ne fait aucun effort. Ainsi, ils se posent même la question « pourquoi faire un effort alors que le salaire reste le même en travaillant ou en ne travaillant pas plus ».

Par ailleurs, Madagascar est un pays pauvre et les recettes fiscales sont très faibles. Il faut ainsi utiliser une partie du budget pour les primes dans les fonds des amendes collectées, c'est-à-dire sur les 75% d'intéressements qui étaient initialement réservés aux vérificateurs et fonctionnaires pour ne pas engager d'autres dépenses au sein de l'administration fiscale malgache. En effet, les fonds nécessaires pour lutter efficacement contre la fraude pourraient être puisés sur les redressements enregistrés au niveau national pour ne pas engendrer des pertes d'argent supplémentaires. Les résultats de l'enquête ont montré qu'en l'espace de 3 ans seulement, l'ensemble des centres enquêtés a pu collecter près de 203 millions d'euros. Cette

somme est largement suffisante pour répondre aux besoins du centre et récompenser les agents sur les primes.

X.3.1.2 – L'évaluation et la notation personnelle des agents

C'est un système qui permet de déterminer la valeur des agents en termes de compétences et d'implications au service à travers l'évaluation et la notation. En effet, tous les fonctionnaires devraient être évalués par leur supérieur sur la qualité de leur travail et une note devrait être attribuée suite à cette évaluation.

Dans les pays développés tels que la France, les deux systèmes existent déjà mais la notation est très critiquée par les agents eux-mêmes qui trouvent ce mécanisme trop arbitraire. La notation se compose d'une note chiffrée et d'une estimation écrite du travail effectué. De plus, les autorités administratives et les corps de contrôle considèrent que la gestion des notations par les responsables qui en sont chargés, leur fait perdre beaucoup de leur valeur (Auby (1996) [18]²¹⁵).

D'où la préférence de l'administration française à adopter des outils d'évaluation plus performants. En effet, l'évaluation se distingue de la notation sur plusieurs points : elle prend en compte l'ensemble des atouts d'un agent ; elle a pour finalité de placer l'agent dans une perspective positive visant à corriger ses faiblesses et à valoriser ses atouts car en cas de notation faible l'agent pourrait considérer cela comme une sanction de son supérieur hiérarchique ; enfin c'est le résultat d'un dialogue entre celui qui évalue et celui qui est évalué.

Ces deux systèmes devraient être adoptés par l'administration malgache car ils sont une source de motivation collective. En effet, les malgaches sont très jaloux de leur image, la « considération » est une des choses que les agents aimeraient garder, avoir une bonne image de soi est très important vis-à-vis du chef mais surtout des collègues. Par ailleurs, le développement des techniques d'évaluation nécessite de bien préciser les modalités selon lesquelles elle peut être mise en œuvre.

²¹⁵ Auby, Jean-François, Management public : introduction générale. Sirey, 1996.

Dans un pays en développement comme Madagascar, le système de notation serait préférable. En effet, elle serait plus claire pour les agents afin de pouvoir rebondir si la notation est mauvaise. Une note comprise entre 0 et 20 permet ainsi de situer les agents dans leurs facultés de travail :

- Une note inférieure à 10, signifiera que l'agent a beaucoup d'efforts à faire ;
- Une note entre 10 et 12, les efforts ne sont pas suffisants et les agents sont jugés être capables de contribuer plus ;
- Une note entre 13 et 16, les efforts existent mais une amélioration est encore possible ;
- Une note supérieure à 16, signifie que le travail de l'agent est excellent. Il serait ainsi considéré comme l'exemple parfait pour ses collègues.

Il est clair qu'un tel système aurait un impact direct positif sur la motivation individuelle des agents qui aboutirait par la suite à la mise en place systématique de la motivation collective. En effet, les agents qui ont une mauvaise notation feront sans doute l'effort d'avoir une note supérieure, mais les agents qui ont une meilleure notation fourniront aussi au moins le même effort pour sauvegarder leur note de départ.

Ainsi un agent qui est bien noté avec une évaluation positive sur son travail devrait être récompensé pour ses efforts accomplis. Par conséquent, l'image et la considération sont deux sources importantes de motivation collective et les administrations devraient en tenir compte pour instaurer plus de qualité dans l'accomplissement du devoir public.

Remarques :

L'administration doit toujours identifier les facteurs de motivations spécifiques dans chaque centre et doit les utiliser dans son comportement professionnel. En effet, dans un centre où il y a plus de manque de personnel, le système de prime pourrait motiver plus les agents mais dans un centre où le manque de personnel n'est pas un problème majeur, le système de notation et d'évaluation serait plutôt plus efficace pour donner une motivation aux personnels dans l'accomplissement de leur devoir envers le citoyen et la nation.

X.4 – Sensibiliser les agents publics sur la culture du refus de la corruption

Instaurer la culture du refus de la corruption au sein de l'administration aura sans doute des conséquences positives sur la lutte contre la fraude fiscale, toutefois il faut y réussir. En effet, la corruption peut avoir plusieurs sources à savoir la rémunération faible des agents par rapport aux coûts de la vie, elle conduit les agents à trouver un revenu financier supplémentaire pour assurer les fins de mois difficile. Bien que le recours à la corruption soit interdit dans le livret de déontologie des fonctionnaires de l'administration fiscale malgache, il y a aussi l'appât du gain, la volonté de vouloir toujours plus : ce cas concerne plus les cadres de l'administration fiscale, qui sont bien rémunérés que les autres fonctionnaires de la fonction publique et qui ont d'autres avantages (véhiculés, logés, la famille est prise en charge en cas de maladie, ...).

Dans l'analyse sur le lien entre la corruption et la fraude fiscale, nous avons déjà vu que les études dans divers pays en voie de développement indiquent qu'il n'est pas rare que la moitié ou plus des impôts qui devraient être perçus ne peuvent pas être tracés par les receveurs en raison de la corruption et la fraude fiscale (Alm *et al.* (1991) [4]).

Le rapport sur l'étude de la bonne gouvernance à Madagascar de 2007 a mentionné que seulement 1,96% de la collecte d'impôts n'est pas touchée par la corruption et la fraude fiscale (Figure 5 : Le système de collecte d'impôt touché par la corruption (Enquête expert C1)) : une part très infime qui explique l'importance de ces problèmes dans ce pays. L'enquête a montré que 57,85% de la collecte est toujours confronté à ce problème. Pourtant, les agents de l'administration fiscale ont l'obligation de lutter contre la corruption, article 13 du code de conduite des agents de l'administration (Annexe 4²¹⁶). Une promesse qui n'est pas du tout respectée.

Pourtant le Ministère des Finances a fait des efforts pour atténuer ce phénomène comme :

- des séances de sensibilisation sur l'éthique douanière au profit des différents Responsables de la douane, et bientôt sur l'ensemble de tous les agents,

²¹⁶ **Annexe 4** : Article 13 du code de conduite des agents de l'administration fiscale (arrêté n° 6814/2008)

- la signature d'une convention de partenariat avec le BIANCO ou Bureau Indépendant Anti-corruption a été créé en octobre 2004 afin de mettre en œuvre la stratégie nationale anti-corruption par (a) l'application de la loi (b) la prévention de la corruption (c) l'éducation de la population.
- et la formation sur la convention d'Arusha. Les objectifs de la convention consistent à (i) conserver la biodiversité marine et côtière de la région, (ii) développer la zone côtière et marine (iii) renforcer le partenariat secteur public-privé, ONG et Agences intergouvernementales (Nations Unies) (iv) renforcer les compétences (v) adopter une approche régionale plutôt que locale.

Bien que l'Etat ait pris des mesures pour lutter contre la corruption. Ce fléau est toujours d'actualité et l'administration fiscale semble être impuissante à résoudre ce problème. D'après les résultats de l'enquête (Tableau 32 : Proportion des propositions faites aux personnels), la corruption existe bien au sein de l'administration malgache et malgré les efforts apportés par le gouvernement, l'existence du BIANCO, ce phénomène persiste toujours.

X.4.1. La corruption dans son ensemble au sein de l'administration malgache

La sensibilisation des agents sur « la valeur » devrait être mise en avant. En effet, la valeur est largement dominée par le pouvoir de l'argent et la « sagesse malgache » n'a plus aucun sens.

Tableau 32 : Proportion des propositions faites aux personnels

Propositions faites aux personnels	Nombre	Pourcentage
Oui	60	80%
Non	11	15%
Pas de réponse	4	5%

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Le tableau ci-dessus nous montre le résultat de l'enquête sur terrain. L'enquête a montré que 80% des agents ont déjà eu des propositions de corruption faites par les contribuables, 15% ont répondu n'avoir jamais entendu parler de propositions faites aux personnels mais ont souligné l'existence de la corruption au sein de l'administration fiscale.

Par contre, on voit bien que le contribuable n'est pas le seul à solliciter la corruption car les agents de l'administration eux-mêmes font pression sur le contribuable pour recevoir une contrepartie de leurs efforts sur le traitement des dossiers du contribuable. En effet, 59% des agents confirment que la corruption va dans les deux sens (Tableau 33 : pourcentage sur la détermination du sens de la corruption).

Tableau 33 : pourcentage sur la détermination du sens de la corruption

Sens de la corruption	Nombre	Pourcentage
Du contribuable au personnel	31	41%
Du personnel au contribuable	0	0%
Dans les deux sens	44	59%

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Cette situation n'est pas acceptable car les agents sont déjà rémunérés pour effectuer leur travail, et l'absence de sanctions de la part de l'administration favorise ce phénomène : de plus, le fait que même les supérieurs hiérarchiques sont malhonnêtes induit une généralisation de la corruption au sein de l'administration.

En effet, **aucune réponse n'a été négative sur l'acceptation de la corruption sauf abstention**, tous les agents ont répondu positivement sur la faiblesse des agents pour résister à la corruption.

Quand on demande aux agents quelles démarches l'administration doit-t-elle engager pour atténuer ce « mal social », la majorité avec un pourcentage de 37% demande l'augmentation des salaires ; en deuxième lieu la motivation des agents par les primes et récompenses avec un pourcentage de 22% (Tableau 34 : Démarches anti-corruption).

Tableau 34 : Démarches anti-corruption

Démarche anti-corruption	Nombre	Pourcentage
Augmentation des salaires	28	37%
Motiver les personnels (primes, rémunération en fonction des compétences)	17	22%
Sensibilisation du contribuable et des agents	12	16%
Civisme fiscal	5	7%
Changement de la mentalité	3	4%
Sanctions sévères (licenciement, prison)	3	4%
Rotation du personnel et dépolitiser les postes	2	3%
Renforcer l'information	5	7%

Source : Personnel suite aux enquêtes sur terrain (2010)

Les agents demandent alors à gagner plus et non à travailler plus pour gagner davantage sur les primes.

Pourtant, nous avons déjà vu que **sur le montant total des pénalités, seuls 25% sont affectés au compte du budget général de l'Etat et les 75% restants sont distribués entre les fonctionnaires**. Ce résultat est décevant car le personnel des impôts est déjà bien payé par rapport aux indices des autres fonctionnaires malgaches d'autant plus que les agents n'ont aucune culture de refus de la corruption. Ils pensent que leur acte est normal et les coûts moraux ne pèsent pas sur leur conscience. Bien que d'autres agents soient conscients du manque de sensibilisation avec un taux de 16%, la mentalité doit changer pour lutter contre ce phénomène.

Pour qu'une action de lutte marche efficacement, il faut tout d'abord que les supérieurs hiérarchiques montrent l'exemple et que ces derniers prennent des mesures répressives en cas de corruption avérée pour éliminer petit à petit l'audace des agents à agir en toute impunité. Il faut signaler que les agents sont aussi conscients du mal qu'apporte la corruption, et 4%

souligne qu'il faut sanctionner le personnel malhonnête pour donner l'exemple et prévenir les autres agents.

Nous avons déjà souligné aussi que certaines littératures ont montré qu'une augmentation de la corruption peut augmenter les rentrées fiscales à court terme, mais que ce ne sera pas le cas à plus long terme et que la « valeur instrumentale » de réduire la corruption va loin au-delà de ses effets sur la fraude fiscale et des revenus fiscaux. **Profiter de la corruption pour augmenter les revenus jugés insuffisants par les agents met en péril la valeur des fonctionnaires** d'autant plus que l'abus de fonctions officielles et de règles de gain personnel sont intrinsèquement mauvais.

X.4.2. La solution anti-corruption pour pérenniser l'administration malgache

- Le projet EAGER (Gray *et al.* (2001) [79]) a déjà souligné le fait d'exposer publiquement les agents malhonnêtes ainsi que les fraudeurs potentiels. Ceci est même mentionné dans l'article 13 du code de conduite des agents de l'administration qui stipule que « Le personnel a l'obligation de signaler au supérieur hiérarchique toute tentative de la part des contribuables d'offre ou avantage en échange de faveur ou de traitement spécial ». En effet, cette option pourrait sensibiliser les agents et les contribuables à la valeur de l'honnêteté. Les malgaches sont très sensibles à leur image et surtout à la place qu'ils tiennent dans la société. Depuis longtemps, les valeurs dans la société du peuple malgache étaient le « fahamarinana » qui signifie « honnêteté » et le « fahendrena » qui signifie « sagesse ». La perte des valeurs aux yeux de l'entourage conduirait au moins au renoncement de la personne malhonnête ou fraudeuse à renoncer à leurs actes.
- L'administration fiscale devrait alors prendre des mesures strictes sur la dénonciation au grand public des personnes dans la liste. Par ailleurs, les agents de l'administration sont tenus au secret professionnel dans l'article 14 de leur code de conduite (Annexe 5²¹⁷). C'est peut-être la cause du non continuité des divulgations des noms au grand jour. En effet, il faut signaler que ni l'administration ni le gouvernement n'ont tenu leur

²¹⁷ **Annexe 5** : Article 14 du code de conduite des agents de l'administration fiscale (arrêté n° 6814/2008)

parole suite aux enquêtes EAGER, d'autant plus que cette pratique comporte des risques. En effet, les fraudeurs osent enfreindre la loi puisqu'ils ont une assurance qu'ils ne seront pas poursuivis car ils connaissent un haut placé ou un politicien du régime en place.

- Les personnels de l'administration fiscale bien qu'ils ne craignent presque rien sur la perte de leur emploi (car ils sont fonctionnaires) craignent l'affectation dans une zone non souhaitée qui dans la plupart des cas est la campagne ou la brousse. La pratique de l'affectation suite à un petit désaccord avec le chef hiérarchique est très courante à Madagascar. Les agents ont ainsi intérêt à laisser faire et à ne pas réagir aux délits (corruption, fraude, utilisation des voitures publiques pour des fins personnels, ...) commis par leurs supérieurs de peur d'être détestés par celui-ci et de risquer leur place.

Quelques supérieurs et politiciens répandent la terreur autour d'eux pour abuser de leurs pouvoirs. C'est pourquoi dans un pays où la politique est non stable comme à Madagascar, l'attribution des postes politiques est très courante. Les citoyens n'ont qu'à espérer que les personnes désignées soient compétentes pour les postes occupés. En effet, ils n'ont aucune assurance de leur compétence vue qu'ils n'en sauront rien sur le travail réalisé. Le régime politique change et les postes importants aussi avec, mais dans la majorité des cas ces personnes nouvellement engagées dans l'administration apprennent sur le tas (pendant la passation de pouvoir, ...) et parfois n'ont aucune compétence pour le poste occupé.

- Mais pour combattre tout ce mal social, tous les agents de l'administration fiscale doivent agir ensemble pour le bien être du système fiscal malgache : agents mais aussi supérieurs hiérarchiques doivent se mettre au même niveau en termes de lutte anti-corruption. Outre la proposition de divulguer publiquement les personnels touchés par la corruption, un tableau de conduite devrait être mis en place dans chaque centre ainsi que dans les services centraux, « la mise en garde **anti-corruption** ».

Ce tableau devrait consister à mettre publiquement en interne la liste des personnels touchés par la corruption, il serait à 4 niveaux :

Tableau 35: La mise en garde Anti-corruption

Niveau 1	Niveau 2	Niveau 3	Niveau 4
Mise en garde	Avertissement	Sanctions	Licenciements

Si un fonctionnaire est dénoncé, il sera inscrit au niveau 1 comme pour un rappel à l'ordre, pour la deuxième fois il aura un avertissement, la troisième fois des sanctions pourraient lui être imposées (rétrogradation ; exclusion temporaire du service ou un déplacement d'office), si le fonctionnaire continue dans ses actes il sera inscrit au quatrième niveau où une exclusion définitive ou un licenciement pourrait être envisagé.

Comme pour tout acte de bonne conduite, si sur une période donnée, par exemple en 3 ans, le fonctionnaire n'a pas commis de faute, il sera inscrit au niveau inférieur et ainsi de suite. Ce qui fait qu'au bout d'un certain temps, son nom pourrait être effacé du tableau si le personnel renonce à recourir à la corruption. Ce système pourrait être efficace car les agents sur la liste seraient amenés à faire un effort pour sortir du tableau et ceux qui n'y sont pas feront sans doute attention de ne pas y figurer. Par ailleurs, l'administration fiscale malgache doit miser sur la lutte contre la corruption car c'est le premier mal qu'il faut combattre pour lutter efficacement contre la fraude fiscale. En effet, si la corruption continue d'exister au sein de l'administration, aucune lutte contre la fraude ne pourrait pérenniser le système fiscal malgache.

X.5 – Le civisme fiscal, le changement de mentalité, deux atouts majeurs de sensibilisation publique

Dans la littérature, la globalisation de la fraude fiscale peut être en grande partie expliquée par le civisme fiscal ainsi que ce dernier dépend des attitudes intrinsèques des contribuables à l'honnêteté et à la norme sociale (Dell'Anno (2009) [51]). L'hypothèse théorique montre que les attitudes des contribuables sont influencées par leurs perceptions de l'ampleur de la fraude fiscale et par leurs perceptions de l'efficacité des décideurs politiques en exerçant le contrôle

des variables macro-économiques appropriées pour sauvegarder les intérêts des citoyens. Les différents coûts qui pèsent sur la morale et la réputation sont des moyens de dissuasion suffisants à la fraude fiscale.

En effet, des chercheurs considèrent que le civisme fiscal est un facteur clé d'explication d'un niveau plus élevé de conformité fiscale (Torgler (2001) [165]). **Le civisme fiscal est habituellement défini comme « la motivation intrinsèque pour payer ses impôts »**. Par ailleurs, le civisme fiscal repose sur des règles morales, et sur le rapport entre le contribuable et le gouvernement quant à la notion d'équité fiscale.

