



L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE: série « Informations comparatives » (2008)

Janvier 2009

Préparé par le
Forum sur l'administration fiscale

Table des matières

AVANT-PROPOS	4
À PROPOS DU PRÉSENT DOCUMENT	5
Objectif et méthodologie.....	5
Le Forum sur l'administration fiscale	6
Avertissement.....	6
Renseignements et informations complémentaires.....	6
RÉSUMÉ	7
CHAPITRE 1. STATUT INSTITUTIONNEL DE L'ADMINISTRATION FISCALE	10
Organisation institutionnelle de l'administration de l'impôt	11
Introduction	11
L'autorité fiscale en tant qu'institution (tableau 1)	13
Le degré d'autonomie de l'autorité fiscale (tableaux 1 et 2)	16
Étendue des compétences de l'autorité fiscale (tableaux 3 et 4)	17
Un organisme unifié chargé du recouvrement des impôts directs et indirects	17
Le recouvrement des cotisations sociales (tableau 3)	18
Administration des douanes (tableau 4)	20
Autres fonctions non fiscales (tableau 4)	21
Dispositifs de gouvernance spéciaux	21
Conseils de gestion et conseils consultatifs	21
Surveillance extérieure/indépendante du système fiscal	24
Mécanismes spéciaux de règlement des plaintes et de contrôle	26
CHAPITRE 2. ORGANISATION DES AUTORITÉS FISCALES.....	36
Organisation de l'administration fiscale (tableau 5)	38
Organisation des autorités fiscales et évolution de cette organisation	38
Exemples de l'organisation adoptée dans différents pays	40
Les unités spéciales chargées des gros contribuables (tableaux 6 et 7)	49
Points communs des gros contribuables	50
Critères utilisés par les autorités fiscales pour définir les grandes entreprises	51
Caractéristiques communes et/ou importantes des unités en charge des gros contribuables	51
Les réseaux opérationnels de l'administration fiscale (Table 8)	54
Exemples de programmes d'envergure mis en œuvre pour rationaliser les réseaux d'agences des impôts	55
CHAPITRE 3. QUELQUES ASPECTS DE LA GESTION STRATÉGIQUE.....	65
Planification stratégique dans l'administration fiscale	65
La gestion axée sur les performances	66
Stratégies de planification et de gestion des autorités fiscales (tableau 9).....	67
Établissement et publication de plans opérationnels et de rapports annuels de performance – utilisation de normes de service et recueil des impressions des contribuables	68
Établissement du plan opérationnelles – approche du Canada et des États-Unis	68
Autres pays (encadré 10)	73
Mesurer les performances des autorités fiscales	76
Conclusions	85
CHAPITRE 4 - RESSOURCES DES AUTORITÉS FISCALES NATIONALES	89
Les ressources des autorités fiscales nationales.....	90
Dépenses d'administration de l'impôt (tableau 10)	90
Dépenses totales	90
Le ratio coûts administratifs/recettes recouvrées (tableau 11).....	92
Ratio coûts administratifs sur PIB (tableau 12)	93
Comparaisons internationales des dépenses administratives et des effectifs (tableau 11).....	93
Le ratio « coût de recouvrement »	93
Les effectifs comparés des administrations fiscales (tableau 14)	95

Affectation des ressources humaines par catégorie de fonctions (tableau 15)	97
Fonctions non fiscales exercées par les autorités fiscales	98
CHAPITRE 5 – PERFORMANCES OPÉRATIONNELLES	115
Performances opérationnelles	116
Recouvrement des recettes fiscales (tableaux 16 et 17)	116
Remboursements de trop-versés (tableaux 17 et 18)	117
Prestation de services aux contribuables (tableaux 19a et 19b)	119
Activités de vérification fiscale (tableaux 20 et 21)	120
Contentieux fiscal (tableau 22)	120
Recouvrement des impôts impayés (tableaux 23 à 25)	121
CHAPITRE 6 – CADRES JURIDIQUE ET ADMINISTRATIF	143
Cadres juridique et administratif	144
Droits et chartes du contribuable (tableau 26)	144
Interprétation de la loi (tableau 27)	149
Pouvoir d'accès à l'information et pouvoir de visite (tableau 28)	150
Infractions fiscales, intérêts, pénalités et mesures d'exécution	150
Recours administratif (tableau 32)	152
Gestion des dettes	153
Les pouvoirs attribués à l'administration pour recouvrer les dettes fiscales (tableau 33)	154
CHAPITRE 7 – DÉPÔT DES DÉCLARATIONS, RECOUVREMENT ET LIQUIDATION	182
Introduction	183
Enregistrement des contribuables (tableaux 34 à 36)	184
Recouvrement et liquidation de l'impôt sur le revenu	185
Aperçu – les régimes de retenue à la source	185
Régimes de retenue à la source sur les revenus d'activité salariée	186
Recouvrement de l'impôt par acomptes ou paiement échelonné (tableaux 39 et 40)	189
Liquidation par l'administration et autoliquidation (tableau 39)	190
Recours à l'obligation de communication d'informations par des tiers	191
Recouvrement de la TVA (tableau 41)	195
Utilisation de services électroniques modernes	196
Déclaration électronique	197
Services de paiement électronique (tableau 45)	200
Autres services électroniques (tableau 46)	200
ANNEXE 1	254
Liste des autorités fiscales ayant participé à l'enquête : nom de l'autorité et dates de l'exercice budgétaire	254
ANNEXE 2	256
Listes de toutes les publications du FAF	256
ANNEXE 3	259
Cadres de planification, d'évaluation et d'information	259
ANNEXE 4	263
Comprendre le ratio « coût de recouvrement »	263
Comparaisons internationales des ratios de dépenses administratives et de personnel	264
Le ratio « coût de recouvrement »	264

Avant-propos

La présente publication est la troisième édition de la série Informations comparatives (SIF). Cette série est **une nouvelle illustration de ce que le Forum sur l'administration fiscale (FAF) fait le mieux – permettre la coopération entre les pays, le partage d'expérience et d'expertise pour contribuer rendre l'administration de l'impôt plus efficiente, plus efficace et plus équitable.**

Comme les éditions 2004 et 2006, cette publication est particulièrement riche en information et offre une vision sans équivalent du **contexte dans lequel l'impôt est administré. Outre le fait qu'elle permet aux pays de mieux se connaître en présentant le contexte dans lequel les autorités fiscales fonctionnent, elle constitue un outil précieux à la fois pour ces autorités et pour les décideurs dans la mesure où elle décrit les principales tendances et innovations en matière d'administration de l'impôt.**

Cette édition a été enrichie, portant sur 43 pays et incluant encore plus de données et **d'analyses que les versions précédentes. Je tiens à remercier tous ceux qui y ont apporté leur contribution. Cette publication ne fait en effet que refléter la qualité des informations et du travail fournis et ne doit son exhaustivité et sa précision qu'à ceux qui ont participé à sa rédaction. J'espère qu'elle sera largement diffusée au sein des autorités fiscales pour que ce travail porte réellement ses fruits auprès de tous les acteurs impliqués dans l'administration de l'impôt.**



Pravin Gordhan
Président du Forum sur l'administration fiscale
Décembre 2008

À propos du présent document

Objectif et méthodologie

La série « Informations comparatives », réalisée par le Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE (CTPA) pour le FAF et approuvée par le Comité des affaires fiscales (CFA), présente des données internationales comparatives sur certains aspects des systèmes fiscaux et de leur administration dans les pays de l'OCDE et dans une sélection de pays non membres de l'OCDE. Sa vocation première est de fournir des informations susceptibles de faciliter le dialogue sur l'administration de l'impôt entre les responsables fiscaux et de permettre aux autorités fiscales d'identifier des moyens d'améliorer l'organisation et l'administration des systèmes fiscaux.

Dans cette troisième édition de la série, nous présentons des données supplémentaires qui devraient intéresser tous les hauts fonctionnaires des administrations fiscales ainsi que d'autres spécialistes. Le CFA a l'intention de mettre à jour cette publication tous les deux ans environ, pour qu'elle devienne la source de référence sur les questions d'administration fiscale comparée dans l'OCDE et dans une sélection de pays hors OCDE.

Les informations figurant ici proviennent d'une enquête effectuée en 2008 auprès des autorités fiscales des pays de l'OCDE et de quelques autres pays, des rapports annuels de ces autorités, d'informations fournies par des tiers (par exemple, le Bureau international de documentation fiscale), de certaines publications fiscales de l'OCDE et d'autres sources. On s'est efforcé, en liaison avec les entités concernées, de valider les informations présentées et d'indiquer les sources.

Cette série est publiée sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE et cette édition a été approuvée par le CFA en [janvier 2009]. Le CFA compte sur les réactions des pays membres et non membres de l'OCDE, de façon à pouvoir en tenir compte dans les prochains numéros.

La liste des 43 pays couverts figure en annexe 1. Comme dans l'édition 2006, quelques pays non membres de l'OCDE ont été sélectionnés pour participer à l'étude, de manière à ce qu'elle réponde mieux à l'objectif qui consiste à permettre des comparaisons internationales. Ces pays ont été sélectionnés sur la base des critères suivants :

- ceux qui ont le statut d'observateurs officiels au CFA (Afrique du Sud, Argentine, Chili, Chine) ;
- les pays membres de l'Union européenne n'appartenant pas à l'OCDE (Bulgarie, Chypre^{1,2} Estonie, Lettonie, Malte, Roumanie et Slovénie) ;
- les pays dont l'administration fiscale travaille depuis quelques années en liaison étroite avec le FAF du CFA (Malaisie et Singapour).

¹ **Note de bas de page de la Turquie :** les informations présentées dans ce document concernant « Chypre » se rapportent à la partie sud de l'île. Il n'existe pas d'autorité unique représentant à la fois la population chypriote turque et grecque. La Turquie reconnaît la République turque de Chypre du nord (RTCN). La Turquie réserve sa position concernant la question « chypriote » tant qu'une solution durable et équitable n'a pas été trouvée dans le contexte des Nations Unies.

² **Note de bas de page de tous les pays de l'OCDE membres de l'Union européenne et de la Commission européenne :** « la République de Chypre » est reconnue par tous les membres des Nations Unies à l'exception de la Turquie. Les informations figurant dans ce document se rapportent à la région sous l'autorité effective du gouvernement de la République de Chypre. »

Les pays contactés et répondant aux critères n'ont pas tous accepté de participer à l'étude et à la préparation du rapport final.

Le Forum sur l'administration fiscale

Le FAF regroupe des hauts fonctionnaires des impôts et entend permettre d'échanger des informations et des expériences et de définir des bonnes pratiques internationales en réponse à certains problèmes rencontrés en matière d'administration de l'impôt.

Le FAF s'efforce, dans le cadre des politiques fiscales en vigueur, d'élaborer, en s'appuyant sur un processus coopératif, des réponses efficaces aux questions importantes qui se posent en matière d'administration de l'impôt et engage un dialogue exploratoire sur les questions stratégiques qui pourraient se poser à moyen et long terme.

Il prépare également des analyses comparatives sur certains aspects de l'administration de l'impôt afin d'aider les pays membres et certains pays non membres. Il travaille parfois en coopération avec des économies non membres et des entreprises, afin d'élaborer et de coordonner des stratégies d'administration de l'impôt pertinentes compte tenu des défis à relever et des possibilités offertes dans le contexte actuel.

Avertissement

Chaque autorité fiscale nationale administre son système fiscal dans un contexte spécifique. L'environnement politique et législatif, ainsi que la culture et les pratiques administratives diffèrent d'un pays à l'autre. Lorsque l'on examine les pratiques d'un pays, il faut veiller à tenir compte de la complexité des facteurs qui ont déterminé l'approche retenue.

Renseignements et informations complémentaires

Toute demande de renseignements concernant la présente note d'information doit être adressée à Sean Moriarty (CTPA Division de l'administration fiscale et des impôts sur la consommation), courriel sean.moriarty@oecd.org. L'annexe 2 contient une liste de toutes les publications du FAF.

Résumé

Cette série vise à permettre de mieux connaître l'administration des systèmes fiscaux des pays de l'OCDE et de certains pays non membres. Elle part du principe que les autorités fiscales seront plus éclairées et coopéreront de manière plus efficace si elles ont une connaissance générale du contexte administratif dans lequel chacune d'elle fonctionne. Elle présente certaines des caractéristiques fondamentales des systèmes fiscaux contemporains et s'appuie sur des données, des analyses et des exemples nationaux pour identifier les grandes tendances, développements récents et exemples de bonnes pratiques.

Les paragraphes qui suivent résument les différents chapitres et leurs principales conclusions (un résumé plus complet figure dans la rubrique « Points clés », au début de chaque chapitre).

Le **chapitre 1** décrit l'organisation institutionnelle mise en place par les pouvoirs publics pour remplir les missions d'administration de l'impôt au niveau national/fédéral. Il montre que la majorité des autorités fiscales étudiées sont des organismes unifiés semi-autonomes qui sont compétents aussi bien en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte. Dans le même ordre d'idée, il évoque également une tendance (et la logique qui la sous-tend) au regroupement du recouvrement des cotisations de sécurité sociale et des opérations classiques d'administration de l'impôt. Il insiste également sur le nombre d'autorités fiscales (34 sur 43), qui se sont vues confier diverses missions non fiscales. Cette tendance semble perdurer depuis une dizaine d'années et est le résultat des mesures de rationalisation prises par les pouvoirs publics et de l'utilisation accrue du système fiscal pour mettre en œuvre des mesures de politique sociale. Cette évolution représente un défi considérable pour beaucoup d'autorités fiscales, qui disposent de ressources et de moyens financiers limités, parfois en baisse, alors qu'elles sont de plus en plus sollicitées du fait d'autres facteurs, comme la complexité croissante du système fiscal et la mondialisation des activités des entreprises.

Le **chapitre 2** décrit de manière détaillée les modalités d'organisation des autorités fiscales. Tout en soulignant un recul général de la structure organisée par type d'impôt, au profit d'une organisation sur la base de critères « fonctionnels » et/ou de « segments de contribuables », ce chapitre constate que la majorité des autorités fiscales étudiées ont adopté une structure fondée sur l'association de ces différents critères. Il souligne également que bon nombre d'autorités fiscales engagent des réformes radicales de leur organisation, dont la motivation principale est l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacités. D'autre part, les autorités fiscales sont également de plus en plus nombreuses à créer des unités opérationnelles spécialisées/dédiées, par exemple des agences spécialisées pour les gros contribuables (elles existent sous diverses formes dans 32 pays sur 43), des centres d'appel nationaux et des centres de traitement des données, tout en réduisant la densité des réseaux d'agences qui offrent des services de première ligne plus traditionnels.

Le **chapitre 3** présente brièvement les pratiques des autorités fiscales en matière d'élaboration et de publication de plans stratégiques/opérationnels et de rapports de performance. Il décrit certains des dispositifs mis en place pour renforcer les obligations de rendre compte des autorités fiscales, évoquant en particulier le recours quasi universel à des plans et rapports d'activité annuels. Il relève toutefois l'existence de disparités entre les autorités fiscales en termes de degré de transparence – certaines autorités ne publiant par exemple pas de rapports d'activités ou de performance, et d'autres ne faisant pas figurer certaines informations essentielles en matière d'administration de l'impôt (par exemple les dettes fiscales) dans les documents qu'elles rendent publics.

Le **chapitre 4** présente des analyses et des données synthétiques en ce qui concerne les ressources allouées aux autorités fiscales pour appliquer le droit fiscal national et, le cas échéant, accomplir leurs autres missions. Par ailleurs, divers ratios fréquemment utilisés par les autorités fiscales et autres parties pour effectuer des comparaisons internationales des pratiques administratives et des performances des autorités fiscales sont également présentés. Les données témoignent de la part importante que représentent les salaires et les dépenses de technologies de l'information dans les dépenses totales de la plupart des autorités fiscales. Les données montrent également, quoique de manière limitée, qu'il existe une corrélation entre

des dépenses de technologies de l'information plus élevées et des effectifs plus réduits. Elles révèlent également que le ratio coût de recouvrement est orienté à la baisse depuis quelques années. Cette tendance pourrait s'expliquer par l'amélioration de la conjoncture économique (qui favorise les rentrées fiscales) et par les gains d'efficacité induits par les investissements technologiques et autres initiatives. Selon toute attente, la conjoncture économique mondiale prévalant à la date de publication aura un impact négatif sur ces ratios à moyen terme.

Le **chapitre 5** présente une synthèse des données recueillies auprès des autorités fiscales étudiées eu égard à leurs performances opérationnelles dans les principaux domaines de l'administration de l'impôt (recouvrement, remboursements, prestation de services, contrôle, recouvrement des dettes fiscales et contentieux fiscal). Il relève en particulier que 1) les taux de pression fiscale varient considérablement d'un pays étudié à l'autre, ceux calculés en 2007 allant d'un peu plus de 13 % à plus de 48 % ; 2) les remboursements d'impôts sont relativement fréquents dans certains pays ; 3) la contribution des activités de contrôle au montant annuel net de recettes recouvrées est relativement faible et, dans beaucoup de pays, ces contrôles couvrent relativement peu de contribuables ; et 4) il existe d'importantes disparités entre les pays en ce qui concerne l'incidence de dettes fiscales et la charge de travail qui y est associée. Les réponses fournies dans le cadre de l'enquête dénotent l'existence, dans de nombreuses autorités fiscales, de faiblesses dans les systèmes d'information sur la gestion en ce qui concerne tant les dettes fiscales que le contentieux. Concernant le contentieux, seuls 7 pays sont parvenus à fournir l'intégralité des données demandées.

Le **chapitre 6** brosse un panorama du cadre juridique et administratif dans lequel opèrent les autorités fiscales. Il comporte une partie sur leur pouvoir en matière de gestion et de recouvrement des dettes fiscales. Il insiste notamment sur l'augmentation, ces dernières années, du nombre de pays qui ont officiellement reconnu un ensemble de droits aux contribuables, énoncés dans une loi ou autre texte législatif ou dans des documents administratifs. L'étude montre également que la majorité des autorités fiscales : rendent des décisions publiques ou privées, ont le pouvoir d'obtenir des informations et d'en demander à des tiers, sont dotées d'un système de contrôle administratif et sont compétentes en matière de recouvrement des dettes fiscales.

Le **chapitre 7** décrit certaines caractéristiques des systèmes d'établissement des déclarations fiscales, de paiement et de calcul de l'impôt pour les principaux impôts. Il examine également brièvement quelques caractéristiques des systèmes d'enregistrement des contribuables mis en place au sein des autorités fiscales et dresse un bilan des évolutions en matière de déclaration et de paiement par voie électronique. Les autres points importants du chapitre sont notamment les suivants : tous les pays sauf trois recouvrent l'impôt sur le revenu des personnes physiques « à la source » sur les revenus salariés ; la grande majorité des pays utilisent également un mécanisme de retenue à la source pour l'impôt sur les intérêts et dividendes ; un petit nombre de pays seulement font appel au recouvrement à la source pour l'impôt dû sur les paiements effectués par les entreprises à certaines catégories de non-salariés/sous-traitants/petites et moyennes entreprises. Toutes les autorités fiscales sont dotées d'un système de paiement anticipé/échelonné aux fins de recouvrement progressif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ; toutefois, les obligations appliquées dans le cadre de ces dispositifs varient sensiblement d'un pays à l'autre. Alors que l'obligation de déclaration des salaires et des intérêts et dividendes est quasi universelle, l'obligation de communication par les tiers est moins répandue et son utilisation varie sensiblement d'une autorité fiscale à l'autre.

Ce chapitre fait également le point sur l'utilisation, de plus en plus répandue, du pré-remplissage des déclarations, qui constitue une évolution profonde de l'administration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans certains pays, et sur l'impact positif de cette pratique sur les contraintes que représente, pour les contribuables individuels (salariés) le respect des obligations fiscales. Ces dernières années ont également été marquées par une montée en puissance modérée de la déclaration électronique pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En revanche, malgré les avancées réalisées en ce qui concerne les méthodes de paiement

électronique, 27 autorités fiscales sur 43 continuent de citer des méthodes non automatiques (envoi de chèques ou paiement en personne) comme première ou deuxième méthode de paiement utilisée pour acquitter l'impôt.

Conclusions

L'une des grandes conclusions qui se dégage de cette publication est qu'il existe de fortes disparités entre les pays en termes de capacité à fournir des informations sur la manière dont sont gérés les aspects essentiels de l'administration de l'impôt. Plusieurs raisons concourent à expliquer ces disparités, mais, en guise de recommandation générale, les pays sont invités à **examiner s'il leur serait possible d'améliorer le recueil d'indicateurs** de performance et si ces indicateurs sont suffisamment souples pour être utilisables à plusieurs fins, par exemple pour donner une image fidèle de la performance de leurs administrations et éclairer les processus décisionnels.

Chapitre 1. Statut institutionnel de l'administration fiscale

Vue d'ensemble

Ce chapitre décrit l'organisation institutionnelle mise en place par les pouvoirs publics pour remplir les missions d'administration de l'impôt au niveau national/fédéral.

Points clés

Organisation institutionnelle

- Dans 24 pays, l'administration de l'impôt relève de la compétence d'un organisme unifié semi-autonome (ou, dans le cas de la Chine, d'un organisme spécifique) placé sous l'autorité d'un ministère ; dans 8 de ces pays, un **conseil de gestion/conseil consultatif officiel** composé de représentants extérieurs a été instauré et se situe entre l'autorité fiscale et le ministère compétent.
- Dans 9 pays, l'administration de l'impôt relève d'une **direction semi-autonome ou distincte au sein du ministère des finances**, compétente en matière d'administration de l'impôt et des douanes.
- Dans 9 pays, l'administration de l'impôt relève de **plusieurs directions/organismes intégrés à la structure officielle du ministère des finances** et disposant d'une autonomie relativement limitée.
- Tous les pays interrogés dans l'enquête sauf 4 ont regroupé l'administration des principaux impôts directs et celle des impôts indirects au sein d'un seul et même service de recouvrement de l'impôt.
- Il existe une dichotomie nette en ce qui concerne l'approche adoptée vis-à-vis du recouvrement des cotisations sociales – sur 28 pays de l'OCDE concernés, 17 recouvrent les cotisations sociales par l'intermédiaire d'organismes de sécurité sociale distincts, tandis que les autres pays ont regroupé le recouvrement des cotisations sociales avec les activités classiques d'administration de l'impôt et que quelques pays envisagent un tel regroupement (par exemple la République tchèque et la Slovaquie) ; le regroupement est également la voie privilégiée dans les 13 pays non membres étudiés, 8 d'entre eux ayant déjà adopté cette approche.
- 10 pays de l'OCDE ont regroupé les activités fiscales et douanières au sein d'une structure unique ; sur les 13 pays non membres, 6 ont opté pour le regroupement.
- Dans la majorité des pays européens, l'administration fiscale nationale est également chargée d'administrer l'impôt foncier et immobilier (et, souvent, les taxes sur les véhicules à moteur) ; dans les autres pays, ces impôts et taxes sont généralement administrés par des organismes fiscaux relevant des autorités infranationales.

Fonctions non fiscales

- Dans 34 pays sur 43, l'autorité fiscale est chargée d'un nombre non négligeable de tâches non fiscales (paiement des prestations sociales, recouvrement de dettes non fiscales telles que les pensions alimentaires ou les prêts étudiants et administration de certains aspects de la politique des pouvoirs publics en matière de retraite).

Autonomie des autorités fiscales

- Le degré d'autonomie des autorités fiscales étudiées varie de manière sensible d'un pays à l'autre ; les pouvoirs qui leur sont le moins souvent délégués sont : 1) le pouvoir de définir leur organisation interne (7 pays) ; 2) un pouvoir discrétionnaire en matière de dépenses (7 pays) ; 3) le pouvoir de définir leurs effectifs dans le cadre des limites budgétaires générales (9 pays) ; et 4) le pouvoir de négocier le niveau de rémunération

du personnel (13 pays).

Mécanismes spéciaux de traitement des plaintes et institutions de contrôle des autorités fiscales

Dans 3 pays au moins, les pouvoirs publics ont instauré des organes indépendants et spécialisés pour traiter les plaintes liées à l'administration de l'impôt et 2 pays ont créé des institutions de contrôle spécifiques pour les autorités fiscales.

Organisation institutionnelle de l'administration de l'impôt

1. Les caractéristiques de l'organisation institutionnelle adoptée dans les pays étudiés sont présentées selon le plan suivant :

- 1) L'autorité fiscale en tant qu'institution ;
- 2) Le degré d'autonomie des autorités fiscales ;
- 3) L'étendue des responsabilités des autorités fiscales (y compris en matière non fiscale) ;
- 4) Modalités de gouvernance spéciales (conseils de gestion/comités consultatifs et institutions de contrôle externes) ;
- 5) Modalités spéciales du contrôle du système d'administration de l'impôt par des institutions de contrôle externes ; et
- 6) Dispositions institutionnelles spéciales pour le règlement des plaintes des contribuables.

D'autres aspects (plans stratégiques des autorités fiscales, cadre juridique et ressources, par exemple) sont traités dans les chapitres suivants.

Introduction

2. Dans pratiquement tous les pays questionnés, le système fiscal est chargé de collecter l'essentiel des recettes nécessaires au financement des services offerts par l'État. Étant donné la diversité et la nature des lois à appliquer, les systèmes de liquidation et d'autoliquidation sur lesquels elles s'appuient et le nombre élevé de contribuables, les autorités fiscales ont besoin d'être dotées de pouvoirs appropriés et d'une autonomie suffisante pour accomplir leur mission de manière efficiente et efficace. D'un autre côté, elles doivent fonctionner et montrer qu'elles fonctionnent de manière équitable et impartiale et être soumises à des mécanismes de contrôle destinés à garantir la transparence de leurs activités et à les obliger à rendre dûment compte de leur gestion générale du système fiscal.³

3. Alors que cette question n'a pas fait l'objet d'une étude approfondie du CFA, d'autres institutions ont mené des travaux utiles pour définir les critères que devrait satisfaire l'organisation institutionnelle pour permettre une administration efficace du système fiscal d'un pays. Les « *Fiscal Blueprints* »⁴ mis au point par la Commission européenne pour aider les pays candidats à l'adhésion à renforcer leur administration fiscale en constituant un exemple. Les *Blueprints* contiennent des orientations utiles (exprimées en termes d'objectifs stratégiques et d'indicateurs de performance) concernant les caractéristiques que devrait

³ La question de l'obligation de rendre compte est explorée dans plusieurs chapitres de cette publication. Le chapitre 3, par exemple, aborde la publication d'objectifs et de rapports de performance, et le chapitre 7 traite de l'apparition de chartes officielles qui définissent les droits du contribuable.

⁴ Les *fiscal blueprints*, initialement mis au point en 1999 et actualisés depuis lors, se présentent comme un ensemble de directives pratiques énonçant des critères clairs, définis sur la base des meilleures pratiques européennes, et auxquels une administration fiscale peut se référer pour mesurer ses capacités opérationnelles. Bien qu'ils aient été rédigés pour aider les candidats à l'adhésion à renforcer leurs capacités administratives dans le domaine de l'administration de l'impôt, les *blueprints* se prêtent à une application internationale large. Ils sont disponibles à l'adresse suivante : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf

présenter le cadre institutionnel de l'administration de l'impôt pour être efficace ; ils sont décrits succinctement dans l'encadré 1.

Encadré 1. Cadre général d'une administration fiscale – Proposition d'objectifs stratégiques et d'indicateurs de performance	
Objectifs stratégiques	Indicateurs de performance
1. Que l'administration fiscale ait un degré d'autonomie suffisant .	L'autonomie de l'autorité fiscale est-elle prévue par la législation ?
	Existe-il une base juridique définissant l'autorité dont relève le responsable de l'administration fiscale ?
	L'autonomie de l'administration fiscale transparait-elle dans sa structure organisationnelle et dans ses compétences opérationnelles ?
	L'administration fiscale est-elle investie du pouvoir de définir et d'appliquer sa propre politique opérationnelle ?
	Existe-t-il une description claire des compétences des organismes à l'échelon central, régional et local ?
2. Que les obligations de l'administration fiscale transparaissent clairement dans sa mission, sa philosophie et ses objectifs .	Les tâches accomplies par l'administration fiscale sont-elles en phase avec sa mission et sa philosophie ?
	L'administration fiscale élabore-t-elle des stratégies comportant des objectifs, des références et des projets concernant ses activités ?
	La mission de l'administration fiscale est-elle portée à la connaissance du public et des autres parties prenantes, ainsi que de son personnel ?
3. Que l'administration fiscale ait sa propre structure et ses propres pouvoirs , qui lui permettent de fonctionner de manière efficace et efficiente.	La structure de l'administration fiscale lui permet-elle de remplir ses missions et obligations ?
	La structure organisationnelle de l'administration fiscale prévoit-elle la décentralisation des compétences, afin que les décisions relatives aux contribuables soient prises au niveau le plus approprié ?
4. Que l'administration fiscale dispose des ressources nécessaires pour administrer le système fiscal.	L'administration fiscale dispose-t-elle des ressources et du financement nécessaires pour mettre en œuvre ses politiques avec efficacité et remplir ses obligations ?
	Les ressources de l'administration résultent-elles d'une discussion budgétaire basée sur des accords de performance ?
	Le cycle de planification budgétaire de l'administration fiscale couvre-t-il plusieurs années, de manière à permettre une planification stratégique et le report des fonds excédentaires ?
5. Que l'administration fiscale s'appuie sur un cadre juridique stable , garantissant une bonne administration et le recouvrement des impôts dus.	L'administration fiscale est-elle chargée de la formulation des lois et règlements en matière de liquidation et de recouvrement de l'impôt et de mesures d'exécution (la formulation des autres lois fiscales relevant de la compétence du ministère des finances) ?
	La loi confère-t-elle à l'administration fiscale des pouvoirs suffisants pour qu'elle exerce de façon efficace toutes les missions prévues par la loi ?
6. Que l'administration fiscale soit tenue de rendre compte de ses activités, qui sont soumises à contrôle et évaluation .	Existe-t-il un système d'audit interne au sein de l'administration fiscale ?
	Existe-t-il une institution extérieure indépendante chargée de contrôler les activités de l'administration fiscale et d'évaluer ses performances ?

Source: *Fiscal Blueprints (European Commission, Taxation and Customs Union) 2007.*

L'autorité fiscale en tant qu'institution (tableau 1)

4. L'organisation des fonctions du secteur public a considérablement évolué ces dix dernières années. Comme le souligne un document de travail du Fonds monétaire international (FMI) publié en 2006⁵ :

« La restructuration de l'administration est une constante depuis trente ans, les pouvoirs publics cherchant des moyens de fournir leurs services de manière plus efficace et à moindre coût pour les citoyens. Dans certains cas, les structures publiques traditionnelles (par exemple un ministère organisé selon une architecture hiérarchique) ont été considérées comme trop rigides pour répondre aux besoins, en évolution constante, de la population et aux défis auxquels sont confrontés les gouvernements dans la société contemporaine. Si les changements qu'a connus l'administration ont été qualifiés « "d'évolutionnaires" plutôt que révolutionnaires »⁶, on observe une tendance des gouvernements à transférer des pouvoirs aux autorités ou à des organismes désignés agissant pour leur compte (...).

L'administration fiscale n'a pas totalement échappé à cette tendance. Les gouvernements des pays développés ont cherché des moyens d'améliorer la qualité de leurs services et certains ont opté pour la création d'une autorité semi-autonome pour atteindre plus facilement leurs objectifs d'amélioration du recouvrement de l'impôt, du service rendu au contribuable et de la souplesse de la gestion des ressources humaines. Les gouvernements des pays en développement partagent bon nombre de ces objectifs et doivent de surcroît faire face à des obstacles supplémentaires. L'insuffisance des capacités et la nécessité de mettre en œuvre des réformes administratives d'envergure, associées à la corruption et à de longues périodes de performances médiocres, plaident en faveur d'une restructuration de l'administration, impérative tant pour les décideurs que pour les organismes donneurs intéressés par le financement des réformes nécessaires. »

5. Ces restructurations ont donné naissance à divers dispositifs institutionnels concernant l'administration de la législation fiscale (qui peut comprendre une compétence en matière de recouvrement des cotisations sociales et/ou d'administration douanière). Pour les besoins de la présente publication, les quatre grandes catégories de dispositifs suivantes ont été définies⁷ :

- **Direction unique au sein du ministère des finances** : les fonctions d'administration de l'impôt relèvent de la compétence d'une seule unité (par exemple une direction) rattachée à la structure du ministère des finances (ou son équivalent).
- **Plusieurs directions au sein du ministère des finances** : les fonctions

⁵ Voir *Revenue Authorities : Issues and Problems in Evaluating their Success*, Document de travail du FMI n° 06/240, Maureen Kidd et William Crandall, octobre 2006.

⁶ Voir *Difficulties with Autonomous Agencies*, Manning et Matsuda (Banque mondiale), 2000.

⁷ Le dispositif unique en son genre mis en place par l'Italie pour conduire des activités d'administration de l'impôt n'entre dans aucune de ces quatre catégories. Dans ce pays, l'administration de l'impôt relève en premier lieu de la compétence de l'Agenzia Entrate (AE), organisme placé sous l'autorité du ministère de l'économie et des finances et employant quelque 32 000 agents. Toutefois, l'éventail des tâches accomplies par l'AE est inhabituellement limité – toutes les activités de traitement de l'information étant externalisées et confiées à un organisme privé (SOGEI), qui exerce aussi des missions pour d'autres administrations publiques ; les activités concernant la fraude fiscale relèvent de la police fiscale (la Guardia di Finanza), qui emploie environ 22 000 agents, et le recouvrement forcé des dettes fiscales est confié à une entité publique employant 10 000 agents (Equitalia Spa), également chargée du recouvrement forcé des cotisations sociales. De plus, le travail de l'AE est soutenu par l'Agence des douanes (Agenzia delle Dogane) et l'Agence territoriale (Agenzia del Territorio). L'Agence des douanes est en charge des accises et des douanes. L'Agence territoriale est en charge du cadastre, des registres de propriété et des évaluations de propriété.

d'administration de l'impôt relèvent de la compétence de plusieurs unités (par exemple des directions) au sein du ministère des finances.

- **Organisme semi-autonome unifié** : les fonctions d'administration de l'impôt relèvent de la compétence d'une entité unifiée semi-autonome, dont le responsable est placé sous l'autorité d'un ministre.
- **Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil** : les fonctions d'administration de l'impôt relèvent de la compétence d'une entité unifiée semi-autonome, dont le responsable est placé sous l'autorité d'un ministre et d'un organe de surveillance/conseil d'administration composé de membres extérieurs.

6. Comme le montre le tableau 1, 24 pays ont indiqué que l'administration de l'impôt⁸ (et, dans certains cas, des affaires douanières) relevait d'un organisme unifié semi-autonome (ou, dans le cas de la Chine, d'une autorité distincte), tandis que les autres pays ont indiqué être dotés d'autres modèles (reposant sur des organismes moins autonomes).

7. Cette diversité institutionnelle résulte, dans une large mesure, de différences fondamentales des structures politiques et des systèmes d'administration publique des pays interrogés ainsi que de pratiques établies de longue date. Les principales conclusions qui se dégagent des données fournies sont les suivantes :

- Tous les pays interrogés dans l'enquête sauf 4 (le Luxembourg, la Malaisie, Malte et Chypre) ont regroupé l'administration des impôts directs et celle des impôts indirects au sein d'un seul et même organisme de recouvrement de l'impôt ; dans les pays qui n'ont pas adopté ce principe, l'administration de l'impôt relève de plusieurs directions ou organismes distincts, qui font généralement partie de la structure interne du ministère chargé des finances.
- 17 des 28 pays de l'OCDE où existe un régime distinct pour les cotisations sociales ont choisi de confier ce recouvrement à un (ou plusieurs) organisme(s) de sécurité sociale, tandis que les autres ont regroupé le recouvrement de ces cotisations avec les opérations fiscales ; le regroupement est également la voie privilégiée dans les 13 pays non membres étudiés, 8 d'entre eux ayant déjà adopté cette approche.
- 10 pays de l'OCDE ont regroupé les activités fiscales et douanières au sein d'une structure unique, mais aucune tendance générale ne semble se dessiner en ce sens ; dans les 13 pays non membres de l'OCDE, cette pratique est plus fréquente, 6 pays l'ayant adoptée.
- Dans 28 pays, l'administration de l'impôt et celle des douanes relèvent d'organismes distincts ; parmi eux, 15 pays ont confié l'administration des droits d'accises à l'autorité douanière et non à l'autorité fiscale.
- Les services fiscaux nationaux de la plupart des pays européens de l'OCDE sont aussi chargés de la perception des impôts fonciers et immobiliers (et souvent des taxes sur les véhicules à moteur) ; en revanche, dans pratiquement tous les pays de l'OCDE non européens, ces impôts et taxes sont administrés par des services fiscaux relevant d'administrations publiques infranationales.

8. La pratique qui consiste à instaurer un organisme distinct et spécialisé couvrant l'intégralité des impôts (et parfois les droits de douane), extérieur à la structure interne du ministère des finances (ou ministère équivalent) et doté d'un large éventail de pouvoirs

⁸ Le terme « organisme unifié semi-autonome » couvre également le modèle, qualifié ailleurs de « modèle de l'autorité fiscale », qui prévaut dans de nombreux pays en développement (Kenya, Pérou, Afrique du Sud, Tanzanie et Zambie par exemple).

autonomes, reflète une évolution plus générale de l'administration du secteur public, parfois dénommée modèle de « *l'executive agency* ». Dans le contexte de l'administration de l'impôt, ce modèle, souvent qualifié de « modèle de l'autorité fiscale » a fait l'objet de nombreuses études pour le compte de diverses organisations nationales et internationales.⁹

9. La logique qui sous-tend ce modèle a été décrite dans les termes suivants¹⁰ :

« *Les arguments qui plaident en faveur du modèle dit de « l'executive agency » ont essentiellement trait à l'efficacité et à l'efficacités : 1) l'organisme compétent ayant une mission unique, il peut concentrer ses efforts sur cette mission ; 2) étant un organisme autonome, il peut gérer ses activités comme s'il était une entreprise, à l'abri de toute ingérence politique dans ses activités courantes ; et 3) l'organisme est affranchi des contraintes de la fonction publique et peut recruter, conserver (ou licencier) et motiver son personnel de manière à améliorer les performances ».*

10. L'analyse des avantages et inconvénients de cette évolution sortirait du champ de la présente publication, qui se bornera donc à souligner les principaux éléments extraits des recherches précitées :

- De nombreuses études ont été conduites pour évaluer si le modèle de « l'autorité fiscale » était pertinent pour l'administration de l'impôt, mais aucune n'a permis de tirer de conclusions univoques quant à son impact global sur l'efficacité et l'efficacités des autorités fiscales.
- Comme souligné dans un rapport d'étude de 2005 préparé par le *Department for International Development* (DFID) du Royaume-Uni¹¹ et dans d'autres rapports sur les performances des autorités fiscales, la quantification des avantages éventuels résultant de l'introduction du modèle se heurte à des difficultés pratiques. Ces difficultés concernent notamment : 1) la mesure – la difficulté inhérente à toute mesure quantitative de l'impact d'un concept comme l'autonomie ; 2) les données – la difficulté à obtenir les types de données pertinents avant et après mise en œuvre ; et 3) l'attribution/la causalité – l'existence de facteurs exogènes qui font qu'il est très difficile d'établir un lien de cause à effet et, par conséquent, d'attribuer les avantages observés à une mesure spécifique (y compris au modèle lui-même).
- La mise en œuvre du modèle doit s'appuyer sur divers soutiens (par exemple de bonnes relations avec le ministère des finances, une direction forte de la part des responsables de l'autorité fiscale et des pratiques de gestion des ressources humaines de nature à favoriser de bonnes performances et à remédier aux mauvaises performances).
- Comme souligné dans le document de travail du FMI, il est vraisemblable que la source la plus directe d'amélioration de l'efficacité et de l'efficacités soit l'engagement à réformer les structures, systèmes et processus, en particulier à mettre sur pied des

⁹ Par exemple, voir *Modernisation of Tax Administration : Revenue Boards and Privatisation as Instruments for Change*, écrit pour le *Bulletin for International Fiscal Documentation* par Glenn P. Jenkins (février 1994) ; *Designing Performance : The Semi-Autonomous Revenue Authority Model in Africa and South America*, Robert Talierno (Banque mondiale) 2004 ; *Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A Practical Guide*, guide pratique préparé par Arthur Mann pour USAID, août 2004 ; *Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating their Success*, document de travail du FMI WP 06/240, Maureen Kidd et William Crandall, octobre 2006.

¹⁰ Voir *The Reform of Revenue Administration : A Study for the Department for International Development (DFID)*, Delay, Devas et Hubbard, juin 1998.

¹¹ Voir *Revenue Authorities and Taxation in Sub-Saharan Africa : A Concise Review of Recent Literature from the Investment, Competition and Enabling Environment Team*, DFID, février 2005.

programmes bien conçus pour la fourniture des services et le recouvrement, à veiller à **une bonne affectation des ressources et à une gestion efficace. La mise en place d'une nouvelle structure de gouvernance est, au mieux, un premier pas dans cette direction.**

- Beaucoup de pays qui appliquent ce modèle le considèrent dans une large mesure comme un catalyseur de réformes. Comme souligné dans le document de travail du FMI, « *malgré l'absence d'éléments probants à l'appui de l'établissement d'une autorité fiscale, les pays qui ont adopté le concept de l'autorité fiscale ont la conviction que ce modèle de gouvernance a contribué de manière non négligeable au processus de réforme et à l'amélioration des performances* ».

Le degré d'autonomie de l'autorité fiscale (tableaux 1 et 2)

11. Globalement, l'ampleur des pouvoirs dont est investie une autorité fiscale nationale dépend d'une série de facteurs, notamment du système de gouvernement en place et du degré de développement des pratiques de gestion du service public dans un pays donné, ainsi que du modèle institutionnel adopté pour l'administration de l'impôt. Comme souligné précédemment, une autonomie plus grande offre des perspectives d'amélioration de l'efficience et de l'efficacité, mais dans la pratique, cet effet est difficile à prouver de manière univoque.

12. Comme souligné ci-dessus et indiqué dans le tableau 1, plus de la moitié des pays de l'OCDE se sont dotés d'autorités fiscales semi-autonomes ; le tableau 2 donne une vision plus complète de l'ampleur et de la nature des pouvoirs délégués aux autorités fiscales. Concrètement, l'autonomie recouvre tout ou partie des pouvoirs/compétences ci-après :

- **Gestion des dépenses** : pouvoir discrétionnaire d'affecter ou réaffecter les crédits inscrits au budget de l'administration entre les diverses fonctions, de façon à répondre à de nouvelles priorités ou à des changements de priorités. Dans la pratique, cette prérogative est censée permettre à l'autorité fiscale d'utiliser ses ressources de manière plus avisée, et de faire ainsi un « meilleur usage des deniers publics ».
- **Organisation et planification** : pouvoir de définir la structure interne pour la mise en œuvre des services fiscaux, y compris de définir la taille et l'implantation géographique des agences des impôts et pouvoir d'élaborer et de mettre en œuvre ses plans stratégiques et opérationnels. Dans la pratique, l'exercice effectif de ces pouvoirs devrait permettre à l'autorité fiscale de s'adapter plus rapidement au changement, contribuant ainsi à son efficience et à son efficacité générales.
- **Normes de performance** : pouvoir de définir ses propres normes de performance administrative (par exemple concernant les services rendus aux contribuables) ; l'exercice effectif de ce pouvoir permet au personnel d'encadrement de l'autorité fiscale de fixer des objectifs ambitieux mais réalistes d'amélioration des performances.
- **Recrutement, développement et rémunération du personnel** : le pouvoir de définir des normes de qualification universitaire ou technique pour les différentes catégories de personnel recruté ainsi que d'embaucher et de licencier, dans le respect des principes et procédures du secteur public ; celui de mettre en place des programmes de formation et de perfectionnement des agents ; enfin, le pouvoir de négocier le niveau de rémunération du personnel conformément aux politiques et aux accords applicables dans le secteur public au sens large. Dans la pratique, l'exercice effectif de ces pouvoirs devrait permettre à l'autorité fiscale d'utiliser plus efficacement ses ressources humaines.

- **Les technologies de l'information** : le pouvoir de gérer ses propres systèmes informatiques internes ou d'externaliser ces fonctions en faisant appel à des prestataires du secteur privé. Étant donné la place qu'occupent les technologies dans l'administration de l'impôt, un exercice effectif de ce pouvoir peut avoir un impact majeur sur les performances de l'autorité (y compris sur sa réactivité).
- **L'interprétation de la législation fiscale** : le droit d'interpréter le droit fiscal, à travers des décisions publiques ou privées, sous la seule réserve du contrôle de ces décisions par les instances judiciaires. Dans la pratique, le bon exercice de ce pouvoir devrait aider les contribuables, puisqu'il clarifie la loi et la manière dont elle est appliquée.
- **Exécution** : le pouvoir d'exercer, sans avoir à confier cette responsabilité à une autre instance, certains pouvoirs d'exécution associés à l'application des lois (par exemple de demander des informations aux contribuables et à des tiers, de prendre des sûretés sur les biens en garantie des créances impayées et de recouvrer auprès de tiers les sommes dues par un contribuable). Le bon exercice de ce pouvoir permet aux autorités fiscales de réagir rapidement en cas d'indiscipline fiscale des contribuables.
- **Les amendes fiscales et les intérêts moratoires** : le pouvoir de prendre des sanctions administratives (pénalités et intérêts moratoires) en cas de non respect des obligations fiscales et d'y renoncer dans certaines circonstances. Dans la pratique, l'exercice effectif de ce pouvoir devrait permettre à l'administration fiscale de disposer de davantage de souplesse dans la manière dont elle traite l'indiscipline fiscale.

13. D'après les réponses reçues (synthétisées dans le tableau 2), les domaines dans lesquels les autorités fiscales ont le moins de latitude ou d'autonomie concernent 1) le pouvoir de définir leur organisation interne (7 pays) ; 2) le fait d'utiliser les crédits inscrits au budget pour répondre à de nouvelles priorités ou à des changements de priorités (8 pays) ; 3) le pouvoir de définir leurs effectifs et la composition de ces effectifs (9 pays) ; et 4) le pouvoir d'influencer ou de négocier le niveau de rémunération du personnel (13 pays).

14. À noter également que même si elles jouissent d'une plus grande autonomie, les autorités fiscales continuent de fonctionner dans le cadre de systèmes conçus pour garantir qu'elles aient à rendre compte de leurs activités vis-à-vis de l'administration dans son ensemble et de leurs administrés. Ces systèmes peuvent consister en l'instauration de conseils d'administration et en obligations plus étendues de communication d'informations. Ces deux possibilités sont présentées de manière plus détaillée dans la suite de ce chapitre et dans le chapitre 2.

Étendue des compétences de l'autorité fiscale (tableaux 3 et 4)

Un organisme unifié chargé du recouvrement des impôts directs et indirects

15. Le tableau 3 recense les impôts administrés par les autorités fiscales. À quelques exceptions près, les pays étudiés ont regroupé le recouvrement des impôts directs et (de la plupart) des impôts et taxes indirects. Le dernier exemple de regroupement de ce type est la fusion de l'administration fiscale (*Inland Revenue*) et de celle des douanes (*Customs and Excise*) au Royaume-Uni en une entité unique – *Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* – créé en avril 2005. L'existence de deux entités séparées ne concerne que quelques pays du Commonwealth (Chypre, l'Inde, la Malaisie et Malte). Apparemment, le gouvernement de Malte a pris une décision de principe qui prévoit l'instauration d'une autorité fiscale intégrée, mais la forme exacte de cette intégration et le calendrier de sa mise en œuvre n'ont pour l'instant pas été arrêtés.

16. Il existe une exception à cette approche plus intégrée de l'administration de l'impôt. Comme le montre le tableau 3, 18 pays recouvrent les droits d'accises par l'intermédiaire de l'administration des douanes et non par l'autorité fiscale principale.

Le recouvrement des cotisations sociales (tableau 3)

17. Dans la grande majorité des pays étudiés, les cotisations sociales constituent une source de recettes qui vient compléter les recettes de l'État pour financer certains services publics (par exemple les services de santé, les prestations de chômage et les pensions).¹² Comme le montrent clairement les données présentées dans le tableau 16, chapitre 5, les cotisations sociales constituent désormais la première source de recettes publiques dans bon nombre de pays de l'OCDE, en particulier en Europe. Néanmoins, le tableau 1 montre sans conteste que les pouvoirs publics n'ont pas tous opté pour la même voie en ce qui concerne l'organisation institutionnelle sur laquelle repose leur recouvrement.

18. Il ressort du tableau 3 que, sur les 28 pays de l'OCDE dotés de régimes de sécurité sociale séparés de l'État, la majorité (environ 17 pays) recouvre les cotisations par l'intermédiaire d'un (ou plusieurs) organisme de sécurité sociale, plutôt qu'en faisant appel à l'autorité fiscale principale. Dans les 11 autres pays membres, le recouvrement des cotisations sociales a été regroupé avec celui des impôts. En dehors de l'OCDE, on observe aussi une dichotomie des approches – le Chili, la Chine, la Malaisie et Singapour procèdent au recouvrement des cotisations sociales par l'intermédiaire d'une structure distincte¹³, tandis que des pays comme l'Argentine, le Brésil, la Bulgarie, l'Estonie, la Lettonie, la Roumanie, la Russie et la Slovénie l'ont tous intégré aux activités de l'administration fiscale.

19. Les arguments pour ou contre ces deux approches fondamentalement différentes de l'administration du recouvrement des recettes publiques n'ont pas été examinés par le FAF. Toutefois, la séparation des dispositifs de recouvrement de l'impôt et des cotisations sociales – qui, dans la réalité, se traduit par l'existence de plusieurs administrations de recouvrement des recettes publiques – pose des questions évidentes sur le moyen de coordonner avec efficacité et efficience les activités menées auprès de l'ensemble des contribuables pour faire respecter la législation et sur la charge supplémentaire qu'entraîne, pour les entreprises, la nécessité de traiter avec deux organismes de recouvrement différents. Ces questions ont récemment fait l'objet de recherches conduites par des responsables du Département des affaires fiscales du FMI¹⁴ pour examiner les raisons pour lesquelles de nombreux pays ont, ces quelque dix dernières années, intégré le recouvrement des cotisations sociales à celui de l'impôt (voir encadré 2).

¹² Le rôle dominant des cotisations dans la plupart de ces pays provient directement du fait qu'ils ont adopté le modèle bismarckien, qui constitue encore le socle des régimes de protection sociale dans la plus grande partie de l'Europe. Ce modèle considère la sécurité sociale publique comme une forme spéciale d'assurance, les prestations et les cotisations étant liées aux salaires des travailleurs. Dans un certain nombre de pays, les cotisations transitent par des organismes distincts et n'alimentent pas le budget de l'État. En revanche, dans certains pays scandinaves et dans les pays anglophones de l'OCDE notamment, une part substantielle des dépenses publiques au titre des prestations sociales tend à être directement financée par les recettes fiscales générales ; à noter que, même dans des pays suivant le modèle bismarckien, les institutions de sécurité sociale peuvent présenter un déficit persistant qui nécessite le concours du budget général.

¹³ En réalité, dans le cas de la Chine, deux organismes différents sont chargés, en parallèle, du recouvrement des cotisations sociales : l'administration fiscale d'une part et un organisme distinct créé par le ministère des ressources humaines et de la sécurité sociale, d'autre part. L'administration provinciale a le pouvoir de décider de celui, de ces deux organismes, qui recouvrera les cotisations. À l'échelon national, les cotisations sont réparties entre les deux organismes.

¹⁴ Voir le document de travail du FMI intitulé *L'intégration du recouvrement des impôts et des cotisations de sécurité sociale dans le cadre d'une administration unifiée des prélèvements obligatoires ; l'expérience des pays d'Europe centrale et orientale* (Peter Barrant, Graham Harrison et Stanford Ross – décembre 2004).

Encadré 2. Intégration du recouvrement de l'impôt et des cotisations sociales

Les principaux arguments en faveur de l'intégration présentés dans le document de travail du FMI sont les suivants :

1) La similitude des mécanismes fondamentaux : l'argumentation en faveur d'une unification du recouvrement de l'impôt et des cotisations sociales découle des points communs que présentent les processus fondamentaux à l'œuvre dans ces opérations, notamment la nécessité (1) d'identifier et d'enregistrer les cotisants comme les contribuables au moyen d'un numéro d'immatriculation unique ; (2) de disposer de systèmes de collecte de renseignements sous forme de déclarations des employeurs et des travailleurs non salariés, retenant généralement les mêmes définitions des revenus ; (3) d'obliger les employeurs à retenir les impôts et cotisations à la source, sur le salaire de leurs employés, puis à reverser les fonds prélevés aux services destinataires (généralement par l'intermédiaire du système bancaire) ; (4) de se doter de mécanismes efficaces de recouvrement, de façon à poursuivre les employeurs qui n'effectuent pas de déclaration ou qui ne rendent pas compte des paiements ; enfin (5) de vérifier l'exactitude des informations qui figurent sur les déclarations en utilisant des méthodes modernes de vérification fondées sur les risques.

2) L'utilisation efficiente des ressources : les pays qui ont décidé d'intégrer les opérations de recouvrement des cotisations sociales à leur administration fiscale ont souvent constaté que les coûts marginaux à engager pour étendre les systèmes afin d'y intégrer les cotisations sociales étaient relativement réduits. Il s'agit là d'un facteur particulièrement important à prendre en compte par les pays qui ne disposent pas des ressources suffisantes pour mettre en œuvre deux trains de réformes similaires dans deux organismes publics différents. Ainsi, certains ont intégré au sein de l'administration fiscale le recouvrement de paiements aussi divers que les cotisations d'assurance accident, les cotisations d'assurance maladie, les pensions alimentaires et le remboursement des prêts étudiants. Même si les caractéristiques de chacune de ces activités sont très différentes, les pays concernés ont trouvé un intérêt à utiliser les capacités de recouvrement des administrations fiscales pour abaisser le coût de cette opération et améliorer les taux de recouvrement.

3) Les compétences de base des organismes fiscaux et sociaux : au fil du temps, les administrations fiscales se dotent de compétences fondamentales en rapport avec leurs fonctions de recouvrement. Dans certains pays, elles ont amélioré le taux de recouvrement des recettes telles que les cotisations sociales ou ont pu procéder de façon plus efficiente, lorsque ces fonctions, auparavant exercées par des organismes d'assurance sociale, leur ont été transférées. Les administrations fiscales, qui se concentrent sur le recouvrement des impôts, développent une culture organisationnelle fondée sur la discipline fiscale et conçoivent des processus fortement uniformisés adaptés au calcul et au recouvrement des sommes dues. De même, les organismes d'assurance sociale sont généralement organisés autour d'une mission première qui consiste à déterminer les droits à prestations et à verser de façon efficiente ces prestations à leurs bénéficiaires. Leur culture et leurs modes d'organisation étant axés sur cette mission, on peut logiquement conclure qu'y intégrer des fonctions, un peu contre nature, de recouvrement, compromet à la fois l'efficacité de ce dernier et le service des prestations. Les organismes d'assurance sociale ont peut-être des difficultés à aller au-delà d'un certain niveau de taux de recouvrement.

4) L'allègement des charges d'administration de l'État : le fait d'attribuer la responsabilité du recouvrement à l'administration fiscale permet d'éliminer le chevauchement des fonctions de base qui se produirait dans les domaines du traitement des opérations, de l'exécution des obligations de déclaration et de paiement ainsi que du contrôle des employeurs. Cela peut contribuer à diminuer notablement les charges d'administration de l'État, en permettant : (1) une réduction du personnel et des économies d'échelle en matière de gestion et de formation des ressources humaines, une baisse des effectifs d'encadrement et la mise en place de procédures communes pour la déclaration et le paiement, l'exécution ainsi que la vérification et la saisie des données ; (2) une baisse des coûts des infrastructures telles que les surfaces de bureaux, les réseaux de télécommunications et autres fonctions connexes ; enfin, (3) l'élimination de redondances dans les systèmes informatiques et une diminution des risques liés à la mise au point et à la maintenance de ces systèmes.

5) La réduction du coût que représente le respect des obligations fiscales et sociales pour les contribuables et les cotisants : le fait d'attribuer la responsabilité du recouvrement des cotisations à l'administration fiscale peut aussi sensiblement réduire les coûts que représente le respect de la réglementation pour les employeurs, du fait de la diminution des formalités administratives permise par l'utilisation de formulaires et de systèmes de conservation des pièces communs et grâce à l'unification des dispositifs de contrôle, lesquels couvrent à la fois l'impôt sur le revenu, la TVA, les taxes sur les salaires de même que les cotisations sociales assises sur le revenu et les salaires. Le recours

croissant à la dématérialisation de la déclaration et du paiement contribue aussi à abaisser les coûts supportés par les contribuables et les cotisants. Cette simplification peut aussi améliorer l'exactitude des calculs effectués par les employeurs et, par conséquent, le respect des obligations.

20. Les arguments présentés dans l'encadré 2 représentent des enjeux importants pour les pouvoirs publics et sont corroborés par les témoignages, aussi limités soient-ils, recueillis dans les réponses des pays à l'enquête. Ainsi, les responsables de l'administration fiscale de **Bulgarie** ont indiqué avoir entamé début 2006 des travaux visant à regrouper le recouvrement des cotisations sociales et d'assurance maladie et l'administration de l'impôt en général (avec pour corollaire le transfert d'environ 900 agents de l'institut national d'assurance sociale vers l'administration fiscale). Dans le cadre de ce changement, les obligations d'enregistrement des entreprises sont plus simples, les impôts et les cotisations sociales sont payés ensemble de manière unifiée. Cette intégration a été présentée comme une réussite, des améliorations ayant été constatées dans plusieurs domaines (degré de respect spontané des obligations, efficacité, diminution de la corruption).

21. De même, les responsables des autorités fiscales **slovaques** ont indiqué que le gouvernement avait approuvé, en mai 2008, une proposition de réforme institutionnelle connue sous le nom de « *Concept de la réforme des administrations fiscale et douanière prévoyant le regroupement du recouvrement des impôts, droits de douane et cotisations d'assurance* ». Cette proposition, qui devrait entrer en vigueur progressivement, sur plusieurs années, et faire l'objet d'une étude de faisabilité approfondie, entraînerait un transfert de compétence en matière de recouvrement des cotisations sociales des institutions d'assurance sociale existantes vers un nouvel organisme.

22. Les responsables de l'administration fiscale de la **République tchèque** ont signalé que le gouvernement envisageait actuellement de fusionner le recouvrement des impôts, des droits de douane et des cotisations de sécurité sociale et d'assurance maladie pour le confier à un organisme unique. Ils attendent de cette mesure une réduction des coûts administratifs pour l'État et du coût de la discipline fiscale pour le contribuable. Ce nouvel organisme devrait être plus efficace que les différents organismes indépendants existant actuellement, en particulier dans les domaines de la gestion de données, du contrôle fiscal, de l'enregistrement et des mesures d'exécution.

23. Dans les pays où existent plusieurs dispositifs de recouvrement, le chevauchement des compétences des différents organismes en matière de recouvrement des recettes publiques et des publics auxquels s'adressent ces organismes offre des perspectives de coopération et d'assistance mutuelle. Dans leur réponse à l'enquête, un certain nombre de pays (Autriche, Belgique, Pologne, République slovaque et Espagne) ont indiqué que, dans la pratique, cette coopération existait à divers degrés et sous diverses formes (utilisation de programmes de contrôle communs, échange d'informations entre organismes, assistance en matière de recouvrement forcé des cotisations impayées et coopération pour rationaliser les procédures d'échange de données, par exemple).

Administration des douanes (tableau 4)

24. 10 pays de l'OCDE (par exemple l'Autriche (depuis 2003), le Danemark, l'Irlande, le Mexique, les Pays-Bas et l'Espagne) ont unifié les activités de l'administration fiscale et celles de l'administration des douanes en les regroupant au sein d'une structure de gestion unique. La République slovaque a indiqué avoir un projet similaire en cours pour une mise en œuvre en 2012. Cette voie est également suivie par 5 des pays non membres de l'OCDE interrogés pour les besoins de l'enquête (dont l'Argentine, la Lettonie et l'Afrique du Sud).

25. Ce mouvement de regroupement de différentes fonctions de l'administration publique semble résulter de plusieurs facteurs, notamment : 1) la perception de l'existence de synergies avec les services douaniers qui sont responsables du recouvrement de la TVA sur les

importations, laquelle constitue une source de recettes de première importance pour de nombreux pays en développement ; 2) **la volonté de réaliser des économies d'échelle (par exemple dans les domaines des ressources humaines et de l'informatique) et 3) des facteurs historiques concernant la séparation de l'administration des impôts directs et indirects.**

26. **Plus récemment, une autre tendance est apparue dans deux grands pays de l'OCDE (le Canada¹⁵ et le Royaume-Uni¹⁶), les pouvoirs publics ayant décidé de décharger l'administration fiscale des aspects de l'administration des douanes relatifs à la sécurité aux frontières, et ce dans le cadre de mesures visant à regrouper toutes les questions liées à la sécurité aux frontières au sein d'un organisme spécialisé dans ce domaine.**

Autres fonctions non fiscales (tableau 4)

27. Comme le montrent clairement les données présentées dans le tableau 4, beaucoup de gouvernements ont assigné diverses missions « non fiscales » à leurs autorités fiscales, et **cette pratique semble avoir pris de plus en plus d'importance ces dix dernières années.** Il ressort du tableau 4 que les tâches « non fiscales » les plus souvent confiées aux services fiscaux sont : a) le recouvrement de dettes non fiscales vis-à-vis de l'État (prêts étudiants, trop-perçus de prestations sociales) ; b) le paiement de diverses catégories de prestations sociales, parmi lesquelles certaines sont intégrées à des éléments du système fiscal ou dont le paiement dépend d'informations détenues par les autorités fiscales ; c) l'administration de certains volets de la politique publique de retraite (par exemple, les régimes de pension en Australie et le dispositif KiwiSaver en Nouvelle-Zélande) ; d) l'administration de certains volets de la politique publique en matière de pensions alimentaires ; et e) l'évaluation des biens appartenant à l'État (dans certains pays, en lien avec l'administration des impôts foncier et immobilier). Les conséquences de ces dispositions en termes de ressources sont examinées brièvement dans le chapitre 4.

Dispositifs de gouvernance spéciaux

28. Comme toutes les administrations publiques, les autorités fiscales ont, *in fine*, à rendre compte de leurs activités devant les citoyens qui utilisent leurs services. Le cadre dans lequel s'exerce cette obligation varie d'un pays à l'autre et résulte de multiples facteurs, notamment de l'organisation institutionnelle et des structures de gouvernance en place.

29. La partie qui suit présente les mécanismes de gouvernance qui garantissent le respect de l'obligation de rendre compte. Elle se concentre sur les mécanismes de contrôle en place dans certaines autorités fiscales. Certaines des stratégies utilisées pour renforcer l'obligation de rendre compte des performances sont présentées dans le chapitre 3.

Conseils de gestion et conseils consultatifs

30. Sept pays ont instauré, entre l'administration fiscale et le ministre/l'organe de l'exécutif dont elle dépend, un conseil de gestion ou un conseil consultatif qui a vocation à

¹⁵ En décembre 2003, les activités des douanes, qui relevaient de l'Administration des douanes et du revenu du Canada (ADRC), ont été confiées à une nouvelle Agence des services frontaliers du Canada (ASFC), relevant du ministère de la sécurité publique et de la protection civile (SPPCC).

¹⁶ En novembre 2007, le gouvernement du Royaume-Uni a annoncé la création de la *Border Agency*, placée sous la double autorité du chancelier de l'Échiquier, pour les questions fiscales, et du ministre de l'intérieur (*Home Secretary*). Cette nouvelle agence regroupe le personnel de la *Detection Directorate*, qui, jusqu'alors faisait officiellement partie de la HMRC, des services chargés de la délivrance des visas et de la *Border and Immigration Agency*. La HMRC reste compétente en matière de police douanière. La nouvelle agence a commencé à fonctionner de manière provisoire en janvier 2008, en attendant l'adoption de la législation nécessaire.

fournir un avis indépendant sur les activités des services fiscaux et sur l'organisation de l'administration de l'impôt en général. Dans les exemples ci-après, le conseil compte, parmi ses membres, des personnes qui n'appartiennent pas à l'administration fiscale. Si ces conseils ont des fonctions différentes selon les pays, tous exercent une mission de contrôle et semblent jouer un rôle dans la définition des stratégies et la planification et doivent approuver les plans opérationnels officiels. Les membres du conseil ne jouent jamais de rôle dans les affaires concernant les contribuables individuels et n'ont jamais accès aux informations concernant un contribuable en particulier. Dans certains pays, l'instauration du conseil a coïncidé avec la création d'une nouvelle autorité fiscale, dotée d'une autonomie plus grande (c'est le cas au Canada, à Singapour et en Afrique du Sud, par exemple¹⁷).

31. Chacun de ces dispositifs étant relativement unique en son genre, une description succincte de ceux en vigueur dans quelques pays est présentée ci-après :

- **Agence du revenu du Canada (ARC) :** le conseil de direction de l'ARC a été instauré en 1998, lors de la création d'une nouvelle agence, plus indépendante, pour appliquer la législation fiscale et douanière canadienne – appelée à l'époque Administration des douanes et du revenu du Canada. Ce conseil est composé de 15 membres nommés par le Gouverneur en conseil, dont 11 sur proposition des provinces et des territoires. Il a pour mission de superviser l'organisation et la gestion de l'ARC, notamment la mise au point du plan d'entreprise ; il est également chargé de suivre les politiques de l'ARC en matière de ressources, de services, de patrimoine, de personnel et de contrats. Le responsable de l'ARC, qui est membre du conseil, est en charge du fonctionnement courant de l'agence. A la différence des conseils d'autres entreprises publiques, celui-ci n'intervient pas dans toutes les activités de l'ARC. Il n'est notamment pas compétent en matière d'administration et d'exécution de la législation, domaines dans lesquels l'ARC reste pleinement comptable de ses actes devant le ministre du revenu national. Enfin, il n'a pas accès aux renseignements confidentiels sur les contribuables.¹⁸
- **Conseil national des impôts de Finlande :** le conseil consultatif du Conseil national des impôts a été instauré par un décret de 2002 et a commencé à exercer ses activités en 2003. Il comprend un haut fonctionnaire du ministère des finances, le directeur général de l'autorité fiscale nationale et six autres membres qui représentent les collectivités locales, les syndicats, les contribuables et les milieux d'affaires. Son rôle est de définir des orientations et de prodiguer des conseils sur la planification stratégique, les priorités de l'administration fiscale et les principes opérationnels. Il se réunit à peu près six fois par an.¹⁹
- **Autorité fiscale de Singapour (IRAS) :** le conseil de l'IRAS²⁰ a été instauré en 1992, dans le cadre d'une loi autorisant la création d'une nouvelle autorité, jouissant d'une autonomie opérationnelle, pour appliquer la législation fiscale. Il est composé du président, du secrétaire permanent du ministère des finances, du responsable de l'administration fiscale et de sept autres membres (représentants des secteurs public et privé). Il a pour mission de veiller à ce que l'IRAS remplisse correctement ses

¹⁷ L'administration fiscale sud-africaine (*South Africa Revenue Service – SARS*) a été dotée d'un conseil consultatif en 1997, date à laquelle elle a été transformée en une autorité semi-autonome ; ce conseil a été dissous en 2002. Il a été remplacé par un nouveau cadre de gouvernance, prévoyant l'instauration de comités spécialisés chargés de conseiller le responsable de la SARS et le ministère sur les affaires relatives à la gestion des ressources de la SARS. À ce jour, deux comités spécialisés ont été instaurés – respectivement spécialisés dans les ressources humaines et les technologies de l'information.

¹⁸ Site Internet de l'ARC : <http://www.cra-arc.gc.ca>

¹⁹ Voir les éditions 2003, 2004 et 2005 de *Annual Report of National Board of Taxes* - www.vero.fi

²⁰ Site Internet de l'IRAS : <https://mytax.iras.gov.sg>

fonctions et se réunit trois fois par an pour examiner ses principales orientations stratégiques et approuver les états financiers, le budget annuel et les grands projets de dépenses.

Pour l'assister, le conseil a institué trois comités — un comité du personnel (le *Staff Committee A*), un comité d'audit (*Audit Committee*) et un comité de l'investissement (*Investment Committee*). Le comité du personnel est chargé d'examiner les principales règles appliquées en matière de ressources humaines. Il doit aussi approuver les nominations aux postes clés ainsi que les promotions et la rémunération des dirigeants de l'IRAS. Le comité d'audit est chargé de s'assurer que l'IRAS s'est dotée de règles en matière de comptabilité, de finances et de contrôle interne, que ces règles sont adaptées aux besoins et sont appliquées. Par ailleurs, il examine et approuve le plan d'audit interne annuel. Le comité de l'investissement définit des orientations stratégiques et des principes directeurs et gère les fonds excédentaires qui peuvent être consacrés aux investissements.

- **Autorité fiscale espagnole** : le conseil supérieur de gestion joue le rôle de conseil consultatif auprès du président de l'administration fiscale et d'instance participative pour les communautés autonomes et les villes au statut d'autonomie au sein de l'administration fiscale. Il est présidé par le président de l'administration fiscale et est composé du directeur général, des responsables de départements et de services de l'administration fiscale, du sous-secrétaire de l'économie et des finances, d'autres directeurs généraux du ministère et de représentants des communautés autonomes.
- **Autorité fiscale suédoise** : depuis janvier 2008, l'autorité fiscale suédoise a, dans le cadre d'une réforme plus large du secteur public, été transformée en un organisme géré par un directeur général, qui est seul comptable de ses activités devant le gouvernement. Le directeur général est désormais assisté par un comité consultatif, composé de 12 membres au maximum. Il exerce une mission de contrôle public et de conseil auprès du directeur général. Il n'a pas de pouvoir décisionnel. Ses membres sont nommés par le gouvernement pour une durée de trois ans et il se réunit six fois par an.

Le conseil consultatif actuel compte 11 membres, dont le Directeur général, qui le préside, le Directeur général (du ministère des finances), des universitaires ayant des compétences en économie et/ou en finances, des représentants de l'industrie et du commerce, des consultants en technologies de l'information, le directeur général d'une autre grande administration publique et certains membres du Parlement.

- **Autorité fiscale du Royaume-Uni (HMRC)** : la législation qui a créé la HMRC, en 2005, prévoyait l'instauration d'un conseil, composé de membres du comité exécutif (ExCom) interne de la HMRC et de (quatre) membres (extérieurs) non impliqués dans la gestion de l'administration. Bien que les principales structures de gouvernance n'aient pas été modifiées depuis 2005, des changements importants sont intervenus en 2008. Au nombre de ces changements figure la création de trois nouvelles fonctions au sommet de la HMRC, en l'occurrence un président (*Chairman*), un directeur exécutif (*Chief Executive Officer*) et un secrétaire permanent pour la fiscalité (*Permanent Secretary for Tax*). Le président est désormais à la tête du conseil. Le conseil donne des orientations stratégiques, approuve les plans opérationnels, assure un suivi des performances et veille à la qualité de la gouvernance de l'administration. Le directeur exécutif est chargé de garantir de bonnes performances, pour que les objectifs stratégiques soient atteints. L'organe décisionnel de la HMRC reste le comité exécutif, qui s'appuie sur des sous-comités permanents et *ad hoc* et est contrôlé par le conseil. En outre, en février 2008, un comité consultatif et exécutif (*Executive and Advisors Committee*) a été instauré pour une période de six mois, afin d'accompagner cette phase de transformation. Il est composé de membres du comité exécutif, des quatre membres du conseil

n'intervenant pas dans la gestion de l'administration et de quatre conseillers extérieurs supplémentaires.²¹

- **Administration fiscale des États-Unis (*Internal Revenue Service – IRS*) :** la loi de 1998 portant restructuration et réforme de l'IRS (*IRS Restructuring and Reform Act*) a instauré un conseil de surveillance (*Oversight Board*) de 9 membres. Il a une mission de surveillance de l'IRS, en matière d'administration, de gestion, de conduite, d'orientation suivie et d'application du droit fiscal. Le conseil a été créé pour donner à l'IRS une vision à long terme et une expertise spécifique, qui lui permettent de servir le public et de répondre aux besoins des contribuables de manière optimale. Sept de ses membres sont nommés par le président des États-Unis et confirmés par le Sénat ; ils exercent un mandat de cinq ans. Ils ont une expérience ou une expertise professionnelle dans des domaines essentiels de la vie des affaires et de l'administration des impôts. L'un d'entre eux doit être un fonctionnaire fédéral à plein temps ou un représentant du personnel de l'IRS. Le Secrétaire au Trésor et le responsable de l'IRS sont également membres du conseil de surveillance.

Le fonctionnement de cette instance est très proche de celui du conseil d'administration d'une société privée, tout en étant adapté pour convenir à un organisme public. Il fixe les orientations à long terme de l'IRS et évalue les avancées de cette dernière en termes d'amélioration de ses services en s'appuyant sur sa connaissance des pratiques utilisées dans le secteur privé. Il examine et approuve les projets stratégiques et les demandes de crédits budgétaires de l'IRS, et il évalue les mesures qu'elle prend pour effectuer un suivi de ses propres performances. Le conseil se prononce sur le recrutement et la rémunération des hauts fonctionnaires de l'IRS. Il recommande au président des candidats aux fonctions de responsable de l'IRS et peut aussi recommander de mettre fin aux fonctions du responsable en poste. Il se réunit tous les deux mois et tient une réunion publique une fois par an au moins. Les réunions publiques sont annoncées sur son site Internet. Il publie un rapport annuel ainsi que des rapports semestriels sur les avancées de l'IRS en matière de déclaration d'impôts électronique. Il peut également publier tout au long de l'année des rapports sur des sujets divers, comme le budget. Tous ces rapports sont disponibles sur le site Internet du conseil. En outre, le conseil est périodiquement entendu par le Congrès. Ses déclarations figurent sur son site Internet et la version complète des auditions des personnes entendues peut généralement être consultée sur le site de la commission du Congrès qui les a appelées à témoigner. À la fin de chacune de ses réunions bimestrielles, le conseil diffuse aux médias des communiqués de presse qui décrivent ses activités.

La loi lui interdit de participer aux activités de l'IRS visant à assurer la discipline fiscale, c'est-à-dire aux contrôles, aux procédures de recouvrement ou aux enquêtes pénales. Le conseil n'est pas non plus autorisé à intervenir dans le domaine des marchés publics ou dans la plupart des questions de personnel. Il ne prend pas position sur la législation fiscale en vigueur ou sur les projets de loi à caractère fiscal.²²

Surveillance extérieure/indépendante du système fiscal

31. En Australie et aux États-Unis, les pouvoirs publics ont instauré des instances spéciales, indépendantes de l'autorité fiscale, chargées de rendre compte des activités du système fiscal, en particulier de son administration. Ces instances fonctionnent séparément et de manière indépendante des institutions nationales de contrôle qui, en principe, exercent

²¹ Departmental Report (2008) et site Internet de la HMRC - www.hmrc.gov.uk

²² Site Internet du conseil de surveillance de l'IRS (juin 2008) - <http://www.irs.gov/>

une mission de surveillance du fonctionnement de toutes les administrations publiques. Ces dispositifs sont brièvement décrits ci-après :

- ***Inspector-General of Taxation (Australie)*** :²³ l'*Inspector-General of Taxation* (IGT) est un organisme indépendant instauré par la loi en 2003 pour contrôler : 1) les systèmes mis en place par l'administration fiscale australienne (*Australian Taxation Office* – ATO) pour mettre en œuvre la législation fiscale ; et 2) les systèmes établis par la législation fiscale sur les aspects administratifs, pour la communication d'information et la formulation de recommandations à l'intention du gouvernement sur la manière dont ces systèmes pourraient être améliorés. Aux termes de la loi, l'IGT n'a pas de droit de regard sur les impôts appliqués et les taux d'imposition, de même que sur les critères d'attribution et montants des allègements et autres avantages fiscaux relevant de l'ATO.

L'IGT a pour mission d'améliorer l'application du droit fiscal dans l'intérêt de tous les contribuables. Les particuliers et/ou les groupes de contribuables, les associations professionnelles et les entreprises ont la possibilité de porter à la connaissance de l'IGT tout problème ayant trait au système d'administration de l'impôt. L'IGT s'efforce de répondre aux préoccupations des contribuables concernant les insuffisances dans l'administration de l'impôt tout en veillant à ce que l'affectation des ressources de l'ATO serve les intérêts des contribuables dans leur ensemble. Son objectif global est d'alléger les contraintes administratives que le contribuable doit supporter pour respecter ses obligations fiscales.

S'il existe plusieurs organismes publics australiens chargés d'étudier la manière dont le système fiscal est administré, l'IGT est la seule autorité publique à avoir l'entière responsabilité de tels contrôles. Pour garantir que les opérations de contrôle portent sur des domaines prioritaires et éviter les redondances avec les contrôles effectués par d'autres organismes, l'IGT élabore son programme de travail en concertation avec : 1) les contribuables et leurs représentants ; 2) le médiateur ; 3) l'institution supérieure de contrôle des comptes ; 4) le responsable de l'administration fiscale (*Commissioner of Taxation*) ; et 5) le ministère des finances (*Secretary of the Commonwealth Treasury*). Pour mener à bien sa mission de contrôle, l'IGT peut constituer des sous-commissions et/ou demander, voire exiger des informations et documents de la part des autorités fiscales. La loi contient des dispositions sur la confidentialité des questions soumises à l'IGT. Au terme d'un contrôle, l'IGT rend directement compte de ses conclusions au gouvernement. Tous les comptes rendus sont ensuite publiés dans un délai fixé par la loi. L'IGT établit un rapport d'activités annuel à l'intention du Parlement.

- ***Treasury Inspector-General for Tax Administration (États-Unis)*** :²⁴ le *Treasury Inspector General for Tax Administration* (TIGTA) a été instauré en janvier 1999, en application de la loi de 1998 portant restructuration et réforme de l'IRS (RRA 98) pour assurer une surveillance indépendante des activités de l'IRS. Conformément à la RRA 98, le TIGTA a repris la plupart des responsabilités qui incombait à l'ancien *Inspection Service* de l'IRS.

Le TIGTA est essentiellement composé de contrôleurs et d'enquêteurs qui exécutent les tâches et obligations d'un service d'inspection générale pour les questions ayant trait à l'IRS. D'un point de vue organisationnel, le TIGTA fait partie du ministère des finances (*Department of the Treasury*), mais en est indépendant, de même que des autres services du ministère, y compris de l'*Office of Inspector General* (OIG) du ministère. Le TIGTA s'intéresse exclusivement à l'administration de l'impôt, tandis que l'OIG exerce une mission de surveillance des autres services du ministère des

²³ Description extraite du site Internet de l'IGT (juin 2008) - <http://www.igt.gov.au>

²⁴ Description extraite du site Internet du TIGTA (juin 2008) - <http://www.ustreas.gov/tigta/>

finances. Les activités de contrôle et d'enquête du TIGTA visent à : 1) faire en sorte que le système fiscal du pays soit administré de manière économique, efficiente et efficace ; 2) détecter les fraudes et autres abus au niveau des programmes et activités de l'IRS et mener une action dissuasive en la matière ; 3) protéger l'IRS des tentatives extérieures de corruption ou d'intimidation de ses agents ; 4) contrôler et formuler des recommandations concernant des lois et règlements en vigueur ou des propositions législatives et réglementaires en rapport avec les programmes et activités de l'IRS et du TIGTA ; 5) prévenir la fraude, les abus et les dysfonctionnements au niveau des programmes et activités de l'IRS ; et 6) informer le secrétaire au Trésor et le Congrès des problèmes rencontrés pour y remédier et des avancées réalisées.