Quand on parle d'équité fiscale, on prend en compte (a) l'équité perçue des résultats ; (b) l'équité des procédures et du traitement ; (c) l'équité des sanctions imposées. En particulier, l'équité des résultats est obtenue par l'efficacité des décideurs à respecter le principe fondamental de variables économiques et institutionnelles.

Certains contribuables perçoivent comme juste un gouvernement qui sauvegarde correctement leurs intérêts ; par conséquent, le civisme fiscal augmente et la fraude fiscale diminue. Les recherches empiriques récentes ont trouvé que **« le civisme fiscal est plus élevé si la relation entre l'impôt payé et les services gouvernementaux assurés s'avère équitable »** (Torgler (2003) [167] (2003 : 137)) ; ainsi la confiance des citoyens au gouvernement ainsi qu'en la démocratie directe se trouve corrélée avec un civisme fiscal plus élevé.

Un des prolongements les plus importants du modèle standard de la fraude fiscale est son appel au coût non-pécuniaire de conformité fiscale. De nombreuses études ont approuvé l'existence d'un lien étroit entre l'équitabilité/l'injustice des systèmes économique, politique et la bonne/mauvaise conscience des citoyens. Cette littérature souligne les valeurs, les attitudes, les normes, et la conformité aux lois qui influencent la décision des contribuables par rapport à la quantité de revenu qu'ils veulent éluder.

La première question qui se pose dans cette approche porte sur les définitions des facteurs qui déterminent ces coûts non-pécuniaires (par exemple civisme fiscal, éthique fiscale, règles morales, coût psychique, normes sociales, coût lié à la réputation, devoir civique, etc...). Le civisme fiscal tient compte des diverses motivations sociales et psychologiques des citoyens pour payer leurs impôts. En outre, dans le code de conduite des agents de l'administration

fiscale malgache y figure la ligne suivante : « *Le personnel de l'Administration Fiscale applique de manière rigoureuse les principes d'équité, de justice et de morale dans l'accomplissement des tâches qui lui sont confiées* ».

Feld et Frey (2007) [62] considèrent que la volonté des contribuables à se conformer aux lois fiscales est déterminée de manière exogène selon un point de vue économique. Le civisme fiscal dépend alors de la démographie, de la religion, de l'historique, de la culture, et des milieux éducatifs des contribuables.

Une deuxième approche traite le civisme fiscal comme endogène aux facteurs économiques. Dans cette vision, Feld et Frey classifient plus loin trois thèmes principaux qui forment le civisme fiscal, (a) l'échange fiscal où les contribuables obtiennent des services publics pour les prix des impôts qu'ils payent ; (b) les procédures politiques qui mènent à cet échange ; et (c) les relations personnelles entre les contribuables et les administrateurs fiscaux.

Dans la démarche anti-corruption proposée par les agents de l'administration fiscale, le civisme fiscal se situe en quatrième position. En effet, 7% des agents interrogés ont souligné la nécessité de la culture du civisme fiscal au sein de l'administration fiscale (Tableau 34 : Démarches anti-corruption déjà cité ci-dessous).

Démarche anti-corruption	Nombre	Pourcentage
Augmentation des salaires	28	37%
Motiver les personnels	17	22%
Sensibilisation	12	16%
Civisme fiscal	5	7%
Changement de la mentalité	3	4%
Sanctions sévères	3	4%
Dépolitiser les postes	2	3%
Renforcer l'information	5	7%

Source : personnel

Le manque de civisme fiscal est mentionné partout dans les réponses des enquêtes, que la personne parle de corruption, des causes du dysfonctionnement de son travail, ou des moyens efficaces pour lutter contre la fraude fiscale. Il faut croire que les agents de l'administration sont bien habitués à ce sujet : seulement le civisme fiscal ne doit pas être perçu unilatéralement. La prise de décision concerne deux parties distinctes qui sont les agents et les contribuables. L'administration doit s'engager à sensibiliser au maximum les contribuables du bénéfice apporté par le civisme fiscal.

Par ailleurs, il faut souligner qu'un changement de mentalité serait essentiel pour que le contribuable et l'agent des administrations soient responsables vis-à-vis de leur devoir fiscal. En effet, 4% des agents enquêtés ont mentionné la nécessité d'un changement de mentalité pour éradiquer la corruption qui existe au sein de l'administration fiscale malgache.

L'image qu'apporte un contribuable honnête vis-à-vis de son devoir fiscal aura une influence positive sur le comportement d'un autre contribuable : ce dernier conscient de l'effort engagé par son confrère fera à son tour l'effort nécessaire et ainsi de suite. Par conséquent, un contribuable malhonnête aura une influence négative sur le comportement de son confrère. En effet, ce dernier ne trouvera pas de satisfaction en accomplissant son devoir fiscal sachant que son voisin ou ami cherche à éluder ses impôts.

La culture du civisme fiscal ne triomphera jamais si les contribuables se comportent ainsi. En effet, ils ne doivent pas se référer aux comportements de leurs confrères (honnêtes ou fraudeurs) car **le civisme fiscal a une valeur morale, un coût non-pécuniaire mais un coût moral**. Ainsi, un fraudeur qui devrait supporter ce coût renoncera à la fraude car il ne fera pas face à ses peurs et angoisses sur une période indéterminée vu que le contrôle fiscal se fait ex-post à ses déclarations. Le coût moral aura des conséquences positives sur la conformité fiscale car en honorant son devoir, le contribuable est tranquille et n'aura aucun poids sur sa conscience.

Un autre facteur déterminant du civisme fiscal est la conscience de l'utilisation et de la nécessité des cotisations fiscales. En effet, les contribuables se posent toujours la question sur la finalité de leurs cotisations. L'administration fiscale doit alors se montrer transparente dans son utilisation de l'argent public. Seule la transparence de l'administration fiscale éloignera le doute des contribuables qui ont toutes les raisons d'en savoir davantage sur l'utilisation de ses cotisations fiscales.

X.6 – Faire un contrôle fréquent et pénaliser les fraudeurs à la hauteur de leurs infractions

Une des causes principales de la fraude fiscale est la faible probabilité de contrôle assurée par l'administration fiscale. En effet, outre la possibilité de corrompre les fonctionnaires, le contribuable se fie à sa chance d'échapper au contrôle.

Le résultat de l'enquête menée au sein des centres a montré qu'il n'y a pas d'autres contrôles réalisés à part celui fait par le contrôleur. Pourtant, il faut noter que le contrôleur ne pourra pas assurer le contrôle de tous les dossiers, et procède par sélection de dossiers qui dépend de la taille de l'entreprise ou en ciblant un secteur particulier ou un impôt particulier.

Par ailleurs, 88% des agents enquêtés n'ont pas pu donner de réponse par rapport à la fréquence du contrôle, même si 12% ont répondu qu'il devrait se faire normalement tous les 3 ans, mais ce délai n'est toutefois pas assuré. Le contribuable profite de cette faiblesse du contrôle (voir le Tableau 36 : La fréquence du contrôle fiscal malgache ci-dessous).

Tableau 36 : La fréquence du contrôle fiscal malgache

Fréquence de contrôle	Nombre	Pourcentage
Tous les 3 ans	9	12%
Pas de réponse	66	88%

Source : Personnel suite à l'enquête sur terrain

Le contrôle interne serait la solution idéale pour lutter contre cette faiblesse du contrôle. Un bon système de contrôle interne assure en effet non seulement la surveillance du travail effectué mais aussi assure le contrôle de tous dossiers suspectés de risque de fraude (cf. supra : Section X.2 – Le système de contrôle interne : un atout majeur de l'efficacité du contrôle fiscal).

Une pénalité dissuasive pour limiter les risques de fraude

Comme nous l'avons déjà mentionné auparavant, le contrôle fiscal a une triple finalité (budgétaire, dissuasive et répressive). D'après les résultats de l'enquête, nous remarquons que

les pénalités infligées au contribuable en cas d'infraction avérée ne sont pas dissuasives. En effet, les centres fiscaux pénalisent les fraudeurs à un taux minimum qui est de 40% du droit principal fraudé.

Un contribuable rationnel calculera alors son gain et sa perte à partir des informations qui lui sont connues. S'il risque de ne rien déclarer, deux cas se présentent :

- il est contrôlé, devrait ainsi payer une pénalité à hauteur de 40% du revenu élué
- il échappe au contrôle, son gain est à son maximum.

Il tient compte également des fois (n-1 ; n-2 ; n-3 ; n-4 ; ...) où il a déjà réussi à échapper au contrôle par l'administration. Un contribuable qui a déjà échappé plusieurs fois au contrôle a toujours intérêt à frauder car pour la fois où il sera contrôlé, ses pénalités seront déjà amorties pour les autres années où il n'avait pas été contrôlé.

Ainsi, une mesure stricte pour dissuader les contribuables de frauder devrait être prise en compte. L'administration fiscale devra remonter la pente en assurant pleinement son devoir de contrôle. En effet, la décision du contribuable d'élué ses impôts ou non dépend inévitablement des probabilités de contrôle. S'il est au courant que l'administration dispose désormais d'un dispositif de contrôle fiscal efficace, le risque qu'il court en cas de contrôle est énorme. Il essayera ainsi d'être plus honnête par rapport à ses déclarations. De plus, l'administration fiscale devrait lui infliger des pénalités à hauteur de ses actes (Annexe 6²¹⁸) et ne devrait pas se contenter de pénaliser le contribuable avec le taux minimum.

Comme nous avons déjà vu précédemment, le taux de pénalisation n'est pas le meilleur paramètre à utiliser pour lutter efficacement contre la fraude fiscale. En effet, pour un revenu imposable $W=500.000$ et un taux d'imposition $\Theta=24\%$, le contribuable devrait payer un montant de 120.000 A. Par ailleurs, s'il tente de frauder nous avons les résultats suivants :

- si le *contribuable déclare 25% de son revenu imposable* : le montant total qu'il doit payer est de **156.000** pour $\pi=40\%$; **210.000** pour $\pi=100\%$ et **255.000** pour $\pi=150\%$
- si le *contribuable déclare 50% de son revenu imposable* : le montant total qu'il doit payer est de **144.000** pour $\pi=40\%$; **180.000** pour $\pi=100\%$ et **210.000** pour $\pi=150\%$

²¹⁸ **Annexe 6** : Pénalités et amendes

- si le *contribuable déclare 75% de son revenu imposable* : le montant total qu'il doit payer est de **132.000** pour $\pi=40\%$; **150.000** pour $\pi=100\%$ et **165.000** pour $\pi=150\%$

Si on considère le taux de pénalisation $\pi=40\%$, nous remarquerons que la différence entre le montant total que le contribuable doit payer s'il déclare 25%, 50%, 75% de son revenu imposable n'est pas très significatif. En effet, la différence est de 12.000 entre 25% et 50% et de 50% à 75%.

Par contre, on remarque que si le taux de pénalisation passe de 40% à 150% la différence est plus élevée que précédemment mais pas très significative. Elle est de 99.000 pour un revenu imposable déclaré de 25% ; 66.000 pour 50% et 33.000 pour 75%.

Considérons maintenant le cas où on fait varier le taux d'imposition fiscale sur les résultats attendus. Fixons le taux de pénalisation à 40% comme celui utilisé dans l'administration fiscale malgache pour un redressement fiscal en cas de fraude pour un revenu imposable $W=500.000$. Nous avons les résultats suivants :

- si le *contribuable déclare 25% de son revenu imposable* ; le montant total qu'il doit payer est de **130.000** pour $\Theta=20\%$; **260.000** pour $\Theta=40\%$; **390.000** pour $\Theta=60\%$; **520.000** pour $\Theta=80\%$;
- si le *contribuable déclare 50% de son revenu imposable* ; le montant total qu'il doit payer est de **120.000** pour $\Theta=20\%$; **240.000** pour $\Theta=40\%$; **360.000** pour $\Theta=60\%$; **480.000** pour $\Theta=80\%$;
- si le *contribuable déclare 75% de son revenu imposable* ; le montant total qu'il doit payer est de **110.000** pour $\Theta=20\%$; **220.000** pour $\Theta=40\%$; **330.000** pour $\Theta=60\%$; **440.000** pour $\Theta=80\%$.

On remarque que le montant total à payer a une évolution exponentielle. Prenons le cas où le contribuable déclare 25% de son revenu imposable, la différence est de 130.000 pour chaque évolution de Θ (de 20% à 40% ; de 40% à 60% ; de 60% à 80%).

Par ailleurs, la différence pour la variation du taux de pénalisation n'arrive qu'à hauteur de 99.000 entre $\pi=40\%$ et $\pi=150\%$.

Nous allons résumer ci-après les résultats de la modélisation obtenus concernant les montants totaux payés par le contribuable en faisant varier Θ

➤ Premier cas : 2Θ

Ce qui signifie que le redressement s'écrit comme suit

$$R = \Theta(W-X) + \pi 2\Theta(W-X)$$

Avec :

- ✓ $\Theta(W-X)$: le droit principal éludé ;
- ✓ $\pi 2\Theta(W-X)$: l'amende principal ;
- ✓ π (varie de 40% à 150%) : le taux de pénalisation.

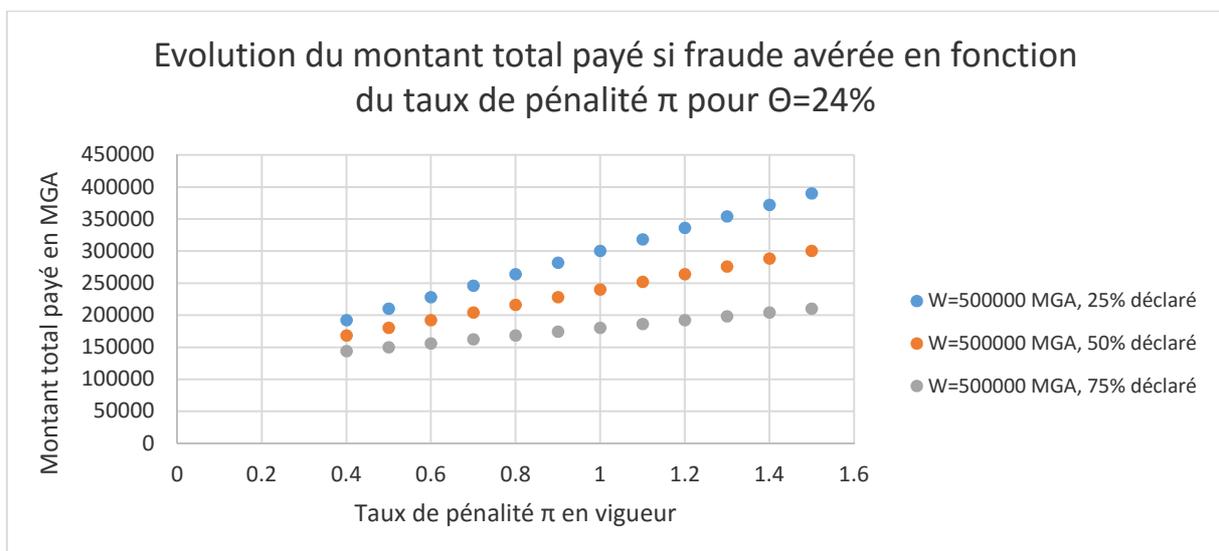


Figure 49: le montant total payé pour une variation de 2Θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré)

➤ Deuxième cas : 4Θ

Ce qui signifie que le redressement s'écrit comme suit

$$R = \Theta(W-X) + \pi 4\Theta(W-X)$$

Avec :

- ✓ $\Theta(W-X)$: le droit principal éludé ;
- ✓ $\pi 4\Theta(W-X)$: l'amende principale ;
- ✓ π (varie de 40% à 150%) : le taux de pénalisation.

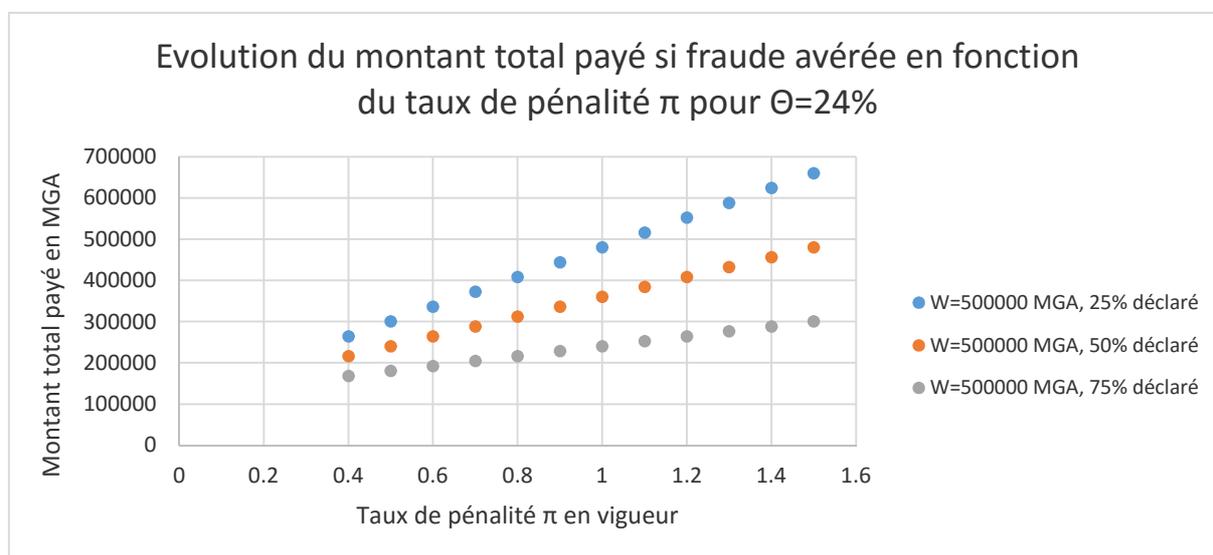


Figure 50: le montant total payé pour une variation de 4Θ (W=500000 MGA ; 25, 50, 75% déclaré)

➤ Tableau résumé sur les variations de Θ :

Ce tableau présente les résultats de la modélisation sur le montant total payé par le contribuable en faisant varier θ .