Mécanismes spéciaux de règlement des plaintes et de contrôle

32. Dans beaucoup de pays, les pouvoirs publics ont créé des instances spéciales (par exemple un bureau de médiation) pour régler les plaintes relatives aux interventions (ou absence d'intervention) des administrations publiques (y compris fiscales) dans leurs rapports avec les citoyens et les entreprises. Certains pays de l'OCDE ont même instauré un organisme spécialisé pour traiter les plaintes des citoyens et des entreprises concernant spécifiquement les activités des autorités fiscales. Quelques exemples de ces organismes sont présentés ci-après :

- **Ombudsman des contribuables (Canada)²⁵** : l'ombudsman des contribuables, qui existe depuis début 2007, a pour mission générale de veiller au respect par l'ARC des droits énoncés dans la Charte des droits du contribuable²⁶, et plus précisément : 1) d'examiner de manière impartiale et indépendante les plaintes relatives aux services rendus par l'ARC ; 2) de faciliter l'accès des contribuables aux systèmes d'aide existant au sein de l'ARC ; 3) de repérer et d'examiner les problèmes systémiques et les nouveaux problèmes au sein de l'ARC susceptibles d'avoir des conséquences négatives pour les contribuables ; et 4) d'émettre des avis à l'intention du ministre du revenu national sur des questions liées aux services rendus par l'ARC. L'Ombudsman peut, de sa propre initiative, contrôler tout service fourni par l'ARC. Il peut ainsi repérer les problèmes systémiques et les nouveaux problèmes susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur les contribuables et faire des recommandations à l'ARC en vue d'une amélioration des services rendus. L'Ombudsman agit de façon indépendante et autonome par rapport à la direction de l'ARC et est placé sous l'autorité directe du ministre du revenu du Canada.
- **Adjudicator's Office (Royaume-Uni)²⁷** : l'Adjudicator's Office (AO), initialement créé en 1993 pour examiner les plaintes déposées contre l'ancienne administration fiscale (*Inland Revenue Department*), examine et tente de régler les plaintes des particuliers et des entreprises mécontents des services de : 1) la HMRC, notamment du bureau des crédits d'impôt (*Tax Credit Office*) et de l'agence de l'évaluation (*Valuation Office Agency*, VOA) ; 2) du service chargé des faillites (*Insolvency Service*) ; et 3) du bureau public des tutelles (*Public Guardianship Office*). Il a vocation à apporter une valeur ajoutée à la manière dont ces organismes traitent les plaintes et cherche, à cette fin, à être connu et utilisé par les services et les publics auxquels il s'adresse, en tant que prestataire d'assurance digne de confiance et, si besoin, à réparer les préjudices et agit comme un promoteur éclairé de l'amélioration des services.

²⁵ Description extraite du site Internet de l'Ombudsman des contribuables (juin 2008) - <http://www.droitsdescontribuables.gc.ca/>

²⁶ Voir le Chapitre 6 pour de plus amples détails sur cette Charte.

²⁷ Description extraite du site Internet de l'Adjudicators' Office (juin 2008) - <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>

Les services de l'*Adjudicator's Office* doivent satisfaire à des normes de qualité définies dans des « accords sur la qualité des services » conclus avec les responsables de la HMRC. Toutefois, il agit en toute indépendance et établit un rapport annuel de ses activités. Dans la pratique, les plaintes qu'il traite concerne des erreurs, des retards excessifs, des conseils de mauvaise qualité ou mal avisés, le comportement peu professionnel du personnel et l'exercice du pouvoir discrétionnaire. En revanche, il n'est pas compétent pour examiner des plaintes concernant la politique de l'administration ou du gouvernement, des affaires qui pourraient être examinées dans le cadre d'un recours devant des tribunaux indépendants, de différends avec la VOA concernant l'évaluation de la valeur économique de biens, d'affaires qui ont déjà été ou auraient pu être tranchées par un tribunal, de plaintes qui font ou ont fait l'objet d'une enquête par le médiateur parlementaire (*Parliamentary Ombudsman*) ou de plaintes concernant la manière dont la HMRC ou la VOA a traité des demandes en vertu de la loi de 2000 sur la liberté de l'information (*Freedom of Information Act*) et de la loi de 1998 sur la protection des données (*Data Protection Act*), ces affaires devant être examinées par l'*Information Commissioner*.

- **Taxpayer's Advocate** (États-Unis)²⁸ : le *Taxpayer's Advocate Service* (TAS) a été créé par la loi de 1996 sur les droits des contribuables (*Taxpayer Bill of Rights 2*) en remplacement du médiateur fiscal (*Office of the Taxpayer Ombudsman*). Instance indépendante au sein de l'IRS, le TAS offre une assistance aux contribuables qui rencontrent des difficultés financières, ont besoin d'aide pour résoudre des problèmes fiscaux non résolus par les voies normales ou pensent qu'un dispositif ou une procédure de l'IRS ne fonctionne pas correctement. Le dispositif est dirigé par le TAS national et chaque État ou campus de l'IRS dispose d'au moins un TAS local, indépendant de l'autorité fiscale et placé sous l'autorité directe du TAS national. Le TAS a vocation à protéger les droits des contribuables, particuliers et entreprises, et de réduire les contraintes administratives qu'ils supportent. Il joue le rôle d'instance indépendante représentant les intérêts des contribuables au sein de l'IRS. Il remplit cette fonction de deux manières : 1) en veillant à ce que les problèmes que les contribuables n'ont pas pu résoudre par les voies normales soient réglés rapidement et équitablement ; 2) en repérant les problèmes qui entraînent des contraintes supplémentaires ou des difficultés pour les contribuables – en portant ces problèmes à la connaissance des responsables de l'IRS et en formulant des propositions législatives si nécessaire. Dans la loi de 1996 sur les droits des contribuables, le Congrès a créé l'*Office of the Taxpayer Advocate* et décrit ses fonctions : 1) aider les contribuables à résoudre les problèmes qu'ils rencontrent avec l'IRS ; 2) repérer les domaines dans lesquels les contribuables risquent de rencontrer des difficultés dans leurs relations avec l'IRS ; 3) dans la mesure du possible, proposer des changements pour faire évoluer les pratiques administratives de l'IRS de manière à remédier partiellement aux problèmes repérés ; et 4) identifier les réformes législatives qui pourraient contribuer à remédier à ces problèmes. Le TAS remet deux rapports annuels au Congrès – l'un sur ses objectifs pour un exercice budgétaire donné, l'autre sur les résultats obtenus au cours de l'exercice budgétaire.

²⁸ Description extraite des pages du site Internet de l'IRS réservées au TAS (juin 2008) - <http://www.irs.gov/advocate/>

Tableau 1 : Organisation institutionnelle de l'administration fiscale

PAYS	Type d'organisation institutionnelle de l'administration fiscale
1) Pays de l'OCDE	
Australie	Organisme semi-autonome unifié
Autriche	Direction unique au sein du ministère des finances
Belgique	Direction unique au sein du ministère des finances
Canada	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil
République tchèque	Direction unique au sein du ministère des finances
Danemark	Direction unique au sein du ministère des finances
Finlande	Organisme semi-autonome unifié
France	Directions uniques au sein du ministère des finances
Allemagne /1	Plusieurs directions au sein du ministère fédéral des finances et des ministères des finances des Länder
Grèce	Plusieurs directions au sein du ministère des finances
Hongrie	Organisme semi-autonome unifié
Islande	Organisme semi-autonome unifié
Irlande	Organisme semi-autonome unifié
Italie	Plusieurs organismes placés sous l'autorité du ministère des finances /1
Japon	Organisme semi-autonome unifié
Corée	Organisme semi-autonome unifié
Luxembourg	Plusieurs directions au sein du ministère des finances
Mexique	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil placé sous l'autorité du ministère des finances
Pays-Bas	Direction unique au sein du ministère des finances
Nouvelle-Zélande	Organisme semi-autonome unifié
Norvège	Organisme semi-autonome unifié
Pologne	Plusieurs directions au sein du ministère des finances /1
Portugal	Plusieurs directions au sein du ministère des finances
République slovaque	Organisme semi-autonome unifié
Espagne	Organisme semi-autonome unifié
Suède	Organisme semi-autonome unifié
Suisse	Direction unique au sein du ministère des finances /1
Turquie	Organisme semi-autonome unifié
Royaume-Uni	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil
États-Unis	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil
2) Pays hors OCDE	
Argentine	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil
Bulgarie	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil
Chili	Plusieurs directions au sein du ministère des finances/1
Chine	Organisme distinct sous l'autorité du ministère
Chypre	Plusieurs directions au sein du ministère des finances /1
Estonie	Direction unique au sein du ministère des finances
Lettonie	Organisme semi-autonome unifié
Malaisie	Services semi-autonomes distincts pour les impôts directs et les impôts indirects /1
Malte	Plusieurs directions au sein du ministère des finances /1
Roumanie	Organisme semi-autonome unifié
Singapour	Organisme semi-autonome unifié doté d'un conseil
Slovénie	Organisme semi-autonome unifié
Afrique du Sud	Organisme semi-autonome unifié

Sources : réponses aux enquêtes nationales, rapports annuels des autorités fiscales.

33. 1. **Chili**—l'administration fiscale (*Servicio de Impuestos Internos*, SII) est en charge de la discipline fiscale, des contrôles et de l'application du droit fiscal interne. Le recouvrement des impôts relève de la compétence du Trésor public (*Tesorería General de la República*) : **Italie**—les fonctions d'administration de l'impôt sont exercées par plusieurs administrations publiques distinctes et organismes à caractère mixte : 1) l'autorité fiscale (*Agenzia delle Entrate*), chargée des opérations courantes, 2) la *Guardia di Finanza*, chargée de la fraude fiscale, 3) l'administration des douanes, chargée des droits d'accises et de la TVA sur les importations, 4) *Equitalia Spa*, compétente en matière de recouvrement des dettes fiscales), et 5) SOGEI, qui prend en charge le traitement des données ; **Chypre**, **Luxembourg**, **Malte** — trois directions distinctes respectivement chargées des impôts directs, des impôts indirects et/ou des droits de douane et d'accises ; **Suisse** — la majorité des impôts directs sont administrés au niveau

infranational (par les cantons) ; **Allemagne** — les principaux impôts sont administrés séparément par les ministères des finances des 16 Länder dans le cadre d'une coordination et d'une supervision assurées par le ministère fédéral des finances ; de plus, un office fédéral des impôts, placé sous l'autorité du ministère fédéral des finances, exerce certaines fonctions centrales ; **Malaisie** — *Inland Revenue Board* (pour les impôts directs) et la *Customs and Excise* (également en charge de la taxe sur les ventes) ; **Malte** — *Inland Revenue Department* et la direction de la TVA ; **Pologne** — dirigées par le même responsable, le secrétaire d'État ; **Suède** — c'est le directeur, assisté du conseil consultatif, qui est la plus haute instance de décision.

Tableau 2 : Pouvoirs délégués aux autorités fiscales

PAYS	POUVOIRS DÉLÉGUÉS AUX AUTORITÉS FISCALES NATIONALES /1								
	Émettre des décisions fiscales	Accorder des remises de pénalités et/ou intérêts	Définir leur organisation/ structure interne	Répartir les ressources	Définir le niveau et la composition des effectifs	Définir des normes de performance pour la prestation des services	Influer sur les critères de recrutement du personnel	Recruter et licencier du personnel	Négocier la rémunération du personnel
1) Pays de l'OCDE									
Australie	✓	✓ /2	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Autriche	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Belgique	× /2	✓/2	×	×	×	✓	✓	×	×
Canada	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
République	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Danemark	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Finlande	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
France	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓ /2	×
Allemagne /1	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	×
Grèce	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓
Hongrie	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Islande	✓	✓	✓ /2	✓ /2	✓	✓	✓	✓ /2	✓ /2
Irlande	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Italie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Japon	✓	✓	×	×	×	✓	✓	✓	×
Corée	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓
Luxembourg	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	×	×
Mexique	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pays-Bas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Nouvelle-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Norvège	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pologne	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Portugal	✓	✓	×	×	×	✓	✓	×	×
République	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Espagne	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Suède	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

PAYS	POUVOIRS DÉLÉGUÉS AUX AUTORITÉS FISCALES NATIONALES /1								
	Émettre des décisions fiscales	Accorder des remises de pénalités et/ou intérêts	Définir leur organisation/ structure interne	Répartir les ressources	Définir le niveau et la composition des effectifs	Définir des normes de performance pour la prestation des services	Influer sur les critères de recrutement du personnel	Recruter et licencier du personnel	Négocier la rémunération du personnel
Suisse	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Turquie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Royaume-Uni	✓	✓	✓	✓	✓ (limité)	✓ /2	✓	✓	✓
États-Unis	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2) Pays hors OCDE									
Argentine	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgarie	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Chili	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Chine	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Chypre	✓	×	✓	✓	×	✓	×	×	×
Estonie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Lettonie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-
Malaisie	✓	✓	✓ /2	✓	×	✓	✓	✓	✓
Malte	✓	✓	✓	✓ /2	✓ /2	✓ /2	✓	×	×
Roumanie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Singapour	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Slovénie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Afrique du Sud	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Source : réponses des pays au questionnaire

/1. Références distinctes pour les pays ayant de multiples services fiscaux.

/2. **Australie** – cette compétence ne s'applique pas aux pénalités imposées par le système judiciaire ; **Belgique** – les décisions fiscales sont prises par le Service des décisions anticipées en matière fiscale ; les remises d'intérêts et de pénalités pour infraction fiscale sont du ressort du ministre ; **France** – recrutement par voie de concours ; **Allemagne** – en général, les 16 ministères des finances des Länder décident de leur organisation interne. Les principales décisions relatives au nombre et à la composition du personnel sont prises par les parlements des Länder et le parlement fédéral dans le cadre de la procédure budgétaire. Chacun des 17 ministères des finances a le droit de recruter dans les limites fixées par son budget et peut influencer sur les critères de recrutement, mais il est quasiment impossible de licencier en vertu de la loi allemande sur la fonction publique. La plupart des ministères des finances des 16 Länder et le ministère fédéral des finances ont leur propre système informatique ; **Islande** – à l'exclusion des agences régionales des impôts ; **Luxembourg** – les données concernent l'administration chargée de la fiscalité directe et celle chargée de la TVA ; **Malaisie** – sauf pour la création d'une nouvelle agence ; **Malte** – pour l'administration de la fiscalité directe seulement ; **Royaume-Uni** – les objectifs des accords de service public (Public Service Agreements) doivent être avalisés par le gouvernement

Tableau 3 : Impôts relevant de l'administration fiscale (2007)

PAYS	PRINCIPALES CATÉGORIES D'IMPÔTS GÉRÉES PAR LES AUTORITÉS FISCALES NATIONALES								
	IRPP	IS	TVA	Droits d'accises	Impôts foncier et immobilier	Droits de succession	Impôt sur la fortune	Taxe sur les véhicules à moteur	Cotisations sociales
1) Pays de l'OCDE									
Australie /1	✓	✓	✓	✓	×	×	×	×	Sans objet
Autriche	✓	✓	✓	✓	×	✓ /1	×	✓	×
Belgique	✓	✓	✓	✓	×	×	×	✓	×
Canada	✓	✓	✓	✓	×	×	×	×	✓ /1
République tchèque	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	✓	×
Danemark /1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	×
Finlande /1	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	×	✓
France	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	×
Allemagne	✓	✓	✓	×	✓ /1	✓	×	✓	×
Grèce	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Hongrie	✓	✓	✓	×	×	✓	×	×	✓
Islande	✓	✓	✓	×	×	×	×	✓	✓
Irlande /1	✓	✓	✓	✓	×	✓	×	✓	✓
Italie	✓	✓	✓	×	✓ /1	✓	×	×	✓
Japon	✓	✓	✓	✓	×	✓	×	✓	×
Corée	✓	✓	✓	✓	✓ /1	✓	×	×	×
Luxembourg	✓	✓	✓	×	×	×	✓	×	×
Mexique	✓	✓	✓	✓	×	×	×	✓	×
Pays-Bas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Nouvelle-Zélande	✓	✓	✓	×	×	×	×	×	Sans objet
Norvège	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	×	✓
Pologne	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	×
Portugal	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	✓	×
République slovaque	✓	✓	✓ /1	×	×	×	×	✓	×
Espagne	✓	✓	✓	✓	×	×	✓ /1	×	×
Suède	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓
Suisse	✓	✓	✓	×	×	×	×	×	×
Turquie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Royaume-Uni	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓ /1
États-Unis	✓	✓	Sans objet	✓	×	✓	×	×	✓
2) Pays hors OCDE									
Argentine	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	×	✓
Bulgarie	✓	✓	✓	×	×	×	×	×	✓
Chili	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	×
Chine	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓
Chypre /1	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	×	×
Estonie	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓ /1	✓
Lettonie	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓
Malaisie	✓	✓	×	×	✓	✓	×	×	×
Malte /1	✓	✓	✓	×	×	×	×	×	✓
Roumanie	✓	✓	✓	✓	×	×	×	×	✓
Singapour	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	×	×
Slovénie /1	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	✓	✓
Afrique du Sud	✓	✓	✓	✓	×	✓	×	×	×

Sources : réponses aux enquêtes nationales et rapports annuels des administrations fiscales.

/1. (Les informations figurant en note de bas de page concernent les autres impôts administrés) **Argentine** — régime des petits contribuables, taxe sur les produits pétroliers ; **Australie** — impôt sur les avantages accessoires au salaire ; **Autriche** — les droits de succession et de donation sont supprimés depuis le 1^{er} août 2008 ; **Belgique** — l'impôt sur les paris et les jeux et les droits sur les licences d'exploitation de machines à sous sont gérés par les régions ; **Canada** — en ce qui concerne les cotisations sociales, l'administration fiscale recouvre les cotisations d'assurance chômage et les cotisations de retraite pour le compte des services dont relèvent ces dispositifs ; dans certaines provinces, elle recouvre des recettes non fiscales (par exemple des prêts étudiants impayés). En ce qui concerne les autres impôts, l'ARC gère une longue liste de dispositifs fiscaux pour les provinces et les territoires. Se reporter à l'annexe B du document se trouvant à l'adresse <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/dffrnc/2007/rc4444-07-eng.pdf> ; **Chili** — droits de timbre sur les opérations de crédit documentaire ; **Chypre** — l'administration des recettes publiques est du ressort d'organismes distincts — les données tiennent compte des impôts recouverts par l'ensemble des organismes ; **Danemark** — autres impôts (FEOGA, AUDIT) ; **Estonie** — taxe sur les gros véhicules à moteur ; **Finlande** — les droits d'accises et la taxe sur les véhicules à moteur sont administrés par des organismes publics distincts. L'administration fiscale recouvre les impôts destinés à l'église ; **Allemagne** — l'administration fiscale évalue l'assiette des impôts immobiliers perçus par les municipalités ; **Islande** — impôt sur l'alcool produit sur le territoire national, contribution au fonds de construction pour les personnes âgées ; **Irlande** — droits de timbre, impôt sur les plus-values, taxe environnementale ; **Italie** — l'administration des douanes est chargée des droits d'accises, l'impôt sur la fortune a été supprimé ; **Japon** — taxe sur l'essence et sur les spiritueux ; **Corée** — un nouvel impôt immobilier a été institué en 2005, la fourchette supérieure de l'impôt immobilier est liquidée comme un impôt national ; **Lettonie** — impôt sur le produit des paris et des jeux de loterie, impôt sur les ressources naturelles ; **Portugal** — la TVA sur les importations est administrée par l'administration des douanes ; les autres impôts sont les droits de timbre et autres droits divers ; les cotisations sociales sont recouvrées par un autre organisme public (IGFSS), placé sous l'autorité du ministère du travail et de la sécurité sociale ; **Luxembourg** — les données concernent l'administration chargée de la fiscalité directe et celle chargée de la TVA ; il existe d'autres impôts (impôt sur les plus values, droits d'enregistrement et de souscription) ; **Mexique** — taxe spéciale sur les produits et services, impôt forfaitaire sur les entreprises (IETU), impôt sur les dépôts en espèces (IDE) ; **Pays-Bas** — taxes environnementales ; **République slovaque** — la TVA sur les importations relève de l'administration des douanes. L'impôt sur les successions et les droits de mutation ont été supprimés et les droits de recouvrement sont progressivement supprimés ; **Slovénie** — impôt sur le produit des jeux de hasard, impôt sur les salaires, impôt spécial sur certaines allocations ; **Afrique du Sud** — recouvre les cotisations d'assurance chômage pour le compte du ministère du travail ; **Espagne** — l'intervention de l'administration fiscale nationale ne concerne que certains aspects ; **Suisse** — impôt anticipé (sur les intérêts, dividendes et revenus similaires) ; **Royaume-Uni** — cotisations sociales.

Tableau 4 : Fonctions non fiscales de l'administration fiscale

PAYS	NATURE DES FONCTIONS NON FISCALES EXERCÉES					
	Législation douanière	Prestations sociales	Pension alimentaire	Prêts étudiants	Évaluation de biens immobiliers	Registre démographique
1) Pays de l'OCDE						
Australie /1	x	✓	x	✓	✓	x
Autriche /1	✓	✓	x	x	✓	x
Belgique /1	✓	x /1	x	x	x	x
Canada	x	✓	x /1	x /1	Partial /1	x
République tchèque	x	x	✓	x	✓	x
Danemark /1	✓	✓	x	x	✓	x
Finlande /1	x	x	x	x	✓	x
France /1	x	x	x	x	✓	x
Allemagne /1	x	x	x	x	x	x
Grèce	✓	x	x	✓	✓	x
Hongrie	x	x	x	✓	x	x
Islande /1	x	✓	x	x	x	x
Irlande /1	✓	x	x	x	x	x
Italie	x	x	x	x	x	x
Japon /1	x	x	x	x	x	x
Corée	x	✓	x	x	x	x
Luxembourg	x	x	x	x	✓	x
Mexique	✓	x	x	x	x	x
Pays-Bas	✓	✓ /1	✓ /1	x	x	x
Nouvelle-Zélande /1	x	✓	✓	✓	x	x
Norvège	x	x	x	x	x	✓
Pologne	✓	x	x	x	x	x
Portugal	x	x	x	x	✓	x
République slovaque	x	x	✓ /1	x	x	x
Espagne	✓	✓ /1	x	x	x	x
Suède /1	x	x	x	x	✓	✓
Suisse	x	x	x	x	x	x
Turquie	x	x	x	x	x	x
Royaume-Uni	✓ /1	✓	x	✓	✓	x
États-Unis	x	✓	x	x	x	x
2) Pays hors OCDE						
Argentine	✓	x	x	x	x	x
Bulgarie /1	x	x	x	x	x	x
Chili	x	x	x	x	✓	x
Chine	x	x	x	x	✓	x
Chypre	x	x	x	x	x	x
Estonie	✓	x	x	x	✓	x
Lettonie	✓	x	x	x	x	x
Malaisie /1	x	x	x	✓	x	x
Malte	x	x	x	x	x	x
Roumanie	✓	x	x	x	x	x
Singapour /1	x	x	x	x	✓	x
Slovénie /1	x	x	x	x	x	x
Afrique du Sud /1	✓	x	x	x	x	x

Sources : réponses aux enquêtes nationales et rapports annuels des autorités fiscales.

/1. (Les informations figurant en note de bas de page concernent parfois d'autres fonctions non fiscales).

Australie — gère le régime d'allègement de la taxe sur le gazole et de subventions pour certains carburants et combustibles, le registre australien des entreprises, les régimes de retraite, certaines parties du système de protection sociale et du système de prêts étudiants ; **Belgique** — coopère avec les services publics en charge des prestations sociales, des pensions alimentaires, des prêts étudiants etc. ou leur communique les informations dont ils ont besoin ; au nombre des autres activités non fiscales, figurent les activités de lutte contre le terrorisme aux ports et aéroports ;

Bulgarie — fonctions statistiques ; recouvre certaines recettes non fiscales pour le budget de l'État (par exemple les amendes pour infraction au code de la route) ; **Canada** — pensions alimentaires et prêts étudiants (ne recouvre que

les arriérés), évaluation de biens immobiliers (n'effectue que les évaluations nécessaires aux fins d'imposition sur le revenu), autres (gestion du programme des fondations nationales, recouvrement de créances pour le compte d'autres ministères, distribution d'aides sociales fédérales et provinciales) ; **République tchèque** — fonction de surveillance de la loterie et des jeux de hasard ; **Danemark** — restitutions agricoles à l'exportation ; **Finlande** — fonctions statistiques ; **France** — gestion des domaines de l'État et des collectivités locales ; **Allemagne** — primes pour les propriétaires occupants, crédit d'impôt pour favoriser l'investissement ; **Islande** — tenue du registre du commerce et surveillance des règles comptables ; **Irlande** — le régime national d'épargne parrainé par l'État (SSIA) a été supprimé en juin 2007 ; **Japon** — gère le secteur des spiritueux ; **Malaisie** — participe au recouvrement des prêts en faveur des étudiants de l'enseignement supérieur pour le compte du fonds national pour l'enseignement supérieur (*National Higher Education Fund*) ; **Pays-Bas** — gère les logements sociaux, les prestations de maladie et la prestation de garde d'enfant ; **Nouvelle-Zélande** — gère « KiwiSaver », un dispositif d'épargne volontaire instauré en juillet 2007 pour inciter les citoyens à revenu faible et moyen à épargner et comportant divers mécanismes incitatifs, par exemple des crédits d'impôt en faveur des employeurs et des membres du dispositif. Les fonds sont investis par des sociétés de gestion de fonds privées ; **Singapour** — agit comme organe de réglementation des agents et évaluateurs immobiliers ; **République slovaque** — gère le crédit d'impôt au titre des enfants prévu par la loi sur l'impôt sur le revenu ; au nombre des autres fonctions exercées figurent la gestion des dépens, la surveillance des loteries et le traitement des données comptables ; **Slovénie** — recouvrement de certaines recettes non fiscales ; **Espagne** — prestations sociales (déduction en faveur des mères qui occupent un emploi, DAMA), recouvrement forcé de créances détenues par d'autres administrations publiques ; **Royaume-Uni** — les fonctions douanières ont été transférées à la *Border Agency* depuis 2008. Recueil de données et communication de ces données à l'institut de la statistique (*Office for National Statistics*) pour l'établissement des statistiques du commerce extérieur et de la balance des paiements du Royaume-Uni ; application de la loi de 2002 sur les produits des crimes et délits ; **Afrique du Sud** — administre les remises du diesel et la perception du prélèvement de développement de qualifications au nom du département du travail.

Chapitre 2. Organisation des autorités fiscales

Vue d'ensemble

Ce chapitre décrit les modalités d'organisation des autorités fiscales.

Points clés

Structures/caractéristiques organisationnelles

- De nombreuses autorités fiscales réforment ou ont récemment réformé leur organisation en profondeur pour améliorer leurs résultats.
- Le critère « fonction » continue à occuper une place importante dans la conception des structures organisationnelles des autorités fiscales, mais environ 24 autorités ont déclaré avoir conçu leur organisation sur la base de plusieurs critères (fonction, segments de contribuables et/ou type d'impôt).
- La grande majorité des autorités fiscales ont regroupé les fonctions de traitement des données dans un petit nombre de sites spécialisés **et ont d'importants services internes d'enquête sur la fraude fiscale et de recouvrement forcé des dettes fiscales.**
- **Si la majorité des autorités fiscales a déclaré disposer d'un service informatique interne complet, 10 autorités externalisent une partie non négligeable de cette fonction dans le cadre d'accords d'externalisation ou la confient à d'autres unités de l'administration publique.**

Unités pour les gros contribuables

- La grande majorité (32) des autorités fiscales interrogées ont créé des unités chargées des dossiers des plus gros contribuables. Toutefois, l'ampleur de leurs activités (y compris le nombre de contribuables pris en charge), le champ et l'éventail de leurs compétences varient de manière significative d'un pays à l'autre.

Technologies de l'information

- Les dispositifs en matière de technologies de l'information sont assez divers et peuvent comprendre : (1) un ensemble complet de services internes, couvrant à la fois les infrastructures et la mise au point d'applications ; (2) des services communs à plusieurs domaines de l'administration publique (par exemple, une direction unique de l'informatique pour l'ensemble des fonctions du ministère des finances) ; ou encore (3) des activités en grande partie externalisées au profit de prestataires du secteur privé. **L'externalisation sur une grande échelle à des prestataires privés des fonctions liées aux technologies de l'information concerne relativement peu de pays.**

Réseaux d'agences

- L'importance relative des fonctions prises en charge par le siège de l'administration fiscale varie énormément d'une autorité fiscale étudiée à l'autre, en raison de divers facteurs (par exemple d'une approche plus centralisée de la gestion nationale des activités fiscales, de l'existence d'un important service informatique en interne) ; la pratique consistant à ce que les fonctions exercées par le siège soient très importantes (à savoir que le siège emploie plus de 12.5 % de l'effectif total) est particulièrement répandue dans les pays anglo-saxons (comme l'Australie, le Canada, l'Irlande, la Nouvelle-Zélande et les États-Unis).
- Si la plupart des pays conservent des réseaux administratifs classiques, répartis géographiquement et hiérarchisés, les autorités fiscales sont de plus en plus nombreuses à créer des unités spécialisées (centres d'appel nationaux, centres de traitement des données, agences pour les gros contribuables, par exemple) dans le but d'améliorer l'efficacité et l'efficacités de la prestation de leurs services.

- En Europe particulièrement, les **administrations fiscales ont tendance à s'appuyer sur** un réseau assez étendu de petites agences ; dans plusieurs pays (Autriche, Danemark, Norvège et Russie, par exemple), les autorités fiscales ont, ces dernières années, mis en **œuvre d'importantes mesures de** rationalisation de leurs agences pour réaliser des **gains d'efficience**.

Organisation de l'administration fiscale (tableau 5)

Organisation des autorités fiscales et évolution de cette organisation

1. Depuis une dizaine d'années, la structure de bon nombre d'autorités fiscales a été réformée en profondeur afin d'améliorer l'efficacité opérationnelles et le service rendu au contribuable. Ces réformes ont, dans une large mesure, reflété une évolution structurelle plus globale des autorités fiscales, caractérisée par le passage d'une structure reposant essentiellement sur les types d'impôt à une organisation reposant sur le critère de la « fonction ». Beaucoup d'autorités fiscales ont commencé à prendre des mesures pour organiser les fonctions visant à assurer la discipline fiscale (service et vérification) par « segment de contribuables », au moins en ce qui concerne les gros contribuables ; quelques autorités sont allées plus loin sur cette voie. L'encadré 3 présente une description de certains des facteurs qui jouent un rôle dans cette évolution.

Encadré 3. L'évolution de l'organisation des administrations fiscales

Depuis 20 à 30 ans, une tendance nette se dégage dans la façon dont l'organisation interne des services fiscaux a évolué. Schématiquement, les autorités fiscales sont passées d'une organisation par « type d'impôt » à une organisation sur la base de « fonctions » relatives à l'administration de l'impôt. Plus récemment, la tendance a été à organiser les activités par « segment de contribuables ».

L'organisation par type d'impôt : le premier modèle adopté par les administrations fiscales était principalement fondé sur le critère de la nature de l'impôt. Des unités plurifonctionnelles étaient chargées d'administrer un type d'impôt et étaient, dans une large mesure, autonomes et indépendantes les unes par rapport aux autres. Bien que ce modèle ait rempli son office, il présentait un certain nombre d'inconvénients, notamment : 1) étant donné la duplication des fonctions qui lui était inhérente, il était inefficace et extrêmement coûteux ; 2) il était peu pratique pour les contribuables ayant plusieurs dossiers fiscaux (les entreprises par exemple), parce qu'ils avaient affaire à plusieurs services pour des questions analogues (par exemple, des questions de dette) ; 3) il était source de complications, à la fois pour les autorités fiscales et pour les contribuables, du fait que les activités liées à la discipline fiscale devaient être gérées et coordonnées entre les différents impôts ; 4) la séparation augmentait le risque de traiter les contribuables de manière inégale et incohérente ; 5) cette organisation empêchait toute souplesse dans l'utilisation du personnel, dont les compétences étaient essentiellement cantonnées à un impôt en particulier ; et 6) cette approche de l'organisation des activités fiscales entraînait une fragmentation inutile du système fiscal, compliquant ainsi la planification et la coordination.

Face à ces dysfonctionnements, de nombreuses autorités fiscales ont décidé de se restructurer, et ont considéré qu'un modèle reposant largement sur des critères « fonctionnels » contribuerait à améliorer sensiblement les performances opérationnelles globales.

L'organisation fonctionnelle : selon ce modèle, le personnel est réparti principalement en unités fonctionnelles ; (par exemple enregistrement, comptabilité, traitement de l'information, contrôle, recouvrement, recours, etc...) et traite généralement tous les types d'impôt. Cette approche de l'organisation des activités fiscales permet une plus grande normalisation des processus opérationnels entre les différents impôts et, par conséquent, simplifie l'informatisation et les formalités demandées aux contribuables, et, plus globalement, permet d'améliorer l'efficacité opérationnelle. Comparativement à l'organisation par « type d'impôt », le modèle fonctionnel a paru présenter de nombreux avantages et son adoption a conduit à de nombreuses initiatives visant à améliorer l'administration de l'impôt (par exemple mise en place de guichets uniques pour les demandes de renseignements, unification de l'enregistrement des contribuables, méthodes communes de paiement et de comptabilisation, gestion plus efficace des fonctions de contrôle fiscal et de recouvrement de dettes). Toutefois, certaines administrations fiscales ont estimé que ce modèle n'était pas totalement adapté à la mise en œuvre d'activités visant à améliorer la discipline fiscale de différents segments de contribuables, ces segments présentant des différences en termes de caractéristiques, de comportement et d'attitude vis-à-vis de la discipline fiscale.

L'organisation par segment de contribuables : plus récemment, une nouvelle voie a été suivie par un petit nombre de pays développés (les États-Unis par exemple) ; elle consiste à organiser l'essentiel des fonctions de service et d'application du droit fiscal en fonction de différents segments de contribuables (les grandes entreprises, les PME, les particuliers, etc.). Cette organisation est sous-tendue par l'idée que chaque catégorie de contribuables a des caractéristiques et des comportements différents vis-à-vis de la discipline fiscale, et, par conséquent, présente des risques différents pour les services fiscaux. Pour gérer efficacement ces risques, l'administration doit formuler et mettre en œuvre des stratégies (par exemple une clarification de la loi, une formation des contribuables, une amélioration des services, un meilleur ciblage des contrôles) adaptées aux spécificités et aux problèmes de discipline fiscale propres à chaque catégorie. Les autorités

fiscales ont également besoin d'une approche structurée pour identifier et analyser ces problèmes de discipline fiscale. Selon les partisans de l'organisation par « segment de contribuables », le regroupement d'activités fonctionnelles essentielles au sein d'une structure de gestion unifiée et spécialisée renforce les perspectives d'amélioration du niveau global de discipline fiscale. Si la mise en œuvre de ce modèle en est encore à ses débuts, de nombreux pays en ont partiellement adopté le principe en mettant en place des directions/unités qui se consacrent uniquement aux gros contribuables.

Source : commentaires rédigés à partir des conclusions de diverses études du FMI et de la Banque mondiale.

2. Le tableau 5 présente de manière synthétique quelques caractéristiques de la structure des autorités fiscales des pays étudiés au niveau supérieur de l'organigramme. Les informations présentées montrent que l'organisation des autorités fiscales varie de manière significative d'un pays étudié à l'autre. Il apparaît toutefois que bon nombre d'autorités sont organisées selon le modèle « fonctionnel » – 12 autorités fiscales sur 43 ont en effet cité le critère « fonction » comme le principal critère retenu pour organiser les activités fiscales, tandis que 24 autorités ont indiqué utiliser, dans la pratique, une combinaison de critères, au nombre desquels le critère « fonction ». Il ressort également du tableau 5 que 33 autorités fiscales ont une structure essentiellement fonctionnelle, complétée par une unité spécialisée dans les dossiers de gros contribuables.

3. Les autres conclusions importantes qui peuvent être tirées des données figurant dans le tableau 5 sont répertoriées ci-après :

- La grande majorité des autorités fiscales (36 pays sur 43) ont mis en place, sous une forme quelconque, des centres spécialisés dans le traitement des données (par exemple le traitement des déclarations fiscales et des paiements).
- Toutes les autorités fiscales sauf 6 ont une fonction de recouvrement des dettes en interne. Les réponses à l'enquête et l'étude des rapports annuels et autres documents ont permis de constater que 3 pays (le Chili, l'Italie et la Suède)²⁹ avaient mis en place des dispositifs originaux de recouvrement forcé des dettes.
- La grande majorité des services fiscaux des pays de l'OCDE interrogés dans l'enquête dispose d'une unité spécialisée dans la conduite d'enquêtes sur des affaires de fraude fiscale graves ; dans deux des pays de l'OCDE étudiés, cette mission est surtout du ressort d'une structure distincte, dotée de pouvoirs d'exécution (en Italie - la *Guardia di Finanza* – et en Hongrie - la *Customs and Finance Guard* ³⁰).
- L'organisation des fonctions liées aux technologies de l'information varie d'une autorité fiscale étudiée à l'autre, certaines autorités ayant une unité interne importante qui exécute un large éventail de fonctions, tandis que d'autres partagent les fonctions informatiques avec d'autres services du ministère des finances et que d'autres encore externalisent tout ou partie de ces fonctions.

²⁹ D'après les indications données par le **Chili**, le recouvrement forcé des dettes fiscales relève de la compétence d'une autre administration publique (le Trésor), également chargée du recouvrement d'autres dettes publiques. En **Suède**, le recouvrement forcé des dettes fiscales relève de la compétence d'un organisme de recouvrement distinct (EA) qui, jusqu'en juillet 2006, faisait partie de l'autorité fiscale. L'EA est un organisme indépendant et recouvre des dettes autres que fiscales, mais a des liens étroits avec l'administration fiscale (par exemple pour les fonctions support dans les domaines informatique et administratif). En 2006, l'EA employait 2 174 agents (Source : *Taxes in Sweden*, édition 2007, Swedish Tax Agency). En **Italie**, le recouvrement forcé des dettes est externalisé et confié à Equitalia Spa. Pour de plus amples informations, voir la partie Gestion des dettes au chapitre 6.

³⁰ En matière de fraude fiscale grave, les pouvoirs de l'administration fiscale hongroise se limitent à la réalisation de contrôles. Les enquêtes sont du ressort de la *Hungarian Customs and Finance Guard*.

Exemples de l'organisation adoptée dans différents pays

4. Pour donner une vision plus précise de la structure des autorités fiscales, le graphique 1-9 présente des exemples de l'organisation actuelle d'un échantillon d'autorités fiscales fonctionnant dans des contextes culturels différents, sur la base des descriptions figurant dans les rapports officiels de ces autorités. Comme le montrent ces exemples, c'est le modèle « fonctionnel » qui domine dans la plupart des administrations fiscales ; dans un certain nombre de pays, il est complété par une unité/division chargée des gros contribuables (cette évolution est de nouveau évoquée dans la suite de ce rapport). Les principales caractéristiques de chacun des exemples donnés sont récapitulées succinctement ci-après :

- **Australie (graphique 1) :** ce modèle se caractérise par l'existence de plusieurs unités correspondant à des « segments de contribuables », chargées des activités liées à la discipline fiscale (service et contrôle) pour les contribuables de leur segment. Il comporte également, pour mener ces activités de promotion de la discipline fiscale, une division spécialisée chargée d'aider les conseillers fiscaux professionnels (qui jouent un rôle important dans l'administration du système fiscal australien). En outre, quelques unités fonctionnelles (par exemple l'unité *Client Contact and Debt*) soutiennent les activités pour tous les segments. L'existence d'unités distinctes, organisées par type d'impôt, chargées de la taxe sur les produits et services (TPS), équivalent australien de la TVA, et des droits d'accises reflète l'introduction relativement récente de la TPS (qui existe depuis 2000) et des droits d'accises (qui ont relevé de l'administration des douanes jusqu'en 1998) au champ de compétence de l'ATO. En outre, l'ATO est une autorité relativement centralisée et il n'existe pas de structure de direction officielle à l'échelon régional.
- **Administrations fiscales canadienne, chilienne et coréenne (graphiques 2, 3 et 5) :** le modèle adopté par ces autorités fiscales, également présenté à un niveau relativement élevé de l'organigramme, correspond à un modèle fonctionnel plus traditionnel, avec une structure de direction et de coordination au niveau régional. Dans le cas du Chili, ce modèle est complété par une agence spécialisée chargée des gros contribuables ; toutefois, le recouvrement des dettes relève du ministère des finances.
- **Administrations fiscales et douanières estonienne et espagnole (graphiques 4 et 7) :** les modèles décrits, qui reposent sur une organisation essentiellement fonctionnelle, se caractérisent par l'intégration des activités douanières et par l'existence d'une structure de direction régionale chargée des opérations locales. Comme souligné dans le chapitre 1, un petit nombre d'autorités fiscales ont fusionné les activités douanières et fiscales. Le modèle espagnol se caractérise également par l'existence d'une unité spécialisée dans les gros contribuables (des observations complémentaires figurent dans la suite du rapport).
- **Administration fiscale et douanière néerlandaise (graphique 6) :** le modèle présenté sur le graphique 6, tel qu'il est publié par l'administration fiscale et douanière néerlandaise (DTCA) est présenté pour des niveaux très élevés de l'organigramme et ne rend pas véritablement compte de la singularité des systèmes de gestion et de la structure telles qu'elles fonctionnent dans la pratique. Ces systèmes et cette structure ont été décrits dans les termes suivants par les responsables néerlandais :

« Il y a quelques années, la DTCA a rénové son système de gestion. La gestion verticale et hiérarchique a été remplacée par une gestion horizontale et intercollégiale. Apprendre au personnel à fonctionner dans des équipes autogérées constitue la base de cette organisation. Les membres du personnel d'encadrement doivent donner des orientations stratégiques et agir comme des tuteurs. Ils définissent les orientations, établissent des cadres et des objectifs spécifiques,

supervisent les agents, prennent des mesures correctives si nécessaire et évaluent les résultats de l'équipe. Ils font eux-mêmes partie d'équipes d'encadrement, au sein desquelles les tâches sont réparties. L'horizontalisation est appliquée à tous les niveaux de l'organisation. Elle régit les relations entre les équipes autogérées et les équipes d'encadrement au sein d'une région donnée, mais aussi les relations entre les agences régionales et l'équipe de direction centrale de la DTCA. La notion de contrôle a été redéfinie et s'articule désormais autour de discussions intercollégiales et d'examens des performances et du fonctionnement des unités de l'organisation. » (Source : page 28 du plan opérationnel de la DTCA (2006-2010).

- **La HMRC, Royaume-Uni (graphique 8) :** ce modèle, introduit en janvier 2008, est l'aboutissement de plusieurs années d'évolution de la structure interne de la HMRC, suite à la fusion des deux administrations qui géraient auparavant la fiscalité directe d'une part et la fiscalité indirecte (y compris douanière)³¹ d'autre part et à la création, en 2005, d'une administration intégrée des impôts et des douanes. Ce modèle, dont l'adoption a été en partie motivée par la volonté de clarifier les niveaux de responsabilité, repose sur une direction par décentralisation fonctionnelle dans laquelle les critères « fonction » et « type d'impôt » occupent l'un et l'autre une place importante. Dans le cadre de cette nouvelle structure, les fonctions officielles de direction et de coordination régionales/territoriales qui existaient auparavant ont également été supprimées. L'organigramme de la HMRC figurant sur le graphique 8 ne tient pas compte de la nomination, fin 2008, d'un directeur exécutif et d'un secrétaire permanent pour la fiscalité. À la date de publication, l'organigramme reflétant ces changements n'avait pas encore été rendu public.
- **IRS, États-Unis (graphique 9) :** comme le modèle australien, ce modèle, qui est présenté à un niveau très élevé de l'organigramme, se caractérise par l'existence de quatre divisions correspondant à des « segments de contribuables », en l'occurrence les divisions *Large and Midsize Business* (grandes et moyennes entreprises), *Small Business/Self-employed* (petites entreprises et non-salariés), *Wage and Investment* (salaires et investissements), et *Tax Exempt and Government Entities* (entités exonérées d'impôts et entités publiques) chargées d'exercer des fonctions de service et de mener des activités liées à la discipline fiscale conçues en fonction des caractéristiques et exigences du segment de contribuables dont elles ont la charge. En outre, l'IRS est également dotée d'unités fonctionnelles/spécialisées compétentes pour « l'agence dans son ensemble » (par exemple en matière d'enquêtes pénales). Ce modèle, introduit en 2000, s'est substitué à une organisation qui reposait davantage sur des critères fonctionnels pour la prestation de services et les activités liées à la discipline fiscale et était sous-tendu par une structure officielle de direction et de coordination au niveau régional. Cette structure a également été supprimée lors de l'introduction de la nouvelle organisation.

5. Bien que ce modèle ne soit pas présenté, une profonde restructuration de **l'administration fiscale belge** est actuellement en cours. Cette réforme (également connue sous le nom de projet *Coperfin*) prévoit le remplacement de la structure actuelle, organisée par « type d'impôt », par une structure reposant essentiellement sur trois piliers correspondant à des « segments spécifiques de contribuables » (gros contribuables, PME et particuliers), avec des centres de contrôle pour les principaux impôts (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés et TVA). Outre ces trois piliers, des unités spécialisées, placées sous la responsabilité de l'Administrateur général des impôts et du

³¹ Initialement créée pour administrer tous les aspects de la législation douanière, cette structure a été réformée fin 2007, lors de la création officielle de la *Border Agency*. Ce nouvel organisme regroupe des fonctions qui étaient prises en charge par différentes parties de l'administration, notamment par l'unité de détection de la HMRC, et est destiné à fonctionner le plus possible comme une force de sécurité des frontières unifiée. Ce nouveau dispositif entrera progressivement en vigueur sur une certaine période, ce qui signifie que certaines compétences douanières importantes devront continuer d'être gérées par la HMRC à moyen terme.

recouvrement, chargées du recouvrement des dettes fiscales et de l'inspection (par exemple pour les cas de fraude fiscale grave), ainsi qu'une administration spécifique pour les douanes et les droits d'accises, vont être créées.

6. La restructuration a fait/fait partie des priorités dans beaucoup d'autres pays :

- La **Bulgarie** a signalé avoir mis en œuvre une série de réformes de son organisation ces dernières années. Au nombre de ces réformes figurent notamment : **1) la création, en 2006, d'une nouvelle autorité fiscale unifiée** (la NRA), organisée selon une structure fonctionnelle complétée par une unité spécialisée chargée des gros contribuables ; 2) le transfert de compétence en matière de recouvrement des cotisations sociales à compter de 2006 ; 3) **le transfert de l'administration des droits d'accises au service des douanes et de celle des impôts locaux aux autorités municipales** ; 4) la suppression de 10 % des effectifs en 2006 ; 5) le transfert de toutes les activités opérationnelles relatives aux impôts nationaux de 340 à 29 agences locales ; et 6) **la création d'un petit centre d'appels national**.
- Les responsables de la **République tchèque** ont indiqué que le gouvernement envisageait actuellement la création d'un nouvel organisme de recouvrement des impôts qui : 1) se verrait confier toutes les fonctions de recouvrement des recettes publiques (impôts, droits de douane, cotisations de sécurité sociale et d'assurance maladie) ; 2) comprendrait une nouvelle agence, chargée des gros contribuables ; et 3) **concentrerait son réseau d'agences (qui compte actuellement 8 agences régionales et 199 agences locales) en supprimant les agences les plus petites**. Ces mesures visent toutes à réduire les coûts administratifs et à améliorer l'efficacité.
- Les responsables fiscaux **danois** ont indiqué qu'une nouvelle structure de l'administration des impôts et des douanes devait commencer à fonctionner à partir de janvier 2009.
- Les responsables **estoniens** ont indiqué que la structure de l'administration des impôts et des douanes allait être profondément réformée à compter de décembre 2008. Les principaux objectifs de la réforme sont : 1) de respecter les réductions des dépenses publiques ; 2) **de rendre la structure de l'administration et le pouvoir de direction plus clairs** ; 3) **d'élargir l'autorité des dirigeants, de manière à diminuer le nombre de niveaux de direction**. Les effectifs vont être réduits de 10 %. On espère également améliorer l'efficacité opérationnelle et la qualité des services rendus aux contribuables. Le graphique 4 présente l'organigramme de l'agence centrale estonienne et le compare aux structures antérieures, mettant en évidence une rationalisation au niveau des postes de direction.
- En **France**, les deux grandes directions auparavant en charge de certains aspects de l'administration de l'impôt³² ont fusionné en une direction unique, la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Cette fusion vise à aider les citoyens et les entreprises en : 1) créant un guichet unique pour les affaires fiscales des particuliers ; 2) répondant mieux aux besoins des collectivités locales ; et 3) améliorant les performances générales grâce à la définition de réponses plus efficaces en matière de fraude fiscale, de recouvrement de l'impôt et d'efficacité des services. En termes de structure, la nouvelle direction comprend trois grandes divisions – fiscalité, collectivités locales et fonctions support. À la date de rédaction de la présente publication, l'organigramme de la division chargée de la fiscalité était en cours de finalisation.
- Les responsables de l'administration fiscale nationale (NTA) **japonaise** ont indiqué que le programme pour l'optimisation du fonctionnement de l'administration fiscale nationale (*Operation and System Optimisation Plan for*

³² Direction générale des impôts (DGI) et Direction générale de la comptabilité publique (DGCP).

National Tax Administration), qui a récemment fait l'objet d'une révision, prévoyait de regrouper davantage les tâches administratives en procédant à l'intégration transversale des activités internes, en mettant fin à la division verticale qui caractérise les tâches administratives de la NTA (division par type d'impôt) et en normalisant les processus administratifs. La NTA prend également des mesures pour accroître la centralisation du travail de conseil fiscal et faire plus appel à des ressources humaines extérieures.

- Au **Mexique**, l'administration fiscale (SAT) a été restructurée fin 2007 pour, selon les termes des responsables, « *organiser l'institution sur la base des processus et services, et plus sur la base de fonctions* ».
- En **Nouvelle-Zélande**, l'administration fiscale (*Inland Revenue Department, IRD*) a mis en œuvre fin 2006 un nouveau modèle opérationnel qui a restructuré l'organisation de la fourniture de services. Cette réforme visait à trouver l'organisation qui permettrait de mettre en œuvre les activités existantes et nouvelles, d'accorder la priorité aux administrés et de tirer parti des compétences et des nouvelles technologies. Les nouvelles unités opérationnelles sont les suivantes :
 - 1) *Customer Insight* – permet aux usagers de se faire entendre au sein de l'organisation, contribue à l'identification et à l'analyse des besoins des groupes d'usagers ainsi qu'à la recherche de moyens d'améliorer les relations avec les usagers ;
 - 2) *Design* – offre au reste de l'organisation des services et moyens spécialisés dans le domaine de la conception afin de définir des solutions opérationnelles axées sur les usagers et de garantir l'intégration de ces nouvelles initiatives aux systèmes de l'IRD ;
 - 3) *Assistance* – service de relations avec les usagers intégré et performant en termes de rapport coût-efficacité, qui permet d'identifier les situations dans lesquelles des services spécialisés personnalisés sont nécessaires et qui les fournit le cas échéant ;
 - 4) *Customer Operations* – gère de manière efficiente, pour l'ensemble de l'administration, les procédures concernant les usagers mais ne nécessitant pas de contact direct avec ces derniers ; et
 - 5) *Assurance* – met en œuvre le programme de l'IRD dans le domaine de la discipline fiscale, notamment en se chargeant du recueil de renseignements, des enquêtes, du recouvrement et des services juridiques et techniques, de manière à promouvoir le respect spontané des obligations fiscales et à faire en sorte que la population garde confiance dans l'administration fiscale.

L'unité chargée des décisions et de l'interprétation du droit fiscal (*Adjudication and Rulings*) a également subi des transformations : 1) elle a été rebaptisée « *Office of The Chief Tax Counsel* » ; et 2) le pouvoir de contrôle du *Chief Tax Counsel* sur les questions juridiques techniques au sein de l'IRD dans son ensemble a été accru. Ces changements devraient permettre une coopération plus étroite avec les unités chargées de la fourniture de services et améliorer la prise de décisions techniques dans l'ensemble de l'administration fiscale.

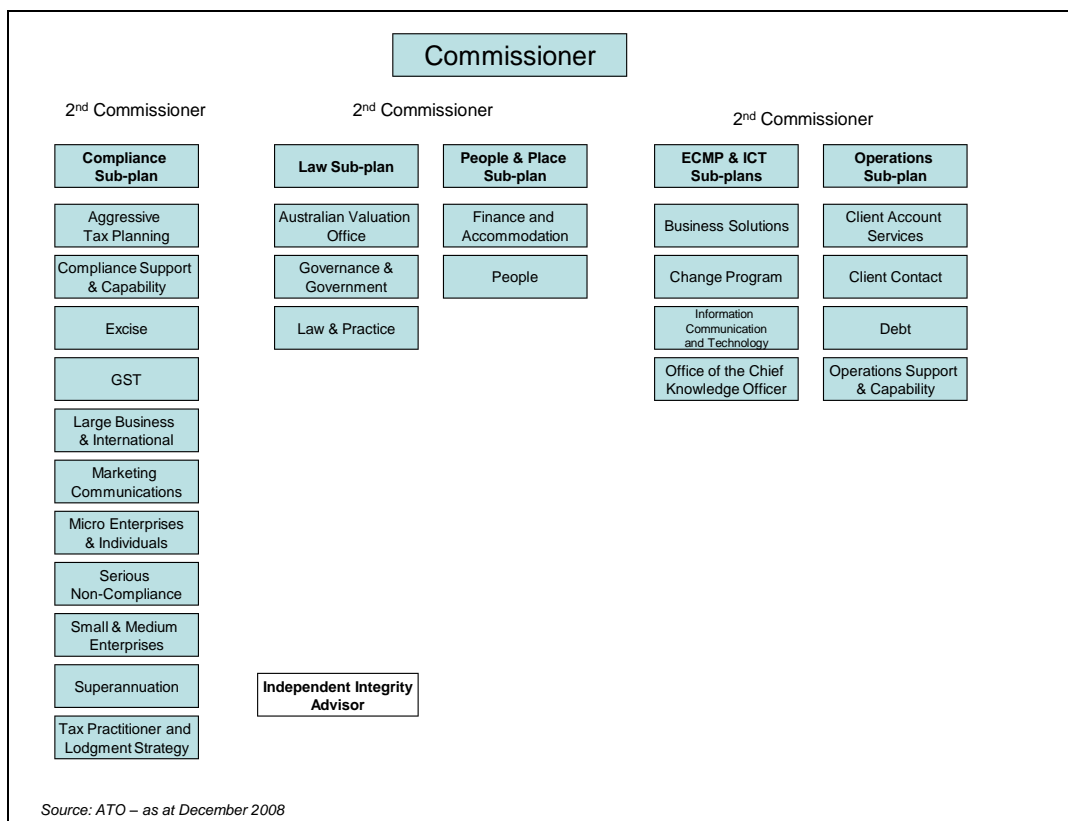
- En 2007, l'administration fiscale **norvégienne** a entrepris une réorganisation majeure de ses agences locales et régionales et de la direction des impôts. La nouvelle organisation régionale a été approuvée par le Parlement en 2006. Elle est en vigueur depuis janvier 2008 et son déploiement s'étalera sur 2008 et 2009. Au nombre des objectifs importants de cette réforme figurent l'amélioration de la qualité et de l'efficacité, la rationalisation des structures et niveaux de direction

(l'objectif étant de réduire le personnel d'encadrement de 10 à 15 %) et la recherche d'un équilibre plus rationnel des ressources entre les fonctions de service et d'exécution du droit fiscal.

La nouvelle organisation régionale regroupe plusieurs anciennes agences fiscales de comté, agences de recouvrement de comté et agences locales. Toutes ces agences ont **été regroupées en une entité formelle. L'organisation régionale est structurée par fonction et s'articule autour de 5 fonctions essentielles** : 1) Services aux contribuables ; 2) Liquidation ; 3) Service de contrôle et service juridique ; 4) Délits fiscaux ; et 5) Recouvrement. Les fonctions administratives et de gestion sont des **fonctions support. Au sein de la direction des impôts (en d'autres termes, au siège)**, toutes les fonctions liées à la production et à la fourniture de services internes (fonctions de gestion institutionnelle) sont regroupées dans un centre de services partagés qui fournit à la fois des services internes et des services externes. Les activités de gestion stratégique et professionnelle du siège sont organisées en quatre départements, chaque département formulant des demandes de services auprès du **centre de services partagés sur la base d'un dialogue avec l'organisation régionale et d'un accord entre les départements.**

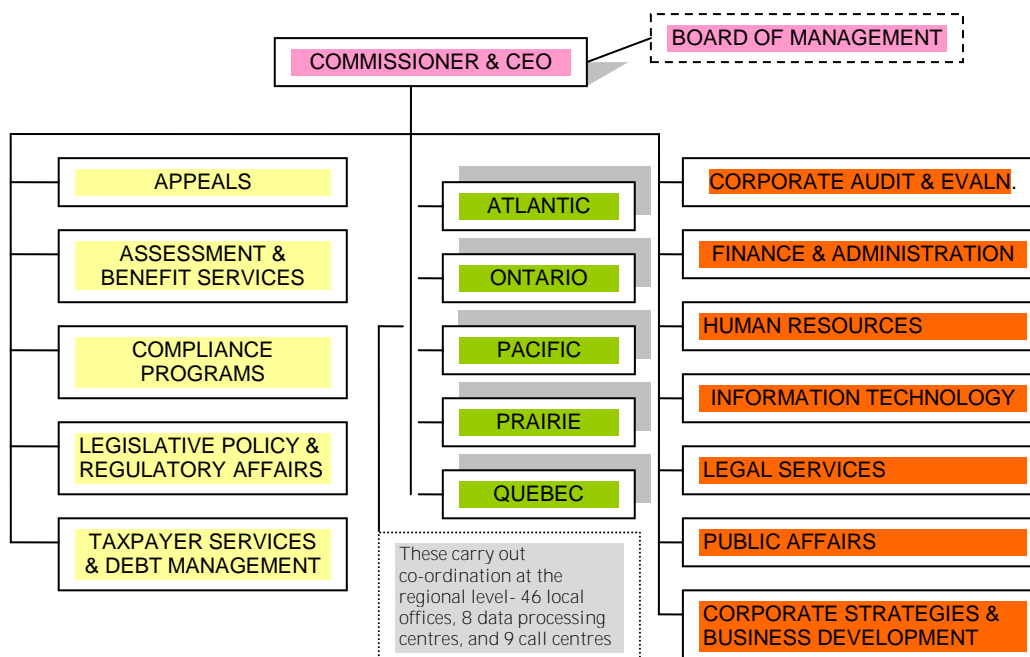
- L'administration fiscale **polonaise** a indiqué qu'elle étudiait actuellement les différents scénarios envisageables pour créer un organisme indépendant chargé du **recouvrement de l'impôt. Ce nouveau modèle influencerait** probablement la structure actuelle des agences des impôts et des chambres fiscales, en particulier du fait de la centralisation de certaines fonctions.
- Les responsables de la République slovaque ont indiqué que la structure de **l'administration fiscale** serait réformée en profondeur à compter de janvier 2012 – les 8 agences de la direction des impôts qui existent actuellement et les 101 agences locales seront supprimées et remplacées par 8 nouvelles agences régionales, dont les branches remplaceront certaines agences locales actuelles. Certains processus seront optimisés, surtout au niveau central (par exemple la méthodologie, **l'administration interne, les fonctions informatiques) et via une concentration d'activités au niveau régional. À compter de janvier 2013, les administrations fiscale et douanière seront fusionnées en une seule institution (l'Administration des finances de la République slovaque) consistant en** : 1) la Direction des finances de la République slovaque ; 2) le bureau des affaires financières pénales et judiciaires (Financial Criminal and Justice Bureau) et ses unités 3) le bureau des affaires financières pour les gros contribuables et ses unités ; et 4) 8 bureaux financiers et **leurs unités. Ces changements d'organisation s'accompagneront de modifications importantes des méthodes de travail.**

Graphique 1. L'administration fiscale australienne (Australian Taxation Office)



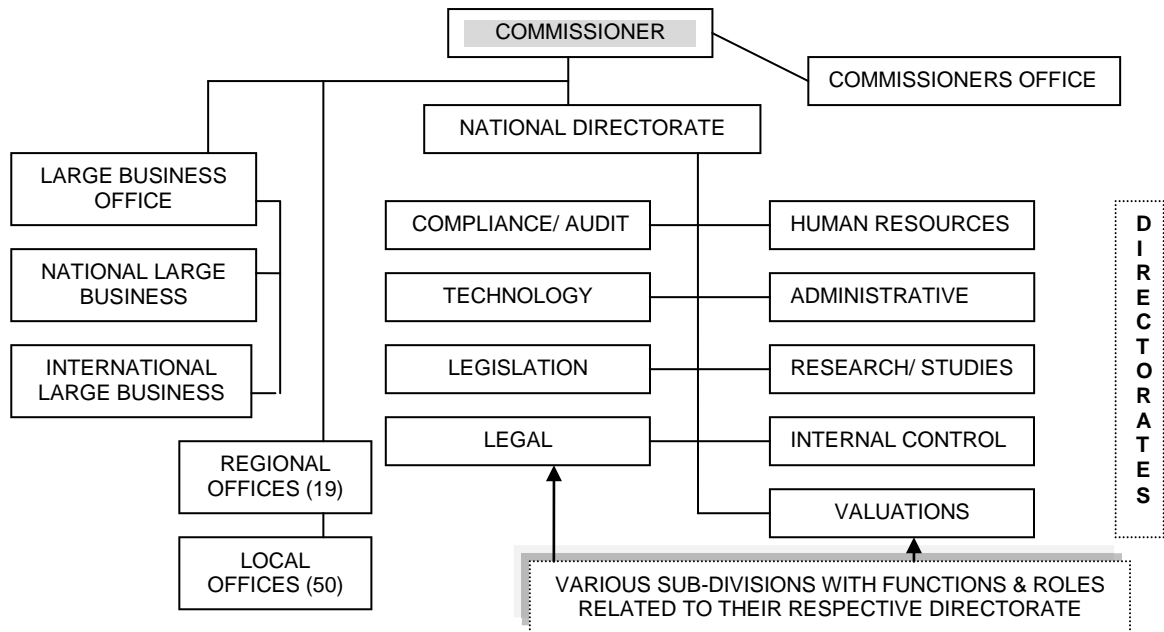
Source: ATO

Graphique 2 : L'Agence du revenu du Canada



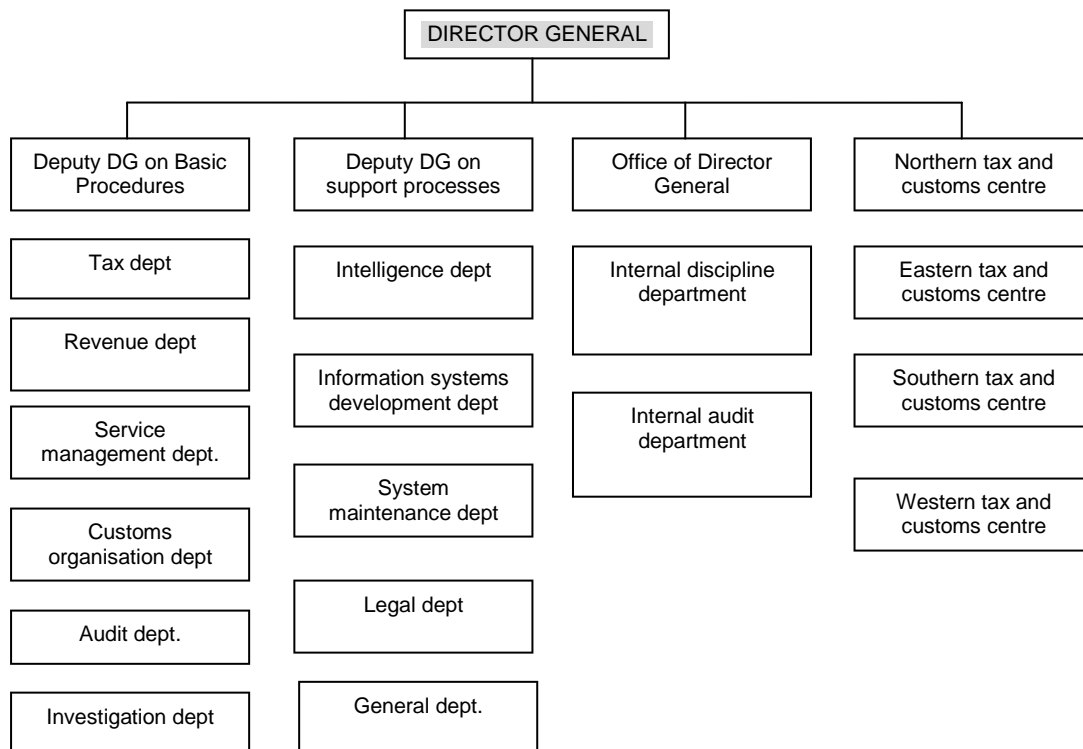
Source: Résumé du plan d'entreprise de l'ARC (2009- 2011)

Graphique 3. Administration fiscale chilienne



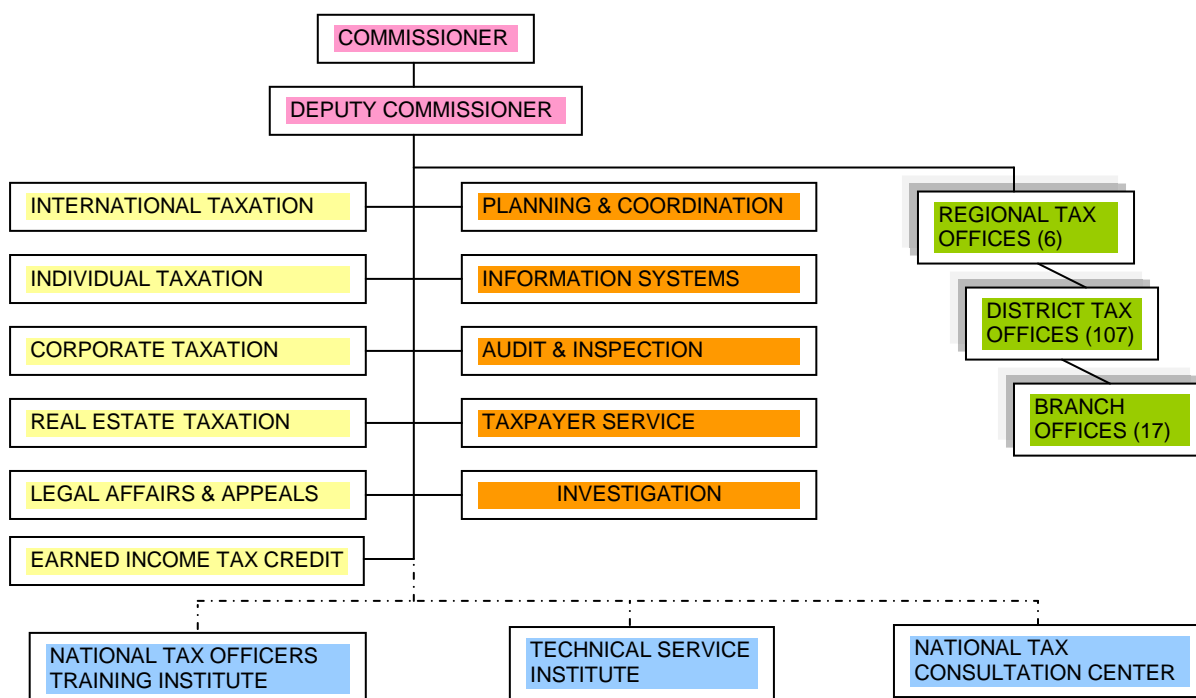
Source: Chilean revenue officials (adapted for CIS presentation).

Graphique 4. Administration fiscale et douanière estonienne (bureau central)



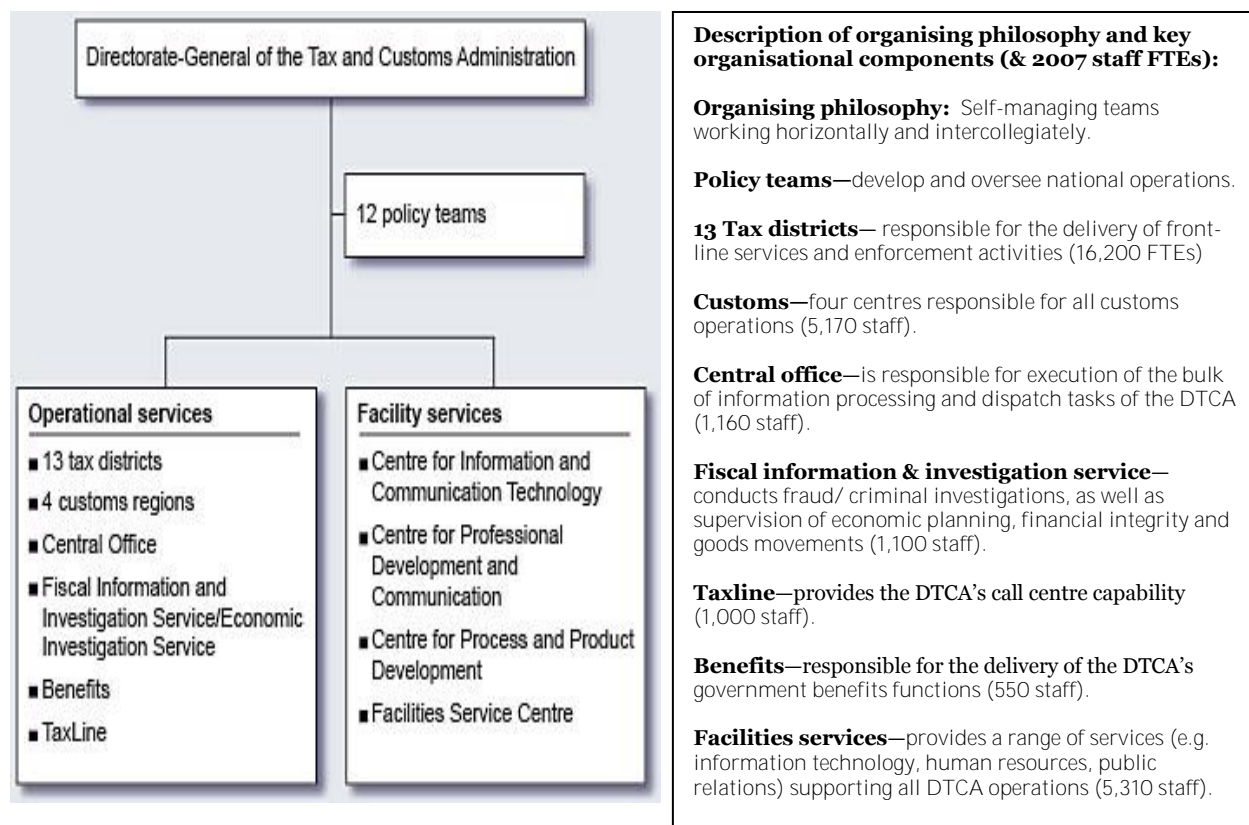
Source : responsables estoniens (2008).

Graphique 5. Administration fiscale coréenne

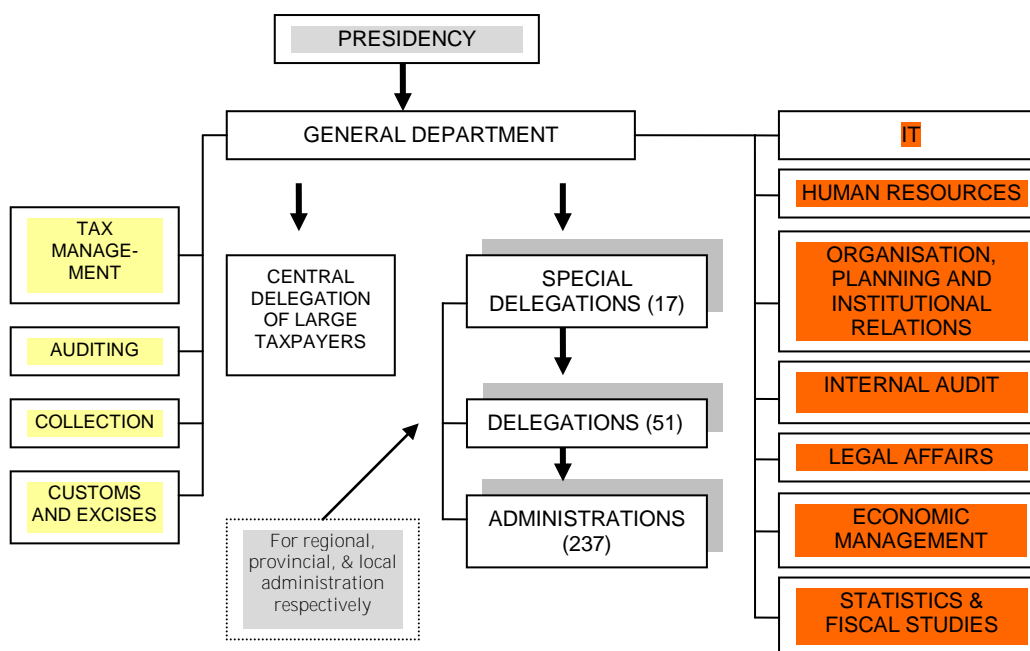


Source : site Internet de l'administration fiscale coréenne (juillet 2008)

Graphique 6. Pays-Bas – Administration fiscale et douanière (DTCA)

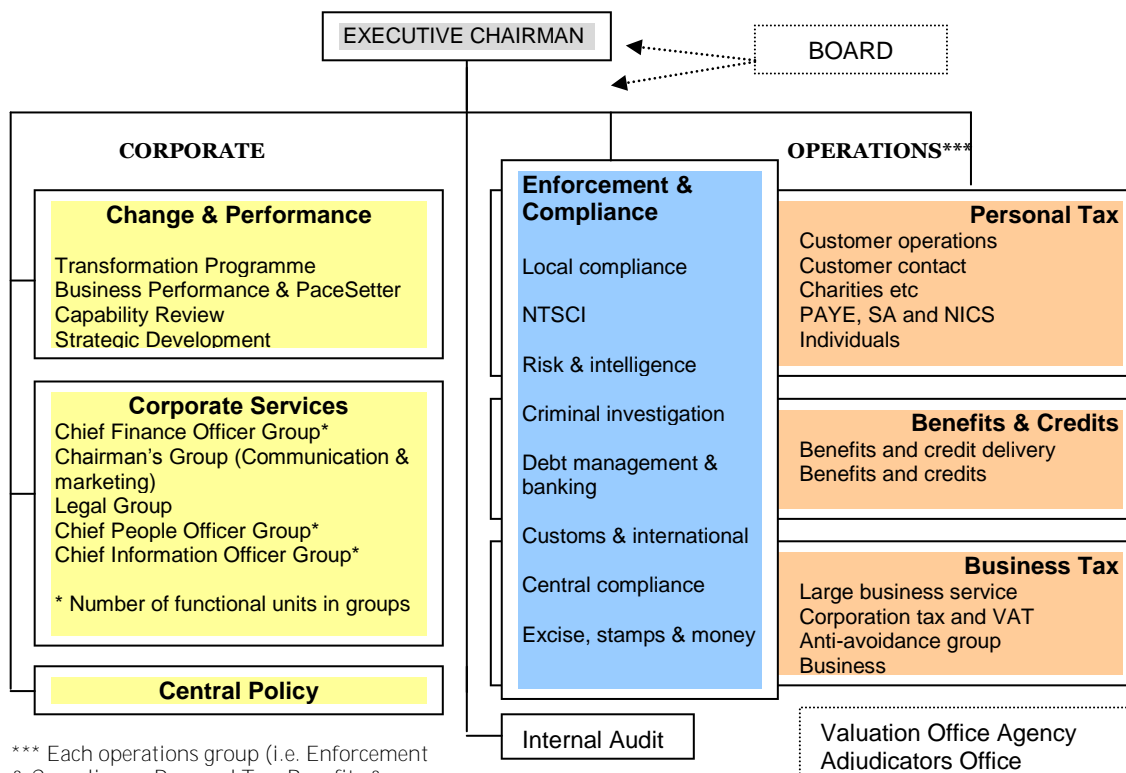


Graphique 7. Administration fiscale espagnole (Agencia Tributaria)



Source : Rapport annuel 2006 de l'administration fiscale

Graphique 8. Administration fiscale du Royaume-Uni (HMRC)³³

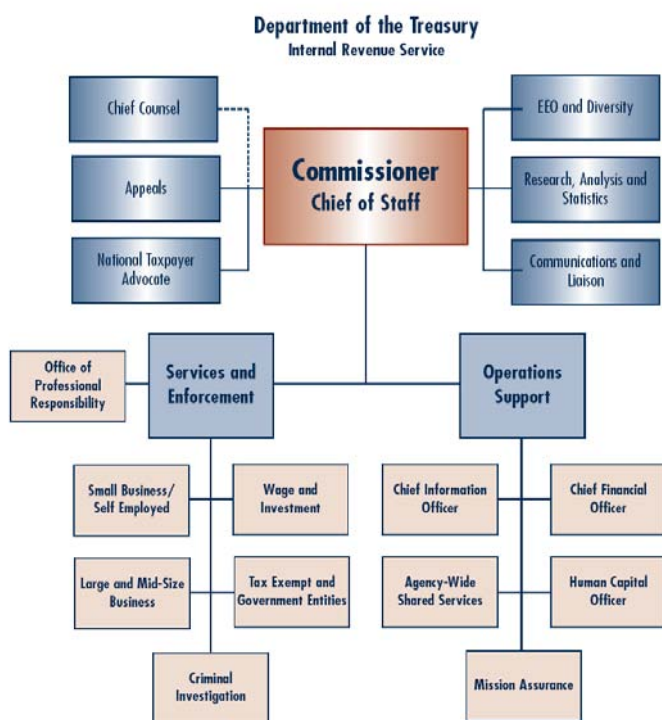


*** Each operations group (i.e. Enforcement & Compliance, Personal Tax, Benefits & Credits & Business Tax) is led by a Director General

Source : Departmental Report (2008) et responsables de la HMRC

³³ Cet organigramme ne tient pas compte de la nomination d'un Directeur exécutif et d'un Secrétaire permanent pour la fiscalité, intervenue fin 2008.

Graphique 9. Organigramme du Service des impôts aux États-Unis



Source : Plan stratégique de l'IRS 2005-09

IRS's description of its structure:

Conformément aux dispositions la loi de 1998 portant **restructuration et réforme de l'IRS**, notre structure ressemble beaucoup au modèle, répandu dans le **secteur privé**, d'organisation en fonction de groupes de clients ayant des besoins similaires. Chacune de nos quatre directions opérationnelles répond aux besoins de la catégorie spécifique de contribuables qu'elle sert (...).

La réorganisation a contribué à clarifier les responsabilités et compétences en matière **d'amélioration des services aux contribuables**, de renforcement des mesures prises pour faire respecter le droit fiscal et de poursuite des efforts de **modernisation**. **À l'appui de ce nouveau système** et pour assurer la responsabilisation, un poste de directeur adjoint chargé de superviser les services opérationnels et les activités visant à faire respecter la législation a été créé. Le deuxième directeur adjoint est responsable des fonctions support, qui ont pour **objectif de faciliter les économies d'échelle et l'amélioration des pratiques opérationnelles** au sein de l'IRS.