Tableau 37: Un résumé sur le résultat d'une variation de θ

	$W = 500.000$			$W = 1.000.000$		
	θ	2θ	4θ	θ	2θ	4θ
$\theta W(500.000) = 120.000$						
$\theta W(1.000.000) = 240.000$						
$\pi = 40\%$; 25% du revenu déclaré	156 000	192 000	264 000	312 000	384 000	528 000
$\pi = 100\%$; 25% du revenu déclaré	210 000	300 000	480 000	420 000	600 000	960 000
$\pi = 150\%$; 25% du revenu déclaré	255 000	390 000	660 000	510 000	780 000	1 320 000
$\pi = 40\%$; 50% du revenu déclaré	144 000	168 000	216 000	288 000	336 000	432 000
$\pi = 100\%$; 50% du revenu déclaré	180 000	240 000	360 000	360 000	480 000	720 000
$\pi = 150\%$; 50% du revenu déclaré	210 000	300 000	480 000	420 000	600 000	960 000
$\pi = 40\%$; 75% du revenu déclaré	132 000	144 000	168 000	264 000	288 000	336 000
$\pi = 100\%$; 75% du revenu déclaré	150 000	180 000	240 000	300 000	360 000	480 000
$\pi = 150\%$; 75% du revenu déclaré	165 000	210 000	300 000	330 000	420 000	600 000

Nous avons 2 revenus à 500.000 Ar et à 1.000.000 Ar. Nous lisons sur le tableau que :

- pour un revenu imposable à 500.000 Ar, quand le taux de pénalisation $\pi = 40\%$ et pour un pourcentage de 25% du revenu déclaré, le contribuable devra payer 156.000 Ar si θ ne change pas ; 192.000 Ar pour 2θ et 264.000 Ar pour 4θ ;
- pour un revenu imposable à 1.000.000 Ar, quand le taux de pénalisation $\pi = 40\%$ et pour un pourcentage de 25% du revenu déclaré, le contribuable devra payer 312.000 Ar si θ ne change pas ; 384.000 Ar pour 2θ et 528.000 Ar pour 4θ .

Remarques :

- ✓ Plus le revenu imposable est élevé, plus le montant total payé par le contribuable en cas de détection est significatif. Ce montant payé se fait dans une même proportion que l'augmentation du revenu. Dans notre cas, la différence présente ainsi le double pour passer de 500.000 Ar à 1.000.000 Ar.

- ✓ La pénalisation actuelle à Madagascar en cas de fraude avérée n'est pas dissuasive. En effet, l'amende est calculée sur l'impôt éludé avec un taux de pénalisation $\pi=40\%$. Dans le tableau, les montants totaux payés par les contribuables pour un revenu imposable $W=500.000$ sont respectivement : 156.000 avec un taux de 25% du revenu déclaré ; 144.000 pour 50% et 132.000 pour 75%. La perte engendrée n'est que de 12.000 pour 25% de revenu éludé ; 24.000 pour 50% du revenu éludé et 36.000 pour 75% du revenu éludé.

- ✓ Avec la variation de l'amende sur un taux d'imposition égal à 2Θ , le montant de la perte engendré par le contribuable augmente mais elle n'est pas dissuasive pour un taux de pénalisation $\pi=40\%$. Dans le tableau pour un revenu imposable $W = 500.000$, les montants totaux payés par le contribuable sont de 192.000 pour 25% du revenu déclaré ; 168.000 pour 50% et 144.000 pour 75%. Les pertes engendrées sont respectivement 72.000 ; 48.000 et 24.000.

- ✓ En faisant varier Θ à 4Θ pour le calcul de l'amende, le montant total payé par le contribuable en cas de détection est nettement supérieur. Le tableau nous montre que « **pour un taux à 4Θ et avec un taux de pénalisation à 100%, le contribuable payera au moins le double du montant total qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas tenté l'évitement** ». En effet, les montants totaux payés par les contribuables pour un revenu imposable $W=500.000$ sont respectivement : 480.000 avec un taux de 25% du revenu déclaré ; 360.000 pour 50% et 240.000 pour 75%

Pour que la lutte contre la fraude fiscale soit efficace dans l'administration fiscale malgache, le calcul du redressement devrait s'écrire comme suit :

$$\mathbf{R = \Theta(W-X) + \pi 4\Theta(W-X)}$$

Avec :

- ✓ $\Theta(W-X)$: le droit principal éludé ;
- ✓ $\pi 4\Theta(W-X)$: l'amende principal ;
- ✓ π (fixé à 100%) : le taux de pénalisation.

Seule une pénalisation importante et répressive dissuadera le contribuable de toute tentative de fraude. En effet, il sait que dans tous les cas, la fraude diminuera fortement son patrimoine et que l'honnêteté est la meilleure solution. Une prime devrait être envisagée pour encourager les vérificateurs à s'investir pleinement dans leur lutte contre la fraude fiscale et pour que la corruption soit moins attractive que la prime proposée en cas de détection.

CONCLUSION DU CHAPITRE

L'échantillonnage de l'enquête tient compte principalement des résultats empiriques collectés dans trois régions de Madagascar : Tamatave, Tananarive et Vakinankaratra ainsi que les données enregistrées par le SPVF sur les vérifications faites au niveau national. C'est une bonne représentativité en termes d'échantillons et nous permet ainsi d'avoir un ensemble satisfaisant du résultat fiscal national. En effet, 80% des recettes sont collectées par la DGE, et les redressements dans le reste des centres fiscaux au niveau national ne sont pas significatifs (ils représentent moins de 2% des redressements nationaux).

L'analyse faite dans chaque centre a montré que la TVA reste l'impôt le plus évité par les contribuables. En effet, le nombre d'infractions enregistrées au sein des centres et services (CF Tamatave, SRE Tamatave, SRE Vakinankaratra, SRE A et B Analamanga, DGE, SPVF) de 2007 à 2009 a montré que la fraude à la TVA arrive toujours en tête en nombre de fraudes. Avec 604 infractions en 2007 ; 917 infractions en 2008 ; 606 infractions en 2009. La fraude à la TVA représente le pourcentage le plus important par rapport aux autres types d'impôts avec un taux de 26%, alors que les fraudes sur les autres types d'impôts arrivent derrière avec un taux qui avoisine les 10% comme l'IS, l'IRNS, l'IRCM, le TST, l'IBS ou encore le DAMTO. Les autres types ne représentent qu'un faible taux à hauteur de 2% ou encore moins de 1% comme l'IRSA, le DEAS ou le DA.

Il faut aussi noter que si l'administration fiscale malgache avait réussi à recouvrer les fraudes, le montant total du redressement de 2007 à 2009 suite aux résultats de l'enquête aurait atteint 545 milliards d'Ariary, l'équivalent de 203 millions d'€. C'est une somme conséquente et non négligeable pour un pays en développement comme Madagascar.

Il est ainsi essentiel de chercher un moyen de lutte efficace pour limiter les risques de fraude. Une des solutions apportées est la mise en place du système de contrôle interne. En effet, la DGI n'a pas de dispositif de contrôle interne : c'est pourquoi des problèmes tels que l'empiètement des tâches, le manque d'information en temps utile ou l'absence de surveillance et de suivi des travaux effectués par les agents de l'administration, ou tout simplement la mauvaise gestion du centre persistent. Un bon dispositif de contrôle interne pourrait conduire à améliorer ces déséquilibres.

Une des solutions consiste à favoriser la motivation des agents par l'attribution de primes ou par un système de notation. En effet, les agents de l'administration manquent de motivation, et comme ils sont fonctionnaires aucune pression d'exclusion ou de licenciement ne s'exerce sur eux. En outre, les centres se trouvent devant un problème majeur à savoir le manque de personnel. L'administration devra alors adopter un système qui non seulement puisse répondre à ce manque mais aussi à motiver le personnel. Recruter des agents serait la solution idéale mais si ce n'est pas possible, la meilleure solution serait d'essayer de garder et de perfectionner les agents à disposition.

Toutes ces actions sont vaines si le problème de corruption n'est pas résolu. La corruption est en effet un phénomène très courant dans l'administration fiscale malgache et le personnel n'en cache pas sur son existence. Ils assument y être touchés et qu'elle se présente dans les deux sens, c'est-à-dire que le contribuable tente de corrompre le fonctionnaire mais que ce dernier corrompt aussi le contribuable en cas de constatation d'un acte de mauvaise foi.

Pourtant, les malgaches sont très soucieux de l'image de soi vis-à-vis de leur entourage. Il faut essayer ainsi de sensibiliser les contribuables au civisme fiscal, leur expliquer que la fraude a des conséquences morales et contraires aux valeurs de la société malgache qui est le « fahendrena » ou la sagesse et le « fahamarinana » ou l'honnêteté. Un changement de mentalité est alors primordial tant pour les contribuables que pour les agents de l'administration fiscale. Si toutes les solutions proposées ci-dessus sont respectées, alors la meilleure solution pour dissuader les fraudeurs serait une pénalisation importante en cas de détection.

CONCLUSION GENERALE

La première analyse théorique sur la fraude fiscale a été élaborée par Allingham et Sandmo (1972) [3]. Depuis, beaucoup de chercheurs se sont penchés sur ce problème. En outre, la conformité fiscale a été développée dans un sujet de recherche sur la psychologie économique (Kirchler (2007) [96]). Le résultat a été rapproché de divers points de vue en mettant la lumière sur différents aspects du comportement des contribuables. Une ligne de recherche se concentre sur le jugement et les processus de décision de conformité fiscale. Dans les modèles sur les travaux d'Allingham et Sandmo (1972) [3] et Srinivasan (1973) [155], la décision de frauder ou non est prise dans un univers incertain. Dès lors, les paramètres indiqués dans le modèle de référence ont été empiriquement étudiés dans des publications diverses. Ainsi des résultats et des conclusions de recherche concernant la décision de conformité fiscale ont été publiés en ayant pour but principal de maximiser les utilités espérées des fraudeurs. A la suite de l'illustration du modèle, chacun des paramètres ont été analysés séparément et la preuve empirique des effets (pour ou contre) sur la conformité fiscale a été présentée.

Les modèles théoriques d'Allingham, Sandmo (1972) et Srinivasan (1973) supposent que les contribuables sont des agents rationnels dont le choix de comportement se conforme aux axiomes de Von Neumann-Morgenstern : ils essayent de maximiser leur utilité espérée sur le montant du revenu déclaré. Choisisant la stratégie risquée d'éluder toute ou une partie de son revenu réel, le contribuable prévoit un meilleur résultat, si son dossier fiscal n'est pas contrôlé. Cependant, en cas de détection, la conformité aurait été la meilleure stratégie car le paiement d'une amende diminue encore plus le revenu du contribuable que s'il avait été honnête dans sa déclaration.

En conséquence, la décision de conformité fiscale du contribuable dépend (i) du niveau de son revenu réel, (ii) des taux d'imposition fiscaux, (iii) des probabilités de contrôle et (iv) de l'importance des amendes. Bien qu'Allingham et Sandmo admettent que d'autres variables moins économiques auraient pu être également importantes pour une décision de conformité fiscale, leur analyse est basée sur un modèle simpliste avec les quatre paramètres décrits ci-dessus. Par ailleurs, en cas de fraude avérée, le contribuable devra payer une pénalité. Le calcul de la pénalité est l'une des causes de discordance entre les chercheurs qui analysent le phénomène de la fraude fiscale. Deux idées majeures s'opposent : l'une, basée sur le modèle

d'Allingham–Sandmo (AS), estime que les pénalités devraient être prélevées sur le revenu élué ; tandis que l'autre se réfère au modèle d'Yitzhaki (Y), et estime que les pénalités devraient être prélevées sur l'impôt élué.

Par ailleurs, les études avancées par Allingham et Sandmo (1972) [3] et Yitzhaki (1974) [180] sont basées sur une structure d'impôt et d'amende linéaires. D'autres chercheurs ont considéré des spécifications concernant le barème d'imposition et le système des amendes, basées en particulier sur une structure d'impôt progressif. Leurs résultats montrent que le modèle de Yitzhaki concernant la perception des amendes sur l'impôt élué reste toujours vrai et prouvé. Quand l'amende est infligée sur le revenu non déclaré, on n'observe pas de lien direct entre une variation du taux d'imposition fiscale et celle du revenu non déclaré.

Les études ont aussi montré que chaque contribuable prend en compte « le climat ou l'environnement » dans les groupes auxquels il appartient. En effet, le fait de connaître d'autres membres fraudeurs dans la communauté semble exercer une forte influence sur les décisions individuelles, (Porcano (1988) [127]).

Les perceptions fiscales semblent aussi être importantes dans la détermination du comportement de fraude. En effet, l'utilisation des impôts par le gouvernement a une influence sur la volonté des personnes à éluder leurs impôts ou non. Ainsi, les décisions de se conformer aux lois fiscales sont guidées par la part des services publics financée par les impôts car les contribuables se soucient de l'utilisation de leurs cotisations par les autorités fiscales, Baldry (1986) [23].

A Madagascar, les paramètres de fraude fiscale dépendent un peu du niveau de revenu réel, mais pas du taux d'imposition fiscale, ni de la probabilité de contrôle, ni du montant des amendes. Par ailleurs, la décision du contribuable sur la fraude fiscale repose essentiellement sur « la corruption ». Les fraudeurs potentiels n'ont pas peur d'être contrôlés car même en cas de fraude avérée, ils proposent « une gratitude » aux représentants de l'administration fiscale. Une des causes de la fraude est aussi la connaissance d'un haut fonctionnaire de l'administration fiscale ou d'un décideur politique. Les malgaches ont encore cette idéologie de respecter les supérieurs et les élus malgré les dérives de ces derniers, d'autant plus que les fonctionnaires de justice sont aussi touchés par la corruption.

Bien que la fraude fiscale ait été étudiée par beaucoup de chercheurs, celle qui se présente dans les pays en développement comme Madagascar ou l'Afrique n'apporte pas de réponse satisfaisante. En effet, des chercheurs ont déjà analysé le système de fraude fiscale malgache à savoir De Melo *et al.* (1992) [49] ; Gray *et al.* (2001) [79] ; mais leurs travaux n'ont pas abouti à des solutions à de long terme parce que les gouvernements n'ont pas souhaité adopter les solutions proposées. Ces peines perdues s'expliquent par la volonté des décideurs politiques et de l'administration fiscale de refuser le changement et de combattre la fraude. Le projet EAGER en 2001 a chiffré la fraude fiscale à environ 133 millions d'euros (150 millions de dollars) par an, alors que notre analyse sur les contrôles faits par l'administration fiscale malgache a fait ressortir pour trois ans, de 2007 à 2009 un montant de 203 millions d'euros. Ce montant est largement inférieur à la prédiction du projet EAGER. Mais de toute évidence la fraude fiscale reste un fléau majeur de perte publique.

Ces résultats montrent la faille dans la gestion du système fiscal malgache : les fraudes enregistrées n'assurent pas que d'autres fraudes n'existent pas. Au contraire, elles existent mais l'administration ne dispose pas de moyens suffisants et efficaces pour les combattre. Le contribuable est conscient de cette faiblesse de la gestion dans l'administration fiscale, il consulte parfois les agents sur les possibilités d'éluder une partie de leur revenu moyennant « une concussion » ou « un cadeau ». Ce dysfonctionnement existe car l'administration n'a pas le moyen de surveiller ou de contrôler les travaux effectués par ses agents, ces derniers font parfois à leur guise car ils s'estiment être mal payés. Tant que le personnel de l'administration est en sous-effectif, une lutte efficace contre la fraude fiscale ne sera pas possible. La DGI dispose d'un service de lutte contre la fraude fiscale mais ce dernier n'est pas en mesure de détecter toutes les manœuvres frauduleuses existantes. Même les autres services destinés à cette tâche s'avouent impuissants pour mettre à niveau le système de contrôle fiscal malgache (comme le SBI ou les centres eux-mêmes).

Cette assurance d'échapper aux contrôles multiplie les secteurs informels existants à Madagascar : les gens préfèrent entrer dans ce système pour gagner un peu plus en ne payant pas leurs impôts. La pauvreté est l'une des causes de l'ampleur du secteur informel car les entreprises de taille importante ont surtout intérêt à déclarer leurs activités pour ne pas payer des sommes conséquentes et pour jouir des droits d'acheter directement chez les grossistes. L'administration a mis en place un système d'impôt forfaitaire pour élargir son assiette fiscale :

ce système est surtout destiné aux adhérents du secteur informel pour leur signaler qu'ils ont un devoir en contre partie de leurs activités.

La question primordiale est alors : Comment lutter efficacement contre la fraude et performer en même temps le système fiscal en place ? Des efforts avaient été apportés par l'administration fiscale malgache pour lutter contre la fraude. A savoir, la simplification du système d'imposition suite aux réformes engagées par la DGI, elle a structuré son organigramme justement pour bien cibler le rôle de chaque service (voir Annexe 2). On distingue d'abord les services centraux dont la fonction est bien distincte, puis les services opérationnels qui se situent au niveau des centres de déclarations. Si cet organigramme est bien respecté selon les postes indiqués, les risques de fraude fiscale devraient baisser. Seulement, les services ne sont pas encore fonctionnels mais essaient au mieux de répondre aux priorités de la DGI.

Les enquêtes sur le terrain ont permis d'évoquer les grands problèmes auxquels l'administration fiscale malgache fait face. Les centres souffrent de moyens techniques et humains. D'une part, beaucoup de centres fiscaux n'ont pas à leur disposition de matériels informatiques adaptés mais également de matériels bureautiques (les feuilles, les stylos, ... sont comptés). Les bureaux ne sont pas adaptés pour traiter au mieux le contribuable et pour bien s'organiser. Dans la plupart des cas, les bureaux des chefs de services et des gestionnaires sont côte à côte. Cette situation a des influences sur le comportement du contribuable qui tente de passer par le supérieur pour éluder ses impôts.

Pourtant, quelques centres disposent du logiciel SIGTAS, qui facilite le travail des gestionnaires et des contrôleurs pour vérifier et relancer les défaillants. Les sites dits pilotes ont des bureaux aménagés qui permettent aux gestionnaires de travailler en toute tranquillité et de ne pas être tentés par la corruption car ils ne sont plus en contact direct avec le contribuable. Il faut pourtant signaler que les autres centres ne sont pas très enthousiastes pour adopter le logiciel SIGTAS, car le temps dépensé pour l'apprendre retardera encore plus le traitement des dossiers en cours, même s'ils savent que cette solution s'avère payante à long terme. En effet, les agents trouvent ce logiciel trop complexe vu qu'ils n'auront pas un informaticien et un formateur à leur disposition mais devront apprendre par eux-mêmes.