Les quatre directions opérationnelles ainsi que le service des enquêtes pénales et le Bureau de la responsabilité professionnelle dépendent du premier directeur adjoint. Les unités spécialisées – qui comprennent le Conseil juridique, les recours, la **défense des contribuables ; l'égalité des chances d'emploi et la diversité**, les études, analyses et statistiques et la communication et la coordination – sont directement rattachées au directeur. Le **Conseil juridique de l'IRS dépend également, pour certaines questions, du Conseil juridique du Trésor**. Le directeur adjoint responsable des services support, qui comprennent la modernisation et les technologies **de l'information, les services communs, la supervision des missions, les ressources humaines et la gestion financière, supervise toutes les fonctions de l'IRS** dans ces domaines.

Les unités spéciales chargées des gros contribuables (tableaux 6 et 7)

7. Comme souligné plus haut dans ce chapitre, on observe une tendance nette des autorités fiscales du monde entier (dans 33 des 43 pays couverts par l'enquête) **a créer des unités spéciales** – dénommées, dans la suite de la publication, « unités chargées des gros contribuables » spécifiquement chargées de gérer une partie ou la totalité des aspects des dossiers des plus gros contribuables³⁴. Cette évolution et ses raisons sont présentées plus précisément ci-après.

³⁴ Ces commentaires s'appuient en grande partie sur les réponses à l'enquête et sur d'autres travaux conduits par le groupe de travail du FAF créé en 2007 pour examiner et partager des expériences et idées sur les approches et pratiques à mettre en œuvre face aux problèmes de discipline fiscale posés par les grandes entreprises. Pour plus d'informations, voir *Compliance Management of Large Business : Experience and Practice in Eight OECD Countries* (OCDE, 2008). Les huit pays concernés par l'étude sont l'Australie, le Canada, la France, l'Irlande, les Pays-Bas, la Norvège, le Royaume-Uni et les États-Unis.

Points communs des gros contribuables

8. Les gros contribuables constituent une catégorie de contribuables très différente des autres et présentent certains risques importants pour l'administration de l'impôt. Bon nombre d'autorités fiscales ont reconnu que la gestion de ces risques exigeait des stratégies et des approches tenant compte des spécificités de ces contribuables et de leur comportement vis-à-vis du respect de leurs obligations fiscales. D'après les travaux de l'OCDE, les gros contribuables présentent notamment les caractéristiques suivantes :

- **Concentration d'un volume important de recettes fiscales** – un petit nombre de gros contribuables occupent, à eux seuls, une place très importante dans le recouvrement, le paiement et la retenue à la source des impôts. Cette concentration des recettes fiscales résulte tout simplement de la taille de ces contribuables et du nombre d'impôts différents auxquels ils sont soumis, y compris de leur rôle en tant qu'intermédiaires retenant l'impôt à la source sur le salaire d'un grand nombre de salariés.
- **Complexité de leurs activités et de leurs dossiers fiscaux** – plusieurs pays qualifient les dossiers des gros contribuables de dossiers complexes pour diverses raisons, notamment : 1) la multiplicité de leurs entités ou de leurs activités ; 2) la réalisation d'un volume de transactions élevé dans le cadre de leurs activités courantes ; 3) l'importance de leurs effectifs ; 4) le fait que beaucoup d'entre eux ont des activités internationales, impliquant souvent des opérations transfrontalières avec des parties liées ; 5) l'exercice d'une activité dans un secteur posant des problèmes fiscaux particuliers (le secteur bancaire et l'assurance) ; 6) le fait que leurs entités sont souvent dispersées géographiquement ; 7) le fait qu'ils traitent des affaires compliquées, faisant souvent intervenir des principes fiscaux et comptables complexes ; et 8) le recours à des mécanismes de financement et d'optimisation fiscale complexes.
- **Du point de vue des autorités fiscales, des risques d'indiscipline fiscale importants** – du point de vue des autorités fiscales, bon nombre de ces gros contribuables présentent des risques d'indiscipline fiscale majeurs pour différentes raisons, notamment : 1) l'importance des activités exercées à l'étranger ; 2) la mise en œuvre de stratégies visant à réduire l'impôt dû à son minimum ; 3) le fait qu'une forte proportion des redressements fiscaux résulte de contrôles visant les gros contribuables ; et 4) l'existence de différences croissantes/importantes entre les bénéficiaires comptables et les bénéficiaires calculés à des fins fiscales.
- **Rôle d'intermédiaire opérant la retenue à la source de l'impôt** – outre le fait qu'ils paient eux-mêmes des impôts, dans beaucoup de pays, les gros contribuables jouent un rôle important en tant qu'intermédiaires dans les opérations de recouvrement de l'impôt, notamment en ce qui concerne : 1) la retenue à la source de l'impôt sur le revenu de leurs salariés, le paiement des cotisations sociales et de la TVA et ; 2) la retenue à la source de l'impôt sur certains règlements transfrontaliers, tels que dividendes, royalties et intérêts.
- **Recours à des cabinets de conseil fiscal/services internes de conseil fiscal** – beaucoup de grandes entreprises font appel à des cabinets de conseil fiscal auxquels elles confient leurs affaires en matière d'optimisation et de discipline fiscales, tandis que d'autres ont une structure de conseil fiscal en interne.
- **Statut** – en général, la plupart des grandes entreprises sont cotées en bourse et sont des multinationales ; certaines sont des groupes à capital fermé.

9. Compte tenu de ces considérations, bon nombre d'autorités fiscales (comme le montre le tableau 5) ont créé des unités pour les gros contribuables, auxquelles est affecté un

personnel hautement qualifié et spécialisé, pour traiter la totalité ou la plupart des aspects des dossiers fiscaux de cette catégorie de contribuables. Le nom de ces unités ainsi que le champ et la nature de leurs activités varient d'une autorité fiscale à l'autre, mais la plupart d'entre elles ont été créées pour renforcer la capacité de l'autorité fiscale à gérer et à améliorer la discipline fiscale au sein de cette catégorie importante de contribuables.

Critères utilisés par les autorités fiscales pour définir les grandes entreprises

10. Les critères utilisés pour définir les « grandes entreprises » varient d'un pays à l'autre en fonction de facteurs et circonstances locaux et des décisions des instances de direction de l'administration fiscale sur le point de savoir où tracer la frontière entre les « gros contribuables » et les autres. Si les autorités fiscales n'ont pas la même définition de l'adjectif « gros », la plupart d'entre elles ont défini des critères clairs et précis pour identifier les gros contribuables – voir tableau 6.

11. Comme le montre le tableau 6, les critères utilisés pour considérer un contribuable comme une « grande entreprise » ou affecter son dossier à l'unité chargée des grandes entreprises (quelle que soit la taille du contribuable) sont notamment les suivants : 1) montant du chiffre d'affaires ou du chiffre d'affaires brut ; 2) importance des actifs ; 3) montant total annuel de l'impôt payé, tous impôts confondus ; 4) exercice d'activités dans certains secteurs (par exemple, le secteur de la banque, de l'assurance et le secteur pétrolier) ; 5) le fait que l'entreprise ait beaucoup d'activités internationales et/ou soit sous contrôle étranger ; et 6) le nombre de salariés. Comme le montre également le tableau 6, beaucoup d'autorités fiscales accordent de l'importance à la direction des groupes et filiales pour s'assurer que l'identification et le traitement des risques d'indiscipline se fasse sur la base « d'un contribuable dans son intégralité ». En outre, certaines autorités fiscales (en Irlande et en Afrique du Sud, par exemple) ont intégré la gestion des particuliers à « valeur nette élevée » au champ de compétence de leurs unités chargées des gros contribuables, compte tenu du fait que bon nombre des particuliers concernés ont des liens directs avec des entreprises relevant de ces unités.

Caractéristiques communes et/ou importantes des unités en charge des gros contribuables

12. Le groupe de travail du FAF a conduit des travaux exploratoires plus approfondis sur les gros contribuables et a dégagé d'autres caractéristiques relativement courantes et/ou importantes des unités chargées des gros contribuables (par exemple concernant leur structure interne, l'éventail des impôts qu'elles administrent et leurs effectifs) :

- Le champ de compétences de ces unités couvre en général la fiscalité directe et indirecte, ce qui permet de traiter les dossiers des gros contribuables sur la base d'un « contribuable dans son intégralité ».
- En principe, ces unités mènent à la fois des activités de service et de mise en application du droit.
- Le recours à un « gestionnaire de compte » – qui permet à certaines grandes entreprises d'avoir un interlocuteur précis pour leurs échanges avec l'autorité fiscale.
- Pour optimiser les performances, les autorités fiscales accordent beaucoup d'importance à l'acquisition de connaissances sur les secteurs d'activité, à travers le recours à des équipes spécialisées par secteur et à des experts pour certains secteurs clés de l'économie du pays. Les informations qui figurent dans le tableau 7 concernant une sélection de pays permettent de dégager deux grandes tendances à cet égard : 1) l'affectation d'équipes à des secteurs clés/importants de l'économie

d'un pays (Australie, Pays-Bas, par exemple) ; et 2) l'affectation d'équipes à chaque catégorie de secteurs d'activité – définie par chaque autorité fiscale –, (Royaume-Uni et États-Unis, par exemple).

- En plus des compétences en matière fiscale et comptable, on observe le recours à des équipes/compétences spécialisées qui apportent leur concours dans des **domaines comme la connaissance des secteurs d'activité, l'économie, les affaires** fiscales internationales et les techniques de contrôle informatisées.
- Comme le montre le tableau 6, dans beaucoup de pays, les vérifications/contrôles constituent un aspect essentiel des travaux des unités chargées des gros contribuables, ce qui se traduit généralement par un taux de couverture plus élevé des contribuables concernés et conduit à des redressements fiscaux significatifs, en **termes tant relatifs qu'absolus. Ainsi, en 2007 :**
 - 9 pays (Australie, Bulgarie, Chili, Hongrie, Irlande, Lettonie, Pologne, **Portugal et Slovénie**) ont indiqué que le nombre d'opérations de contrôle visant des contribuables individuels (pour tous les impôts couverts par chaque unité chargée des gros contribuables) représentait plus de 50 % du nombre de contribuables administrés ; et
 - 9 pays (Australie, Autriche, Bulgarie, Mexique, Nouvelle-Zélande, Afrique du Sud et Royaume-Uni) ont indiqué que les sommes recouvrées suite aux opérations de contrôle visant ce segment de contribuables étaient **supérieures à un tiers des redressements résultant de l'ensemble des** opérations de contrôle.

Tableau 7. Organisation de quelques unités chargées des gros contribuables

Pays	Impôts couverts	Structure et ressources
Australie (Unité des grandes entreprises et des affaires internationales, LB&I)	Impôt sur les sociétés	L'unité est dirigée par un directeur adjoint chargé des opérations et deux directeurs adjoints chargés de la gestion des dossiers. Elle comprend une équipe responsable des fonctions de gouvernance et d'assurance ainsi que des conseillers spéciaux. Trois grands segments sectoriels ont été définis : 1) Industrie des services financiers , qui regroupe les grandes banques (y compris les banques régionales), les banques d'investissement et les banques étrangères, les institutions d'assurance et de retraite ; 2) Énergie et ressources , qui regroupe les industries du charbon, de l'or, du nickel, du pétrole et du gaz, les services à la collectivité et diverses activités ; 3) le National Client Group : pour les entreprises étrangères et nationales. Ce segment supervise également des secteurs clés tels que l'immobilier et la construction , le secteur manufacturier, le secteur pharmaceutique et les multimédias. En 2007, l'unité employait 891 salariés, soit 4% des effectifs totaux.
Irlande (Division des gros dossiers, LCD)	Impôt sur les sociétés, impôt sur les salaires et cotisations sociales, TVA, droits d'accises et quelques taxes et impôts d'importance marginale.	Les dossiers de la LCD sont traités par des unités opérationnelles organisées par secteur économique : 1) construction, immobilier, industrie minière et énergie ; 2) boissons, tabac et produits similaires ; 3) services financiers (banque) ; 4) services financiers (assurance) ; 5) services financiers (fonds de pension) ; 6) industrie alimentaire ; 7) services de santé et industrie manufacturière générale ; 8) technologies de l'information et de la communication ; 9) particuliers très fortunés ; 10) industries du pétrole, des véhicules à moteur et des jeux ; 11) services, médias et loisirs. La division compte également des unités spécialisées dans la lutte contre l'évasion fiscale, une unité d'audit informatisé, une unité de recherche, un service clientèle, une unité de traitement et un bureau central. La LCD est chargée de la quasi-totalité des activités opérationnelles concernant les dossiers qui relèvent de sa compétence. En 2008, elle employait 237 ETP, soit 4 % des effectifs de l'administration fiscale.
Pays-Bas	Impôt sur les sociétés, impôt sur les salaires et cotisations sociales, TVA.	Neuf des treize agences régionales des impôts disposent d'équipes chargées d'appliquer et de recouvrer l'intégralité des impôts, à l'exception des droits d'accises, dus par les très grandes entités. Il existe des équipes spécialisées par secteur d'activité pour : 1) le secteur financier ; 2) le secteur des communications, des technologies et de l'énergie ; 3) les ressources naturelles/le pétrole et le gaz. Du fait des risques que présentent ces contribuables, les activités de ces neuf agences régionales sont coordonnées par deux membres des équipes de direction des agences des impôts d'Amsterdam et de Rotterdam et par le Groupe de coordination pour le traitement des très grandes organisations. En 2008, ces équipes employaient 750 ETP, soit 2,5 % des effectifs totaux.
Royaume-Uni (Unité des grandes entreprises, LBS)	Impôt sur les sociétés, impôt sur les salaires et cotisations sociales, TVA.	Les activités mises en œuvre par la LBS pour faire respecter la législation fiscale sont réparties entre 17 secteurs, par secteur d'activité : agriculture, alimentation, alcool et tabac ; automobile ; banque ; services aux entreprises ; produits chimiques ; services de santé et produits pharmaceutiques ; construction ; distribution générale ; assurance ; loisirs et médias ; fabrication ; pétrole et gaz ; entités publiques ; transports ; services à la collectivité. Chaque secteur a un responsable, qui répond de la réalisation des objectifs de la LBS en matière de fourniture de services et de la mise en application du droit fiscal. En 2008, la LBS employait 1 694 ETP au total, soit 4,5 % des effectifs totaux.
États-Unis (Division des grandes et moyennes entreprises,	Impôt sur les sociétés, impôt sur les salaires et cotisations	La LMSB est dirigée par un directeur et par deux directeurs adjoints, dont l'un est chargé des opérations (DCO) et l'autre des affaires internationales (DCI) . Le DCO supervise les départements suivants : 1) planification, qualité et assurance ; 2) recherche et sélection des dossiers à contrôler ; 3) gestion et finances ; 4) planification des

LMSB)	sociales, droits d'accises.	systèmes opérationnels ; 5) cinq groupes d'activité organisés par secteur ; et 6) une équipe de spécialistes des opérations sur le terrain. Les cinq groupes d'activité couvrent les secteurs suivants : 1) services financiers ; 2) industrie lourde et transport ; 3) communication, médias et technologies ; 4) ressources naturelles et construction ; et 5) distribution, alimentation, produits pharmaceutiques et services de santé. L'équipe de spécialistes des opérations sur le terrain intervient à l'appui de la fonction de contrôle en conduisant, avec efficacité, équité et rapidité, des contrôles dans cinq domaines spécialisés. Les membres de l'équipe comprennent les spécialistes suivants : spécialistes des audits informatisés ; spécialistes de l'impôt sur les salaires pour les moyennes et grandes entreprises ; économistes ; ingénieurs ; spécialistes des transactions financières et des produits financiers et contrôleurs internationaux. Le DCI coordonne la stratégie de l'IRS dans son ensemble en matière d'affaires fiscales internationales, agit comme autorité compétente et met en œuvre des programmes visant à faire respecter le droit fiscal par les contribuables américains à l'étranger et par les contribuables étrangers aux États-Unis. En 2008, la LMSB employait environ 5 807 ETP, soit 6,3 % des effectifs totaux de l'IRS.
-------	-----------------------------	--

Source : groupe de travail du FAF chargé d'examiner certains aspects des problèmes de discipline fiscale posés par les gros contribuables.

Les réseaux opérationnels de l'administration fiscale (Table 8)

13. Historiquement, dans beaucoup de pays, les réseaux d'agences de l'administration fiscale étaient constitués d'un grand nombre d'agences régionales et/ou locales, qui exécutaient tout l'éventail des fonctions nécessaires à l'application du droit fiscal. L'existence de ces grands réseaux se justifiait du fait du nombre de contribuables à administrer, de leur dispersion géographique et de l'objectif général consistant à offrir des services relativement accessibles. Ces dernières décennies, un certain nombre d'évolutions ont conduit à des modifications significatives de la taille et des caractéristiques de ces réseaux dans beaucoup de pays. En particulier :

- *Instructions gouvernementales en vue d'une amélioration de l'efficacité* : les gouvernements exigeant davantage d'efficacité et de réactivité, les réseaux d'agences ont, dans beaucoup de pays, été restructurés et sont désormais composés d'agences moins nombreuses et plus grandes, l'objectif étant de réaliser des économies d'échelle. Dans certains pays, les structures de direction et les circuits hiérarchiques ont été rationalisés, ce qui est parfois passé par la suppression d'un niveau de direction régional.
- *Changements dans l'organisation du travail induits par les technologies* : l'avènement des nouvelles technologies a amené de nombreuses autorités fiscales à regrouper certaines fonctions de routine/à caractère saisonnier (par exemple le traitement des déclarations fiscales et des paiements) dans de grands centres de traitement spécialisés, ce qui a eu pour effet de centraliser la majeure partie de ces tâches.
- *Changements dans la fourniture de services aux contribuables induits par les technologies* : motivées par la volonté d'améliorer l'efficacité et la qualité des services rendus aux contribuables, beaucoup d'autorités fiscales ont pris des mesures pour exploiter plus efficacement les divers moyens à leur disposition pour fournir des services (téléphone, guichets et Internet, par exemple). Elles ont notamment : 1) créé des centres d'appel spécialisés, renonçant à une stratégie moins centralisée et plus coûteuse d'utilisation du téléphone pour répondre aux demandes de renseignements

des contribuables et prendre contact avec eux ; 2) adopté des méthodes de paiement des impôts plus modernes (débit direct ou paiement en ligne via Internet), ce qui a eu un impact sur le volume des activités de traitement des paiements en espèces ou par chèque qui caractérisait certaines autorités fiscales³⁵ ; et enrichi l'offre de services en ligne, réduisant ainsi l'accueil physique des contribuables dans les agences.

- *Approches impliquant l'administration dans son ensemble* : dans certains pays, l'approche consistant à fournir certains services publics à l'échelle de l'administration dans son ensemble s'est traduite par la création, au niveau de l'administration centrale, de guichets uniques pour fournir certains services fiscaux auparavant dispensés par les agences locales.

14. Le tableau 8 présente des données sur les réseaux mis en place dans les pays de l'OCDE et certains pays non membres pour administrer l'impôt et sur les effectifs employés par chaque niveau du réseau. Les principales caractéristiques qui se dégagent sont les suivantes :

- L'ampleur des fonctions exercées par le siège varie considérablement d'une autorité fiscale étudiée à l'autre, en raison de divers facteurs, par exemple d'une approche plus centralisée de la gestion nationale des activités fiscales, de l'existence d'un important service informatique en interne. La pratique consistant à ce que les fonctions exercées par le siège soient très importantes est particulièrement répandue dans les pays anglo-saxons (comme l'Australie, le Canada, l'Irlande, la Nouvelle-Zélande et les États-Unis).
- Dans beaucoup de pays européens, les réseaux d'agences sont anormalement denses comparativement aux réseaux mis en place par d'autres pays ; cette situation s'explique en partie par le fait que ces réseaux recouvrent les impôts foncier et immobilier et/ou la taxe sur les véhicules à moteur. Toutefois, certaines des autorités concernées ont indiqué avoir l'intention de réduire de manière radicale la densité de leurs réseaux (la Bulgarie par exemple est parvenue à réduire sensiblement la densité de son réseau en transférant la gestion des impôts locaux aux autorités infranationales, voir encadré 4).
- Plus de la moitié des autorités fiscales étudiées ont créé des centres de traitement des données spécialisées pour traiter l'essentiel de l'information et des centres d'appel pour répondre aux demandes de renseignements des contribuables et fournir des informations.

Exemples de programmes d'envergure mis en œuvre pour rationaliser les réseaux d'agences des impôts

14. Ces dernières années, certaines autorités fiscales ont réagi à la nécessité d'améliorer l'efficacité et l'efficacité en rationalisant leurs réseaux d'agences. Quelques exemples sont décrits succinctement dans l'encadré 4.

Encadré 4. Exemples de programmes de rationalisation des grands réseaux d'agences des impôts.

Autriche : depuis 2004, le réseau d'agences de la direction générale des impôts et des douanes a été restructuré dans le but de réaliser des gains d'efficacité. Depuis mi-2004, le réseau, autrefois composé de 7 directions régionales et 81 agences des impôts, ne compte plus que 5 unités de gestion régionales, 41 agences des impôts et 8 divisions chargées des contrôles visant les gros contribuables (à partir du 1^{er} janvier 2009, ce chiffre sera ramené de 8 à 1).

³⁵ Voir le chapitre 7 pour une présentation plus complète de cette question.

Bulgarie : en 2004 et 2005, la gestion des impôts nationaux a été centralisée et, depuis lors, le recouvrement des impôts et taxes locaux relève des municipalités. Cette réforme a nécessité le transfert de quelque 1 300 agents (14% des 9 000 agents de l'administration fiscale) de l'administration fiscale nationale (NRA) aux municipalités et a permis une réduction sensible du nombre de structures situées dans les centres régionaux (dépendant de la NRA), ce nombre étant passé de 340 en 2003 à 29 en 2006.

Danemark : en 2005, les services fiscaux centraux et locaux ont fusionné pour donner naissance à une administration fiscale nationale unifiée ; celle-ci est compétente pour toutes les questions fiscales, les cotisations à l'assurance chômage et à l'assurance maladie, le calcul des valeurs imposables foncières et immobilières, la TVA, les douanes et le recouvrement des impôts. Suite à cette fusion, le réseau d'agences a été profondément restructuré. On dénombre désormais 30 agences régionales des impôts (qui emploient à peine 80 % des effectifs totaux de l'administration fiscale), ce qui représente une réduction considérable par rapport aux 275 agences qui existaient auparavant, lorsque chaque municipalité avait son centre des impôts.

Royaume-Uni : suite au regroupement de l'administration de la fiscalité directe et de celle de la fiscalité indirecte, intervenu en 2005, et du fait de la nécessité de réaliser des gains d'efficacité substantiels, la HMRC a lancé, en 2006-07, un programme d'envergure pour rationaliser son réseau d'agences — le « *Workforce Change Review Programme* ». Ce programme vise à faire coïncider le mieux possible le parc immobilier de l'administration et les futurs besoins en personnel et en compétences. La HMRC a estimé pouvoir économiser 100 millions GBP par an sur les coûts d'exploitation immobiliers à l'horizon 2011, en renonçant aux espaces de bureau dont elle n'a pas besoin. Ces économies permettront d'investir dans les services aux contribuables et autres améliorations, dans le cadre du programme plus large baptisé *Departmental Transformation Programme*. Cette rationalisation va également dans le même sens que le « *Lyons Review*³⁶ » de 2004, qui recommandait de délocaliser un nombre non négligeable de postes publics à l'extérieur de Londres et du Sud-est du Royaume-Uni. Au 31 mars 2007, la HMRC avait réduit ses effectifs de 10 144 ETP, en termes nets — ce qui représente 81 % de son objectif, fixé à une réduction nette de 12 500 ETP, et 1 501 postes avaient été délocalisés à l'extérieur de Londres et du Sud-est de l'Angleterre — soit 77 % de l'objectif, qui est de délocaliser 1 950 postes avant le 1^{er} avril 2008.

Source : rapports annuels des autorités fiscales et réponses des autorités fiscales à l'enquête.

³⁶ http://www.hm-treasury.gov.uk/consultations_and_legislation/lyons/consult_lyons_index.cfm

Tableau 5 : Organisation de l'administration fiscale

QUELQUES ASPECTS DE L'ORGANISATION INTERNE							
PAYS	Principal critère (*) d'organisation	Unité chargée des gros contribuables	Centres spécialisés de traitement des données	Fonction de recouvrement forcé	Fraude fiscale	Mécanisme de recours spécialisé	Fonction informatique intégralement organisée en interne
1) Pays de l'OCDE							
Australie	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓ /1
Autriche	T, TP	✓	×	✓	✓	✓	✓ /1
Belgique	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	×
Canada	F	✓ /2	✓	✓	✓	✓	✓
République tchèque	T, F	×	✓	✓	✓	✓	✓
Danemark	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	×
Finlande	F	✓	✓	✓	✓	✓	×
France	TP	✓	✓	✓	✓	×	✓
Allemagne	F, TP	✓ /2	✓	✓	✓	✓	✓
Grèce	Tous	×	✓	✓	✓	×	✓
Hongrie	F	✓	✓	✓	×	✓	✓
Islande	F	×	✓	×	×	×	×
Irlande	TP	✓	✓	✓	✓	×	✓
Italie	F	✓	✓	×	×	✓	×
Japon	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Corée	F	×	✓	✓	×	✓	✓
Luxembourg	T, F	×	✓	✓	✓	✓	✓
Mexique	F, TP	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pays-Bas	F	✓ /2	✓	×	✓	×	✓
Nouvelle-Zélande	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Norvège	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pologne	Tous	✓ /2	✓	✓	✓	✓	✓ /1
Portugal	F	✓	×	✓	✓	✓	×
République slovaque	F	✓	×	✓	✓	✓	×
Espagne	Tous	✓	✓	✓	✓	×	✓
Suède	Tous	✓	×	×	×	×	✓
Suisse	T	×	✓	×	✓	✓	✓
Turquie	F	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Royaume-Uni	TP	✓	✓	✓	✓	✓	×
États-Unis	TP	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2) Pays hors OCDE							
Argentine	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bulgarie	F	✓	×	✓	✓	✓	✓
Chili	Tous	✓	✓ /1	×	✓	✓	✓ /1
Chine	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Chypre	T	×	✓	✓	✓	✓	×
Estonie	Tous	✓ /2	×	✓	✓	×	✓
Lettonie	F	✓	×	✓	✓	✓	✓ /1
Malaisie	Tous	×	✓	✓	✓	✓	✓
Malte	Tous	×	✓	✓	✓	✓	×
Roumanie	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Singapour	T, F	×	✓	✓	✓	×	✓
Slovénie	F, TP	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Afrique du Sud	Tous	✓	✓	✓	✓	✓	✓

(*) Critère d'organisation : Fonctionnel – F ; par type d'impôt – T ; par segment de contribuables – TP.

/1. **Australie** – gros matériel informatique, équipements de réseau et de communication, assistance externalisés ;

Autriche, Italie et Pologne – fonction informatique assurée par le ministère central des finances ou par un

ministère similaire ; **Chili** – seulement pour les déclarations de revenu et les attestations sur l'honneur ;

Danemark, Finlande, Islande, République slovaque et Royaume-Uni — les fonctions informatiques sont en grande partie externalisées ; **Lettonie** — les fonctions informatiques sont en partie externalisées.

/2. **Canada** — il existe un dispositif de promotion de la discipline fiscale spécial pour les gros contribuables ; **Chili** — la SII ne prend en charge que la première phase de la procédure de recouvrement de dettes ; **Chypre et Grèce** — service spécialisé de contrôle des gros contribuables ; **Estonie** — la division du contrôle des grandes entreprises est une unité fonctionnelle du département du contrôle (unité opérationnelle du centre fiscal et douanier du nord) ; **Allemagne** — la plupart des Länder disposent d'un service spécialisé chargé du contrôle des gros contribuables et de la fraude fiscale, d'une unité spécialisée dans le recouvrement des dettes fiscales, d'une unité chargée des recours et d'un service interne assumant l'intégralité des fonctions informatiques ; **Islande** — le recouvrement des dettes relève de l'administration des douanes ; **Italie** — le recouvrement des dettes est confié à une entreprise distincte (*Equitalia spa*). La majeure partie des activités liées à la fraude fiscale relèvent de la police fiscale (la *Guardia di Finanza*) ; **Pays-Bas** — 9 agences régionales sur 13 disposent d'équipes chargées d'appliquer et de recouvrer les impôts dus par les très grandes entités, à l'exception des droits d'accises. L'unité chargée des gros contribuables est coordonnée par 2 agences ; le recouvrement des dettes relève de la DTCA, mais il n'existe pas de division spécifiquement chargée de cette activité ; **Pologne** — 20 agences chargées des gros contribuables ; **Singapour** — cette fonction existe dans chacune des divisions chargées de la gestion de l'impôt ; **République slovaque** — il n'existe pas de centre de traitement des données distinct, à l'exception du service chargé de scanner les déclarations fiscales ; **Espagne** — les tribunaux chargés des recours en matière fiscale (au niveau national et régional) font partie du ministère des finances et sont indépendants de l'administration fiscale ; **Suède** — le recouvrement forcé des dettes publiques et privées est assuré par un organisme de recouvrement distinct, qui faisait auparavant partie de l'autorité fiscale mais en est totalement indépendant depuis janvier 2008.

Tableau 6 : Quelques caractéristiques du fonctionnement des unités en charge des gros contribuables
(Tous les montants sont exprimés en monnaie locale)

Pays	Critères retenus pour identifier les gros contribuables	Nombre de gros contribuables (groupes et entités liées aux groupes et particuliers)	Indicateurs liés aux activités de vérification (2007)		
			Nombre d'opérations réalisées	Montant de l'impôt issu des opérations de vérification visant les gros contribuables (millions)	Montant résultat des opérations de vérification visant les gros contribuables /montant résultat de l'ensemble des contrôles (%)
1) Pays de l'OCDE					
Australie	Groupes/entités isolées : chiffre d'affaires supérieur à 100 millions AUD , contribuables concernés par le <i>Petroleum Resource Rent Tax</i> et le <i>National Tax Equivalents Regime</i> , banques et compagnies d'assurance	1 900 groupes, 36 220 entités	19 227	2 557	37
Autriche /2	Chiffre d'affaires supérieur à 9.68 millions EUR	16 524 entités	7 209	1 193	58
Canada	Chiffre d'affaires brut supérieur à 250 millions CAD	900 groupes, 6 000 entités	1 773	3 169	26
Danemark	Groupes ayant un chiffre d'affaires supérieur à 3 milliards DDK (ou à 2 milliards DDK pour les entreprises du secteur de l'électricité)	314 groupes, 2 519 entités		Données non disponibles	
Finlande	Toutes les banques, les compagnies d'assurance, les sociétés cotées en bourse, les sociétés coopératives européennes et les groupes et filiales réalisant plus de 50 millions EUR de chiffre d'affaires	580 groupes, 4 500 entités			26
France	Chiffre d'affaires supérieur à 400 millions EUR	32 057 entités	1 466	2 743	26
Allemagne	Données non disponibles	n. disp.	38 662	13 196	71
Grèce /2	Centres de contrôle interrégionaux (IAC) : chiffre d'affaires supérieur à 9 millions EUR Centres de contrôle régionaux (RAC) : chiffre d'affaires compris entre 1.03 et 9 millions EUR	IAC : 3 622 RAC : 27 724	4 827	1 857	72
Hongrie	Entreprises payant plus de 2.2 milliards HUF par an ainsi que toutes les institutions de crédit et d'assurance	631 entités	3 889	55 996	10
Irlande	/1	370 groupes, 13 000 entités	7 972	208	28

Italie	Chiffre d'affaires supérieur à 25 millions EUR	11 000 entités (2005)	2 362	4 523	14
Japon	/1	33 940 entités	5 000	236 500	29
Mexique	Divers critères, notamment le fait d'être une institution financière, une société cotée en bourse, d'avoir un revenu annuel supérieur à 500 MXP, d'être une entité publique, une compagnie aérienne et maritime étrangère	11 574 entités	1 871	29 221	56
Pays-Bas	/1	2 000 groupes		Données non disponibles	
Nouvelle-Zélande	Chiffre d'affaires supérieur à 300 millions NZD	13 200 /1	928	359	36
Norvège	Divers critères	90 groupes 1 630 entités			
Pologne	Niveau du chiffre d'affaires, entreprises appartenant à certains secteurs (banques, compagnies d'assurance, véhicules d'investissement, fonds de pension) et entreprises sous contrôle étranger	51 919 entités	89 810	54.2	13
Portugal	/1	743 entités	743	561	32
République slovaque	Chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard SKK (environ 33 millions EUR)	323 entités	89	166	2
Espagne	Principal critère : chiffre d'affaires supérieur à 6 million EUR . Divers critères sont utilisés pour identifier les très gros contribuables : sociétés holding, grandes banques et grandes compagnies d'assurance ; chiffre d'affaires supérieur à 100 millions EUR	40 571 entités		Données non disponibles	
Suède	Groupes employant plus de 800 salariés, ayant une masse salariale supérieure à 50 millions SEK ou entreprises du secteur de la finance contrôlées par l'autorité suédoise de contrôle du secteur financier	15 000 entités		Données non disponibles	
Turquie	Les 500 plus gros contribuables, définis sur la base de plusieurs critères : importance des actifs, le chiffre d'affaires net et/ou le montant de l'impôt payé , les grandes sociétés holding du secteur manufacturier et les grandes banques et compagnies d'assurance	500 entités		Données non disponibles	
Royaume-Uni	Principaux critères : entreprises 1) employant plus de 250 salariés ; 2) réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 33 millions GBP ou ayant plus de 29 millions GBP d'actifs ; 3) appartenant à des multinationales étrangères ; et 4) structures grandes et complexes	15 000 entités	6 968	4 300	47
États-Unis	Actifs supérieurs à 10 millions USD	216 000 entités	13 551	\$8 876	17
2) Pays hors OCDE					
Argentine	Montant du revenu et du patrimoine du contribuable, conditions de retenue	953 entités/ 1 207		Données non	

	à la source	particuliers		disponibles	
Bulgarie	Entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 10 millions BGN, payant plus de 2 millions BGN d'impôts et de droits d'accises, employant plus de 750 salariés ainsi que les banques, compagnies d'assurance, fonds de pension et fonds d'assurance maladie	643	2 338	90.3	38
Chili	/1	1 943 entités	2 377	37 507	21
Estonie	/1	477		Données non disponibles	
Lettonie	Critères associant le chiffre d'affaires, le bilan annuel et le montant de l'impôt payé	313 entités	252	2	2
Roumanie	Chiffre d'affaires supérieur à 1.70 millions RON	1 331 entités	775	245	10
Slovénie	Entreprises appartenant à certains secteurs et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50 millions EUR	458 entités	559	Données non disponibles	
Afrique du Sud	/1	20 900 entités/295 particuliers	4 387	9 060	58

Sources : enquêtes nationales et le sous-groupe du Forum sur l'administration de l'impôt sur la discipline des grandes entreprises

Le tableau 5 indique que la Belgique et la Chine ont une unité de grands contribuables, dans les deux pays les unités sont dans le processus d'être établies and information for this table was not available

/1. **Chili** — divers critères, dont un chiffre d'affaires et un capital social élevés et le fait d'appartenir à certains secteurs (financier, minier, casinos, par exemple), d'être un investisseur étranger, ou une grande organisation publique ou à but non lucratif ; **Estonie** — les entreprises cotées en bourse, les institutions financières et les entreprises réalisant plus de 100 millions EEK de chiffre d'affaires par an et employant plus de 90 salariés ; **Irlande** — les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 150 millions EUR ou payant plus de 13 millions EUR d'impôts, les particuliers ayant un actif net supérieur à 50 millions EUR ou un revenu supérieur à 1.3 million EUR, les non-résidents possédant des intérêts substantiels en Irlande, les organismes publics ayant un statut semi-marchand, les entreprises du secteur financier et les entreprises relativement grandes dans certains secteurs ; **Japon** — les entreprises nationales ayant une capitalisation supérieure à 100 millions JPY, toutes les entreprises étrangères et les contribuables assujettis à la taxe spéciale sur la consommation appliquée par les autorités locales et préfectorales (provinciales) ; **Pays-Bas** — les entreprises 1) cotées à la bourse d'Amsterdam ou sur une place boursière étrangère ; 2) payant un WOLB supérieur à 25 millions EUR ; 3) ayant une société mère étrangère et payant un WOLB supérieur à 12.5 millions EUR ; 4) ayant au moins 5 filiales et/ou établissements stables étrangers et payant un WOLB supérieur à 12.5 millions EUR ; 5) toutes les entreprises du secteur financier (banques, assurances), du secteur pétrolier et gazier (amont et aval) et du secteur de la fourniture d'énergie ; 6) toutes les organisations à but non lucratif payant un WOLB supérieur à 37.5 millions EUR sont considérées comme de très grandes organisations ; 7) d'autres contribuables peuvent être considérés comme « à surveiller », au même titre que les très grandes entreprises, si leur dossier est complexe ou est considéré comme un gros dossier potentiel et s'ils représentent un risque financier relativement élevé (nb. le WOLB est la moyenne pondérée de l'impôt sur les bénéfices – impôt sur le revenu ou sur les sociétés –, de la TVA et de l'impôt sur les salaires) ; **Nouvelle-Zélande** — les données tiennent compte d'autres contribuables administrés par l'unité ; **Portugal** — chiffre d'affaires élevé, institutions financières, clubs de football de ligue un, sociétés holding de grands groupes et entreprises nécessitant des procédures de contrôle complexes ; **Afrique du Sud** — entreprises cotées à la bourse de Johannesburg et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions ZAR, entreprises publiques, entreprises du secteur minier et de certains autres secteurs et particuliers ayant un revenu brut ou un actif net supérieur à 7 millions ZAR et leurs entités associées .

/2. **Autriche** — les résultats indiqués concernent la division chargée du contrôle des grandes entreprises ; l'unité chargée des gros contribuables doit être créée en 2009 ; **Grèce** — division chargée du contrôle des gros contribuables.

Tableau 8 : Réseau opérationnel de l'administration fiscale (2007)

PAYS	Effectifs totaux /1	Activités du siège	Agences régionales (pour les fonctions de direction régionale) /3		Agences locales/décentralisées		Centres nationaux/régionaux de traitement des données		Centres d'appel		Autres agences	
			Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre
1) Pays de l'OCDE												
Australie	20 877	3 168	37	15 746	14	211	-	-	8	1 726	5 /2	26
Autriche	7 993	244	5	180	49	7 569	1 /2	-	-	-	-	-
Belgique	17 322	967	96	3 652	1 182	12 577	3	60	1	66	-	-
Canada	38 179	8 160	5	109	46	20 228	8	8 106	9 /1	1 576	-	-
République	15 778	148	8	1 261	199	14 259	-	-	-	-	2 /2	110
Danemark /2	8 888	835 /1	30	7 046	-	-	1	4	1	381 /2	5	622
Finlande /2	5 913	402	7	367	22	5 090	1	54 /1	3	150	-	-
France /2	127 907	n. disp.	19	n. disp.	211	n. disp.	16	n. disp.	1	n. disp.	3	-
Allemagne /2	111 988	1 075	8	3 675	568	104 648	16	1 746	4	180	1 /2	664
Grèce	13 824	690	8 /2	670	287	11 191	1	1 273	1	-	-	-
Hongrie	13 567	1 035	8	11 736	-	-	1	796	7	211 /2	-	-
Islande	98	98	-	-	9 /2	n/a	-	-	-	-	-	-
Irlande /2	6 600	1 200	4	90	104	4 307	-	857	-	146	-	-
Italie /2	32 945	1 320	21	3 125	386	27 660	-	-	7	586	2	254
Japon	56 159	675	12	10 736 /2	524	43 932	-	-	12 dans les régions		26	816
Corée	17 179	717	6	2 636	107	13 492	1	116	1	127	2	91
Luxembourg/2	907	138	16	139	466	605	-	-	-	-	-	-
Mexique /2	32 729	8 336	-	-	115	24 130	8	175	3	88	34	-
Pays-Bas	31 220	150	17 /2	21 950	-	-	1	1 160	1	1 000	6	6 960
Nouvelle- Zélande /2	5 944	1 351	-	-	18	3 013	3	496	6	1 084	-	-
Norvège	6 077	253	5	936	244	3 777	2	618	8	291	3	202
Pologne /2	50 655	2 217	32	9 627	401	38 811	-	-	(4) /2	(180)	(4) /2	(305)
Portugal /2	11 463	1 417	21	3 768	357	6 216	-	-	1	62	-	-
République	5 771	497	8 /2	256	101	4 957	-	-	-	-	1 /2	61
Espagne /2	27 153	3 389	68	23 764	237	En régions	2	-	3	-	1	1 090

PAYS	Effectifs totaux /1	Activités du siège	Agences régionales (pour les fonctions de direction régionale) /3		Agences locales/décentralisées		Centres nationaux/régionaux de traitement des données		Centres d'appel		Autres agences	
			Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre	Effectifs	Nombre
Suède /2	9 900	330	8	9 550	111	En régions	1	En régions	1	En	-	-
Suisse	935	935	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Turquie	42 866	1 473	30	41 373	448	En régions	1	En régions	1	En	-	-
Royaume-Uni	88 934	7 814	86	15 241	280	14 917	86	24 937	24	11 603	79	14 422
États-Unis /2	92 017	18 390	130	24 392	55	18 317	20	13 215	22	17 491	2	158
2) Pays hors OCDE												
Argentine	21 118	3 134	35	6 335	210	11 464	1	105	1	80	-	-
Bulgarie	7 976	804	29	7 160	-	-	-	-	1	12	-	-
Chili	3 801	765	17	2 151	50	840	1	27	1	/2	1	18
Chine	739 700	500	61	13 000	682	724 000	62	1 200	62	1 000	-	-
Chypre	809	164	8	637	1	8	-	-	-	-	-	-
Estonie	2 008	456	42	982	20	570	-	-	-	-	-	-
Lettonie	5 029 /2	1 274	6	3 755	-	-	-	-	-	-	-	-
Malaisie	8 981	1 217	11	188	54	7 045	1	477	2	54	-	-
Malte	404	389	1	1	-	-	1	14	-	-	-	-
Roumanie /2	30 435	1 479	42	8 399	542	20 557	-	-	1	(5) /2	-	-
Singapour	1 600	1 600 /2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Slovénie	2 551	197	16	2 354	48	En régions	1	76	1	4	-	-
Afrique du Sud /2	14 548	2 188	11	853	44	2 248	10	2 634	3	920	60	5 705

Sources : rapports annuels des administrations fiscales et enquêtes nationales.