D'autre part, les centres font face au manque de personnels. Par conséquent, les agents doivent être polyvalents. Le gros problème est l'empiètement des tâches. Un gestionnaire occupe souvent le rôle de vérificateur pour faire avancer le contrôleur sur les dossiers à contrôler. Par

ailleurs, les tâches du gestionnaire s'accumulent et nous assistons à un cercle vicieux où les agents n'ont qu'une préoccupation : c'est de faire fonctionner le centre et de tenter d'atteindre les prévisions de recettes fixées par le SSID. Cette situation est assez dérangeante, car le SSID qui est un service statistique d'intégration des données ne dispose pas à sa source des statistiques sur la fraude fiscale, alors que les statistiques sur les prévisions des recettes et celles réalisées dans chaque centre sont effectuées depuis les années 90.

Il est évident que le fonctionnement des centres a besoin d'être surveillé et qu'un suivi régulier des travaux effectués par les agents limiterait les erreurs commises mais aussi les risques de fraude fiscale. La solution idéale serait d'instaurer un dispositif de contrôle interne pour répondre aux exigences d'une bonne organisation du travail, de la distribution des tâches, des systèmes d'information, de lutte contre la fraude. L'attribution des primes par contre, contribuerait à motiver les personnels dans leurs tâches et réduirait ainsi la corruption. D'autres chercheurs pensent que la lutte contre la fraude est un problème de perception donc il faut sensibiliser les contribuables sur les bonnes utilisations de leurs cotisations pour que le paiement de l'impôt soit volontaire et non obligatoire. Encore faut-il les convaincre que les contribuables soient traités de la même manière et qu'il n'existe aucun traitement de faveur. En effet, seules l'équité et la justice fiscale contribueront au civisme fiscal.

L'administration fiscale malgache avance donc dans le bon sens, même si la route est longue. Il ne faut pas qu'elle se contente des réformes ni de l'adoption de logiciels plus performants, car la réussite du système fiscal malgache réside dans la justice et l'honnêteté de tous les agents mais surtout des supérieurs qui doivent montrer l'exemple. Le changement de mentalité tient alors une place importante dans la lutte contre la fraude. Si du côté des fonctionnaires de l'administration, les agents sont honnêtes alors les contribuables ne pourront pas négocier une tentative de fraude ni de corruption pour éluder une partie de leur revenu. La solution est d'abord interne, puis la divulgation des noms des fraudeurs et des personnels malhonnêtes devrait réduire le nombre de fraude fiscale même si cette solution s'avère irréaliste. Les sanctions infligées devraient être répressives et exemplaires : un redressement basé sur une augmentation du taux d'imposition à 40 et un taux de pénalisation à hauteur de 100% du droit principal éludé. Une sanction répressive et dissuasive diminuerait certainement les nouvelles tentatives de fraudes mais aussi encouragerait les contribuables honnêtes à continuer sur la bonne voie.

Annexe 1 – RESULTATS DE CALCULS DU MODELE AS

➤ Calcul de (5')

$$-\theta (1-p) U'(W) - (\theta-\pi) p U'(W(1-\pi)) > 0$$

$$-(\theta-\pi) p U'(W(1-\pi)) > \theta (1-p) U'(W)$$

$$p\pi U'(W(1-\pi)) - p\theta U'(W(1-\pi)) > \theta (1-p) U'(W)$$

$$p\pi U'(W(1-\pi)) > p\theta U'(W(1-\pi)) + \theta (1-p) U'(W)$$

$$p\pi U'(W(1-\pi)) > p\theta U'(W(1-\pi)) + \theta U'(W) - p\theta U'(W)$$

$$p\pi U'(W(1-\pi)) > p\theta U'(W(1-\pi)) + \theta U'(W) - p\theta U'(W)$$

$$p\pi U'(W(1-\pi)) > \theta [pU'(W(1-\pi)) + U'(W) - pU'(W)]$$

$$p\pi U'(W(1-\pi)) > \theta [pU'(W(1-\pi)) + (1-p)U'(W)]$$

$$p\pi > \theta \left[p \left(\frac{U'(W(1-\pi))}{U'(W(1-\pi))} \right) + (1-p) \left(\frac{U'(W)}{U'(W(1-\pi))} \right) \right]$$

➤ Calcul de (6')

$$-\theta (1-p) U'(W(1-\theta)) - (\theta-\pi) p U'(W(1-\theta)) < 0$$

$$U'(W(1-\theta)) [-\theta (1-p) - (\theta-\pi) p] < 0$$

$$U'(W(1-\theta)) [-\theta + p\theta - p\theta + p\pi] < 0$$

$$U'(W(1-\theta)) [p\pi - \theta] < 0$$

$$p\pi < \theta$$

➤ Calcul de (11)

$$(3) : \frac{\partial E(U)}{\partial X} = -\theta(1-p)U'(Y) - (\theta-\pi)pU'(Z) ; \text{ la d\u00e9riv\u00e9e de E(U) par rapport \u00e0 X}$$

Maintenant dérivons (3) par rapport à W :

$$\begin{aligned}\frac{\partial(3)}{\partial W} &= \frac{\partial[-\theta(1-p)U'(Y) - (\theta - \pi)pU'(Z)]}{\partial W} \\ \frac{\partial(3)}{\partial W} &= -\theta(1-p)\frac{\partial U'(Y)}{\partial W} - (\theta - \pi)p\frac{\partial U'(Z)}{\partial W} \\ \frac{\partial(3)}{\partial W} &= -\theta(1-p)U''(Y)\frac{\partial Y}{\partial W} - (\theta - \pi)pU''(Z)\frac{\partial Z}{\partial W}\end{aligned}$$

Comme :

$$Y = W - \theta X; \text{ alors } \rightarrow \frac{\partial Y}{\partial W} = 1$$

$$Z = W - \theta X - \pi(W - X); \text{ alors } \rightarrow \frac{\partial Z}{\partial W} = 1 - \pi$$

D'où :

$$\begin{aligned}\frac{\partial(3)}{\partial W} &= -\theta(1-p)U''(Y) - (\theta - \pi)pU''(Z)(1 - \pi) \\ \frac{\partial(3)}{\partial W} &= -\theta(1-p)U''(Y) - (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z) \\ \frac{\partial(3)}{\partial W} &= -[\theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z)] \\ \frac{\partial X}{\partial W} \frac{\partial(3)}{\partial W} &= \frac{\partial X}{\partial W} \frac{\partial(3)}{\partial X} = \theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z) \\ \frac{\partial X}{\partial W} \frac{\partial E(U)}{\partial X} &= \frac{\partial X}{\partial W} (\partial E''(U)_x) = \theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z)\end{aligned}$$

Or $(\partial E''(U)_x) = D$; qui correspond à (4)

D'où

$$\begin{aligned}\frac{\partial X}{\partial W} (\partial E''(U)_x) &= \frac{\partial X}{\partial W} D = \theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z) \\ \text{Donc } \rightarrow \frac{\partial X}{\partial W} &= \frac{1}{D} [\theta(1-p)U''(Y) + (\theta - \pi)(1 - \pi)pU''(Z)]\end{aligned}$$

$$\triangleright \text{ Calcul pour } \frac{1}{W^2} \left(\frac{\partial X}{\partial W} W - X \right)$$

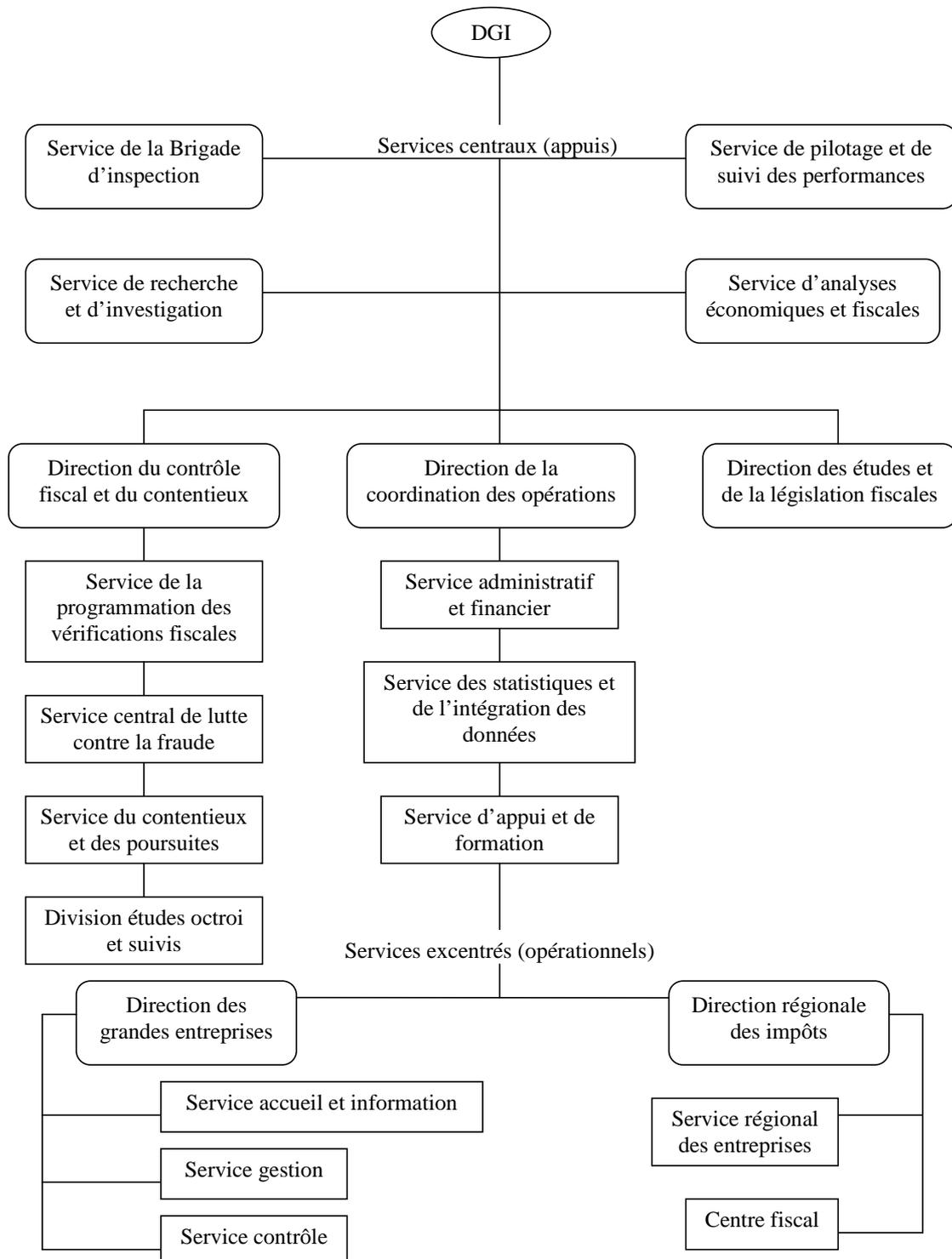
$$\text{On a } \left(\frac{\partial u}{\partial v} \right) = \frac{u'v - v'u}{v^2}$$

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{\frac{\partial X}{\partial W} W - X \frac{\partial W}{\partial W}}{W^2}$$

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{\frac{\partial X}{\partial W} W - X}{W^2}$$

$$\frac{\partial(X/W)}{\partial W} = \frac{1}{W^2} \left(\frac{\partial X}{\partial W} W - X \right)$$

Annexe 2 : Organigramme



Annexe 3 : Questionnaire pour l'étude empirique

Présentation du poste occupé et son fonctionnement

1. Quel poste occupez-vous ?

- Directeur
- Chef de service
- Chef de centre
- Chef de division
- Inspecteur
- Contrôleur
- Autres, précisez :

2. Quel est votre niveau d'étude ?

- Baccalauréat
- Bac+2
- Licence
- Master 1
- Master 2
- Autres, précisez :

3. Quelles sont les compétences nécessaires à l'exercice de votre fonction ?

.....
.....
.....

4. Avez-vous été formé pour les assurer ?

- Oui Non

5. Y-a-t-il des moments où vous occupez la fonction d'un collègue ?

- Oui Pas souvent Non

6. Quelle influence a votre supérieur sur votre travail ?

- Forte moyenne faible

7. Avez-vous eu à gérer des tâches en dehors de vos compétences à la demande de votre supérieur ?

- Oui Non

Informations et documentations

8. Connaissez-vous le système de Contrôle Interne ?

- Oui Un peu Non

9. Selon vous, le système de Contrôle Interne c'est :

- Bien définir les postes et les responsabilités de chacun
- Etre conforme aux lois et aux règlements en vigueur
- Avoir une bonne organisation interne pour tout le personnel
- Bien distribuer les tâches selon le savoir-faire des agents
- La diffusion en interne de toutes les informations importantes
- Recenser et analyser les risques identifiables de fraude fiscale
- S'assurer qu'il existe des procédures de gestion des risques de fraude
- Contrôler efficacement le processus fiscal pour éviter les fraudes
- La surveillance permanente et régulière du dispositif fiscal

10. Disposez-vous d'un dispositif de Contrôle Interne ?

- Oui Non

11. Pensez-vous que ce système est efficace pour votre organisation interne ?

- Oui Non

12. Pensez-vous que les tâches sont bien distribuées selon les compétences de chacun ?

- Oui Non

13. Pensez-vous détenir toutes les informations nécessaires pour accomplir votre travail ?

- Oui Non

14. De quelles informations auriez-vous souhaité disposer ?

.....
.....
.....

15. Suivez-vous des formations ponctuelles pour chaque année d'exercice fiscal ?
Si oui, de quel type ?

.....
.....

16. Si non, souhaitez-vous avoir des formations pour améliorer votre travail ?

- Oui Non

Organisations entre personnels ; leurs relations avec les usagers

17. Comment qualifierez-vous l'ambiance au travail ?

- Très bonne bonne mauvaise médiocre

18. Que souhaitez-vous changer ?

.....
.....
.....

19. Quelle place occupez-vous dans l'équipe ?

.....
.....

20. Comment qualifierez-vous le rapport avec les contribuables ?

- Bon moyen mauvais

21. On parle souvent de lutte anti-corruption, avez-vous déjà entendu parler de propositions faites aux personnels ?

- Oui Non

22. A votre connaissance, la corruption va plutôt dans quel sens ?

- des usagers au personnel du personnel aux usagers dans les deux sens

23. Comment pensez-vous atténuer ce mal social ?

.....
.....

24. Pensez-vous que le système fiscal est :

- Bien géré moyennement géré plutôt mal géré

25. Selon vous, quels dysfonctionnements entravent le bien déroulement de votre activité ?

.....
.....
.....
.....

26. Pensez-vous que le système fiscal est bien contrôlé ?

- Oui pas vraiment Non

27. Quelle est la fréquence du contrôle pendant un exercice fiscal ?

.....

Connaissance en informatique et système d'enregistrement utilisé

28. Disposez-vous de tous matériels nécessaires au sein de votre service ?

- Oui Non

29. Qu'est-ce qui vous manque le plus pour mener à bien votre travail ?

.....
.....
.....
.....

30. Avec quels outils informatiques travaillez-vous ?

.....
.....

31. Quel type de logiciel utilisez-vous pour informatiser les données fiscales ?

.....
.....

32. Est-il en réseau avec d'autres organismes tels que la Douane, la Cours des comptes, ... ?

- Oui Non

33. Avez-vous accès aux bases de données ?

- Oui Non

34. A votre connaissance, votre système informatique est-il bien protégé contre tout piratage ?

- Oui Non

35. A quel niveau du système d'enregistrement fiscal trouvez-vous un dysfonctionnement ?

.....
.....
.....

36. Comment pensez-vous améliorer le fonctionnement du service ?

.....
.....
.....

37. Selon vous, y-a-t-il des choses que vous voudriez changer ?

.....
.....
.....

Annexe 4 : Article 13 du code de conduite des agents de l'administration fiscale (arrêté n° 6814/2008)

De l'obligation de lutter contre la corruption et la concussion

Le personnel de l'Administration Fiscale applique de manière rigoureuse les principes d'équité, de justice et de morale dans l'accomplissement des tâches qui lui sont confiées. Tout prélèvement d'espèces, quel que soit son montant, même temporaire, même compensé par la remise d'un chèque ou tout autre valeur en échange, constitue un détournement de fonds publics, donc une violation de confiance qui relève du vol.

Il ne pratique pas une sollicitation ou acceptation d'avantage de la part des contribuables en vue d'accomplir ou d'omettre un acte entrant d'une façon directe ou indirecte dans le cadre de ses fonctions.

On entend par corruption l'extorsion d'avantage ou promesse d'avantage sollicité ou accepté par l'agent lui-même ou par autrui pour faciliter, accomplir ou omettre d'accomplir un acte entrant directement ou indirectement dans le cadre de la fonction. C'est aussi l'extorsion d'avantage ou le fait de recevoir un don sans l'avoir réclamé comme étant un dû.

On retiendra que la corruption résulte souvent d'un simple acte de convivialité, qui se transforme en connivence puis en compromission.

On entend par concussion le fait pour le fonctionnaire d'exiger des sommes qu'il sait n'être pas dues afin d'en tirer des avantages personnels.

Le personnel a l'obligation de signaler au supérieur hiérarchique toute tentative de la part des contribuables d'offre ou avantage en échange de faveur ou de traitement spécial.

Il refuse tout cadeau quel qu'en soit le montant, services, faveurs, invitations ou autres avantages, qui pourraient influencer son opinion, affecter son impartialité et mettre en doute son intégrité.

Par ailleurs, il ne sollicite pas d'avantage, de faveur ou de cadeaux pour user de son influence réelle ou supposée en vue de faire obtenir d'une autorité une décision favorable. Cette pratique s'appelle trafic d'influence.

Enfin, pour promouvoir la transparence dans l'exercice de leurs fonctions, tous les Inspecteurs, contrôleurs, agents assermentés et agents des impôts ayant au moins la qualité d'officier de police judiciaire ou recevant du public sont assujettis à l'obligation périodique de déclaration de patrimoine. Les déclarations des personnes soumises à cette obligation sont à déposer auprès du Bureau Indépendant Anti-corruption.

Annexe 5 : Article 14 du code de conduite des agents de l'administration fiscale (arrêté n° 6814/2008)

De l'obligation du respect du secret professionnel et de la discrétion professionnelle (Réf art 20.06.09 et 20.06.10 du Code général des impôts)

Le personnel de l'Administration Fiscale est tenu de ne pas révéler des informations, des faits ou des documents dont il a eu connaissance à l'occasion ou en raison de l'exercice des fonctions, sauf pour les ayants droits prévus par la loi, sous peines de poursuites disciplinaires, voire pénales. Un agent ne doit accéder à une information détenue par l'Administration Fiscale que si son travail le nécessite. Il ne doit pas utiliser cette information pour en tirer personnellement profit ou pour porter atteinte à une tierce personne.

On entend par violation du secret professionnel, la divulgation :

- des données spécifiques utilisées par l'Administration Fiscale,
- des informations communiquées au service dans le cadre de ses attributions ou confiées à l'agent dans le cadre de ses fonctions,
- illicite des informations à des personnes autres que celles prévues par la loi,
- des informations de nature à porter préjudice moral ou matériel soit au contribuable lui-même soit à des tiers.

Le préjudice porté au contribuable peut entraîner l'application de poursuites pénales ; la négligence entraîne des sanctions disciplinaires. Le principe du secret professionnel n'est pas absolu. Il existe des exceptions strictement prévues par la loi : communication d'informations aux autorités judiciaires, aux commissions d'enquêtes parlementaires, aux entités concernées dans le cadre de l'assistance internationale, aux organismes chargés de l'application de la législation sociale. Mais, l'application de ces dérogations doit s'effectuer avec prudence et discernement. Les personnes bénéficiant de ces dérogations sont elles-mêmes tenues au secret professionnel.

De l'obligation de secret professionnel pour l'agent :

- non divulgation des informations concernant la vie économique des entreprises et le respect de la vie privée des contribuables,
- accès aux informations limitées à celles prévues dans le cadre de la légalité,

- interdiction de détourner des informations au profit de soi-même, de sa famille ou de tiers,
- limiter la communication aux cas prévus par la loi, aux personnes ou organismes légalement désignés.

De l'obligation de secret professionnel pour les supérieurs hiérarchiques :

- s'assurer que leurs collaborateurs sont informés de l'obligation du secret et des conséquences de son inobservation (disciplinaire / pénal),
- rappeler périodiquement les règles et assurer un contrôle régulier de leur respect,
- relever et signaler tout manquement en vue de l'application des sanctions.

En outre, le personnel de l'Administration Fiscale est tenu à la discrétion professionnelle qui a un caractère plus large que le secret professionnel. Elle consiste à :

- protéger les secrets des particuliers,
- protéger les méthodes de l'Administration et les secrets administratifs dont la divulgation pourrait nuire à l'accomplissement normal des tâches ou à la réputation de l'Administration (tout ce qui concerne la vie interne et l'activité de l'Administration est présumé confidentiel).

Annexe 6 : Pénalités et amendes

TABLEAU COMPARATIF DES PENALITES ET AMENDES

INFRACTIONS	Dispositions actuelles		Dispositions PLF 2008	
	Articles	Pénalités et amendes	Articles	Intérêts de retard Amendes
DISPOSITIONS GENERALES.	20.01.51.	- Pénalités et amendes non cumulables.	20.01.51.	Intérêts de retard et amendes cumulables. - Possibilité de remise totale ou partielle pour délinquants primaires.
DEFAUT DE DEPOT DE DECLARATIONS OU TOUT AUTRE DOCUMENT DONT LE DEPOT EST OBLIGATOIRE.	20.01.52	Ar 200 000.	20.01.52	Ar 200 000.
Défaut de dépôt pour les rédacteurs d'actes.	02.10.24 2°-3°-4°	Ar 20 000.	20.01.52.1	Ar 200 000.
Défaut de dépôt – Impôt foncier.	10.02.10 1 ^{er} alinéa. 10.03.14 1 ^{er} alinéa.	Ar 10 000.	20.01.52.2.	Ar 10 000.
RETARD DE PAIEMENT – DE VERSEMENT – D'ENREGISTREMENT D'ACTES	20.01.53	5p 100/mois min Ar 1 000 max 100 p 100	20.01.53	1p 100 du montant à payer par mois.
Retard en matière de succession.	02.03.44	1p 100/mois min Ar 1 000 max : Moitié du droit exigible.	20.01.53.1.	1p 100 du droit dû par mois.
INSUFFISANCE- INEXACTITUDE- OMISSION- MINORATION.	20.01.54.	- 25 p 100 du complément des droits exigibles. 100 p 100 en cas de manœuvre frauduleuse, opposition au contrôle.	20.01.54.	- 40 p 100 du complément des droits exigibles. - 80p 100 en cas de manœuvre frauduleuse. - 150p 100 en cas d'opposition au contrôle. - 150p 100 : non délivrance de facture, fausse facture noms d'emprunt, toute autre fraude.
Omission de versement : IRSA	01.03.25.	- 100p 100 : Omission de faire la retenue – min Ar 1 000.	20.01.54.1.	40p 100 des sommes non versées : omission de faire la retenue.

1

INFRACTIONS	Dispositions actuelles		Dispositions PLF 2008	
	Articles	Pénalités et amendes	Articles	Intérêts de retard Amendes
	01.03.26.	- 200p 100 : il y a retenue mais pas de versement- min Ar 2 000.	20.01.54.1.	80p 100 des sommes non versées.
	01.03.28	- 25p 100 de la différence entre l'impôt effectivement dû (personne recevant plusieurs revenus salariaux).	- 20.01.54.1.	- 80p 100 des sommes non versées : organisme payeur se trouve hors du territoire.
TVA				
Déduction abusive - Manœuvre frauduleuse	06.01.29.1°	-100p 100 :	20.01.54.2-1°.	- 80p 100 : de la taxe fraudée, éludée ou compromise et dont la déduction ou le remboursement a été indûment opéré ou obtenu.
- Inexactitude sur les crédits reportables.	06.01.29.2°.	- 50p 100	20.01.54.2-2°.	- 80p 100 des crédits déclarés mais non justifiés.
- Déduction TVA non apparente	06.01.29.3°.	- 100p 100	20.01.54.2-3°.	- 80p 100 de la taxe déduite à tort.
- Vente sans factures entre assujetties.	06.01.29.4°.	- 200p 100	20.01.54.2-4°.	- 80p 100 de la taxe sur la valeur marchande des biens ou des services vendus.
- Facturation pour opération fictive.	06.01.29.5°.	- 200p 100	20.01.54.2-5°.	- 80p 100 de la valeur indiquée sur la facture se rapportant à une opération fictive
- Vente avec facture irrégulière	06.01.29.6°.	- 100p 100	20.01.54.2-6°.	- 80p 100 du montant de la taxe figurant sur la facture irrégulière.
	06.01.29.7°.	- 50p 100	20.01.54.2-7°.	- 80p 100 du montant de la taxe figurant sur la facture se rapportant à une opération exonérée.
- Facturation de TVA sur produits exonérés.	06.01.29.8°.	- 50p 100	20.01.54.2-8°.	- 80p 100 de la taxe fraudée, éludée ou compromise.
- Omission de facturation de	06.01.29.9°.	- Facture non réglementaire :		-

2

INFRACTIONS	Dispositions actuelles		Dispositions PLF 2008	
	Articles	Pénalités et amendes	Articles	Intérêts de retard Amendes
TVA sur produits taxables.		Ar 2 000. Opposition au contrôle fiscal.	- Dispositions déjà rédigées ailleurs.	-
Inexactitude/Minoration en matière d'Impôts fonciers.	10.02.10 2 ^{ème} alinéa 10.03.14 1 ^{ème} alinéa	50p 100 de l'impôt éludé : IFT. 50p 100 de l'impôt éludé : IFPB – min Ar 10.000	20.01.54.3	- 40p 100 de l'impôt éludé.
Insuffisances sur déclarations pour les nouveaux adhérents des Centres de gestion.			20.01.54.4.	Sans amendes.
Insuffisances en matière d'enregistrement - Souscription amiable d'une insuffisance. - Insuffisance souscrite après signification de la contrainte. - Insuffisance souscrite après assignation. - Autres cas.	02.10.30.	- 200p 100 - 400p 100 - 500p 100 - 300p 100	20.01.54.5.	- 40p 100 du complément du droit exigible - 40p 100. - 100p 100. - 200p 100.
Dissimulations en matière d'enregistrement.	02.10.26.	- 100p 100 de la somme dissimulée. - 200p 100 pour les complices, min Ar 10 000.	20.01.54.7	- 40p 100 du complément de droit exigible. - 80p 100 de la somme dont le Trésor a été frustré.
- Dissimulation par l'existence d'une contre lettre	02.10.27.	300p 100 ; Min Ar 10 000.	20.01.54.8	80p 100 du droit qui aurait dû être versé.
- Dissimulation à l'amiable ou établie judiciairement	02.10.28.	200p 100	20.01.54.9.	80p 100 du droit en sus

3

INFRACTIONS	Dispositions actuelles		Dispositions PLF 2008	
	Articles	Pénalités et amendes	Articles	Intérêts de retard Amendes
- Toute fausse déclaration autre celle visée à l'article 02.10.26. - Complicité pour fausse déclaration	02.10.29.	- 50p 100 - 100p 100	20.01.54.10	- 40p 100. - 80p 100.
TAXATION SUR LES ELEMENTS DE TRAIN DE VIE OU REDRESSEMENT D'OFFICE.	20.01.55	25p 100 ;	20.01.55	40p 100.
AUTRES INFRACTIONS. - Chèque sans provision.	20.01.56. -	Ar 200 000. -	20.01.56.	Ar 200 000. 150p 100 du montant exigible.
- Déficit après redressement - Absence de comptabilité régulière	01.01.21	25p 100 1p 100 du chiffre d'affaires	20.01.56.1.	- 80p 100 calculé fictivement sur la base des redressements. - 1p 100 du chiffre d'affaires.
Refus d'accès.	10.03.14.	Ar 200 000 : IFPB	20.01.56.3	Ar 200 000.
Refus de communication de déclarations – contrats – documents obligatoires.	02.09.13 3 ^{ème} alinéa.	Ar 10 000	20.01.56.4	Ar 200 000.
Manœuvres frauduleuses effectuées par les tierces personnes substituant les contribuables dans l'établissement des déclarations.	20.06.19	50p 100 à 200p 100	20.01.56.5.	80p 100 min Ar 200 000.
INFRACTIONS FISCALES SUR LA CULTURE ET LA FABRICATION DE TABAC.	05.05.01	- par pieds de tabacs, pieds plantés, par kilogramme de tabacs.	20.01.57.	- par pieds de tabacs, pieds plantés, par kilogramme de tabacs
INFRACTIONS SUR LA FABRICATION DES ALCOOLS ET DES PRODUITS ALCOOLIQUES : - Fabrication sans	05.05.02	Ar 1 000 / litre Min Ar 10 000	20.01.58.	Ar 1 000 / litre Min Ar 10 000

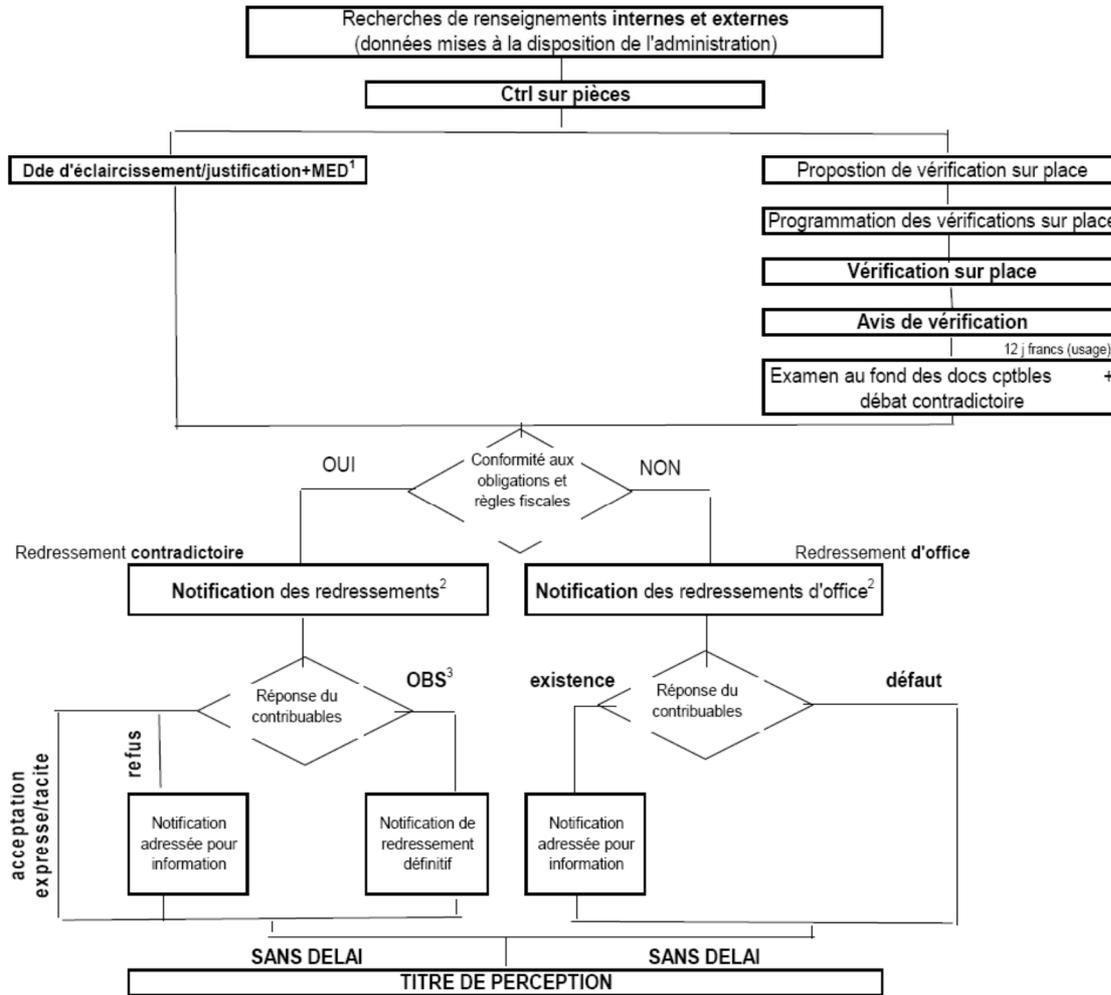
4

INFRACTIONS	Dispositions actuelles		Dispositions PLF 2008	
	Articles	Pénalités et amendes	Articles	Intérêts de retard Amendes
autorisation de boissons alcooliques du premier groupe - Revivification, toute manœuvre de détourner les alcools dénaturés, fraudes sur les distilleries, défaut ou fausse inscription sur les registres prescrits, refus de présentation de registre aux agents des impôts, autres infractions.	05.05.04	Emprisonnement obligatoire de un à deux ans. Ar 100 000 Emprisonnement obligatoire de un à deux ans.	20.01.59	Emprisonnement de un à deux ans (sans distinction de groupe) Ar 100 000 Emprisonnement obligatoire de un à deux ans.
INFRACTIONS SUR LA FABRICATION ET LA VENTE DES PRODUITS TAXABLES AUTRES QUE LES TABACS ET LES PRODUITS ALCOOLIQUES	-	-	20.01.60	Ar 100 00 amende en principal ; 200 p 100 des droits fraudés ; emprisonnement de 1 à 6 mois
INFRACTIONS SUR LA CIRCULATION DES TABACS ET DES PRODUITS ALCOOLIQUES	05.05.07	Ar 40 000	20.01.61	Ar 40 000.
DISPOSITIONS COMMUNES AUX DIFFERENTES PENALITES	05.05.08 à 05.05.11		20.01.62 à 20.01.67	Sans modification – Regroupement par transposition.
INFRACTIONS A L'IMPOT DE LICENCE SUR LES ALCOOLS ET LES PRODUITS ALCOOLIQUES	10.06.76 à 10.06.86		20.01.68 à 20.01.78	Sans modification – Regroupement par transposition.

Annexe 7 : Procédure de contrôle fiscal



Procédures de contrôle



N° nature	Délai maxi	à compter de
1 production par le contribuable des docs ddés notifiées par MED	15 jours francs	la réception de la demande écrite
2 contrôle sur pièce vérifications sur place	Pas 3 mois	la mise à la disposition des docs ddés
3 réponse du contribuable sur la notification de redressements en son encontre:	15 jours francs	de la réception de la notification
si IR	15 jours francs	-"
si TO sur la TVA	15 jours francs	-"

Annexe 8 : Les résultats empiriques de l'enquête

Pour chaque centre, un référentiel du taux des amendes infligées est disponible au niveau national. Ce référentiel montre les pénalités minimums à payer par le contribuable en cas de suspicion de fraude et varie selon la gravité des infractions. Pourtant, les résultats empiriques collectés au sein de chaque centre n'enregistraient que le taux minimum de référence figurant dans le tableau 38 suivant :

Tableau 38 : taux des amendes par nature d'impôts et par année (en pourcentage du droit principal éludé)

Nature	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
DAMTO	40	40	40	40	40	40	40
DE	40	40	40	40	40	40	40
DEAS	40	40	40	40	40	40	40
IBS	25	25	25	25	25	40	40
IR	25	25	25	25	25	40	40
IRCM	25	25	25	25	25	40	40
IRNS	25	25	25	25	25	40	40
IRSA	25	25	25	25	25	40	40
TFT	25	25	25	25	25	40	40
TP	25	25	25	25	25	40	40
TST	50	50	50	50	50	40	40
TVA	50	50	50	50	50	40	40

Source : SPVF

Centre fiscal de Tamatave

Les données obtenues sont présentées comme suit pour chaque année (tableau 39). Notre exemple représente celle de 2004. On voit ainsi le nombre d'infractions, le montant de l'amende principale et du droit principal pour chaque nature d'impôt. Et le taux de pénalité infligé.

Tableau 39 : Exemple de résultat de l'enquête (Centre fiscal de Tamatave)

Nombre	NIMP	RAZ	AP	TOT_VER	TAUX	DP
269	4	IRNS	116 531 793,00	115 684 669,00	25,00	466 127 172,00
6	5	IRSA	1 178 030,00	1 178 030,00	25,00	4 712 120,00
321	10	DAMTO	163 703 096,00	163 703 096,00	40,00	409 257 740,00
2	13	DMTG	15 000 000,00	15 000 000,00	40,00	37 500 000,00
88	22	TVA	31 781 826,00	31 581 826,00	50,00	63 563 652,00
770	23	TST	140 664 963,00	133 442 408,00	50,00	281 329 926,00

Source : SURF pour 2004 ; centre fiscal Tamatave

➤ Montant total du redressement par année et par nature d'impôts.