/1. Les chiffres des effectifs totaux peuvent ne pas être identiques aux effectifs affectés à des fonctions fiscales présentés dans le tableau 25 du fait qu'ils comprennent le personnel exécutant des tâches non fiscales.

/2. **Australie** — guichets et centre informatique ; **Autriche** — fonction externalisée, également utilisée par d'autres administrations ; **Canada** — 6 des centres d'appel sont implantés dans les centres des impôts ; **Chili** — le centre d'appel est externalisé ; **République tchèque** — centres de formation ; **Danemark** — le chiffre de 835 inclut le personnel d'unités spéciales (fonctions informatique et d'audit interne par exemple) ; **Estonie** — dont les douanes et l'informatique ; **Finlande** — une partie des services est externalisée ; **France** — du fait de la fusion entre la DGI et la DGCP, les données sur la répartition des effectifs ne sont pas disponibles ; **Allemagne** — les sièges sont les directions des impôts du ministère fédéral des finances et des ministères des finances des Länder ; l'autre agence est un organisme de formation ; **Grèce** — les IAC et les RAC n'exercent que des fonctions de contrôle ; **Hongrie** — les effectifs des centres d'appel sont comptabilisés avec ceux des agences régionales ; **Islande** — indépendantes de l'administration fiscale centrale ; **Irlande** — les effectifs des centres de traitement des données sont calculés sur la base du nombre d'agents administratifs travaillant dans les centres de services aux usagers, dont l'essentiel du travail consiste à traiter des données ; les effectifs des centres d'appel ont été calculés sur la base du nombre total d'heures travaillées enregistré par le système, la majorité du personnel ne travaillant pas à plein temps ; le personnel affecté au traitement des données et aux centres d'appel travaille dans les agences locales ; **Italie** — ces données ne concernent que l'administration fiscale ; **Japon** — ce chiffre inclut le personnel d'un centre de traitement des données et des centres d'appel

implantés dans chacune des agences régionales ; **Lettonie** — inclut les fonctions douanières ; **Luxembourg** — les données concernent l'administration chargée de la fiscalité directe et celle chargée de la TVA ; **Mexique** — effectifs au 31 décembre 2007. Les agences locales regroupent 66 agences des impôts (y compris des centres de services aux contribuables) et 49 agences des douanes ; **Pays-Bas** — sur les 17 agences régionales, 13 sont chargées de la fiscalité et 4 des douanes ; **Nouvelle-Zélande** — données au 31 mai 2008 ; **Pologne** — le siège regroupe l'intégralité du ministère des finances ; les agences régionales regroupent 16 chambres fiscales et 16 unités chargées du contrôle fiscal ; les agences locales sont des centres des impôts. Les centres d'appel et autres agences sont intégrés aux chambres fiscales ; **Portugal** — nombre d'agents en fin d'année ; **Roumanie** — les données prennent en compte les douanes et la police financière ; au nombre des agences locales figurent 95 agences des douanes et 42 pour la police financière ; les effectifs des centres d'appel sont pris en compte dans les données sur le siège ; **Singapour** — tous les bureaux sont regroupés dans le bâtiment du siège ; **République slovaque** — les agences régionales de la direction des impôts sont considérées comme faisant partie la structure interne de la direction des impôts ; l'autre agence est l'unité chargée des gros contribuables. **Espagne, Afrique du Sud et Royaume-Uni** — les données tiennent compte de l'administration des douanes ; **Suède** — les chiffres ne tiennent pas compte du personnel de l'agence de recouvrement, qui assure les fonctions de recouvrement forcé ; **États-Unis** - le réseau est décentralisé et structuré par type de contribuables ; l'administration centrale est divisée en douze unités fonctionnelles distinctes et semi-autonomes dont chacune exerce ses activités centrales ; les unités opérationnelles comptent plus ou moins de subdivisions par bureau.

/3. Pour certains de ces pays (comme l'Australie et les États-Unis), les chiffres indiqués dans la colonne des effectifs englobent les agents qui exercent des activités de première ligne et ceux qui ont des responsabilités de direction régionale.

Chapitre 3. Quelques aspects de la gestion stratégique

Vue d'ensemble

Ce chapitre brosse un rapide panorama des pratiques des autorités fiscales en matière d'établissement et de publication de plans opérationnels ou stratégiques et de rapports de performance.

Points clés

Stratégies de planification et de gestion des autorités fiscales

- **L'établissement d'un plan opérationnel pluriannuel est une** pratique quasi universelle (38 autorités fiscales sur les 43 étudiées). Toutefois, les autorités fiscales sont nettement moins nombreuses (27) à rendre ces plans publics.
- **Bien que cet aspect n'ait pas fait l'objet de recherches approfondies, il semble que de plus en plus d'autorités fiscales commencent à accorder davantage d'importance, dans l'évaluation de la planification et des performances, à la question de savoir si la manière dont elles administrent l'impôt permet d'atteindre les « résultats finals »** visés. Pour les autorités fiscales concernées, cette évolution est passée par : 1) la **définition d'outils de mesure directe et indirecte** de la discipline fiscale eu égard à tous les principaux types de risque ; 2) la **définition d'outils de mesure de la qualité du service** rendu aux contribuables et aux conseillers fiscaux ; 3) la réduction de la charge que représente le respect des obligations fiscales pour le contribuable ; et/ou 4) le recours à des outils de mesure de la satisfaction des contribuables vis-à-vis de l'autorité fiscale et de leur degré de confiance dans cette autorité.
- **L'établissement d'un rapport annuel de performance est également une** pratique quasi universelle (41 pays sur 43) ; toutefois, les autorités fiscales étudiées sont peu nombreuses (5/43) à rendre ces rapports publics. En outre, d'après une analyse du Secrétariat, certains rapports omettent de mentionner certaines informations importantes relatives à la manière dont l'impôt est administré (dettes fiscales par exemple).
- **24 pays de l'OCDE sur 30 fixent des normes de service officielles. Sur ces 30 pays, 20** rendent ces normes publiques. Dans les pays non membres, 11 pays sur 13 établissent et publient des normes de service.
- **18 pays de l'OCDE et 5 pays non membres publient les résultats qu'ils obtiennent au** regard de leurs normes de service.
- Deux tiers des autorités étudiées environ conduisent régulièrement des enquêtes de satisfaction auprès des contribuables et autres parties prenantes pour mesurer leur perception de la fourniture de services et de la manière dont l'impôt est administré.

Planification stratégique dans l'administration fiscale

1. Ce chapitre brosse un rapide panorama des pratiques des autorités fiscales en matière d'établissement et de publication de plans opérationnels ou stratégiques et de rapports de performance. Pour élargir le point de vue et donner des éléments de contexte, il est brièvement fait référence à certaines nouvelles orientations observées par l'OCDE dans ses pays membres en matière d'administration publique.

La gestion axée sur les performances

2. L'étude approfondie des conceptions des différentes administrations fiscales en matière de planification stratégique et de gestion des performances n'entraîne pas dans le cadre de cette série comparative. Cette publication offre toutefois l'occasion de donner au lecteur un aperçu des approches adoptées par quelques autorités fiscales, en s'appuyant sur l'analyse de documents publiés et sur les contributions de deux grandes administrations fiscales (celles du Canada et des États-Unis). Cette présentation s'accompagne d'une courte description (encadré 5), réalisée à l'aide de travaux publiés par la Direction de l'OCDE sur la gouvernance publique, de certaines nouvelles orientations intéressant l'administration publique dans son ensemble et visant à améliorer les performances.

Encadré 5. Renforcer l'administration publique — quelques nouvelles orientations

Les conceptions relatives à la planification et à la gestion du secteur public ³⁷

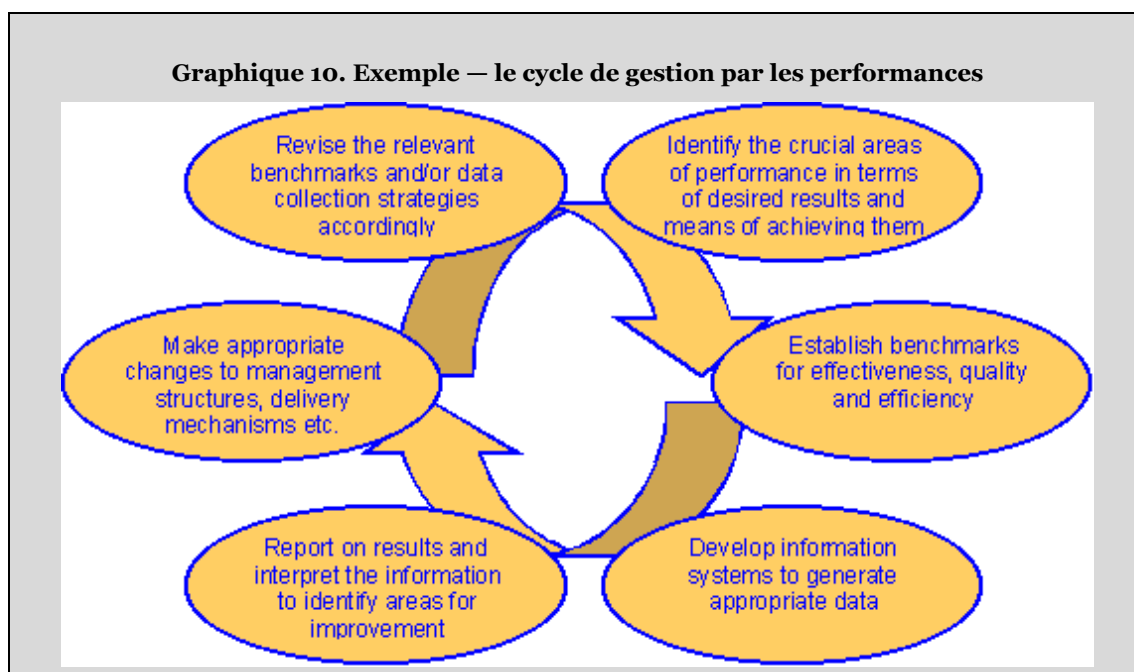
Les années 1960 ont été marquées par un mouvement de centralisation de la planification et de la mesure de l'action publique. Dans certains pays, ce mouvement s'est concrétisé par la mise en place de systèmes de planification nationale pluriannuelle très précis. Ces systèmes ont finalement échoué parce qu'ils étaient trop rigides pour tenir compte de l'incertitude et de l'imprévisibilité en ce domaine et parce qu'ils ne tenaient pas compte du fait que leur capacité à influencer les comportements présentait des limites.

Au cours des deux dernières décennies, il y a eu un regain d'intérêt pour une réforme du secteur public fondée sur le concept de performance. Tirant les leçons de l'échec de la planification centralisée, les ministères d'un certain nombre de pays de l'OCDE ont adopté les orientations suivantes : a) **la planification stratégique** – l'accent est mis sur les objectifs, mais sans essayer de définir précisément les moyens de les atteindre ; b) **la gestion stratégique** – on cherche à s'adapter aux évolutions, tout en gardant le cap sur les principaux objectifs ; c) **la définition d'une mission et d'une vision d'ensemble** – on cherche à gagner l'adhésion du personnel aux objectifs poursuivis par l'organisation ; et plus récemment d) **le renforcement de la capacité à diriger** – on développe l'aptitude de certaines personnes à jouer sur la motivation interne du personnel dans l'intérêt des objectifs de l'organisation. L'intérêt de ces techniques est désormais reconnu au sein du secteur public et leur adoption reste la mesure la plus importante et la plus fondamentale à prendre pour orienter davantage les organisations vers l'obtention de résultats.

La budgétisation et la gestion axées sur les performances

Actuellement, dans l'ensemble des pays de l'OCDE, l'orientation vers la performance concerne en premier lieu la procédure budgétaire et la gestion axées sur la performance. Bien que ces deux techniques puissent être considérées comme des concepts distincts, dans la pratique, bon nombre de gouvernements ont cherché à adopter, en matière de procédure budgétaire comme de gestion, une approche orientée vers la performance selon laquelle le contrôle des ressources est plus souple, les responsables/organisations disposent d'une plus grande latitude pour améliorer la performance mais sont davantage tenus de rendre compte des résultats qu'ils obtiennent, appréciés sur la base de résultats immédiats et de résultats. Schématiquement, la gestion axée sur les performances englobe la gestion de l'entreprise, l'information sur les performances, l'évaluation, le suivi, la mesure et la diffusion des performances. Toutefois, dans le cadre des nouvelles tendances dans ce domaine, la gestion axée sur les performances est définie de manière plus précise, à savoir comme un cycle de gestion dans lequel on détermine les cibles et les objectifs de performance (souvent aussi publiés dans des documents officiels de planification) ; les responsables disposent de la latitude nécessaire pour les réaliser ; la performance effective est mesurée et diffusée (souvent dans les rapports annuels de performance de l'administration) et ces informations influent sur les décisions relatives aux futurs programmes en ce qui concerne le financement, la conception, les activités, les gratifications et les sanctions (OCDE, *Governance in Transition*, 1995). Le graphique 10 ci-dessous est une illustration de ce cycle de gestion.

³⁷ Extrait de *Modernising Government*, pages 42-45/58-60, Référence OCDE GOV/PGC/RD(2005)2.



Source : ministère australien des finances et de l'administration (ADFA)

Stratégies de planification et de gestion des autorités fiscales (tableau 9)

3. Pour les besoins de la présente publication, les autorités fiscales ont été invitées à répondre à une série de questions de base :

- 1) L'autorité fiscale est-elle tenue d'atteindre des objectifs ou des cibles spécifiques, en plus des objectifs de recettes annuelles, fixés et énoncés dans des accords formels avec l'administration et/ou le ministère des finances ?
- 2) L'autorité fiscale élabore-t-elle un plan opérationnel (annuel ou pluriannuel) et le publie-t-elle ?
- 3) L'autorité fiscale établit-elle et publie-t-elle un rapport de performance annuel ?
- 4) L'autorité fiscale dispose-t-elle de normes de service officielles et les publie-t-elle ?
- 5) L'autorité fiscale publie-t-elle les résultats qu'elle atteint au regard de ses normes de service officielles ?
- 6) L'autorité fiscale conduit-elle régulièrement des enquêtes de satisfaction auprès des contribuables pour mesurer leur perception de la fourniture de services et de la manière dont l'impôt est administré ?

4. Les réponses à l'enquête ont été complétées par une analyse des rapports annuels de performance et plans stratégiques ou opérationnels publiés par un échantillon d'autorités fiscales. Les questions et l'analyse visaient à : a) analyser dans quelle mesure l'établissement et la publication de plans opérationnels et de rapports annuels de performance est une pratique courante ; b) identifier les processus internes adoptés par deux pays pour l'établissement de leurs plans opérationnels ; c) recueillir des informations sur les principaux éléments contenus dans les plans opérationnels des autorités fiscales d'un échantillon de pays ; et d) mieux comprendre certaines nouvelles pratiques qui apparaissent en matière de

définitions d'objectifs et cibles de haut niveau et d'élaboration des outils de mesure des performances correspondants.

Établissement et publication de plans opérationnels et de rapports annuels de performance – utilisation de normes de service et recueil des impressions des contribuables

5. Les réponses aux questions 1 à 6 énoncées au paragraphe 2 ci-dessus sont récapitulées dans le tableau 9. **Certaines des constatations qui se dégagent de l'analyse des réponses et des recherches complémentaires sont présentées ci-après :**

- La plupart des autorités fiscales ont indiqué qu'elles étaient censées atteindre des objectifs/cibles, en plus de leurs objectifs annuels de recettes.
- **L'établissement d'un plan opérationnel pluriannuel est une pratique quasi universelle (38 autorités fiscales sur les 43 étudiées).** Toutefois, les autorités fiscales sont nettement moins nombreuses (27 autorités) à rendre ces plans publics.
- **L'établissement d'un rapport annuel de performance est également une pratique quasi universelle (41 pays sur 43) ; toutefois, les autorités fiscales étudiées sont peu nombreuses (5/43) à rendre ces rapports publics et, d'après une analyse du Secrétariat, certains rapports omettent de mentionner certaines informations importantes relatives à la manière dont l'impôt est administré, par exemple sur les dettes fiscales.**
- **24 pays de l'OCDE sur 30 fixent des normes de service officielles. Sur ces 30 pays, 20 rendent ces normes publiques.** Dans les pays non membres, 11 pays sur 13 établissent et publient des normes de service.
- **18 pays de l'OCDE et 5 pays non membres publient les résultats qu'ils obtiennent au regard de leurs normes de service.**
- Deux tiers des autorités étudiées environ conduisent régulièrement des enquêtes de satisfaction auprès des contribuables et autres parties prenantes pour mesurer leur perception de la fourniture de services et de la manière dont l'impôt est administré.

Établissement du plan opérationnelles – approche du Canada et des États-Unis

6. Les encadrés 6 et 7 (annexe 3) et les informations figurant dans les encadrés 8 et 9 ci-après décrivent les méthodes de planification et de budgétisation axées sur les performances (ainsi que des résultats immédiats qui y sont associés) adoptées par deux administrations fiscales , à savoir :

- **L'Agence du revenu du Canada (ARC) : l'encadré 6, à l'annexe 3, et l'encadré 8** présentent une description synthétique du processus de planification et de budgétisation axé sur les performances utilisé par l'ARC.
- **L'Internal Revenue Service des États-Unis (IRS) : l'encadré 7, à l'annexe 3, et l'encadré 9** présentent une description synthétique du processus de planification et de budgétisation axé sur les performances utilisé par l'IRS.

Ces exemples ont été choisis pour illustrer un certain nombre de points :

- **Ces deux entités s'engagent à élaborer et à publier un plan opérationnel pluriannuel, dans le cadre des obligations communes à l'ensemble des administrations ; ce plan**

créé un lien direct entre planification stratégique, planification financière et planification des programmes.

- Il existe, dans les deux cas, un processus structuré de planification interne qui aboutit au plan opérationnel pluriannuel.
- **Dans les plans publiés officiellement, la mission de l'administration fiscale, sa vision générale, ses valeurs, les orientations stratégiques et les objectifs correspondants ainsi que les principaux outils de mesure des performances sont clairement exprimés et les liens entre chacun de ces éléments sont mis en évidence.**
- Ces plans et les principales composantes des actions du programme sont soumis à un contrôle externe.
- Les objectifs officiels sont relativement peu nombreux et, en ce qui concerne **l'administration de l'impôt, sont clairement axés sur la promotion de la discipline fiscale** (service aux contribuables et mesures visant à faire respecter la législation fiscale) et sur les besoins en capacités internes.
- Les principaux outils de mesure de la réussite/des performances pour chaque objectif et cible portent à la fois sur les « résultats finals » et les « résultats immédiats » ; en ce qui **concerne l'évaluation des « résultats finals »**, les mesures et les indicateurs employés par ces organismes sont notamment : 1) la satisfaction des contribuables à **l'égard des services prodigués et la perception globale de la manière dont l'administration gère le système fiscal** ; 2) le degré de discipline fiscale atteint ; 3) la réduction de la charge administrative liée au respect des obligations fiscales ; 4) la **perception de l'implication/de la satisfaction du personnel ; dans le cas de l'ARC, des outils spécifiques ont été élaborés pour mesurer les performances en ce qui concerne le « paiement des prestations »**.
- Les résultats des activités des organismes sont publiés dans des rapports annuels de performance et replacés dans le cadre du plan opérationnel officiel.

Encadré 8. Canada — Principales composantes du plan d'entreprise pluriannuel

Composante	Description	
Mission	Mettre en œuvre les programmes fiscaux, de prestations et autres et assurer la discipline fiscale pour le compte des gouvernements dans l'ensemble du Canada, de façon à contribuer au bien-être économique et social des Canadiens.	
Vision	L'ARC doit être un modèle de fiabilité en matière d'administration des impôts et des prestations ; elle doit fournir un service irréprochable, créer de la valeur pour ses usagers et offrir des perspectives de carrière prometteuses à ses employés.	
Valeurs	Intégrité, professionnalisme, respect et coopération.	
Résultats stratégiques	Services fiscaux Garantir que les contribuables respectent leurs obligations et sauvegarder l'assiette fiscale du Canada.	Programmes de prestations Faire en sorte que les familles et les personnes seules qui ouvrent droit à prestations perçoivent le montant exact des prestations dans les délais voulus.
Objectifs (pour deux thèmes stratégiques)	1) Excellence dans l'exécution des programmes <i>Améliorer le service</i> — mettre à la disposition des contribuables des renseignements à jour et exacts, selon les modalités répondant le mieux à leurs besoins, à leurs capacités et à leurs préférences (...).	
	<i>Accroître les efforts pour traiter l'indiscipline fiscale</i> – réduire l'indiscipline fiscale dans les segments à risque élevé de la population des contribuables et des secteurs d'activité.	
	<i>Renforcer la confiance</i> — faire preuve d'impartialité dans l'application de la législation, de rigueur et de probité dans l'utilisation des deniers publics et de l'information, et de professionnalisme et de responsabilité dans nos activités courantes.	
	<i>Entretenir des relations efficaces</i> — entretenir des relations solides avec nos partenaires et usagers et accroître l'efficacité et l'efficience de l'administration et du recouvrement des recettes publiques à tous les échelons de l'administration canadienne.	
	2) Milieu de travail engagé envers l'excellence Disposer, au bon endroit et au bon moment, des personnes ayant les compétences, les connaissances et la motivation requises pour accomplir leur travail.	
Stratégies	Élaborées pour chacun des objectifs définis dans le plan.	
Principaux indicateurs de réussite (pour chaque objectif)	Macro-indicateurs <ul style="list-style-type: none"> ◇ Comparaison de l'impôt sur les sociétés établi par l'ARC et du bénéfice avant impôt estimé par Statistique Canada. ◇ Comparaison du revenu net des entreprises non constituées en société déclaré à l'ARC et de leur revenu net estimé dans les Comptes nationaux de Statistique Canada. ◇ Comparaison des recettes nettes de TPS et des ventes totales, dépenses personnelles en biens et services et recettes totales de la taxe provinciale sur les ventes. ◇ Comparaison du revenu déclaré à l'ARC par les personnes physiques et du revenu des personnes physiques établi par Statistique Canada. 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ Déterminer si les conditions d'ouverture des droits à prestations sont remplies : % de bénéficiaires potentiels recevant la prestation fiscale canadienne pour enfant (PFCE) (déclaré après chaque recensement). ◇ Payer le montant de prestations effectivement dû : % de bénéficiaires de la PFCE recevant des informations complètes et exactes et percevant le montant qui leur est effectivement dû. TROP-perçu de PFCE en pourcentage

	<p>Outils de mesure de l'observation du droit fiscal</p> <p>◇ Respect des obligations d'enregistrement : pourcentage d'entreprises canadiennes enregistrées conformément à la législation.</p> <p>◇ Non-respect des obligations de dépôt des déclarations : pourcentage de contribuables déposant leur déclaration dans les délais requis.</p> <p>◇ Non-respect des obligations de communication d'information : mesure dans laquelle les contribuables communiquent des informations complètes et exactes pour que l'administration fiscale détermine le montant dont ils sont redevables.</p> <p>◇ Non-respect de l'obligation de paiement :</p> <p>1) pourcentage de contribuables s'acquittant des sommes dont ils sont redevables dans les délais requis.</p> <p>2) évolution du ratio qui rapporte les arriérés de dettes fiscales aux recettes fiscales brutes.</p>	<p>des paiements émis.</p> <p>◇ Paiement des prestations dans les délais prévus : % de paiements reçus par les bénéficiaires dans les délais prévus.</p> <p>◇ L'ARC est le prestataire privilégié : nombre de dispositifs de prestations et de services administrés.</p>
Responsabilité	Rapport annuel de l'ARC.	

Source : Résumé du plan d'entreprise de l'ARC (2008-2011).

Encadré 9. États-Unis—Principaux éléments du plan opérationnel/stratégique pluriannuel³⁸

Éléments	Description		
Mission	Procurer aux contribuables américains un service de grande qualité en les aidant à comprendre et à respecter leurs obligations fiscales, et en appliquant à tous le droit fiscal avec intégrité et équité.		
Vision	En 2009, l'IRS est une administration du 21 ^{ème} siècle, dotée du capital humain et des capacités technologiques permettant de recouvrer efficacement les impôts en imposant le moins de désagréments et de contraintes possible aux contribuables.		
Valeurs	Intégrité, responsabilité, exactitude, respect, professionnalisme et esprit coopératif.		
Buts finals (ou résultats stratégiques)	Améliorer le service au contribuable	Mieux faire respecter la législation fiscale	Moderniser l'IRS grâce à ses agents, ses procédures et à sa technologie
Objectifs (pour chaque but final)	* Améliorer les options de service offertes aux contribuables	* Décourager et dissuader les contribuables d'enfreindre la législation en mettant l'accent sur les activités dommageables des entreprises, des particuliers à revenu élevé et d'autres entités à l'origine du manque à gagner fiscal	* Développer les facultés de l'organisation à permettre un plein engagement et une productivité maximum des agents
	* Faciliter la participation de toutes les catégories de la population au système fiscal	* S'assurer que les avocats, comptables et autres professionnels de la fiscalité respectent des normes professionnelles et se conforment à la loi	* Moderniser les systèmes d'information dans l'intérêt du service rendu et de la discipline fiscale
	* Simplifier les procédures fiscales	* Détecter la délinquance fiscale et financière à l'intérieur et à l'extérieur du pays et mener une action dissuasive * Mener une action dissuasive contre les abus au sein des entités exonérées d'impôts et des entités publiques et contre l'utilisation de ces entités par des tiers à des fins d'évasion fiscale ou dans d'autres buts non prévus par la loi	* Garantir la sûreté et la sécurité des personnes, des équipements et des systèmes d'information * Moderniser les processus opérationnels et adapter les services support pour maximiser les ressources consacrées aux activités opérationnelles de première ligne
Stratégies	A préciser pour chaque but final et objectif intermédiaire du plan.		
Principaux outils de mesure de réussite (pour chaque but final et objectif)	<ul style="list-style-type: none"> ◇ données sur la satisfaction des clients ◇ taux d'exactitude ◇ réduction des contraintes pour les contribuables ◇ niveaux de service ◇ taux d'opérations électroniques ◇ rapidité des 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ taux de respect de l'obligation d'établir des déclarations fiscales exactes ◇ taux de respect du délai de dépôt des déclarations de revenus ◇ taux de respect de l'obligation de paiement de l'impôt ◇ pourcentage d'éléments de la liste d'instructions prioritaires publiés ◇ pourcentage d'Américains pensant qu'il est normal de 	<ul style="list-style-type: none"> ◇ niveau d'engagement des agents ◇ indice de perception des agents vis-à-vis du système de gestion axé sur les performances ◇ résultats obtenus dans le cadre du programme de gestion du président des États-unis ◇ ratio agents affectés aux fonctions essentielles/agents occupés à d'autres fonctions

³⁸ À la date de publication du présent rapport, l'IRS s'appretait à publier une version actualisée de son plan stratégique. Cette version n'a donc été intégrée à l'étude qu'à des fins d'illustration.

	réponses	frauder l'impôt ◊ durée moyenne du cycle	◊ évaluation comparative des services informatiques par rapport aux normes de coût, de planification et de fonctionnalité appliquées dans le secteur privé
Comptes à rendre	Rapport annuel sur les performances		

Source : IRS Strategic Plan 2005-2009.

Autres pays (encadré 10)

7. Pour offrir un aperçu plus large des pratiques internationales, des extraits des plans opérationnels³⁹ d'un échantillon représentatif sélectionné parmi les autorités étudiées sont présentés dans l'encadré 10. L'analyse de ces extraits révèle un certain nombre de caractéristiques communes, décrites brièvement ci-après :

- **Déclaration de mission** – déclaration générale sur la vision, les valeurs, les buts et objectifs de l'organisation. Les déclarations de mission mettent souvent en avant les avantages d'un système fiscal efficace pour la société ou la collectivité.
- **Finalité** – synthèse succincte des principales fonctions de l'autorité fiscale.
- **Buts et/ou objectifs stratégiques** – en général, six éléments au maximum. Ils mettent en principe l'accent sur l'amélioration de la discipline fiscale ou le fait de parvenir à la discipline fiscale, l'efficacité de la prestation de services, la volonté de préserver la confiance des entreprises et de la collectivité dans l'autorité fiscale, l'efficacité du développement des ressources humaines et, le cas échéant, sur la volonté de faciliter les échanges commerciaux et de garantir une sécurité élevée aux frontières.
- **Contexte plus large/facteurs liés au contexte** – un certain nombre d'autorités fiscales décrivent les éléments du contexte ou de l'environnement qui ont déterminé ou influencé leurs plans ; les facteurs couramment cités sont notamment la mondialisation, la nécessité de fournir un service plus personnalisé au contribuable, le changement des caractéristiques démographiques des entreprises et des citoyens et la sophistication croissante des pratiques frauduleuses utilisées pour réduire l'impôt dû.
- **Suivi et évaluation** – quelques autorités fiscales décrivent la manière dont leurs plans seront suivis et les cibles, indicateurs et outils de mesure de la performance qui seront utilisés pour évaluer leurs avancées et garantir qu'elles aient à rendre compte de leurs activités.

³⁹ Ces documents sont connus sous différents noms (plan stratégique, plan de développement) mais on en général le même objectif.

Encadré 10. Extrait des plans institutionnels/opérationnels adoptés dans quelques pays

Éléments	Argentine	Irlande
Mission	Faire respecter le droit, recouvrer, effectuer des contrôles en matière d'impôts nationaux et de cotisations sociales, mener des actions dans le domaine du commerce international, promouvoir le respect spontané des obligations fiscales, le développement économique et l'intégration sociale.	Être au service de la collectivité en recouvrant les impôts et les taxes de façon équitable et efficiente et en effectuant des contrôles douaniers.
Vision	L'AFIP entend parvenir à un niveau d'excellence dans la fourniture de services destinés à favoriser l'économie formelle, l'emploi déclaré et la sécurité des échanges commerciaux en s'appuyant sur ses capacités à s'adapter rapidement au contexte économique et social.	
Buts/ objectifs stratégiques	<ol style="list-style-type: none"> 1. Veiller au respect des obligations en matière fiscale, douanière et de sécurité sociale. 2. Fournir des services de qualité pour offrir des solutions concrètes aux citoyens. 3. Améliorer la qualité et la transparence de l'organisation. 4. Influencer sur le contexte pour favoriser l'accomplissement de la mission et contribuer au développement économique et social. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Garantir que chacun respecte ses obligations en matière fiscale et douanière. 2. Fournir un service alliant qualité et innovation dans l'intérêt de tous les contribuables. 3. Contribuer au développement économique et social à travers une participation efficace, à l'échelle nationale comme internationale. 4. Développer nos ressources humaines, processus et technologies pour être une organisation compétente, réactive et axée sur les résultats.
Facteurs liés au contexte	Facteurs déterminants : 1) la mondialisation ; 2) l'existence de systèmes de fraude complexes et les problèmes de sécurité aux frontières ; 3) le processus d'intégration de Mercosur ; 4) l'activité économique ; 5) le contexte budgétaire ; 6) la stabilité réglementaire ; 7) l'économie informelle ; et 8) la participation des citoyens.	Les facteurs décrits sont 1) l'impact du ralentissement économique ; 2) la compétitivité et le caractère multinational des activités économiques ; 3) les technologies ; 4) la fourniture d'un service plus personnalisé ; 5) l'importance plus grande accordée au risque ; 6) l'évasion et la fraude fiscales ; 7) l'interdiction de la drogue.
Autres éléments du plan	Formulation : 1) de l'organisation et du rôle de l'AFIP ; 2) des valeurs 3) des stratégies à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés.	Formulation : 1) de l'impact sur l'organisation ; 2) d'orientations et de priorités ; 3) de stratégies ; 4) de résultats immédiats et d'indicateurs de performance ; et 5) communication des performances.

Éléments	Lettonie	Pays-Bas
Mission	Administrer l'impôt de manière juste et équitable, protéger la collectivité et les entreprises conformément aux principes de bonne gestion, mettre en œuvre les obligations et priorités définies par les pouvoirs publics de Lettonie et l'Union européenne.	L'administration fiscale applique les textes législatifs et réglementaires de manière aussi efficiente et efficace que possible. Sa mission consiste à assurer la sécurité juridique et l'égalité devant la loi. La fourniture de services aux contribuables, particuliers

Vision	La SRS est un organisme compétitif et orienté vers l'utilisateur au sein de l'administration publique européenne chargée d'administrer les impôts et les douanes . Elle cherche à promouvoir le civisme des entreprises et à garantir un niveau élevé de sécurité à la frontière extérieure de l'Union européenne .	comme entreprises, et le respect des droits des contribuables font partie intégrante de ses processus opérationnels.
Buts/objectifs stratégiques	<ol style="list-style-type: none"> 1. Faire en sorte que chacun se conforme spontanément à ses obligations fiscales et douanières. 2. Garantir un environnement favorable aux affaires. 3. Garantir un niveau élevé de sécurité à la frontière extérieure de l'Union européenne. 4. Garantir une gestion efficiente des processus internes de la SRS. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Préserver et renforcer la volonté des contribuables de respecter les obligations fiscales prévues par la législation. 2. Offrir des services personnalisés aux contribuables, cotisants et bénéficiaires de prestations. 3. Inciter les contribuables, cotisants et bénéficiaires de prestations à respecter leurs obligations en mettant en place un système de contrôle et d'enquête. 4. Contribuer à protéger la société des produits et services indésirables.
Facteurs liés au contexte		Les facteurs cités sont : 1) la mondialisation ; 2) la diversité de plus en plus grande de la population ; 3) la nature changeante de l'activité des entreprises ; 4) la diversité des attentes des citoyens vis-à-vis de l'État ; et 5) les attentes de l'État et les orientations données pour mener à bien ses activités.
Autres éléments du plan	Formulation 1) de principes et valeurs ; 2) des raisons qui justifient chaque objectif, des tâches et indicateurs de performance qui y sont associés ; et 3) de la manière dont la stratégie va être suivie.	Formulation 1) des principes (opérationnels) de base ; 2) de ce que le public/les entreprises peuvent attendre ; et 3) des objectifs et stratégies.

Éléments	Afrique du Sud	Suède
Mission	Optimiser le rendement fiscal, faciliter les échanges commerciaux, augmenter le nombre de contribuables en sensibilisant la population à l'obligation de respecter la législation fiscale et douanière et offrir au public un service alliant qualité et réactivité.	Recouvrer les impôts dans le respect du principe de l'État de droit et de manière efficiente, tout en privilégiant la simplicité du système et la prévention des délits.
Vision	La SARS entend être une autorité fiscale et douanière innovante, qui promeut la croissance économique et le développement social et aide le pays à s'intégrer à la mondialisation dans l'intérêt de tous les Sud-Africains .	Promouvoir une société dans laquelle chacun souhaite apporter une contribution équitable.

<p>Buts/ objectifs stratégiques</p>	<p>1. Optimiser la discipline fiscale et la gestion des risques en améliorant le recouvrement des recettes et en favorisant une culture du respect de la loi.</p> <p>2. Améliorer le service aux contribuables et commerçants en les sensibilisant à leurs obligations fiscales et en leur permettant de mieux les comprendre.</p> <p>3. Améliorer le respect de la loi en sanctionnant les infractions et en limitant les possibilités de fraude fiscale.</p> <p>4. Poursuivre la stratégie de développement des ressources humaines et promouvoir une culture de l'intégrité et du professionnalisme dans l'ensemble de l'organisation.</p> <p>5. Faciliter les échanges commerciaux et le contrôle aux frontières à travers une amélioration de la chaîne d'approvisionnement.</p> <p>6. Améliorer l'efficacité par une utilisation rationnelle du personnel, une optimisation et une automatisation des systèmes de base et une amélioration des processus.</p> <p>7. Garantir une bonne gouvernance et une bonne gestion, dans le respect du cadre réglementaire.</p>	<p>1. Réduire le manque à gagner fiscal de moitié.</p> <p>2. Faire en sorte que l'administration fiscale inspire confiance aux citoyens et aux entreprises.</p> <p>3. Faire en sorte que les citoyens et les entreprises aient une bonne opinion du comportement de l'administration fiscale.</p> <p>4. Devenir l'autorité fiscale la plus performante de l'OCDE.</p> <p>5. Être une administration électronique publique interactive.</p> <p>6. Disposer des compétences et des ressources humaines selon nos besoins et l'évolution de nos activités.</p>
<p>Autres éléments du plan</p>	<p>Formulation des valeurs de la SARS ainsi que de ses outils de mesure des performances et de son système d'évaluation.</p>	<p>Formulation : 1) des attentes vis-à-vis de l'administration ; 2) des valeurs et buts à court terme ; 3) des principaux éléments de stratégie 4) de la manière dont l'autorité fiscale rend compte de ses activités.</p>

Sources : *Irlande* — Statement of Strategy (2008-2010) ; *Pays-Bas* — Business Plan (2007-2011) ; *Lettonie* — The SRS Development Strategy (2007-2009) ; *Suède* — Strategic plan 2006-2012 ; *Argentine* — Strategic Plan 2007-2010 (juillet 2007) ; *Afrique du Sud* — Annual Report 2006-07.