Le tableau 40 ci-après regroupe les résultats traités à partir des données collectées au niveau du CF de Tamatave. L'obtention du résultat découle des données dans le SURF, les droits principaux y figuraient avec le nombre d'infractions commises pour chaque nature d'impôt (voir tableau en bas).

Pour chaque infraction le centre a noté le taux de pénalisation infligé (diffère selon les années, cf. supra), qui nous a permis de déduire le montant des amendes principales afin d'obtenir le montant total du redressement (AP+DP) pour chaque nature d'impôts.

Il faut noter qu'il y a aussi les pénalités de retard qui est à hauteur de 1% du droit fraudé et par mois écoulé mais nous ne tenons compte que du montant réel de la fraude fiscale (droit éludé et l'amende correspondant).

Tableau 40 : Montant du redressement total enregistré par le centre fiscal de Tamatave par nature d'impôts et par année

AP+DP	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
IBS	4 312 144,00	0	0	0	0	0	0	0	0
IRNS	2 490 641,00	21 641 277,00	74 457 200,00	116 531 793,00	78 048 139,50	14 858 090,00	7 752 160,00	139 102 605,60	334 819 565,75
IRSA	2 696 698,00	305 090,00	208 880,00	1 178 030,00	2 351 875,00	590 800,00	0,00	9 503 511,50	1 199 300,00
IRCM	900 000,00	0	0	0	0	0	0	0	0
IPVI	173 937,00	0	0	0	0	0	0	0	0
DAMTO	75 879 524,70	132 430 264,40	80 059 889,70	114 592 167,20	28 909 590,50	30 864 855,00	44 594 949,00	146 018 648,30	56 073 462,50
DEAS	350 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
DMTG	4 875 640,00	3 015 596,50	481 740,00	10 500 000,00	287 560,00	0,00	0,00	0,00	
TVA	12 066 875,40	5 940 245,40	11 173 023,00	19 069 095,60	24 665 742,00	29 488 248,00	14 282 055,00	327 954 740,40	187 997 833,75
TST	10 293 482,40	10 295 485,20	20 428 919,40	84 398 977,80	102 093 753,39	77 236 230,60	51 784 878,00	65 703 140,30	1 257 876,00
IS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 057 750,00	74 817 692,60	27 458 525,00
IR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20 704 863,90	101 119 140,63

➤ Le nombre d'infractions enregistrées par années (tableau 41)

Tableau 41 : Nombre d'infractions par année

Impôts	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	TOTAL
IBS SARL	4	0	0	0	0	0	0	0	0	4
IRNS	9	30	113	269	4	33	50	194	70	772
IRSA	3	5	3	6	5	3		48	6	79
IRCM	3	0	0	0	0	0	0	0	0	3
IPVI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
DAMTO	203	412	342	321	10	72	117	345	221	2043
DMTG	11	8	2	2	13	0	0	0	0	36
DEAS	2	8	0	0	0	0	0	0	0	10
TVA	21	24	26	88	22	69	83	202	56	591
TST	119	241	228	770	23	651	499	264	4	2799
IS	0	0	0	0	0	0	7	627	448	1082
IR	0	0	0	0	0	0	0	76	101	177
TOTAL	376	728	714	1456	77	828	756	1756	906	7597

Service Régional des Entreprises ou SRE Tamatave

Les données collectées au niveau du SRE Tamatave ont été traitées sous Excel (tableau 42Tableau 42). Un exemple est donné ci-après pour l'année 2009. Le tableau montre le nombre d'infractions commises ainsi que la nature de l'impôt éludé et le montant de l'amende principale ainsi que le taux de pénalité correspondant.

Tableau 42 : Données collectées au niveau du SRE Tamatave

NOMBRE	NIMP	Libellés	MNT_AP	TAUX	PRINCIPAL
12	47	ACTES&AUTRES(DAMTO)	781 850,00	40,00	
19	48	DR. ENRG/ACTES (DEAS)	423 001,60	40,00	
14	64	TAXE/TVA SUR REPRES.	25 048 722,15	40,00	
3	66	IRCM INTERMIT	2 461 457,10	40,00	
3	69	IRNS INTERMIT	3 355 325,00	40,00	
5	76	IRSA INTERMITTENT	1 751 973,92	40,00	
11	80	IR INT NON RESIDENTS	30 847 672,57	40,00	
1	83	DROIT DE TIMBRE INT	27 153 520,80	40,00	

Source : SRE Tamatave 2009

Après le calcul du droit principal éludé pour chaque année et chaque nature d'impôts, on obtient le montant du redressement total qui est la somme de l'amende principale et du droit éludé (AP+DP) (tableau 43).

Tableau 43 : Calcul du droit principal éludé

IBS	AP+DP	IRNS	AP+DP
2002	1 306 497,00	2002	11 869 792,00
2003	18 666 262,00	2003	53 596 383,00
2004	38 359 017,00	2004	28 585 450,00

	2005	106 639 488,00			2005	54 326 684,00
	2006	161 143 652,00			2006	78 133 704,00
	2007	126 625 428,00			2007	57 742 303,00
	2008	61 954 507,30			2008	245 048 550,60
	2009	0,00			2009	11 743 637,50
	TOTAL	514 694 851,30			TOTAL	541 046 504,10
DAMTO		AP+DP		TVA		AP+DP
	2002	0			2002	12 549 886,20
	2003	0			2003	88 945 391,40
	2004	6 567 063,30			2004	185 399 750,40
	2005	25 130 329,00			2005	312 426 819,60
	2006	56 051 030,00			2006	407 866 556,40
	2007	67 170 880,00			2007	185 272 012,20
	2008	35 637 794,50			2008	180 135 731,30
	2009	2 736 475,00			2009	87 670 527,53
	TOTAL	193 293 571,80			TOTAL	1 460 266 675,03
IRSA		AP+DP		IRCM		AP+DP
	2002	0			2002	0
	2003	16 342 213,00			2003	0
	2004	0			2004	0
	2005	75 095 175,00			2005	53 769 664,00
	2006	15 802 710,00			2006	75 130 277,00
	2007	4 372 385,00			2007	159 900 356,00
	2008	10 498 579,00			2008	24 812 827,20
	2009	6 131 908,72			2009	8 615 099,85
	TOTAL	128 242 970,72			TOTAL	322 228 224,05

DEAS		AP+DP				
	2002	0				
	2003	0				
	2004	0				
	2005	0				
	2006	4 512 200,00				
	2007	2 258 200,00				
	2008	847 000,00				
	2009	1 480 505,60				
	TOTAL	9 097 905,60				

Pour ce qui est du nombre d'infractions enregistrées, il est représenté dans le tableau 44 suivant de 2002 à 2009 et pour chaque nature d'impôts.

Tableau 44 : Nombre d'infractions enregistrées

Nombre d'infractions	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
IBS SARL	1	11	6	27	45	15	23	
IRNS	6	29	11	21	24	14	20	3
IRSA	0	2	0	3	4	1	13	5
IRCM	0	0	0	11	8	12	15	3
DAMTO	0	0	15	36	38	35	25	12
DEAS	0	0	0	0	3	2	2	19
TVA	6	43	15	59	51	23	79	14
IR	0	0	0	0	0	0	25	11
IBS SA	0	0	0	0	0	1	0	0

Direction Générale des Entreprises ou DGE

Les données obtenues au niveau du DGE regroupent le droit principal élué (taxe) et l'amende correspondante (pénalité), calculée sur le droit élué. Les données disponibles sont de 2005 à 2009 pour chaque nature d'impôts (tableau 45).

Tableau 45 : Données obtenues au niveau du DGE

IMPOTS	2005		2006		2007		2008		2009	
	TAXE	PENALITE	TAXE	PENALITE	TAXE	PENALITE	TAXE	PENALITE	TAXE	PENALITE
DEAS	2 246 440	898 576			2 172 640,00	869 056,00				
IBS SARL	2 283 964	570 991	290 051 698,40	72 512 924,60	2 976 669 918,44	744 167 479,61	2 483 387 406	993 354 962,49	14 260 635 450	5 704 254 180
IBS SA	2 493 438 352	623 359 588	2 783 370 688,44	695 842 672,11	3 394 989 727,00	848 747 431,75	4 691 828 914	1 876 731 565	8 737 877 842	3 495 151 137
IRCM	1 149 936 095	287 484 024	1 801 247 545,80	450 311 886,45	13 720 156 087,20	3 430 039 021,80	13 248 573 472	5 299 429 389	33 128 840 021	13 251 536 008
IRNS	396 927 191	99 231 798	91 955 142,68	22 988 785,67	857 515 864,44	214 378 966,11	1 909 516 108	763 806 443	171 897 610	68 759 043,91
IRSA	4 642 956 382	1 160 739 095	81 619 808,80	20 404 952,20	276 725 670,24	69 181 417,56	88 815 643,08	35 526 257	504 769 948	201 907 979,22
IR	0	0	0,00		0,00		71 180 328,65	28 472 131	985 270 774,25	394 108 309,70
TFT	250 522 690	62 630 673	173 405 335,60	43 351 333,90	25 394 384,84	6 348 596,21	52 713 971,68	21 085 589	48 376 183,45	19 350 473,38
TVA	1 728 865 674	864 432 837	1 747 153 568,10	873 576 784,05	5 998 563 300,58	2 999 281 650,29	15 528 752 069	6 211 500 828	134 429 034 644	53 771 613 857
TOTAL	10 667 176 789	3 099 347 582	6 968 803 787,82	2 178 989 338,98	27 252 187 592,74	8 313 013 619,33	38 074 767 912	15 229 907 165	192 266 702 473	76 906 680 989

Source : SIGTAS ; DGE

Le montant total du redressement (tableau 46), est alors obtenu en additionnant la taxe et la pénalité, que nous allons représenter dans le tableau suivant

Tableau 46 : Montant total du redressement

AP+DP	2005	2006	2007	2008	2009	TOTAL
DEAS	3 145 016,00	0,00	3 041 696,00	0,00	0,00	6 186 712,00
IBS SARL	2 854 955,00	362 564 623,00	3 720 837 398,05	3 476 742 368,72	19 964 889 630,67	27 527 888 975,43
IBS SA	3 116 797 940,50	3 479 213 360,55	4 243 737 158,75	6 568 560 478,97	12 233 028 979,01	29 641 337 917,78
IRCM	1 437 420 119,25	2 251 559 432,25	17 150 195 109,00	18 548 002 860,77	46 380 376 029,61	85 767 553 550,88
IRNS	496 158 988,65	114 943 928,35	1 071 894 830,55	2 673 322 550,54	240 656 653,69	4 596 976 951,77
IRSA	5 803 695 477,00	102 024 761,00	345 907 087,80	124 341 900,31	706 677 927,27	7 082 647 153,38
IR	0,00	0,00	0,00	99 652 460,11	1 379 379 083,95	1 479 031 544,06
TFT	313 153 363,00	216 756 669,50	31 742 981,05	73 799 560,35	67 726 656,83	703 179 230,73
TVA	2 593 298 511,60	2 620 730 352,15	8 997 844 950,87	21 740 252 896,36	188 200 648 501,01	224 152 775 211,98
TOTAL	13 766 524 371,00	9 147 793 126,80	35 565 201 212,07	53 304 675 076,10	269 173 383 462,03	380 957 577 248,00

Les nombres d'infractions enregistrées par la DGE de 2005 à 2009 (tableau 47).

Tableau 47 : Les nombres d'infractions enregistrées par la DGE de 2005 à 2009

Impôts	2005	2006	2007	2008	2009
DEAS	1	0	3	0	0
IBS SARL	0	2	191	84	32
IBS SA	120	251	87	48	9
IRCM	77	104	236	90	68
IRNS	11	21	21	12	5
IRSA	13	122	48	5	3
IR	0	0	0	5	89
TFT	3	4	1	1	9
TVA	113	194	240	110	130

Service Régional des Entreprises ou SRE Vakinankaratra

Les données collectées au sein du SRE-Vak (tableau 48) est de même forme que celles collectées au niveau des centres de Tamatave. On y trouve le nombre d'infractions enregistrées, la nature de l'impôt éludé, le montant total des amendes principales et ceux versés par le contribuable. Le taux de pénalisation étant connu, nous pouvons ainsi déduire le montant du droit principal éludé.

Tableau 48 : Données collectées SRE Vakinankaratra

NOMBRE	NIMP	Libellés	MNT_AP	NON DEPOT	TOT_VER	RESTE_AR	TAUX	PRINCIPAL
19	4	IRNS	922 844,60		922 844,60			
7	5	IRSA	2 199 782,00		2 199 782,00			
6	22	TVA	1 594 128,60		1 594 128,60			
25	23	TST	1 507 810,80		1 507 810,80			
3	26	IL	120 400,00		120 400,00			
8	43	Amendes fiscales	1 492 859,80		1 492 859,80			

Les données étant traitées, nous présenterons ci-après le montant de l'amende principale, du droit principal ainsi que le montant du redressement total enregistré par le SRE de Vakinankaratra.

- Amendes principales par année et par nature d'impôts (tableau 49)

Tableau 49 : Amendes principales par année et par nature d'impôts

AP	2004	2005	2006	2007	2008	2009
IBS	0	0	730827,80	1 672 115,00	0	44 437,00
IRNS	5 265 538,00	922 844,60	4 516 354,80	42 173,00	0,00	4 645 576,76

IRSA	0	2 199 782,00	2 430 111,20	1 394 197,20	633027,00	1 421 716,00
IS	0	0	228245,00	66 836,00	2300,00	0,00
IRCM	0	0	91000,00	0,00	0,00	0,00
IR	0,00	0	0,00	0,00	0,00	1 098 062,00
DAMTO	0	0	49000,00	0,00	362216,00	0,00
TVA	28 711 799,00	1 594 128,60	3438062,60	4 166 358,80	0,00	16 242 830,23
TST	20 743 812,00	1 507 810,80	2368363,20	271 236,60	0,00	0,00
IL	0	120 400,00	815519,60	144 160,00	0,00	2 945,00
Droit de timbre	0	0,00	12000,00	0,00	0,00	0,00
Amendes fiscales	40 451 135,00	1 492 859,80	97108,00	8 545 661,00	4800486,00	0,00
Redev sur Xts	0,00	0,00	4044588,00	2 247 720,00	0,00	0,00
DA	0,00	0,00	2532813,00	7 232 508,00	0,00	185 661,39

➤ Droits principaux élundés par année et par nature d'impôts (tableau 50)

Tableau 50 : Droits principaux élundés par année et par nature d'impôts

DP	2004	2005	2006	2007	2008	2009
IBS	0,00	0,00	2923311,20	6688460,00	0,00	111092,50
IRNS	21062152,00	3691378,40	18065419,20	168692,00	0,00	11613941,90
IRSA	0,00	8799128,00	9720444,80	5576788,80	1582567,50	3554290,00
IS	0,00	0,00	912980,00	267344,00	5750,00	0,00
IRCM	0,00	0,00	364000,00	0,00	0,00	0,00
IR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2745155,00
DAMTO	0,00	0,00	122500,00	0,00	905540,00	0,00
TVA	57423598,00	3188257,20	6876125,20	8332717,60	0,00	40607075,58
TST	41487624,00	3015621,60	4736726,40	542473,20	0,00	0,00

➤ Le montant du redressement total par année et par nature d'impôts (tableau 51)

Tableau 51 : Montant du redressement total par année et par nature d'impôts

AP+DP	2004	2005	2006	2007	2008	2009	TOTAL
IBS	-	-	3 654 139,00	8 360 575,00	-	155 529,50	12 170 243,50
IRNS	26 327 690,00	4 614 223,00	22 581 774,00	210 865,00	-	16 259 518,66	69 994 070,66
IRSA	-	10 998 910,00	12 150 556,00	6 970 986,00	2 215 594,50	4 976 006,00	37 312 052,50
IS	-	-	1 141 225,00	334 180,00	8 050,00	-	1 483 455,00
IRCM	-	-	455 000,00	-	-	-	455 000,00
IR	-	-	-	-	-	3 843 217,00	3 843 217,00
DAMTO	-	-	171 500,00	-	1 267 756,00	-	1 439 256,00
TVA	86 135 397,00	4 782 385,80	10 314 187,80	12 499 076,40	-	56 849 905,81	170 580 952,81
TST	62 231 436,00	4 523 432,40	7 105 089,60	813 709,80	-	-	74 673 667,80
TOTAL	174 694 523,00	24 918 951,20	57 573 471,40	29 189 392,20	3 491 400,50	82 084 176,97	371 951 915,27

Service Régional des Entreprises ou SRE A Analamanga

Les données collectées au sein du SRE A ne concernent que les années 2007, 2008 et 2009 (tableau 52). En effet, suite aux restructurations de ce centre en 2007, il ne dispose pas des données antérieures. Le tableau ci-après montre le montant du droit élué ainsi que celui de l'amende principale. Le redressement total est ainsi représenté par la ligne AP+DP.

Tableau 52 : Données collectées – SRE A

Impôts	2007		2008		2009	
	DP	AP	DP	AP	DP	AP
IR	270989072	65706501,8	738007500	233393658	461511854	201238751
IRCM	88225232,3	97325982,7	114069824	86771437,3	210999408	90194948,8
IRSA	107400000	107400000	0	0		0
IRNS	0	0	0	0	5000	1250
IBS	0	0	0	0	52229851,4	2234879,48
DE	4091994,09	1022998,52	688749940	99031622,8	0	0
DC	0	12681687,6	0	0	0	0
DT	2597893,88	0	0	0	0	0
TVA	423220045	218380245	2622303292	1350298009	830367696	450138248
TOTAL	896524237	502517415	4163130556	1769494728	1555113810	743808077
AP+DP	1 399 041 652,60		5 932 625 283,05		2 298 921 886,99	

Le nombre d'infractions enregistrées par ce centre est présenté dans le tableau 53 suivant :

Tableau 53 : Nombre d'infractions – SRE A

Nature	2007	2008	2009
IR	70	87	88
IRCM	52	43	43
IRSA	0	0	0
IRNS	0	0	1
IBS	0	0	4
DE	3	1	0
DC	9	0	0
DT	3	0	0
TVA	61	211	123
TOTAL	198	342	259

Service Régional des Entreprises ou SRE B Analamanga

Le SRE B Analamanga ne dispose pas de données antérieures à 2008, pour les mêmes raisons que le SRE A, les archives sont en papier et non classées (tableau 54). Elles demeurent à Tsimbazaza, tous les données archives de la DGI sont tous à Tsimbazaza, l'accès est non autorisé à toute personne étrangère à la DGI mais il faut noter que même les fonctionnaires ne trouvent pas d'intérêt à piocher dans ces archives.

Tableau 54 : Données 2008 et 2009 – SRE B

SERVICE REGIONAL DES ENTREPRISES
ANALAMANGA B

Montant DP

CONTROLE FISCAL ET PV

ANNEE 2008 (Janvier à Décembre)

Rubriques	TVA	IR	IRCM	IBS	IRNS	IRSA	DC	TOTAL
Montant DP	1 806 983 118	247 008 935,72	42 497 893,22	252 607 032,88	16 402 081	4 576 311,63	4 540 100,00	2 374 615 473
Amende	722 793 247	98 803 574,29	16 999 157,29	101 042 813,15	6 560 832,52	1 830 524,65	1 816 040,00	949 846 189,11
DP+AP	2 529 776 365	345 812 510,01	59 497 050,51	353 649 846,03	22 962 913	6 406 836,28	6 356 140,00	3 324 461 662
Nombre	217	8	23	28	3	2	3	284,00

ANNEE 2009 (Janvier à Décembre)

TOTAL

Rubriques	TVA	IR	IRCM	IBS	IRNS	DE	IRSA	TOTAL
Montant DP	1 869 933 849	2 699 473 033	1 248 871 309	1 142 729 982	18 187 321	1 831 432,00	9 150 000,00	6 990 176 926,76
Amende	747 973 540	1 079 789 213	499 548 523,77	457 091 992,98	7 274 928,40	732 572,80	3 660 000,00	2 796 070 770,71
DP+AP	2 617 907 389	3 779 262 246	1 748 419 833	1 599 821 975	25 462 249	2 564 004,80	12 810 000,00	9 786 247 697,47
Nombre	135	81	59	34	4	1	1	315,00

Source : SRE B Anosy

Le Service de Programmation et de Vérification Fiscale ou SPVF

Les données collectées au niveau du SPVF sont disponibles sur le site de la DGI jusqu'en 2007, mais le SPVF dispose de la suite des données (tableau 55). On y trouve le nombre de procès-verbaux par nature d'impôts et le montant du droit principal élué. Il nous reste alors de calculer le montant de l'amende principale pour obtenir le montant du redressement total enregistré par ce service.

Tableau 55 : Données SPVF

Nature d'impôt	2005			2006			2007			2008			2009		
	Nbre PV	DP (M° Ar)	%	Nbre PV	DP (M° Ar)	%	Nbre PV	DP (M° Ar)	%	Nbre PV	DP (M° Ar)	%	Nbre PV	DP (M° Ar)	%
TVA	106	1581	53,1	170	1371	26,07	153	3527	30,13	98	16841	43,49	119	23664	33,78
TST	10	20,2	0,68	19	18,8	0,36	6	9,7	0,08	18	53,6	0,138	0	0	0
IBS	66	533,2	17,9	106	1563	29,71	86	4799	41	55	8450	21,82	24	12221	17,44
IRCM	48	591,5	19,8	87	1116	21,22	63	2018	17,24	42	5563	14,36	55	7954	11,35
IRNS	31	88,2	2,96	107	877,3	16,68	108	1039	8,88	98	6419	16,58	126	9031	12,89
Communication -Achat et vente sans facture	121	0,04	0	64		0	70	0,04	0					0	0
TFT	7	155,6	5,22	2	6,4	0,12	5	174,7	1,49	3	1028	2,653	3	83,59	0,119
IRSA	0	0	0	9	293,4	5,58	12	137,7	1,18	3	58,8	0,152	1	3,31	0,005
Autres	4	12,4	0,42	7	14,6	0,28	1	0,009	0	5	312,7	0,807	11	17102	24,41
	393	2982		571	5261		504	11704		322	38725		339	70058	

Source : SPVF

Les données étaient traitées et représentées dans le tableau suivant (tableau 56).

Tableau 56 : données traitées

Nature d'impôt	2005			2006			2007			2008			2009		
	DP (M° Ar)	AP	DP+AP	DP (M° Ar)	AP	DP+AP	DP (M° Ar)	AP	DP+AP	DP (M° Ar)	AP	DP+AP	DP (M° Ar)	AP	DP+AP
TVA	1581	790	2371,4	1371	685,7	2057	3527	1763	5290,1	16841	6736	23577	23664	9465	33129
TST	20,2	10,1	30,3	18,8	9,4	28,2	9,7	4,85	14,55	53,6	21,44	75,04	0	0	0
IBS	533,2	133	666,45	1563	390,7	1954	4799	1200	5998,5	8450	3380	11830	12221	4888	17109
IRCM	591,5	148	739,38	1116	279	1395	2018	504,4	2522,1	5563	2225	7787,9	7954	3182	11136
IRNS	88,2	22,1	110,25	877,3	219,3	1097	1039	259,8	1298,8	6419	2568	8986,9	9031	3612	12643
Communication -Achat et vente sans facture	0,04	0,04	0,08	0	0	0	0,04	0,04	0,08		0	0	0	0	0
TFT	155,6	38,9	194,5	6,4	1,6	8	174,7	43,68	218,38	1028	411	1438,5	83,59	33,44	117,03
IRSA	0	0	0	293,4	73,35	366,8	137,7	34,43	172,13	58,8	23,52	82,316	3,31	1,324	4,634
Autres	12,4	0	12,4	14,6	0	14,6	0,009	0	0,009	312,7	0	312,68	17102	0	17102
	2982	1143	4124,7	5261	1659	6920	11704	3810	15515	38725	15365	54090	70058	21182	91241

BIBLIOGRAPHIE

1. Abdel-Rahman, et al., *République Démocratique de Madagascar: Le système fiscal et ses aménagements récents*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. October, 1994. Vol. N°.
2. Ali, M.M., H.W. Cecil, and J.A. Knoblett, *The effects of tax rates and enforcement policies on taxpayer compliance: a study of self-employed taxpayers*. Atlantic Economic Journal, 2001. Vol. 29 N° (2): p. 186-202.
3. Allingham, M. and A. Sandmo, *Income tax evasion*. Journal of Public Economics, 1972. Vol. N°: p. 323-338.
4. Alm, J., R. Bahl, and M.N. Murray, *Tax base erosion in developing countries*. Economic Development and Cultural Change, 1991. Vol. N°: p. 849-872.
5. Alm, J., M.B. Cronshaw, and M. McKee, *Tax compliance with endogenous audit selection rules*. Kyklos, 1993. Vol. 46 N° (1): p. 27-45.
6. Alm, J., B. Jackson, and M. McKee, *Deterrence and beyond: Toward a kinder, gentler IRS. Why People Pay Taxes*. The University of Michigan Press, Ann Arbor, 1992a. Vol. N°: p. 311-329.
7. Alm, J., B. Jackson, and M. McKee, *Institutional uncertainty and taxpayer compliance*. The American Economic Review, 1992c. Vol. N°: p. 1018-1026.
8. Alm, J., B.R. Jackson, and M. McKee, *Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data*. National Tax Journal, 1992b. Vol. N°: p. 107-114.
9. Alm, J., G.H. McClelland, and W.D. Schulze, *Why do people pay taxes?* Journal of Public Economics, 1992. Vol. 48 N° (1): p. 21-38.
10. Alm, J., G.H. McClelland, and W.D. Schulze, *Changing the social norm of tax compliance by voting*. Kyklos, 1999. Vol. 52 N° (2): p. 141-171.
11. Alm, J., I. Sanchez, and A. De Juan, *Economic and noneconomic factors in tax compliance*. Kyklos, 1995. Vol. 48 N° (1): p. 1-18.
12. AMF, *Rapport 2006 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne*. 2007. Vol. N° (Autorité des Marchés Financiers).
13. Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein, *Tax compliance*. Journal of economic literature, 1998. Vol. N°: p. 818-860.
14. Andrianarison, F., *Pression, structure et réformes fiscales à Madagascar : Où en est-on?*. Projet MADIO, 1996. Vol. N°: p. 18.
15. Andrianomanana, P., *Renforcer la Transparence dans l'Administration Fiscale*. 1998. Vol. N° (Revue de l'Océan Indien, June): p. 31-32.
16. Andvig, J.C. and K.O. Moene, *How corruption may corrupt*. Journal of Economic Behavior & Organization, 1990. Vol. 13 N° (1): p. 63-76.
17. Arrow, K.J., *Essays in the theory of risk-bearing* North-Holland, ch. 3, 1970. Vol. N°.
18. Auby, J.-F., *Management public: introduction générale*. 1996: Sirey.
19. Axelrod, R., *The Evolution of Cooperation*. Basic Books, New York., 1984. Vol. N°.
20. Bagnoli, M. and B. Lipman, *Can private provision of public goods be efficient?* 1986, University of Michigan working paper.
21. Bagnoli, M. and M. McKee, *Voluntary contribution games: Efficient private provision of public goods*. Economic Inquiry, 1991. Vol. 29 N° (2): p. 351-366.
22. Balassone, F. and P. Jones, *Tax evasion and tax rates: properties of a penalty structure*. Public finance review, 1998. Vol. 26 N° (3): p. 270-285.

23. Baldry, J.C., *Tax evasion is not a gamble: A report on two experiments*. Economics Letters, 1986. Vol. **22** N° (4): p. 333-335.
24. Baldry, J.C., *Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results*. Public Finance= Finances publiques, 1987. Vol. **42** N° (3): p. 357-83.
25. Banerjee, A.V., *A simple model of herd behavior*. The Quarterly Journal of Economics, 1992. Vol. N°: p. 797-817.
26. Bayer, R.-C., *A contest with the taxman - the impact of tax rates on tax evasion and wastefully invested resources*. European Economic Review 2006. Vol. **50** N°: p. 1071-1104.
27. Bchir, M.A., N. Daures, and M. Willinger, *Tolérance de la fraude et évasion fiscale: une analyse expérimentale du modèle de Greenberg*. Economie & prévision, 2008. Vol. **182** N° (1): p. 33-46.
28. Becker, G.S., *Crime and punishment-economic approach*. Journal of political economy, 1968. Vol. **76** N° (2): p. 169-217.
29. Becker, W., H.-J. Büchner, and S. Sleeking, *The impact of public transfer expenditures on tax evasion: An experimental approach*. Journal of Public Economics, 1987. Vol. **34** N° (2): p. 243-252.
30. Beltrame, P., *L'impôt*. M.A. Paris, 1987. Vol. N°.
31. Besley, T. and J. McLaren, *Taxes and bribery: the role of wage incentives*. The economic journal, 1993. Vol. N°: p. 119-141.
32. Bolton, G.E. and A. Ockenfels, *ERC: A theory of equity, reciprocity, and competition*. American economic review, 2000. Vol. N°: p. 166-193.
33. Borck, R., *Income tax evasion and the penalty structure*. Economics Bulletin, 2004. Vol. **8** N° (5): p. 1-9.
34. Bosco, L. and L. Mittone, *Tax evasion and moral constraints: some experimental evidence*. Kyklos, 1997. Vol. **50** N° (3): p. 297-324.
35. Brehm, J. and W. Rahn, *Individual-level evidence for the causes and consequences of social capital*. American journal of political science, 1997. Vol. N°: p. 999-1023.
36. Brubaker, E., *Sixty-eight percent free revelation and thirty-two percent free ride? Demand disclosures under varying conditions of exclusion*. Research in experimental economics, 1982. Vol. **2** N°: p. 151-66.
37. Burness, et al., *Valuing policies which reduce environmental risk*. Natural Resources Journal 1983. Vol. **23** N°: p. 676-682.
38. Chand, S.K. and K.O. Moene, *Controlling fiscal corruption*. World Development, 1999. Vol. **27** N° (7): p. 1129-1140.
39. Christian, C.W., *Voluntary compliance with the individual income tax: results from the 1988 TCMP study*. The IRS Research Bulletin, 1994. Vol. **1500** N°: p. 35-42.
40. Clotfelter, C.T., *Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns*. The review of economics and statistics, 1983. Vol. N°: p. 363-373.
41. Cohn, R.A., et al., *Individual investor risk aversion and investment portfolio composition*. The Journal of Finance, 1975. Vol. **30** N° (2): p. 605-620.
42. Collins, J.H. and R.D. Plumlee, *The taxpayer's labor and reporting decision: The effect of audit schemes*. Accounting Review, 1991. Vol. N°: p. 559-576.
43. Cosson, J., *La fraude et l'évasion fiscale*. Revue Après-demain, 1981. Vol. N° (230): p. 36-38.
44. Cowell, F.A., *Honesty is sometimes the best policy*. European Economic Review, 1989. Vol. **33** N° (2): p. 605-617.
45. Cowell, F.A. and J.P. Gordon, *Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision*. Journal of Public Economics, 1988. Vol. **36** N° (3): p. 305-321.

46. CPO, C.d.p.o., *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*. La Documentation française, 2007. Vol. N°.
47. Dasgupta, P., *Trust as a commodity*. Trust: Making and breaking cooperative relations, 2000. Vol. 4 N°: p. 49-72.
48. De Juan, A., Lasheras, M.A., Mayo, R., , *Voluntary Compliance and Behavior of Spanish Taxpayers*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Spain., 1993. Vol. N°.
49. De Melo, J., D.W. Roland-Holst, and M. Haddad, *Tax evasion and tax reform in a low-income economy: general equilibrium estimates for Madagascar*. Vol. 918. 1992: World Bank Publications.
50. De Soto, H., E. Ghersi, and M. Ghibellini, *L'autre sentier: la révolution informelle dans le tiers monde*. 1994: La Découverte.
51. Dell'Anno, R., *Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness*. The Journal of Socio-Economics, 2009. Vol. 38 N° (6): p. 988-997.
52. Dontsi, *Le recouvrement des impôts forfaitaires dans les pays à faible revenu*. Revue française d'économie, 1995. Vol. 10 N° (3): p. 173-191.
53. Dontsi, *Le recouvrement des impôts forfaitaires dans les pays à faible revenu*. Revue française d'économie, 1995. Vol. 10 N° (3): p. 173-191.
54. ECR, *Rapport provisoire sur l'étude de la bonne gouvernance à Madagascar*. 2007. Vol. N° (United Nations Economic Commission for Africa UNECA).
55. Elffers, H., *But taxpayers do cooperate*. Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, States and Organizations. London: Routledge, 2000. Vol. N°: p. 184-194.
56. Erard, B. and J.S. Feinstein, *The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance*. Public Finance= Finances publiques, 1994. Vol. 49 N° (Supplement): p. 70-89.
57. Ernst&Young, *The Sarbanes-Oxley Act at 10- Enhancing the reliability of financial reporting and audit quality*. 2012. Vol. N° (SCORE no. JJ0009 BSC no.1406-1268124).
58. EuropeAid, *Evaluation de coopération de l'Union Européenne avec la République de Madagascar*. Rapport Provisoire sur l'étude de la bonne gouvernance à Madagascar, 2007. Vol. N°: p. 47.
59. Fehr, E. and S. Gächter, *Fairness and retaliation: The economics of reciprocity*. The journal of economic perspectives, 2000. Vol. N°: p. 159-181.
60. Fehr, E. and K.M. Schmidt, *A theory of fairness, competition, and cooperation*. Quarterly journal of Economics, 1999. Vol. N°: p. 817-868.
61. Feinstein, J.S., *An econometric analysis of income tax evasion and its detection*. The RAND Journal of Economics, 1991. Vol. N°: p. 14-35.
62. Feld, L.P. and B.S. Frey, *Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*. Law & Policy, 2007. Vol. 29 N° (1): p. 102-120.
63. Feld, L.P. and J.R. Tyran, *Tax evasion and voting: An experimental analysis*. Kyklos, 2002. Vol. 55 N° (2): p. 197-221.
64. Fischer, C.M., M. Wartick, and M.M. Mark, *Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature*. Journal of Accounting Literature, 1992. Vol. 11 N°: p. 1.
65. Fjeldstad, O.-H. and J. Semboja, *Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania*. World Development, 2001. Vol. 29 N° (12): p. 2059-2074.
66. Fjeldstad, O.-H. and B. Tungodden, *Fiscal corruption: a vice or a virtue?* World Development, 2003. Vol. 31 N° (8): p. 1459-1467.

67. Flatters, F. and W.B. MacLeod, *Administrative corruption and taxation*. International Tax and Public Finance, 1995. Vol. 2 N° (3): p. 397-417.
68. Frey, B.S., *Not just for the money*. Books, 1997. Vol. N°.
69. Frey, B.S., *Economics as a science of human behaviour: Towards a new social science paradigm*. 1999: Springer Science & Business Media.
70. Friedland, N., *A note on tax evasion as a function of the quality of information about the magnitude and credibility of threatened fines: some preliminary research*. Journal of Applied Social Psychology, 1982. Vol. 12 N° (1): p. 54-59.
71. Friedland, N., S. Maital, and A. Rutenberg, *A simulation study of income tax evasion*. Journal of public economics, 1978. Vol. 10 N° (1): p. 107-116.
72. Friend, I. and M.E. Blume, *The demand for risky assets*. The American Economic Review, 1975. Vol. N°: p. 900-922.
73. Galtung, F., *Current strategies for combating corruption: A study of corruption in the tax administration*. Berlin: Transparency International Occasional Working Paper, 1995. Vol. N° (8).
74. Gandhi, et al., *Tanzania: Proposals for Tax Reform in 1995/96 and Beyond*. 1995. Vol. N° (International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. May).
75. Gans, J.S. and M. Smart, *Majority voting with single-crossing preferences*. Journal of Public Economics, 1996. Vol. 59 N° (2): p. 219-237.
76. Gautier, J.-F., *Fiscalité des entreprises*. Revue économie de Madagascar, 1998. Vol. 3 N°: p. 155-184.
77. Gautier, J.-F., *L'informel est-il une forme de fraude fiscale? Une analyse microéconométrique de la fraude fiscale des micro-entreprises*. Revue d'économie du développement, 2001. Vol. N°: p. 25-50.
78. Graetz, M.J. and L.L. Wilde, *The economics of tax compliance: Fact and fantasy*. National Tax Journal, 1985. Vol. N°: p. 355-363.
79. Gray, C.S., et al., *Enhancing Transparency in Tax Administration in Madagascar and Tanzania*. 2001. Vol. N°.
80. Greenberg, J., *Avoiding tax avoidance: A (repeated) game-theoretic approach*. Journal of Economic Theory, 1984. Vol. 32 N° (1): p. 1-13.
81. Grootaert, C., *The missing link? Social capital and participation in everyday life*, 2001. Vol. N°: p. 8.
82. Guala, F. and L. Mittone, *Experiments in economics: External validity and the robustness of phenomena*. Journal of Economic Methodology, 2005. Vol. 12 N° (4): p. 495-515.
83. Hardin, R., *Trustworthiness*. Ethics, 1996. Vol. N°: p. 26-42.
84. Heap, H.S., Varoufakis, Y.,, *Game Theory. A Critical Introduction*. Routledge, London/New York. 1997. Vol. N° (Routledge, London/New York.).
85. Hume, D., *A treatise of human nature [1739]*. British Moralists, 1978. Vol. N°: p. 1650-1800.
86. Huther, J. and A. Shah, *Anti-corruption policies and programs: a framework for evaluation*. Vol. 2501. 2000: World Bank Publications.
87. Isaac, R.M., K.F. McCue, and C.R. Plott, *Public goods provision in an experimental environment*. Journal of Public Economics, 1985. Vol. 26 N° (1): p. 51-74.
88. Isaac, R.M., J.M. Walker, and S.H. Thomas, *Divergent evidence on free riding: An experimental examination of possible explanations*. Public choice, 1984. Vol. 43 N° (2): p. 113-149.
89. Jèze, G., *Cours de finances publiques, 1935-1936*. 1936: Librairie générale de droit & de jurisprudence.