Mesurer les performances des autorités fiscales

8. Comme indiqué plus haut dans ce chapitre, de nombreux gouvernements ont tenté **d'adopter, tant en matière de gestion que de procédure budgétaire, une stratégie axée sur les performances dans le cadre de laquelle le contrôle des ressources est assoupli et les responsables/organisations disposent d'une marge de manœuvre pour améliorer les performances et doivent répondre des résultats, mesurés sous forme d'indicateurs de résultats immédiats et/ou de résultats finals (amélioration des normes de service et satisfaction des usagers eu égard au service reçu). Schématiquement, les responsables disposent d'une autonomie, d'un pouvoir de décision et d'une latitude plus grands, mais sont également tenus de rendre davantage compte des résultats obtenus.**

9. Depuis **toujours, les autorités fiscales (comme d'autres administrations publiques) rendent compte de leurs activités sur la base de « résultats immédiats » (nombre de déclarations déposées, de demandes de renseignements traitées, de contrôles réalisés, etc.) plutôt que sur la base de « résultats finals ».** Cette situation n'a rien de surprenant, compte tenu des difficultés inhérentes à la mesure, par exemple, du respect, par les contribuables, de certains aspects de la législation fiscale ou de la législation pour tous les impôts administrés. **En outre, comme l'indiquent les commentaires présentés dans l'encadré 11 concernant le secteur public au sens large, les difficultés que pose souvent la définition d'objectifs, de cibles**

et d'indicateurs de performance « axés sur les résultats finals » ne sont pas propres aux autorités fiscales.

Encadré 11. Définition de cibles et mesure des performances – nouvelles orientations et problématiques dans l'administration publique au sens large

Il est possible de discerner quatre grands objectifs qui justifient l'introduction par les pays de cibles et outils de mesure formels dans la gestion de l'administration :

- Agir sur l'efficacité et l'efficience de l'action des organismes publics et des ministères et/ou gérer les mécanismes de contrôle interne et de responsabilité au sein de chaque ministère.
- Améliorer le mode de prise des décisions dans le cadre de la procédure budgétaire et/ou l'affectation des ressources et renforcer l'obligation des autres ministères à rendre compte de leurs activités au ministère des finances.
- Renforcer la transparence externe et la responsabilité vis-à-vis du parlement et de la population, tout en clarifiant le rôle et les compétences du personnel politique et des fonctionnaires.
- Réaliser des économies.

Les problèmes de mesure : même les pays engagés dans cette voie depuis plus de 15 ans continuent à se heurter à des problèmes de mesure ; ces problèmes se posent avec une acuité particulière pour les « résultats finals ». Tous les pays ont des difficultés à recueillir des informations de bonne qualité qui soient valides, fiables et d'actualité. De nombreux problèmes peuvent se poser pour fixer des objectifs clairs, trouver des outils précis de mesure des performances et disposer de bons systèmes de collecte des données. Par exemple :

- **Fixer des objectifs** : pour certains organismes ou programmes, le fait même de formuler des objectifs clairs ne va pas de soi quand il n'y a pas accord sur la nature de la mission ou quand il existe plusieurs missions, des programmes fragmentés, faisant double emploi, et des parties prenantes dont les intérêts diffèrent.
- **Trouver des outils précis de mesure des performances** : l'élaboration d'outils de mesure est un exercice difficile, du fait qu'il faut définir des outils spécifiques aux diverses activités menées et établir un lien avec la contribution qu'un organisme ou programme apporte réellement à l'obtention d'un résultat donné. L'élaboration des outils de mesure ne pose pas les mêmes difficultés selon qu'ils portent sur les résultats immédiats ou sur les résultats finals. Ces derniers sont techniquement plus difficiles à mesurer ; ils sont complexes et impliquent l'interaction, prévue ou non, de nombreux facteurs. En outre, ils posent souvent des problèmes de décalage dans le temps et, dans certains cas, le gouvernement n'a pas la maîtrise des données. Ils revêtent toutefois un grand intérêt pour la population et les responsables politiques. La majorité des pays ont apparemment choisi d'associer résultats immédiats et résultats finals, ce qui est peut-être plus intéressant que de se cantonner à un type d'outils de mesure.
- **Mettre en place et gérer des systèmes de recueil des données** : pour garantir la qualité, il faut pouvoir vérifier et valider les données collectées. Mais la mise en œuvre et le fonctionnement des systèmes employés à cette fin sont parfois complexes et coûteux. Le contrôle des informations relatives aux performances peut contribuer à améliorer les normes et à donner une certaine légitimité aux résultats communiqués. Il est particulièrement délicat de garantir la qualité des données quand les administrations font appel à des tiers pour les obtenir. Ce problème se pose surtout dans les systèmes fédéraux.

La formulation et l'utilisation des cibles de performance : la définition de cibles de performance permet de clarifier les attentes en la matière pour une période donnée. Toutefois, les pays se heurtent, là encore, à des difficultés relatives au niveau et au chiffrage des cibles. Fixer des cibles trop modestes ou trop ambitieuses est source de problèmes. Dans la première hypothèse, les administrations ne sont pas incitées à faire des progrès. Dans la deuxième, si le caractère trop exigeant des cibles peut être motivant, il crée aussi des attentes irréalistes et des situations d'échec. Il faut du temps pour définir le niveau juste et pour obtenir les données comparatives qui montrent que les cibles sont trop ou trop peu ambitieuses. On doit aussi déterminer le nombre de cibles nécessaires. S'il y en a trop, cela crée une surabondance d'informations et complique le choix des priorités ; s'il n'y en a pas assez, cela entraîne des distorsions. Là aussi, il faut du temps pour parvenir au juste équilibre. Plusieurs pays ont démarré avec un grand nombre de cibles qu'ils ont ensuite réduit.

Source : *Modernising Government*, (pages 42-45/ 58-60 (référence OCDE GOV/PGC/RD (2005)2).

10. Beaucoup d'autorités fiscales commencent à accorder davantage d'importance, dans l'évaluation de la planification et des performances, à la question de savoir si la manière dont elles administrent l'impôt permet d'atteindre les « résultats finals » visés. Pour certaines autorités fiscales, cette évolution est passée par : 1) la définition d'outils de mesure directe et indirecte de la discipline fiscale eu égard à tous les principaux types de risque ; 2) la définition d'outils de mesure de la qualité du service rendu aux contribuables et aux conseillers fiscaux ; 3) la réduction de la charge que représente le respect des obligations fiscales pour le contribuable ; et/ou 4) la définition d'outils de mesure de la satisfaction des contribuables vis-à-vis de l'autorité fiscale et de leur degré de confiance dans cette autorité. Lorsque cela se justifiait, certaines autorités ont défini des outils « axés sur les résultats finals » pour mesurer leurs activités non fiscales (par exemple le paiement des prestations et les activités douanières). Bien souvent, des cibles d'amélioration des « résultats finals » (et des « résultats immédiats ») ont été définies pour indiquer la voie à suivre pour améliorer les performances et permettre à l'autorité fiscale de mesurer les progrès globaux accomplis au regard de ses buts et objectifs.

11. Jusqu'à présent, les principaux travaux menés par le FAF dans ce domaine l'ont été dans le cadre de son intérêt pour les processus de gestion des risques d'indiscipline fiscale au niveau stratégique. Sa récente note d'orientation – intitulée *Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience* – publiée en juillet 2008, décrit les caractéristiques d'un système de suivi de la discipline fiscale et invite les autorités fiscales à renforcer leurs stratégies dans ce domaine. Dans le modèle proposé dans cette note, ce système comporte un ensemble d'indicateurs de « l'efficacité des activités de promotion de la discipline fiscale », comprenant, dans la mesure du possible, des outils de mesure et indicateurs des principaux types de risque (défaut d'enregistrement, défaut de déclaration, défaut de paiement dans les délais impartis, défaut de communication d'informations) pour chacun des types d'impôt et des segments de contribuables administrés par l'autorité fiscale. Dans l'idéal, il faudrait que ces indicateurs soient complétés par une série d'outils et d'indicateurs permettant de mesurer l'impact des différentes stratégies de traitement des risques pour chacun des domaines de risque traités. Cette note donne de nombreux exemples concrets d'outils de mesure et d'indicateurs utilisés par les autorités fiscales des pays membres.

12. Cette partie comporte des commentaires sur les stratégies adoptées par un petit nombre d'autorités fiscales des pays étudiés pour élaborer un système complet de mesure des performances, à la fois en ce qui concerne la discipline fiscale et d'autres aspects des performances globales des autorités fiscales. À noter que ces stratégies comportent la définition de « cibles » qui sont axées sur les « résultats finals à atteindre », sont rendues publiques et au regard desquelles les progrès sont évalués dans les rapports annuels de performance des autorités fiscales citées. Un aperçu de ces systèmes et quelques conclusions sont présentés ci-après (nb. : certains pays ne publient pas la totalité des résultats stratégiques et indicateurs de performance) :

- **Canada** : les macro-indicateurs adoptés par le Canada sont présentés dans l'encadré 8, qui décrit les grandes caractéristiques du plan d'entreprise publié par l'ARC. Les indicateurs présentés sont fortement axés sur la mesure de « l'amélioration de la discipline fiscale » et, associés à l'établissement de cibles, constituent un moyen utile d'évaluation des performances.

Résultat stratégique	Indicateurs de performance	Cibles
Garantir que les contribuables	Comparaison de l'impôt sur les sociétés établi par l'ARC et du bénéfice avant impôt estimé par Statistique Canada.	Tendance +

respectent leurs obligations et sauvegarder l'assiette fiscale du Canada	Comparaison du revenu net des entreprises non constituées en société déclaré à l'ARC et de leur revenu net estimé par Statistique Canada.	Tendance +
	Comparaison des recettes nettes de TPS et des ventes totales, dépenses personnelles de biens et services et recettes totales de la taxe provinciale sur les ventes.	Tendance +
	Comparaison du revenu déclaré à l'ARC par les personnes physiques et du revenu des personnes physiques établi par Statistique Canada.	Tendance +
	Pourcentage d'entreprises canadiennes enregistrées à des fins de TPS/TVH.	90 %
	Pourcentage de contribuables déposant leur déclaration fiscale dans les délais impartis (par type d'impôt).	90 %
	Mesure dans laquelle les contribuables communiquent des informations complètes et exactes pour que l'administration fiscale détermine le montant dont ils sont redevables. /1.	Tendance +
	Pourcentage de contribuables s'acquittant des sommes dont ils sont redevables dans les délais requis (par type d'impôt).	90 %
	Ratio qui rapporte les arriérés de dettes fiscales en fin d'exercice aux recettes fiscales brutes.	Tendance +
Faire en sorte que les familles et les personnes seules qui ouvrent droit à prestations perçoivent le montant exact des prestations dans les délais voulus.	Pourcentage de bénéficiaires percevant des prestations (d'après le recensement).	Sans objet
	Pourcentage de bénéficiaires de prestations recevant des informations complètes et exactes et recevant le montant qui leur est effectivement dû.	95%
	Trop-perçu de prestations en pourcentage des paiements émis.	Sans objet
	Pourcentage de paiements reçus par les bénéficiaires dans les délais prévus.	99%
	Nombre de dispositifs de prestations et de services administrés.	Tendance +

Source : Récapitulatif du plan d'entreprise (2008-2011) et de l'édition 2007 du Rapport annuel de l'ARC.

/1. Ne concerne que certains risques d'indiscipline (par exemple les principaux crédits d'impôt et principales déductions, les petites et moyennes entreprises), évalués dans le cadre de contrôles aléatoires.

- **Danemark** : les autorités fiscales danoises se sont publiquement engagées à atteindre des buts et des cibles en termes de réduction du manque à gagner fiscal en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques (mesuré par comparaison des données fiscales avec celles des Comptes nationaux), d'amélioration des attitudes et de la satisfaction des contribuables, particuliers comme entreprises, vis-à-vis de l'autorité fiscale (mesurées par des enquêtes régulières) et de réduction du montant total et individuel des arriérés d'impôts. Parallèlement, l'administration fiscale indique ne plus établir ni publier de données sur les performances de ses activités de contrôle reposant sur la mesure de résultats immédiats.
- **France** : la Direction générale des impôts (DGI), devenue en 2008 la Direction générale des finances publiques (DGFIP), s'engage publiquement vis-à-vis d'une série de cibles reposant sur des résultats finals, qui sont publiées dans un contrat de performance triennal, conformément aux règles de bonne de gouvernance des programmes appliquées dans l'administration publique, et qui tiennent compte des

décisions du ministère compétent. Ce contrat est décrit comme donnant à la DGI « *la pluriannualité nécessaire pour inscrire sa stratégie dans la durée et préciser les moyens alloués pour atteindre ses objectifs, réaliser des réformes et faire des gains de productivité. Le contrat de performance de la DGI est bien entendu en cohérence avec l'ensemble des objectifs et indicateurs des programmes qui la concerne, tant en matière de qualité de service que d'efficacité de la gestion.* »

Le contrat de performance 2006-2008 définit les objectifs, cibles et indicateurs de performance énoncés ci-après en ce qui concerne les activités de la DGI ; les résultats atteints au regard des cibles sont publiés dans le rapport annuel de performance de la DGI.

Objectifs clés	Indicateurs de performance	Cibles
Faciliter l'impôt	Parvenir à une qualité de service accrue (d'après un indice composite regroupant toutes les normes de service).	>90 %
Permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible	Part des demandes de remboursements de crédit de TVA et des restitutions de trop-versé d'impôt sur les sociétés ayant reçu une suite dans un délai de 30 jours.	80%
	Taux de réclamations contentieuses en matière d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation traitées dans un délai d'un mois.	93.7%
Favoriser l'accomplissement volontaire des obligations fiscales	Que les contribuables redevables de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation aient un identifiant sécurisé.	92.6%
	Que les contribuables professionnels aient un identifiant exact.	98.0%
	Pourcentage de déclarations de revenu déposées dans les délais requis.	97.9%
	Pourcentage de déclarations de TVA déposées dans les délais requis	89.5%
	Taux de retardataires des déclarations de résultat annuel des entreprises.	<1%
	Taux net de recouvrement forcé.	55.25%
Lutter contre la fraude fiscale et recouvrer les impôts éludés	Pourcentage de dossiers de particuliers présentant de forts enjeux.	66%
	Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus graves.	15%
	Pourcentage des contrôles d'origine recherche réprimant les fraudes les plus graves.	29%
	Taux de recouvrement sur créances après contrôle.	42.5%

- **Irlande** : la déclaration de stratégie des responsables de l'administration fiscale pour 2008-2010 (*Statement of Strategy for 2008-2010*) définit une série d'indicateurs de résultats finals (et de résultats immédiats) pour chacun de ses quatre objectifs. Les principaux indicateurs de résultats finals énoncés sont présentés ci-après :

	Indicateurs de performance
Faire en sorte que chacun respecte ses	Ramener à 1.3 % à l'horizon 2010 le niveau de la dette recouvrable en pourcentage des recettes annuelles brutes recouvrées.

obligations fiscales et douanières.	<p>Atteindre d'ici à fin 2010 le pourcentage de contribuables respectant leurs obligations dans les délais impartis (par exemple en matière de dépôt et de paiement) : 1) gros contribuables — 95 % avant la date limite, 99 % avant la date limite plus un mois ; 2) contribuables moyens — 90 % avant la date limite ; 95 % avant la date limite plus un mois ; autres — 75 % avant la date limite ; 85 % avant la date limite plus un mois.</p>
	<p>Améliorer le respect des obligations déclaratives, mesuré par 1) un programme de contrôles aléatoires faisant l'objet d'un contrôle d'assurance qualité pour évaluer la fraude fiscale ; et 2) des programmes et projets pour évaluer le respect des obligations en matière d'impôt sur le revenu prélevé à la source, d'impôt sur les plus-values et de droits d'accises.</p>
Fournir un service alliant qualité et innovation à tous les contribuables.	<p>Améliorer la qualité de l'information sur la base d'une norme relative à la simplicité de l'anglais utilisé accessible à tous les usagers et validée par des enquêtes auprès des usagers et de groupes représentatifs.</p>

Source : *The Revenue Commissioners' Statement of Strategy 2008-2010*, www.revenue.ie/sos08-10/statement-of-strategy-2008-2010.pdf

- **Lettonie** : la stratégie de la SRS pour 2007-09 définit plusieurs indicateurs de performance principalement axés sur les résultats finals pour chacun de ses quatre objectifs stratégiques.

Objectifs stratégiques	Indicateurs de performance
Faire en sorte que chacun respecte ses obligations fiscales et douanières.	Augmentation constante des recettes comparativement à l'année précédente.
Garantir un environnement propice aux affaires.	<p>Diminution de la part des activités de l'économie souterraine (d'après les données fournies par le service central de la statistique).</p> <p>Tendance de l'indice de compétitivité des entreprises.</p>
Garantir un niveau élevé de sécurité à la frontière extérieure de l'Union européenne.	<p>Augmenter la confiance de la collectivité dans la SRS ; signes du prestige international de la SRS en tant qu'administration douanière (d'après les résultats de recherche).</p> <p>Évolution du nombre d'infractions aux dispositions douanières détectées.</p>
Garantir une gestion efficiente des processus internes de la SRS.	<p>Rapport coût-efficacité de la SRS et coût du recouvrement par unité de recettes.</p> <p>Indications de la satisfaction des usagers (résultats de recherche).</p>

- **Pays-Bas** : le plan opérationnel de la DTCA pour 2007-2011 définit un objectif général et trois objectifs opérationnels, ainsi que des indicateurs de performance et **des cibles pour 2007 et 2011 (en indiquant les chiffres correspondant pour l'année précédente)** afin de définir les priorités et résultats attendus pour le ou les exercices budgétaires à venir. À noter que bon nombre des indicateurs de performance utilisés **sont établis sur la base d'enquêtes sur les attitudes et perceptions des contribuables.** Une synthèse des éléments relatifs à l'administration de l'impôt est présentée ci-après.

Buts	Indicateurs de performance	Cibles
Préserver et renforcer la volonté des contribuables de respecter les obligations fiscales prévues par la législation.	La fraude fiscale est inacceptable.	88%
	La fraude fiscale personnelle est quasi inexistante.	75%
	Payer des impôts signifie apporter sa contribution.	60%
Offrir des services personnalisés aux contribuables, cotisants et bénéficiaires de prestations.	Pourcentage d'appels téléphoniques traités par le centre.	80%
	Facilité du contact perçue.	70%
	Clarté de la correspondance perçue.	84%
	Rapidité de traitement perçue.	70%
	Impression que l'administration fiscale respecte ses engagements.	87%
Inciter les contribuables, cotisants et bénéficiaires de prestations à respecter leurs obligations en mettant en place un système de contrôle et d'enquête.	Pourcentage de corrections/redressements portant sur des déclarations déposées.	6.5%
	Pourcentage de vérifications sur le terrain ayant abouti à un résultat nul (absence de redressement).	23%
	Pourcentage de corrections portant sur les droits d'importation ou les droits d'accises.	14%
	Pourcentage de dossiers de recouvrement en instance (dette fiscale totale en fin d'année/recettes fiscales totales).	2.7%
	Nombre de signalements officiels du service de renseignement et d'enquête en matière fiscale et du service d'intelligence économique (FIOD-ECD) .	310-370
	Pourcentage de signalements officiels entraînant une condamnation/des sanctions.	90%
	Probabilité d'être démasqué (perçue par les contribuables).	71%

Source : *Business Plan (2007-2011) de la DTCA.*

- **Afrique du Sud** : l'administration fiscale sud-africaine (SARS) a mis au point un « tableau de bord » des performances qui récapitule ses objectifs stratégiques, les résultats attendus et les indicateurs de performance (appelés « délivrables ») et cibles. Elle publie ces informations avec ses résultats effectifs dans son rapport annuel de performance. Une synthèse des indicateurs publiés en 2007 est présentée ci-après.

Objectifs stratégiques	Indicateurs de performance (délivrables)	Cible
Optimiser la discipline fiscale et gérer le risque	Recettes recouvrées	Budget
	Coûts d'administration en pourcentage des recettes totales	1.06%
	Dette restant due en pourcentage des recettes totales	14%
Améliorer le service aux contribuables et commerçants	Pourcentage d'objectifs atteints au regard de la charte des services	85%
	Centre d'appel – 80 % des appels aboutis en 20 secondes	80%
	Accueil physique dans les agences – 95 % en 15 minutes, 90 % (période de pointe)	95/90%

	Courrier – répondre à 80 % du courrier dans un délai de 21 jours ouvrés	80%
Améliorer le respect de la loi	Amélioration globale du respect des obligations fiscales – augmentation de l'enregistrement , diminution du pourcentage de déclarations non déposées et du nombre de débiteurs.	9%
	Augmenter les taux d'imposition non productifs dans certains secteurs d'activité	5%
	Dette échue recouvrée	17 milliards ZAR
	Pourcentage de contrôles reposant sur les risques ayant abouti à un résultat positif	70%
	Couverture des contrôles (par type d'impôt)	Divers
Poursuivre la stratégie de développement des ressources humaines et promouvoir une culture de l'intégrité et du professionnalisme	Respect du plan sur l'égalité dans l'emploi	100%
	Pourcentage du déficit de compétences comblé	25%
	Mise en œuvre de la nouvelle stratégie de gestion des ressources humaines basée sur les performances	90%
	Pourcentage d'amélioration des capacités de gestion	30%
Faciliter les échanges commerciaux et le contrôle aux frontières	Pourcentage de respect des obligations documentaires prévues par la réglementation douanière et taux de réussite des contrôles – importations et exportations	Divers
	Pourcentage de respect des délais de traitement prévus en ce qui concerne les procédures liées aux échanges commerciaux – importations et exportations	Divers
	Pourcentage des activités de lutte contre la contrebande aboutissant à un résultat positif.	Divers
	Pourcentage de contrôles de passagers et taux de succès	Divers
Améliorer l'efficacité	Pourcentage de déclarations traitées dans les délais visés (par type d'impôt)	Divers
	Taux d'exactitude des impôts liquidés	92%
	Pourcentage de déclarations reprises à la suite d'une erreur	4%
	Préserver le taux de règlement des contentieux aboutissant à un résultat favorable	65%
Garantir une bonne gouvernance	Proportion du système de gouvernance appliqué dans l'ensemble de l'organisation	100%

Source : *Annual performance report de la SARS, édition 2007.*

- Royaume-Uni** : dans le cadre de ses engagements de service public, la HMRC a défini une série d'objectifs stratégiques (*Departmental Strategic Objectives*, DSO) pour la période 2008-2011. Ils reposent sur les mêmes objectifs que ceux des périodes antérieures et sont décrits par la HMRC dans les termes suivants : « *les DSO sont conçus pour aider la HMRC à mettre en œuvre ses orientations stratégiques, qui entendent placer les usagers au cœur de toutes les activités qu'elle mène en lui permettant de mieux comprendre leurs besoins, de réagir à leurs comportements et de répondre à leurs attentes (...) En plus d'aider la HMRC à accorder la priorité aux aspects les plus importants de ses activités, les DSO constitueront un moyen de permettre au Parlement et au public d'évaluer ses performances. Chaque DSO s'appuie sur un certain nombre d'indicateurs de performance clés, qui permettent d'évaluer les performances de la HMRC dans ses domaines d'activité essentiels.* »

Les objectifs, indicateurs et cibles définis pour les activités fiscales sont présentés ci-après.

DSO 1 : parvenir à ce que les particuliers et les entreprises s'acquittent mieux de l'impôt dont ils sont redevables et bénéficient des crédits d'impôt et sommes auxquels ils peuvent prétendre – Indicateurs et cibles :
Augmenter le montant de l'impôt et des cotisations sociales effectivement recouvré par rapport à celui qui devrait l'être, afin d'atteindre sur la période 2008-09 à 2010-11 les cibles prévues dans le contrat de service public (<i>Public Service Agreement</i> , PSA) pour 2007-08 (à savoir : réduire les pertes de TVA pour les ramener à 11 % des recettes théoriques au maximum, ramener à 13 % au maximum la part qu'occupe le commerce illicite sur le marché de la cigarette et diminuer de moitié au moins la part du marché illicite des spiritueux ; maintenir la part du marché illicite de produits pétroliers à 2 % au maximum et augmenter les impôts et cotisations sociales dus d'au moins 3.5 milliards GBP).
Réduire, à l'horizon 2010-11, le taux de crédits d'impôt versés à tort suite à une erreur ou à une fraude de 5 % en pourcentage des droits réels.
Augmenter le nombre de personnes qui font valoir leurs droits au <i>Working Tax Credit</i> .
Maintenir à son niveau actuel, au moins, le nombre de personnes qui font valoir leurs droits au <i>Child Tax Credit</i> et aux prestations familiales.
DSO 2 : Améliorer la manière dont les usagers perçoivent la HMRC et améliorer l'environnement des affaires au Royaume-Uni – Indicateurs et cibles :
Améliorer la manière dont les usagers perçoivent leurs relations avec la HMRC.
Réduire de 10 % les contraintes administratives que représentent les formulaires et déclarations pour les entreprises.
Réduire de 15 % les contraintes administratives que représentent les contrôles et les inspections pour les entreprises respectueuses de leurs obligations fiscales.
Renforcer l'accès des entreprises aux informations et transactions via businesslink.gov.uk , pour parvenir à 95 % au moins de l'objectif de regroupement des sites visé par l'administration dans son ensemble.
Améliorer l'exactitude du traitement dans des domaines d'activité représentant de gros volumes, jusqu'à atteindre au moins 96 % d'un indicateur composite d'exactitude.
Réduire les délais de traitement dans des domaines clés, notamment l'enregistrement aux fins de TVA et les paiements des crédits d'impôt et des prestations familiales.
Améliorer l'exactitude des conseils et informations donnés et le bien-fondé des mesures adoptées lors des prises de contact des usagers.

- *États-Unis* : les indicateurs de haut niveau (baptisés « indicateurs clés de réussite ») adoptés par l'IRS sont présentés dans l'encadré 9, d'après le plan stratégique pour 2005-09. Dans les années qui ont suivi l'élaboration de ce plan, l'IRS a cherché, sur demande de son Conseil de surveillance, à augmenter le nombre (qui était de un) de cibles de haut niveau quantifiables susceptibles d'être utilisées pour évaluer ses avancées. Les indicateurs à long terme et les cibles définis sont présentés ci-après :

Indicateurs à long terme	Valeur de la cible	Date à laquelle la cible doit être atteinte
Taux d'utilisation du système de déclaration électronique	80%	2012 (initialement 2007)
Indice de satisfaction des contribuables particuliers	69 (sur 100)	2009

Engagement des agents /1	4.0 (sur 5.0)	2009
Taux de respect spontané des obligations fiscales /1	86%	2009
Indice des activités d'exécution non fiscales /1	Indice de 138.3%	2009

Sources : Oversight Board de l'IRS et site Internet de l'IRS.

/1. *Engagement des agents*—degré de motivation des agents, engagement et implication vis-à-vis de la mission de l'IRS, mesurés à l'aide d'enquêtes ; *Taux de respect spontané des obligations fiscales* – correspond au montant de l'impôt qui, au cours d'une année donnée, est payé spontanément et dans les délais impartis ; il s'exprime en pourcentage de l'estimation du montant dû au titre de l'année considérée, établi par le programme de contrôles aléatoires et de recherches connexes de l'IRS intitulé *National Research Program* ; et *Indice des activités d'exécution non fiscales* : cet indice rend compte de mesures d'exécution qui n'ont pas d'impact direct sur les recettes fiscales (activités de la Division des enquêtes pénales par exemple).

Conclusions

13. Comme le montrent ces commentaires, bon nombre d'autorités fiscales ont pris des mesures pour accorder davantage d'importance, dans l'évaluation de la planification et des performances, à la question de savoir si la manière dont elles administrent l'impôt permet d'atteindre les « résultats finals » visés. Pour les autorités fiscales concernées, cette évolution est passée par : 1) la définition d'outils de mesure directe et indirecte de la discipline fiscale eu égard à tous les principaux types de risque ; 2) la définition d'outils de mesure de la qualité du service rendu aux contribuables et aux conseillers fiscaux ; 3) la réduction de la charge que représente le respect des obligations fiscales pour le contribuable ; et/ou 4) l'utilisation d'outils de mesure de la satisfaction des contribuables vis-à-vis de l'autorité fiscale et de leur degré de confiance dans cette autorité. Lorsque cela se justifiait, certaines autorités ont défini des outils « axés sur les résultats finals » pour mesurer leurs activités non fiscales (par exemple le paiement des prestations et les activités douanières). Bien souvent, des cibles d'amélioration des « résultats finals » (et des « résultats immédiats ») ont été définies pour indiquer la voie à suivre pour améliorer les performances et permettre à l'autorité fiscale de mesurer les progrès globaux accomplis au regard de ses buts et objectifs.

Tableau 9 : Exemples de méthodes de gestion (plans opérationnels, rapports de performance, services aux contribuables)

PAYS	Méthodes de gestion								
	Élabore des plans opérationnels annuels ou pluriannuels	Publie un plan opérationnel annuel ou pluriannuel	Établit un rapport annuel de performance	Publie un rapport annuel de performance	Élabore des normes de service	Publie des normes de service	Publie les résultats obtenus en matière de prestation de services	Effectue des enquêtes pour évaluer la perception des services par les contribuables	Fixe des objectifs/cibles formels en plus des objectifs de recettes annuelles
<i>1) Pays de l'OCDE</i>									
Australie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2
Autriche	×	×	✓	✓	✓	✓	×	✓	×
Belgique	✓	×	✓	✓	×	×	×	×	✓
Canada	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
République tchèque	✓	✓	✓	✓	×	×	×	×	
Danemark	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2
Finlande	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
France	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Allemagne	×	×	×	×	×	×	×	×	-
Grèce					✓	✓	✓	✓	
Hongrie	✓	×	✓	✓	×	×	×	×	✓/2
Islande	✓	×	✓	✓	✓	×	×	×	✓
Irlande	✓/1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×
Italie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Japon	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Corée	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Luxembourg	×	×	✓	✓	✓	×	×	×	-
Mexique	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pays-Bas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2
Nouvelle-Zélande	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2
Norvège	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓/2
Pologne	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓/2
Portugal	✓/1	✓	✓	✓	✓/1	✓	✓	✓	✓/2

PAYS	Méthodes de gestion									
	Élabore des plans opérationnels annuels ou pluriannuels	Publie un plan opérationnel annuel ou pluriannuel	Établit un rapport annuel de performance	Publie un rapport annuel de performance	Élabore des normes de service	Publie des normes de service	Publie les résultats obtenus en matière de prestation de services	Effectue des enquêtes pour évaluer la perception des services par les contribuables	Fixe des objectifs/cibles formels en plus des objectifs de recettes annuelles	
République slovaque	✓	×	✓	✓	✓	×	✓ /1	✓	✓	
Espagne	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Suède	✓	×	✓	×	✓	×	×	✓	×	
Suisse	✓	✓	✓	×	×	×	×	×	×	
Turquie	✓	×	✓	×	×	×	×	×	?	
Royaume-Uni	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
États-Unis	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
2) Pays hors OCDE										
Argentine	✓	✓	✓	✓	×	×	×	✓	✓/2	
Bulgarie	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	✓	✓	
Chili	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓/2	
Chine	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	×	
Chypre	✓	×	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	
Estonie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	
Lettonie	✓	×	✓	✓	×	×	×	✓	✓	
Malaisie	✓	×	✓	✓	✓	✓	×	✓		
Malte	✓	✓	✓	✓	✓ /1	✓ /1	×	✓ /1		
Roumanie	×	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Singapour	✓ /1	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓ /2	
Slovénie	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	
Afrique du Sud	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	

Sources : réponses aux enquêtes nationales et documents officiels nationaux (plans opérationnels et rapports annuels, par exemple).

/1. **Canada** — publie un résumé du plan d'entreprise ; **Hongrie** — pas de manière régulière ; **Irlande** — élabore une déclaration de stratégie (*Statement of Strategy*) tous les trois ans (ou dans les six mois suivant la nomination d'un nouveau ministre). Il s'agit d'un document prospectif qui énonce les principaux objectifs et résultats immédiats à atteindre ainsi que les stratégies correspondantes (y compris les ressources à mobiliser) et qui constitue le cadre d'action de l'administration fiscale. La déclaration de stratégie de la période en cours peut être consultée à l'adresse suivante : <http://www.revenue.ie/sos08-10/statement-of-strategy-2008-2010.pdf> ; **Malte** — pour l'administration de la TVA seulement ; **Portugal** — plan annuel, élabore des normes de service depuis 2008 ; **Singapour** — plan à moyen terme sur 5 ans et plan annuel ; **République slovaque** — publie les résultats dans son rapport annuel, mais pas en référence à des normes.

/2. **Argentine** – réduction de l'économie et de l'emploi informels ; **Australie** – doit évaluer les performances attendues et effectives en termes de résultats finals et les publier ; **Belgique** – en matière de fraude fiscale (2007) ; **Chili** – l'accord global de performance pour 2008 énonce des engagements en matière de recouvrement forcé, de contrôles, de dématérialisation des services, de services aux contribuables et de développement interne ; **Danemark** – concernant le manque à gagner fiscal pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'attitude des particuliers et des entreprises vis-à-vis des autorités fiscales, les arriérés d'impôts etc. ; **Hongrie** – énonce une série de cibles, y compris en matière de vérification fiscale ; **Lettonie** – le gouvernement examine et approuve la stratégie annuelle, qui fixe les objectifs attendus pour un large éventail de fonctions ; **Pays-Bas** – les objectifs fixés dans différents domaines opérationnels sont énoncés dans le budget ; **Nouvelle-Zélande** – fixe des objectifs de résultats immédiats formels dans différents domaines opérationnels ; **Norvège** – énonce un ensemble de conditions-cadre, des orientations en matière budgétaire et de gestion et des obligations de communication de résultats ; **Pologne** – le ministre approuve un document interne énonçant les tâches à accomplir par les différentes unités opérationnelles ; **Portugal** – document officiel énonçant des objectifs de productivité, de délai moyen de traitement des plaintes, de degré de satisfaction des contribuables et de développement du personnel ; **Singapour** – objectifs en ce qui concerne le nombre de calculs d'impôt effectué, le taux de respect des obligations déclaratives en matière de TPS et la rapidité de traitement des dossiers relatifs aux mesures d'incitation fiscale ; **Royaume-Uni** – objectifs de haut niveau fixés dans l'accord de service public (par exemple en matière de discipline fiscale) ; et **États-Unis** – outils de mesure formels (élaborés par l'IRS) pour évaluer le taux de déclaration par voie électronique, la satisfaction des usagers, le degré de respect spontané des obligations fiscales, les résultats en matière de recouvrement et l'engagement du personnel.

Chapitre 4 - Ressources des autorités fiscales nationales

Vue d'ensemble

Ce chapitre présente des analyses et des données synthétiques en ce qui concerne les ressources allouées aux autorités fiscales pour appliquer le droit fiscal et, le cas échéant, accomplir leurs autres missions. Par ailleurs, divers ratios fréquemment utilisés par les autorités fiscales et autres parties pour effectuer des comparaisons internationales des pratiques administratives et des performances des autorités fiscales sont également présentés.

Points clés

- Les coûts salariaux représentent en général de 65 à 85 % des coûts totaux de la grande majorité des autorités fiscales. La relative faiblesse des coûts salariaux dans certaines administrations fiscales semble notamment s'expliquer par l'externalisation de la fourniture de services informatiques ; c'est le cas en Australie, au Danemark, en Finlande, en Lettonie, en République slovaque et au Royaume-Uni.
- Les coûts liés à l'informatique (salaires et autres coûts administratifs) ⁴⁰ représentent une part importante des dépenses totales de nombreuses autorités fiscales. Parmi les autorités fiscales étudiées, 11 ont indiqué des coûts liés à l'informatique supérieurs à 15 % des dépenses totales au cours de chacune des années comprises entre 2005 et 2007.
- D'après les données brutes, il semble exister une forte corrélation entre les dépenses d'informatique et des effectifs relativement plus réduits – sur les 11 autorités qui font état de dépenses d'informatique supérieures à 15 % des dépenses totales, 6 affichent des ratios de personnel favorables (d'après les calculs présentés dans le tableau 14).
- Pour la grande majorité des autorités fiscales, le ratio « coût de recouvrement » est orienté à la baisse depuis quelques années, peut-être en raison d'un contexte économique favorable (qui a contribué au dynamisme des rentrées fiscales) et des gains d'efficacité imputables aux investissements technologiques et autres initiatives.
- Les comparaisons internationales du ratio « coût de recouvrement » doivent tenir compte des dispositifs en place pour recouvrer les cotisations de sécurité sociale, et dans certains pays, des activités non fiscales de l'administration fiscale.
- Les données de l'enquête révèlent d'importantes disparités d'une autorité fiscale à l'autre en ce qui concerne l'affectation du personnel aux différentes fonctions. À noter, en particulier, que 12 autorités fiscales ont déclaré affecter plus de 40 % de leurs effectifs totaux aux fonctions de vérification et que 13 ont déclaré affecter entre 25 et 40 % du personnel à ces fonctions ; 18 autorités ont indiqué affecter plus de 10 % de leurs effectifs totaux au recouvrement forcé des dettes ; 27 autorités ont indiqué affecter plus de 10 % du personnel aux fonctions support ; pour 12 d'entre elles, ce pourcentage était supérieur à 15 %.

⁴⁰ Pour les besoins de l'enquête, les dépenses en informatique ont été définies comme le coût total de la fourniture de fonctions support informatiques pour toutes les opérations administratives (fiscales et non fiscales). Il ressort des réponses à l'enquête qu'un nombre relativement élevé d'autorités n'était pas immédiatement en mesure d'évaluer séparément les dépenses liées à l'informatique.

Les ressources des autorités fiscales nationales

1. La question du niveau général des ressources allouées à l'application du droit fiscal national est un problème de taille et d'actualité pour beaucoup de gouvernements, d'autorités fiscales et d'observateurs extérieurs. Dans tous les pays, les fonds qui peuvent être alloués à l'administration du secteur public (y compris aux autorités fiscales) sont soumis à des limites et beaucoup de gouvernements s'efforcent de trouver des moyens de réduire le coût du secteur public. Les autorités fiscales doivent, quant à elles, décider de la meilleure manière d'utiliser les fonds qui lui sont alloués pour appliquer la législation de la manière la plus efficiente et efficace possible.

2. Dans la pratique, la plupart des autorités fiscales disposent d'une certaine marge de manœuvre pour modifier la manière dont elles répartissent les moyens qui leur sont alloués. Lorsqu'elles disposent de cette marge de manœuvre, l'affectation des ressources peut constituer une composante essentielle du processus de planification stratégique, puisqu'elle permet de modifier l'affectation des ressources pour répondre à de nouvelles priorités ou à des changements de priorité.

3. Ce chapitre brosse un panorama général de la question des ressources allouées aux autorités fiscales pour appliquer le droit fiscal national. Divers ratios et indicateurs fréquemment utilisés pour effectuer des comparaisons internationales des pratiques en matière d'administration de l'impôt sont présentés. Cette série ayant une vocation « comparative », on s'est efforcé, dans la mesure du possible, d'exclure des tableaux les recettes imputables à des fonctions non fiscales, ces dernières étant présentées séparément dans le tableau 4, au chapitre 1. Pour des raisons indiquées ici et dans d'autres parties du présent document, on doit prendre de grandes précautions pour interpréter ces informations et en tirer d'éventuelles conclusions quant à l'efficacité relative des différents organismes fiscaux considérés.

Dépenses d'administration de l'impôt (tableau 10)

4. Cette partie porte sur le montant total des dépenses engagées par les autorités fiscales pour remplir leur mission fiscale et les autres missions qui leur sont imposées. À des fins de comparaison, les ressources affectées aux fonctions fiscales (et les coûts correspondants) ont été distinguées des ressources allouées aux fonctions non fiscales (et coûts correspondants). Un certain nombre de ratios sont utilisés pour effectuer des comparaisons entre les pays – le cas échéant, les facteurs anormaux connus influençant les ratios de certains pays ont également été identifiés.