90. Johnson, S., D. Kaufmann, and P. Zoido-Lobaton, *Regulatory discretion and the unofficial economy*. American Economic Review, 1998. Vol. N°: p. 387-392.
91. Jung, Y.H., A. Snow, and G.A. Trandel, *Tax evasion and the size of the underground economy*. Journal of Public Economics, 1994. Vol. 54 N°: p. 391-402.
92. Kahneman, D. and A. Tversky, *Prospect theory: An analysis of decision under risk*. Econometrica: Journal of the Econometric Society, 1979. Vol. N°: p. 263-291.
93. Kant, I., *Groundwork of the Metaphysic of Morals*. Harper Torchbooks, New York., 1964. Vol. N°.
94. Kim, O. and M. Walker, *The free rider problem: Experimental evidence*. Public Choice, 1984. Vol. 43 N° (1): p. 3-24.
95. Kirchgässner, G., *Homo oeconomicus-Das ökonomische Modell individuellen Verhaltens und seine Anwendung in den Wirtschafts-und Sozialwissenschaften*, 2. Aufl., Tübingen, 2000. Vol. N°: p. 12.
96. Kirchler, E., *The economic psychology of tax behaviour*. 2007: Cambridge University Press.
97. Kirchler, E., et al., *Effort and aspirations in tax evasion: Experimental evidence*. Applied Psychology, 2009. Vol. 58 N° (3): p. 488-507.
98. Kirchler, E., et al., *Why pay taxes? A review of tax compliance decisions*. Developing alternative frameworks for explaining tax compliance, 2010. Vol. N°: p. 15-31.
99. Koskela, E., *A note on progression, penalty schemes and tax evasion*. Journal of Public Economics, 1983. Vol. 22 N° (1): p. 127-133.
100. Koskela, E., *On the shape of tax schedule, the probability of detection, and the penalty schemes as deterrents to tax evasion*. Public Finance 1983. Vol. 38 N°: p. 70-80.
101. Kunreuther, H., R., et al., *Disaster insurances protection. Public policy lessons*. Public policy lessons (John Wiley and Sons. Inc., New York. NY). 1978. Vol. N°.
102. Lang, O., K.-H. Nöhrbaß, and K. Stahl, *On income tax avoidance: the case of Germany*. Journal of Public Economics, 1997. Vol. 66 N° (2): p. 327-347.
103. Lascoumes, P., *Les affaires ou l'art de l'ombre(les délinquances économiques et financières et leur contrôle)*. 1986. Vol. N°.
104. Lautier, B., *L'économie informelle dans le tiers monde*. 1994: La Découverte Paris.
105. Ledyard, J.O., *Public Goods. A Survey of Experimental Research*. S. 111–194 in: John H. Kagel und Alvin E. Roth (Hg.): *Handbook of Experimental Economics*. 1995, Princeton, NJ: Princeton University Press.
106. Lee, K., *Tax evasion and self-insurance*. Journal of Public Economics 2001. Vol. 81 N°: p. 73-81.
107. Leroy, M., *L'organisation du contrôle fiscal : Une forme «originale» de bureaucratie*. Revue française de science politique, 1994. Vol. N°: p. 811-835.
108. Levi, M., *Of rule and revenue*. 1989: Univ of California Press.
109. Levi, M., *Consent, dissent, and patriotism*. 1997: Cambridge University Press.
110. Long, S. and J. Swingen, *The conduct of tax-evasion experiments: Validation, analytical methods, and experimental realism*. Tax evasion: An experimental approach, 1991. Vol. N°: p. 128-138.
111. Machina, M.J., *Generalized expected utility analysis and the nature of observed violations of the independence axiom*, in *Foundations of utility and risk theory with applications*. 1983, Springer. p. 263-293.
112. Machina, M.J., *Choice under uncertainty: Problems solved and unsolved*, in *Foundations of Insurance Economics*. 1992, Springer. p. 49-82.
113. Maldonado, C., *Informal Sector: Legalization or Laissez-Faire*, *The. Int'l Lab. Rev.*, 1995. Vol. 134 N°: p. 705.

114. Mittone, L., *Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach*. The Journal of Socio-Economics, 2006. Vol. **35** N° (5): p. 813-835.
115. Monkam, N., *Études Régionales de l'ATAF sur les Priorités de Réforme des Administrations Fiscales Africaines: Rapport à l'échelle africaine*. ATAF (African Tax Administration Forum), 2012. Vol. N°.
116. Mookherjee, D. *Incentive reforms in developing country bureaucracies: lessons from tax administration*. in *Annual World Bank Conference on Development Economics 1997*. 1998. World Bank.
117. Morin, R.-A. and A.F. Suarez, *Risk aversion revisited*. Journal of Finance, 1983. Vol. N°: p. 1201-1216.
118. Moser, D.V., J.H. Evans III, and C.K. Kim, *The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions*. Accounting Review, 1995. Vol. N°: p. 619-634.
119. Mossin, J., *Aspects of rational insurance purchasing*. The Journal of Political Economy, 1968. Vol. N°: p. 553-568.
120. Mossin, J., *Taxation and risk-taking: an expected utility approach*. Economica, 1968. Vol. N°: p. 74-82.
121. Palfrey, T.R. and H. Rosenthal, *Participation and the provision of discrete public goods: a strategic analysis*. Journal of public Economics, 1984. Vol. **24** N° (2): p. 171-193.
122. Panadés, J., *Tax evasion and Ricardian equivalence*. European Journal of Political Economy, 2001. Vol. **17** N°: p. 799-815.
123. Park, C.-G. and J.K. Hyun, *Examining the determinants of tax compliance by experimental data: A case of Korea*. Journal of Policy Modeling, 2003. Vol. **25** N° (8): p. 673-684.
124. Polinsky, A.M. and S. Shavell, *The economic theory of public enforcement of law*. Journal of Economic Literature 2000. Vol. **38** N°: p. 45-76.
125. Pommerehne, W.W. and H. Weck-Hannemann, *Steuerhinterziehung: Einige romantische, realistische und nicht zuletzt empirische Befunde*. 1989: Inst. für Öffentliche Finanzen und Sozialpolitik.
126. Pommerehne, W.W. and H. Weck-Hannemann, *Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland*. Public Choice, 1996. Vol. **88** N° (1-2): p. 161-170.
127. Porcano, T.M., *Correlates of tax evasion*. Journal of Economic Psychology, 1988. Vol. **9** N° (1): p. 47-67.
128. Posner, E.A., *Law and social norms: The case of tax compliance*. Virginia Law Review, 2000. Vol. N°: p. 1781-1819.
129. Putnam, R.D., R. Leonardi, and R.Y. Nanetti, *Making democracy work: Civic traditions in modern Italy*. 1994: Princeton university press.
130. Pyle, D.J., *The economics of taxpayer compliance*. Journal of Economic Surveys, 1991. Vol. **5** N° (2): p. 163-198.
131. Rakotomanana, F., *Le secteur informel à Madagascar en 1993, vu à travers l 'enquête permanente auprès des ménages*. EPM, Instat, Madagascar, 1995. Vol. N°.
132. Rakotomanana, F.H., *Les déterminants de la volonté de faire enregistrer son entreprise informelle à Madagascar: quelles implications sur les stratégies de l'Administration publique?* African Statistical Journal Journal statistique africain, 2009. Vol. N°: p. 262.
133. Rapoport, A., *Provision of public goods and the MCS experimental paradigm*. American Political Science Review, 1985. Vol. **79** N° (01): p. 148-155.
134. Rawls, J., *Political liberalism*. 1993. Vol. N° (New York: Columbia University Press.).

135. Razafimamonjy, L., et al., *Premiers résultats de l'enquête «Afrobaromètre 2013» à Madagascar*. 2014. Vol. N°.
136. Reinganum, J.F. and L.L. Wilde, *Income tax compliance in a principal-agent framework*. Journal of public economics, 1985. Vol. **26** N° (1): p. 1-18.
137. Roubaud, F., *La mesure statistique du secteur informel en Afrique: les strategies de collecte des donnees [The statistical measurement of the informal sector in Africa: the data collection strategies]*. Actes du Seminaire, Le Secteur Informel et la Politique economique en Afrique Sub-saharienne, Afristat, tome 1, serie methode n 1, 1997. Vol. N°: p. 81-96.
138. Sah, R.K., *Social osmosis and patterns of crime: A dynamic economic analysis*. Journal of political Economy, 1991. Vol. **99** N° (6).
139. Samuelson, P.A., *The pure theory of public expenditure*. The review of economics and statistics, 1954. Vol. N°: p. 387-389.
140. Schmidtchen, D. and R. Kirstein, *Imperfect Decision-Making and the Tax Payer Puzzle*. 1997, CSLE Discussion Paper.
141. Schnellenbach, J. *Tax morale, Leviathan and the political process: a theoretical approach*. in *Royal Economic Society Annual Conference 2002*. 2002. Royal Economic Society.
142. Schulze, W., G. McClelland, and D. Coursey, *Valuing risk: A comparison of expected utility with models from cognitive psychology*. University of Colorado, Laboratory for Economics and Psychology, 1986. Vol. N°.
143. Schwartz, R.D. and S. Orleans, *On legal sanctions*. The University of Chicago Law Review, 1967. Vol. N°: p. 274-300.
144. Sen, A., *Freedom as development*. 1999, Oxford University Press, Oxford.
145. Sethi, R. and E. Somanathan, *Understanding reciprocity*. Journal of Economic Behavior & Organization, 2003. Vol. **50** N° (1): p. 1-27.
146. Shleifer, A. and R.W. Vishny, *Corruption*. The Quarterly Journal of Economics, 1993. Vol. N°: p. 599-617.
147. Skinner, J. and J. Slemrod, *An economic perspective on tax evasion*. National Tax Journal, 1985. Vol. N°: p. 345-353.
148. Slemrod, J., *Slemrod, J. (1985). An empirical test for tax evasion. Review of Economics and Statistics, 67(2), 232-238*. Review of Economics and Statistics, 1985. Vol. **67(2)** N°: p. 232-238.
149. Slemrod, J., M. Blumenthal, and C. Christian, *Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota*. Journal of public economics, 2001. Vol. **79** N° (3): p. 455-483.
150. Smith, A., *The theory of moral sentiments*. Clarendon. 1976, Oxford.
151. Smith, S., *Britain's shadow economy*. 1986: Oxford University Press.
152. Spicer, M.W. and L.A. Becker, *Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach*. National Tax Journal, 1980. Vol. N°: p. 171-175.
153. Spicer, M.W. and R.E. Hero, *Tax evasion and heuristics: A research note*. Journal of Public Economics, 1985. Vol. **26** N° (2): p. 263-267.
154. Spicer, M.W. and S.B. Lundstedt, *Understanding tax evasion*. Public Finance= Finances publiques, 1976. Vol. **31** N° (2): p. 295-305.
155. Srinivasan, T.N., *Tax evasion: a model*. Journal of Public Economics, 1973. Vol. **2(4)** N°: p. 339-346.
156. Stiglitz, J.E., *The effects of income, wealth, and capital gains taxation on risk taking*. 1969. Vol. N°.
157. Strümpel, B., *The contribution of survey research to public finance*. Quantitative analysis in public finance, 1969. Vol. **14** N° (2).

158. Tanzi, V., *Public finance in developing countries*. 1991: Edward Elgar Aldershot.
159. Taylor, M., *Community, anarchy and liberty*. 1982: Cambridge University Press.
160. TIA, T.I.A., *Combattre la corruption: enjeux et perspectives*. 2002: Karthala. 356.
161. Tignor, R.L., *Political corruption in Nigeria before independence*. The Journal of Modern African Studies, 1993. Vol. **31** N° (02): p. 175-202.
162. Tilly, C., *Coercion, capital and European states*. 1990-1992. Vol. N° (Cambridge M.A.: Blackwell.).
163. Tokman, V.E., *Modernizing the informal sector*. UN/DESA Working Paper, 2007. Vol. N° (42): p. 1-13.
164. Torgler, B., *Is tax evasion never justifiable?* Journal of public finance and public choice= Economia delle scelte pubbliche, 2001. Vol. **19** N° (2): p. 143-167.
165. Torgler, B., *What do we know about tax morale and tax compliance?* Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali, 2001. Vol. **48** N° (3): p. 395-420.
166. Torgler, B., *Vertical and exchange equity in a tax morale experiment*. 2002: Citeseer.
167. Torgler, B., *To evade taxes or not to evade: that is the question*. The Journal of Socio-Economics, 2003. Vol. **32** N° (3): p. 283-302.
168. Trannoy, A.T., G. , *The robustness of the Yitzhaki's result on tax evasion*. Working paper, 2008. Vol. N°.
169. Tulkens, H. and A. Jacquemin, *The cost of delinquency: a problem of optimal allocation of private and public expenditure*. 1971: Kathol. Univ.
170. Van Winden, F., *Experimental investigation of collective action*. Political economy and public finance: The role of political economy in the theory and practice of public economics, 2002. Vol. N°: p. 178.
171. Vogel, J., *Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data*. National Tax Journal, 1974. Vol. N°: p. 499-513.
172. Wärneryd, K.-E. and B. Walerud, *Taxes and economic behavior: Some interview data on tax evasion in Sweden*. Journal of Economic Psychology, 1982. Vol. **2** N° (3): p. 187-211.
173. Webley, P., *Tax evasion: An experimental approach*. 1991: Cambridge University Press.
174. Weck-Hannemann, H. and W.W. Pommerehne, *Einkommensteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische analyse*. Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES), 1989. Vol. **125** N° (IV): p. 515-556.
175. Wenzel, M., *Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance (1): A Prestudy*. Working Paper 2001a. Vol. **7** N° (Centre for Tax System Integrity, The Australian National University.).
176. Wenzel, M., *Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance (2): A Field Experiment*. Working Paper 2001b. Vol. **8** N° (Centre for Tax System Integrity, The Australian National University.).
177. Winters, J.A., *Power in motion: Capital mobility and the Indonesian state*. 1996: Cornell University Press.
178. Yankelovich, S. and I. White, *Taxpayer attitudes study: final report. Public opinion survey prepared for the public affairs division*. Internal Revenue Service, 1984. Vol. N°.
179. Yeats, A.J., *Can Preshipment Inspection Offset Noncompetitive Pricing of Developing Countries' Imports?: The Evidence from Madagascar*. Vol. 610. 1991: World Bank Publications.
180. Yitzhaki, S., *Income tax evasion: A theoretical analysis*. Journal of public economics, 1974. Vol. **3** N° (2): p. 201-202.

RESUME

Depuis le modèle de référence développé par Allingham et Sandmo (1972), les problèmes liés à la fraude fiscale et particulièrement au lien entre les raisons de conformité fiscale et le montant du revenu déclaré ont été souvent étudiées. La décision du contribuable dépend essentiellement du montant de son revenu réel, du taux d'imposition fiscale, de la probabilité de contrôle, du montant des amendes infligées en cas de détection. Mais d'autres paramètres plus psychologiques qu'économiques sont aussi tenus en compte à savoir le climat social auquel le contribuable évolue, l'utilisation de leurs cotisations par le gouvernement, les normes sociales, ou tout simplement la conscience du devoir fiscal pour le financement des biens publics et du civisme fiscal. Ces faits ne sont essentiellement pas tenus en compte dans un pays en développement comme Madagascar. La fraude fiscale est liée à l'incapacité de l'administration fiscale à assurer pleinement le système de contrôle par manque de moyens et des phénomènes comme la corruption, la présence accrue du secteur informel, l'influence des décideurs politiques. Les études empiriques ont montré que la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) reste l'impôt le plus fraudé par les contribuables et que les pertes annuelles pour cause de fraude fiscale sont exorbitantes, avec un montant total avoisinant les 203 millions d'€ de 2007 à 2009 dans les centres enquêtés.

Mots clés : fraude fiscale, conformité fiscale, corruption, secteur informel.

Since the reference model was developed by Allingham and Sandmo (1972), the problems linked to tax evasion and particularly to the relationship between the reasons for tax compliance, and the amount of declared income have often been studied. The taxpayer's decision depends primarily on the amount of his real income, on the tax rate, on the probability of control and on the amount of the fines in the case of identified fraud. However, other parameters more psychological than economical are also taken into account to identify the social climate in which the taxpayer evolves, the use of their tax contributions by the government, the social norms, or simply the awareness of the duty taxes in order to support public projects and fiscal public-spiritedness. These facts have not yet been taken into consideration in developing countries like Madagascar. Tax evasion is linked to the incapacity of tax authorities to ensure full control of the system due to a lack of means as well as phenomena such as corruption, the increasing presence of the informal sector and the influence of the political decision makers. Empirical studies have shown that Value-Added Tax remains the most defrauded tax by taxpayers and that the annual losses due to tax evasion are exorbitant, totaling around € 203 million from 2007 to 2009 in the centers participating in the survey.

Keywords : tax evasion, tax compliance, corruption, informal sector.