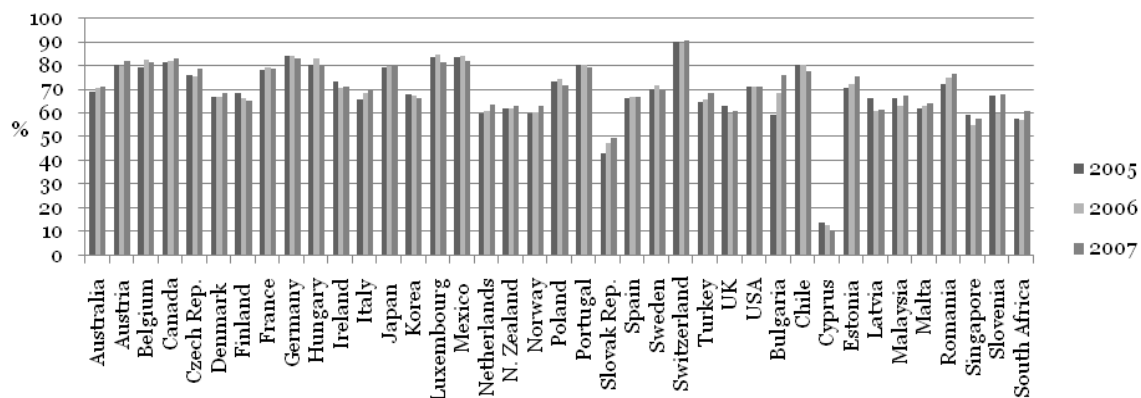
Dépenses totales

5. Le tableau 10 présente les dépenses totales pour la période 2005-2007, décomposées pour faire ressortir les dépenses salariales⁴¹ et les dépenses totales d'informatique, telles qu'estimées par les autorités fiscales. Les principales observations qui se dégagent sont les suivantes :

Les coûts salariaux représentent en général de 65 à 85 % des coûts totaux de la grande majorité des autorités fiscales des pays de l'OCDE. La relative faiblesse des coûts salariaux dans certaines administrations fiscales semble notamment s'expliquer par l'externalisation de la fourniture de services informatiques ; c'est le cas en Australie, au Danemark, en Finlande, en Lettonie, en République slovaque et au Royaume-Uni (voir le tableau 5 et le graphique 11 ci-après).

⁴¹ Pour les besoins de l'enquête, les dépenses de salaire correspondent à la valeur de l'ensemble de la rémunération des salariés (y compris les cotisations à des régimes de retraite etc.), mais ne comprennent pas les sommes versées à des prestataires ou consultants.

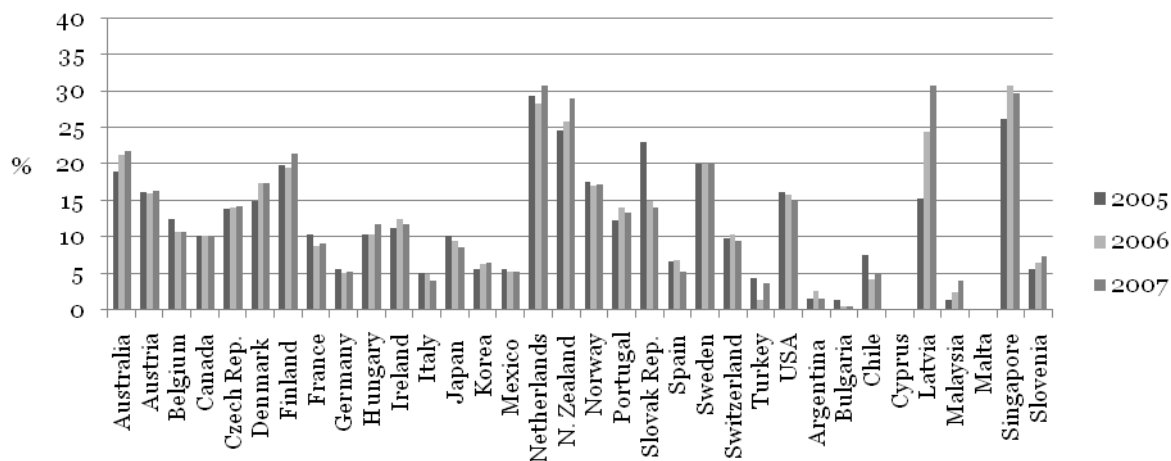
Figure 11:
Salary costs/aggregate administrative costs (%) for 2005 to 2007
OECD countries (with available data)



Source : Tableau 10 de la série Informations comparatives 2008

- Les coûts liés à l'informatique (salaires et autres coûts administratifs) ⁴² représentent une part importante des dépenses totales de nombreuses autorités fiscales. Parmi les autorités fiscales étudiées, 11 ont indiqué des coûts liés à l'informatique supérieurs à 15 % des dépenses totales au cours de chacune des années comprises entre 2005 et 2007. Voir le graphique 12 ci-après.

Figure 12:
IT costs/aggregate administrative costs (%) for 2005 to 2007



Source : tableau 10 de la série Informations comparatives 2008.

⁴² Pour les besoins de l'enquête, les dépenses en informatique ont été définies comme le coût total de la fourniture de fonctions support informatiques pour toutes les opérations administratives (fiscales et non fiscales). Il ressort des réponses à l'enquête qu'un nombre relativement élevé d'autorités n'était pas immédiatement en mesure d'évaluer séparément les dépenses liées à l'informatique.

- Sur les 11 autorités qui font état de **dépenses d'informatique supérieures à 15 %** des dépenses **totales**, **9 affichent des ratios de personnel favorables** (d'après les calculs présentés dans le tableau 14), tandis que les ratios des 2 autres (Danemark et Pays-Bas) sont influencés par les ressources **humaines affectées à l'administration douanière**.

Le ratio coûts administratifs/recettes recouvrées (tableau 11)

6. Beaucoup d'administrations fiscales ont désormais coutume de calculer et de publier (par exemple dans leur rapport annuel) un ratio « coût de recouvrement », qui a valeur d'outil de mesure indirecte de l'efficacité/efficacités de leur gestion.⁴³ Ce ratio s'obtient en comparant les coûts administratifs annuels d'une autorité fiscale au montant total des recettes fiscales recouvrées au cours de l'exercice budgétaire, et est souvent exprimé sous la forme d'un pourcentage ou comme le coût du recouvrement de 100 unités de recette. La plupart des administrations fiscales publient ce ratio pour plusieurs années ; **toutes choses égales par ailleurs**, l'évolution du ratio dans le temps est censée refléter celle de l'efficacité et/ou de l'efficacités relatives des services. **En effet, le ratio est établi en comparant les ressources utilisées (les coûts administratifs) à des produits (les rentrées fiscales)**. Les mesures prises pour réduire les coûts relatifs (et, par conséquent, augmenter l'efficacités) influent sur le ratio. Toutefois, dans la pratique, divers facteurs sans lien avec l'efficacité et l'efficacités sont susceptibles d'avoir une influence sur le ratio coûts administratifs/recettes. Ces facteurs, recensés à l'annexe 4, sont notamment 1) l'évolution des taux d'imposition ; 2) les changements macroéconomiques ; 3) le fait qu'une autorité fiscale engage des dépenses anormales ; 4) des modifications dans l'éventail des impôts recouverts par l'autorité fiscale. À l'évidence, toute analyse de l'évolution du ratio dans le temps doit, dans la mesure du possible, tenir compte de ces facteurs.

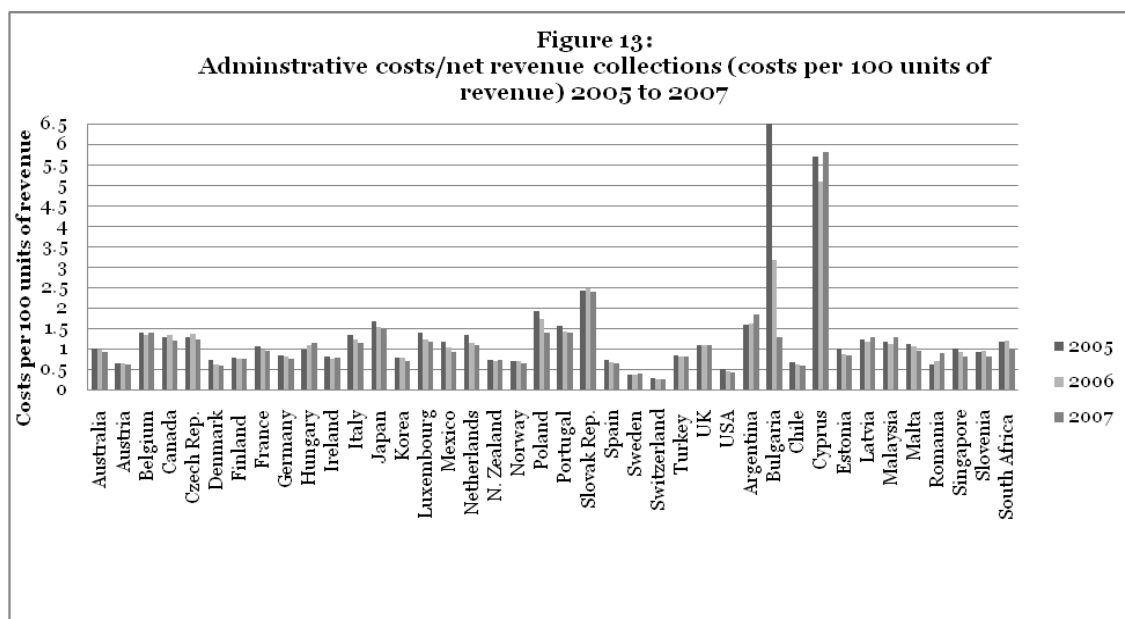
7. Le tableau 11 présente le ratio « coût de recouvrement » sur une période relativement longue afin de mettre en évidence son évolution dans les pays étudiés.⁴⁴ Le tableau fait apparaître les éventuels facteurs inhabituels (il indique par exemple si l'autorité fiscale recouvre les cotisations sociales) susceptibles d'avoir une influence sur les ratios déclarés par les différents pays et, par conséquent, sur leur comparabilité. Les principales observations qui se dégagent sont les suivantes :

- Pour la grande majorité des autorités fiscales, le ratio est orienté à la baisse, peut-être en raison d'une conjoncture économique favorable (qui contribue au dynamisme des rentrées fiscales) et des gains d'efficacités induits par les investissements technologiques et autres initiatives.
- Dans un petit nombre de pays (par exemple la Bulgarie et les Pays-Bas), le ratio calculé a sensiblement évolué, du fait d'un élargissement des compétences des autorités fiscales en matière de recouvrement (c'est-à-dire de l'ajout du recouvrement des cotisations sociales).

8. Le graphique 13 est une autre illustration de l'évolution du ratio coûts administratifs/recettes de 2005 à 2007 dans les pays pour lesquels les données étaient disponibles.

⁴³ C'est par exemple le cas en Australie, au Japon, en Corée, en Nouvelle-Zélande, à Singapour, en Slovénie, en Afrique du Sud, au Royaume-Uni et aux États-Unis.

⁴⁴ Ces ratios ont été calculés à l'aide de données fournies par les autorités fiscales interrogées ou extraites de documents officiels (par exemple des rapports annuels de performance).



Source : tableau 11 de la série Informations comparatives 2008.

Ratio coûts administratifs sur PIB (tableau 12)

9. L'importance relative et l'évolution dans le temps des coûts administratifs d'une autorité fiscale peuvent également être comparées au produit intérieur brut (PIB) d'un pays (comme on le fait pour observer l'évolution sur plusieurs années de la pression fiscale totale dans un pays). Cette comparaison permet d'éliminer l'incidence des changements dans la législation fiscale et des facteurs économiques inhérente au ratio « coût de recouvrement ». Toutefois, le ratio coûts administratifs/PIB et son évolution peuvent également être influencés par des facteurs inhabituels (par exemple la réalisation de nouveaux investissements technologiques de grande ampleur, les coûts liés à l'application d'un nouvel impôt) qu'il faut également repérer. Les ratios calculés pour les pays membres de l'OCDE sont présentés dans le tableau 12. Les observations importantes qui s'en dégagent sont présentées ci-après :

- Les ratios calculés pour les dépenses liées au recouvrement de l'impôt varient sensiblement d'un pays à l'autre, mais un grand nombre d'autorités fiscales affichent un ratio compris entre 0.180 % et 0.280 %.
- 4 pays (Japon, Corée, Mexique et États-Unis) affichent des ratios anormalement bas, tandis que la Hongrie et les Pays-Bas affichent des ratios exceptionnellement élevés.
- L'évolution des dépenses de moyens est fortement orientée à la baisse (plus de 10 % de baisse sur 3 ans) dans un petit nombre de pays (Australie, Belgique, Danemark, Luxembourg et République slovaque).

Comparaisons internationales des dépenses administratives et des effectifs (tableau 11)

Le ratio « coût de recouvrement »

10. Les impôts que sont chargées d'administrer les autorités fiscales nationales des différents pays présentant de nombreuses similitudes, on est naturellement enclin à effectuer des comparaisons

internationales des ratios « coût du recouvrement » et à en tirer des conclusions sur l'efficacité et l'efficacité des autorités fiscales. Mais l'expérience montre qu'il est difficile de le faire de façon cohérente, du fait de la multiplicité des variables à prendre en compte. Ces variables, présentées en annexe 4, sont notamment : 1) des différences entre les taux d'imposition et la pression fiscale globale ; 2) des différences dans l'éventail et la nature des impôts recouverts (y compris les cotisations sociales) ; 3) des différences dans les structures de coûts sous-jacentes liées à des structures institutionnelles inhabituelles (par exemple structures comportant plusieurs organismes impliqués dans l'administration de l'impôt, comme en Italie) et/ou au fait que les autorités fiscales aient également des fonctions non fiscales (en matière douanière, par exemple) ; 4) l'absence de méthodologie commune de mesure.

11. Bon nombre des facteurs cités sont clairement mis en évidence par les données présentées dans le tableau 11. Ainsi :

dans beaucoup des pays couverts par l'enquête (en particulier dans beaucoup de pays européens), les cotisations de sécurité sociale, qui constituent souvent une source importante de recettes publiques, sont recouvrées par un organisme distinct, si bien que les coûts de recouvrement et les recettes recouvrées sont exclus des données utilisées pour calculer le ratio (voir le tableau 13 et le graphique 14 pour une illustration de cet aspect) ;

Tableau 13 : Répartition des pays de l'OCDE en fonction des ratios « coût de recouvrement » et recettes fiscales/PIB

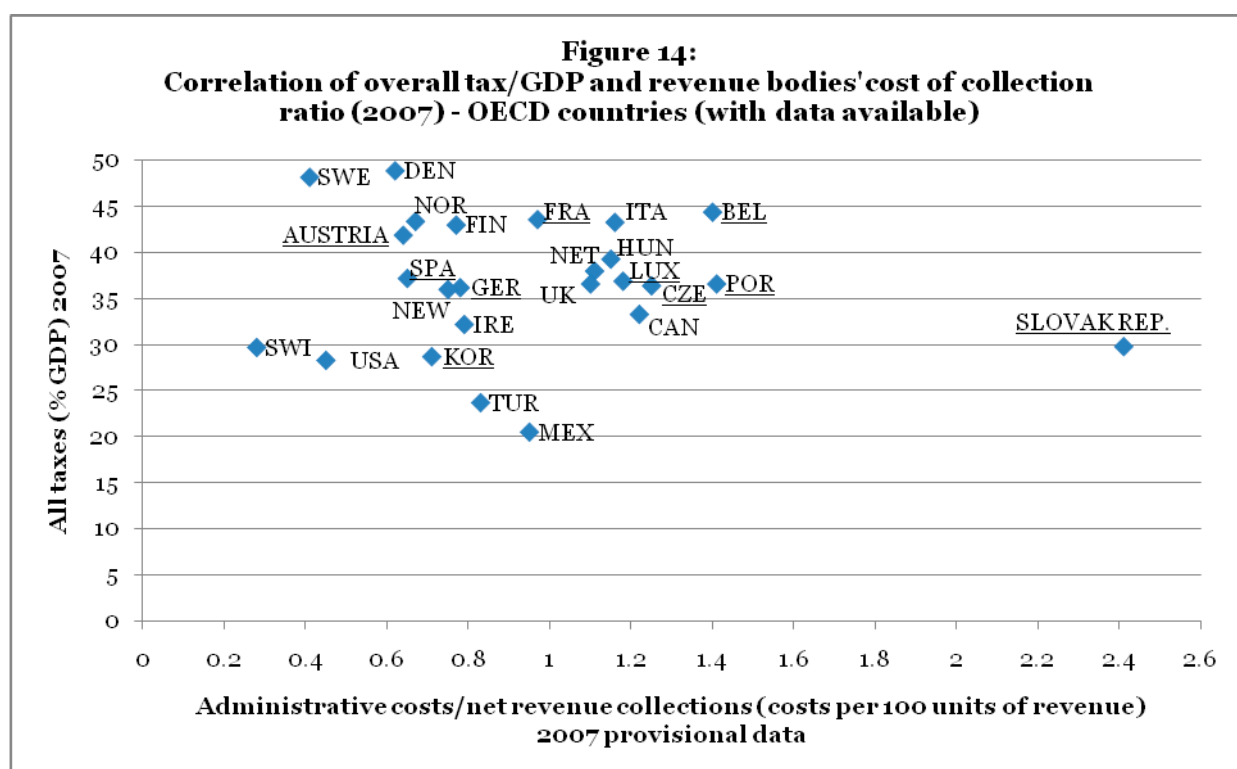
Fourchette du ratio « coût du recouvrement » en 2007	Fourchette du ratio recettes fiscales/ PIB, en pourcentage (2007)			
	< 20 %	20-30 %	30-40 %	Plus de 40 %
Moins de 0.60		États-Unis		Suède
0.61-0.80		Corée	Irlande, Espagne , Nouvelle-Zélande	Autriche , Danemark, Finlande, Allemagne , Norvège
0.81- 1.00	Mexique	Turquie		France
1.01- 1.20			Hongrie, Pays-Bas, Royaume-Uni	Luxembourg
1.20- 1.40			Canada	Belgique , République tchèque
Plus de 1.40		Japon	Pologne , Portugal , République slovaque ,	

/1. Dans les pays dont le nom figure en caractères gras, l'autorité fiscale n'est pas compétente pour le recouvrement des cotisations sociales obligatoires et, par conséquent, a une assiette de recettes plus faible aux fins du calcul ci-dessus.

- certaines administrations fiscales (Irlande, Mexique (avant 2005), Afrique du Sud et **Espagne**) ne sont pas en mesure d'exclure des coûts utilisés pour calculer le ratio ceux des fonctions non fiscales (en rapport avec les douanes et les prestations sociales, par exemple) ;
- le niveau des prélèvements obligatoires prévus par la loi (et donc des recettes fiscales potentielles) varie sensiblement selon les pays interrogés (la fourchette va de 20% à plus de 50% du PIB), ce qui influe sur le montant effectif des recettes et, par conséquent, sur le ratio calculé ; et

- certains pays ont des structures institutionnelles inhabituelles (par exemple l'Italie en ce qui concerne la lutte contre la fraude et le Chili et la Suède concernant le recouvrement des dettes fiscales), dans lesquelles des fonctions relevant normalement de l'administration des impôts sont attribuées à un organe distinct des principaux services fiscaux ; dès lors, les données utilisées pour calculer le ratio de ces pays sous-estiment les coûts réels de l'administration de l'impôt et, par conséquent, le ratio obtenu.

12. Dans ces conditions, les comparaisons internationales de ces ratios doivent être faites avec beaucoup de prudence et prendre en considération tous les facteurs de distorsion mis en évidence ainsi que d'autres différences d'approche de l'administration fiscale évoquées ailleurs dans cette publication.



Sources : Tableaux 11 et 16 de la série Informations comparatives 2008.

Les pays dont le nom est souligné sont ceux dont les autorités fiscales ne recouvrent pas les cotisations de sécurité sociale.

Les effectifs comparés des administrations fiscales (tableau 14)

13. Le tableau 14 présente les effectifs des autorités fiscales nationales. Dans la mesure du possible, pour permettre les comparaisons, les agents chargés de tâches non fiscales ont été exclus des effectifs. Dans une optique de relativisation, les effectifs totaux de l'administration fiscale ont été comparés aux statistiques officielles de la population totale et de la population active du pays, ce qui a permis de calculer deux ratios – le nombre d'habitants par agent équivalent temps plein et le nombre d'actifs par agent équivalent temps plein. Les comparaisons de cette nature appellent évidemment les réserves déjà citées à propos du ratio « coût du recouvrement » – outre les considérations d'efficacité, des facteurs exogènes comme l'éventail des prélèvements obligatoires administrés (incluant ou non, par exemple, les cotisations sociales, les taxes sur les véhicules à moteur et les impôts fonciers et immobiliers) et l'accomplissement de tâches non fiscales (lorsqu'elles ne peuvent pas être distinguées des fonctions fiscales), ont une incidence sur l'ordre de grandeur du ratio publié. Dans certains pays, les caractéristiques démographiques (la pyramide des âges et le taux de chômage,

par exemple) jouent sans doute aussi un rôle. De surcroît, dans un certain nombre de pays (par exemple au Royaume-Uni), les autorités fiscales ont lancé des programmes de restructuration, parmi **lesquels certains prévoient d'importantes réductions de personnel au cours des années à venir**. Pour éclairer les lecteurs, on a signalé les facteurs « anormaux » connus qui jouent sur les ratios annoncés.

14. S'agissant des pays de l'OCDE, c'est avec le ratio basé sur la population active (c'est-à-dire le ratio population active/agent ETP de l'administration fiscale) que l'on observe la plus forte cohérence :

- 11 autorités fiscales affichent un ratio inférieur à 400 (certaines d'entre elles exercent des activités douanières) ;
- 5 autorités fiscales affichent un ratio compris entre 401 et 500 et 5 un ratio compris entre 501 et 600 ;
- 9 administrations affichent un ratio supérieur à 600 (5 pays – la Corée, les États-Unis, le Japon, le Mexique et la Suisse – affichent des valeurs extrêmes, le ratio étant supérieur à 1 000).

15. Dans le cas du **Japon**, où le ratio est de 1 185 pour 1, les effectifs de l'administration fiscale sont de l'ordre de 50 000 à 56 000 agents depuis une cinquantaine d'années, ce qui traduit la volonté de conserver des moyens à peu près constants et – considération importante – de réduire la charge de travail à son minimum. Ainsi, la charge de travail est restée faible comparativement à ce qu'elle est dans d'autres autorités fiscales, du fait que certaines caractéristiques du système fiscal allègent la charge de travail (par exemple, le niveau élevé des seuils de déclaration, la faiblesse de la fréquence de paiement, un large recours à la retenue à la source). Ainsi, jusqu'à une date récente⁴⁵, le seuil d'assujettissement à la TVA était anormalement élevé (l'équivalent de quelque 300 000 EUR) et la déclaration et le paiement de la TVA n'intervenaient que deux fois par an. Cette périodicité semestrielle de la déclaration et des paiements s'applique aussi à l'impôt sur les sociétés, aux retenues à la source sur les dividendes et les intérêts ainsi qu'aux prélèvements sur certaines prestations de services, tandis que la plupart des contribuables salariés sont soumis à une retenue à la source à caractère libératoire (les formalités d'enregistrement des contribuables et les formalités fiscales annuelles sont réduites à leur minimum). En outre, les cotisations de sécurité sociale sont recouvrées par un organisme distinct.

16. La **Corée** (qui affiche un ratio de 1 396 pour 1) impose également une retenue à la source sur les dividendes et les intérêts ainsi que sur certains paiements au titre de services indépendants. Elle fait beaucoup appel à des mécanismes de retenue à la source à caractère libératoire pour la majorité des contribuables salariés (les employeurs effectuent la retenue mensuellement, calculent les impôts dus par les salariés et régularisent en fin d'année) ; pour la TVA, la déclaration et le paiement ont lieu deux fois par an. En 2005, la Corée a lancé un nouveau système de traitement électronique des informations données par les tiers, afin de réduire la charge administrative supportée par les employeurs et les salariés.

17. Avec des rentrées annuelles d'un peu plus de 20 % du PIB, le système fiscal du **Mexique** (ratio de 2 046 pour 1) est beaucoup moins imposant que ceux de tous les autres pays de l'OCDE. Il se caractérise par un large recours à une retenue à la source libératoire pour les contribuables salariés et certains contribuables non salariés, par le nombre relativement limité de personnes physiques enregistrées (environ 20% de la population active officiellement recensée) et par le nombre relativement faible de contribuables professionnels enregistrés.

⁴⁵ Depuis 2004, les obligations en d'enregistrement, d'établissement des déclarations et de paiement sont devenues plus conformes aux normes en vigueur dans la plupart des pays de l'OCDE.

18. En **Suisse**, le niveau du ratio (4 788 pour 1) résulte en grande partie du fait que l'impôt sur le revenu des personnes physiques est administré au niveau infranational, c'est-à-dire par des organismes distincts dans chaque canton. Il ne reflète, dans une large mesure, que les coûts d'administration de la TVA, ce qui ne permet pas de le comparer avec les ratios des autres administrations fiscales.

19. Aux **États-Unis** (ou le ratio est de 1 636 pour 1), la comparaison des effectifs avec ceux des autres pays interrogés dans l'enquête est compliquée par l'absence de TVA (ou d'impôt similaire) nationale, alors que cette taxe existe dans les autres pays étudiés. À cela s'ajoute qu'il existe un impôt sur le revenu et une taxe sur les ventes imposés par chaque État, dont la gestion n'est pas du ressort de l'IRS, ce qui n'est pas le cas dans la plupart des autres pays. Par conséquent, le ratio calculé pour l'IRS – cette remarque vaut également pour le ratio « coût du recouvrement » – n'est pas réellement comparable à celui des autorités fiscales des autres pays de l'OCDE.

20. On observe des disparités analogues entre les ratios calculés par les administrations fiscales des pays hors OCDE couverts par l'enquête, puisqu'ils s'échelonnent de 300 pour 1 à plus de 1 800 pour 1. Les raisons de ces disparités n'ont pas été identifiées, mais pourraient être similaires à celles qui expliquent les disparités entre pays de l'OCDE.

Affectation des ressources humaines par catégorie de fonctions (tableau 15)

21. Les impôts administrés étant similaires dans la plupart des pays, il est intéressant d'étudier la manière dont les ressources humaines sont réparties entre les différentes catégories de fonctions.

22. Le tableau 15 montre comment les administrations fiscales ventilent leurs effectifs entre les tâches liées à la discipline fiscale (contrôle et autres fonctions de vérification, recouvrement forcé) et les autres catégories de fonctions importantes. Compte tenu des problèmes de définition (la définition d'un « contrôle fiscal » par exemple), et d'incohérences éventuelles dans la compilation des données, il convient d'interpréter avec précaution les informations présentées.⁴⁶ Néanmoins, le tableau fait bien apparaître que les politiques et pratiques d'affectation des ressources humaines peuvent être sensiblement différentes d'un pays à l'autre, ce qui pourrait justifier une étude plus approfondie. Ainsi :

- **Fonctions de gestion des comptes des contribuables** : 11 autorités fiscales ont déclaré affecter plus de 40 % des effectifs totaux à cette catégorie ; sur ces 11 autorités, 9 ont déclaré des dépenses en informatique inférieures à 15 % (ou n'étaient pas en mesure de quantifier ces dépenses).
- **Contrôles, investigations et autres fonctions de vérification** : les réponses fournies dans l'enquête pour cette catégorie de fonctions varient sensiblement, de 7.3 % à plus de 76 %. 13 autorités fiscales ont déclaré affecter plus de 40 % du personnel à cette fonction, tandis que 13 lui affectent entre 25 et 40 %.
- **Recouvrement forcé des dettes et fonctions connexes** : la proportion du personnel affecté à cette catégorie varie entre 4 et 34 %. 18 autorités ont déclaré lui affecter plus de 10 % des effectifs totaux.

⁴⁶ Pour les besoins de l'enquête, les définitions suivantes ont été retenues : 1) **Fonctions de gestion des comptes des contribuables** — toutes les fonctions liées à la tenue des dossiers des contribuables (enregistrement, traitement des données, comptabilité, dépôt des déclarations, administration de l'impôt retenu à la source, etc.) ; 2) **Contrôle, investigations et autres fonctions de vérification** — tâches associées à la vérification (inspection sur place, entretien dans les locaux de l'administration ou vérification par courrier) des informations figurant sur les déclarations des contribuables, pour tous les impôts administrés par l'autorité fiscale et ; 3) **Fonctions support** : gestion des ressources humaines, technologies de l'information, parc immobilier, service achat, sécurité, assurance interne et finances.

- **Fonctions support** : la proportion du personnel affecté à cette catégorie varie entre 1 et 40 %. À noter que 27 autorités ont déclaré affecter plus de 10 % des effectifs totaux à cette catégorie de fonctions, sur lesquelles 12 lui affectent plus de 15 % du personnel.

23. Parmi les facteurs susceptibles d'expliquer une partie de ces disparités entre les pays en matière de répartition du personnel entre les différentes fonctions figurent : (1) le fait que l'impôt sur le revenu puisse être liquidé soit par l'administration, soit par le contribuable ; (2) le degré d'automatisation des tâches courantes ; (3) l'importance des effectifs affectés aux fonctions support ; 4) le recours à l'externalisation (par exemple pour les fonctions informatiques) ; (4) la densité du réseau d'agences des services fiscaux et les règles de répartition du personnel entre ces agences.

Fonctions non fiscales exercées par les autorités fiscales

24. Dans le chapitre 1, il a été signalé que les pouvoirs publics attribuaient parfois diverses compétences non fiscales aux autorités fiscales et les raisons de cette tendance ont été indiquées (tableau 4). Le tableau 12 donne une idée plus précise de l'importance de ce phénomène, puisqu'il fournit des données sur la part des dépenses imputable aux fonctions non fiscales dans chacune des autorités. Les observations qui peuvent être faites sont notamment les suivantes :

- La part des dépenses correspondant aux fonctions non fiscales est restée relativement constante au cours de la période 2005 à 2007, ce qui porte à croire que cette pratique a peu évolué récemment.
- Dans le cas du Danemark, du Mexique et des Pays-Bas, ces dépenses correspondent dans une large mesure à des dépenses d'administration des affaires douanières et leur importance relative est remarquablement similaire entre les autorités concernées (comprise entre 12 et 15 % des dépenses totales).

Dans des pays comme le Canada et la Nouvelle-Zélande, le fait que l'administration fiscale ait des compétences en matière de protection sociale semble être le principal facteur déterminant ; dans le cas de la Nouvelle-Zélande, ces dépenses représentent une forte part des dépenses totales (environ 30 %).

Tableau 10 : Coûts administratifs totaux des fonctions fiscales
(Tous les montants sont exprimés en millions d'unités monétaires locales, sauf indication contraire)

PAYS	Coûts administratifs totaux des fonctions fiscales (y compris salaires et frais de fonctionnement)			Total des coûts salariaux des fonctions fiscales			Coûts salariaux/coûts administratifs totaux des fonctions fiscales (%)			Total des coûts informatiques			Coûts informatiques/coûts administratifs totaux des fonctions fiscales (%)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
<i>1) Pays de l'OCDE</i>															
Australie	2 216.9	2 303.2	2 317.7	1 540.9	1 626.1	1 652.0	69.5	70.6	71.3	420.5	487.2	506.5	19.0	21.2	21.9
Autriche	364.2	380.9	399.4	292.5	305.5	327.6	80.3	80.2	82.0	58.5	61.1	65.5	16.1	16.0	16.4
Belgique	1 162.5	1 315.5	1 145.1	923.2	933.5	934.8	79.4	82.5	81.6	145.9	120.8	122.8	12.5	10.7	10.7
Canada /1	3 133	3 393	3 293	2 552	2 781	2 732	81.5	82.0	83.0	318	343	326	10.2	10.1	9.9
République tchèque	6 627.9	7 095.1	7 206.1	5 062.6	5 362.5	5 668.7	76.4	75.6	78.7	916.2	990.9	1 029.6	13.8	14.0	14.3
Danemark	5 686 /1	4 977	4 971	3 818	3 345	3 404	67.2	67.2	68.5	851	864	863	15.0	17.4	17.4
Finlande /1	330.2	342.8	359.4	226.3	228.8	234.2	68.5	66.7	65.2	64.8	67.1	76.8	19.9	19.6	21.4
France	4 542	4 516	4 513	3 572	3 583	3 571	78.6	79.3	79.1	473	394	412	10.4	8.7	9.1
Allemagne	6 709	6 850	6 817	5 656	5 775	5 676	84.3	84.3	83.3	367	359	361	5.5	5.1	5.3
Grèce	n. disp.														
Hongrie	65 788.7	79 203.7	99 231.2	53 163.3	65 967.4	79 368.4	80.8	83.3	80.0	6 790.4	8 266.1	11 603.6	10.3	10.4	11.7
Islande	n. disp.														
Irlande /1	386.4	420.2	448.3	283.3	298.0	320.6	73.3	70.9	71.5	43.3	52.6	52.9	11.2	12.5	11.8
Italie /1	4 570.8	4 581.6	4 572.9	3 024.8	3 153.5	3 177.6	66.2	68.8	69.5	228.4	223.4	180.2	5.0	4.9	3.9
Japon	717 627	715 700	723 451	569 512	570 820	579 735	79.4	79.8	80.1	72 292	67 306	61 537	10.1	9.4	8.5
Corée	979 476	1 023 823	1 081 983	665 583	690 945	719 319	68.0	67.5	66.5	53 348	63 887	68 889	5.5	6.2	6.4
Luxembourg	72.0	75.6	81.2	60.5	64.0	66.4	84.0	84.7	81.8	n. disp.	n. disp.	n. disp.	-	-	-
Mexique	7 790.4	8 118.5	8 308.4	6 544.6	6 838.9	6 849.7	84.0	84.2	82.4	427.4	426.5	434.0	5.5	5.3	5.2
Pays-Bas	2 133	2 208	2 237	1 277	1 352	1 431	59.9	61.2	64.0	628	628	691	29.4	28.4	30.9
Nouvelle-Zélande /1	320	336	365	198	209	230	61.9	62.2	63.0	79	87	106	24.7	25.9	29.0
Norvège	3 660	3 850	3 901	2 192	2 322	2 460	59.9	60.3	63.1	639	658	670	17.5	17.1	17.2
Pologne	3 012.5	3 065.9	3 257.0	2 217.7	2 283.3	2 340.2	73.6	74.5	71.9	n. disp.	n. disp.	n. disp.	-	-	-
Portugal	441	442.5	464.4	355.8	357.4	368.6	80.7	80.8	79.4	54.3	62	62.3	12.3	14.0	13.4
République slovaque	3 158	3 192	3 185	1 374	1 514	1 581	43.5	47.4	49.6	725	475	448	23.0	14.9	14.1
Espagne /1	1 195	1 247	1 323	796	836	888	66.6	67.0	67.1	79	85	69	6.6	6.8	5.2
Suède /1	5 059	5 412	5 864	3 564	3 889	4 084	70.5	71.9	69.6	1 011	1 082	1 172	20.0	20.0	20.0

PAYS	Coûts administratifs totaux des fonctions fiscales (y compris salaires et frais de fonctionnement)			Total des coûts salariaux des fonctions fiscales			Coûts salariaux/coûts administratifs totaux des fonctions fiscales (%)			Total des coûts informatiques			Coûts informatiques/coûts administratifs totaux des fonctions fiscales (%)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Suisse	143	145	149	129	130	135	90.2	89.7	90.6	14	15	14	9.8	10.3	9.4
Turquie	1 042.8	1 152.9	1 274.6	676.9	760.2	872.4	64.9	65.9	68.4	45	15	47	4.3	1.3	3.7
Royaume-Uni /1	4 202	4 509	4 773	2 648	2 751	2 923	63.0	60.1	61.2	n. disp.	n. disp.	n. disp.	-	-	-
États-Unis /1	10 398	10 606	10 765	7 439	7 561	7 702	71.5	71.3	71.6	1 669	1 685	1 629	16.1	15.9	15.1
2) Pays hors OCDE															
Argentine	1 046.87	1 458.28	2 092.13	949.95	1 313.37	1 970.15	90.7	90.1	94.2	31.81	66.97	59.45	1.5 /1	2.5	1.5
Bulgarie	152	127	129	90	87	98	59.2	68.5	76.0	2	0.5	0.5	1.3	0.4	0.4
Chili	74 921	81 693	94 553	60 500	65 699	73 818	80.8	80.4	78.1	5 588	3 368	4 843	7.5	4.1	5.1
Chine	n. disp.														
Chypre /1	110.07	125.62	170.11	15.45	16.64	18.17	14.0	13.2	10.7	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Estonie /1	481	494	590	340	357	448	70.7	72.3	75.9	-	-	-	-	-	-
Lettonie	33	41	52	22	25	32	66.7	61.0	61.5	5	10	16	15.2	24.4	30.8
Malaisie	640.46	701.31	895.29	425.56	442.51	602.30	66.4	63.1	67.3	8.60	17.10	35.96	1.3	2.4	4.0
Malte	9.69	9.64	8.80	6.03	6.07	5.67	62.2	63.0	64.4	0.01	0.01	0.01	0.1	0.1	0.1
Roumanie /1	499.56	689.63	1 043.80	363.17	517.01	799.38	72.7	75.0	76.6	n. disp.	n. disp.	n. disp.	-	-	-
Singapour	183.3	184.0	189.1	108.6	101.7	109.5	59.2	55.3	57.9	48.2	56.6	56.4	26.3	30.8	29.8
Slovénie	88.97	102.11	92.01	59.99	61.08	62.76	67.4	59.8	68.2	4.85	6.56	6.82	5.5	6.4	7.4
Afrique du Sud /1	4 312	5 135	5 134	2 505	2 935	3 125	58.1	57.2	60.9	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Argentine** – ratio calculé en tenant compte des fonctions douanières ; **Australie** – les données relatives aux dépenses n'incluent pas les dépenses d'investissement ; **Canada** – toutes les dépenses sont calculées sur la base du principe de la comptabilité d'exercice et tiennent compte des services fournis à titre non onéreux par d'autres administrations publiques. Le total des dépenses administratives (administration de l'impôt) est calculé sans tenir compte des dépenses engagées pour recouvrer des recettes non fiscales et administrer le dispositif de prestations. Les coûts salariaux totaux (administration de l'impôt) correspondent au total des coûts salariaux (toutes fonctions confondues) après déduction du montant estimatif des dépenses salariales engagées pour administrer le dispositif de prestations ; **Chypre** – les chiffres regroupent les données relatives au service de la fiscalité directe et à celui de la TVA ; **Danemark** – suite au regroupement des services fiscaux nationaux et municipaux, en 2005, les chiffres 2005 reposent en partie sur une évaluation ; **Estonie** – les données concernent toutes les fonctions, y compris les fonctions douanières ; **Finlande** – les données tiennent compte de toutes les fonctions ; **Irlande** – l'administration de l'impôt et celle des douanes étant regroupées, les données tiennent compte de toutes les fonctions non fiscales. Les dépenses de personnel ne sont pas prises en compte dans le calcul des dépenses d'informatique ; **Italie** – dépenses totales de l'administration fiscale, de la *Guardia di Finanza* et d'*Equitalia* ; **Nouvelle-Zélande** – les dépenses sont comptabilisées selon la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux normes GAAP, et tiennent compte des dépenses de dépréciation et d'investissement. Les dépenses liées aux fonctions d'administration de l'impôt (dépenses totales et coûts salariaux) sont des estimations ; **Roumanie** – les données sont calculées en tenant compte, entre autres, des fonctions douanières ; **République slovaque** – les coûts informatiques comprennent les dépenses d'investissement, soit 491 millions SKK (2005), 266 millions SKK (2006), 231 millions SKK (2007) ; **Espagne** – les dépenses ont été calculées en tenant compte des fonctions douanières. Les coûts informatiques ne comprennent que les dépenses d'investissement et

d'applications externes, pas les coûts salariaux du service informatique (qui emploie 2 648 agents) ; **Afrique du Sud** — les dépenses ont été calculées en tenant compte des fonctions douanières ; **Suède** — les dépenses (et ratios calculés sur la base des dépenses) ne comprennent pas les coûts salariaux de l'organisme de recouvrement indépendant chargé du recouvrement forcé ; **Royaume-Uni** — les dépenses comprennent les dépenses liées aux fonctions douanières qui ne peuvent pas être identifiées séparément ; les activités informatiques sont externalisées ; **États-Unis** — les dépenses d'informatique incluent celles, moins élevées, engagées pour les programmes d'amélioration des fonctions informatiques, mais pas les dépenses du programme de modernisation des systèmes opérationnels de l'IRS (*Business Systems Modernization*, BSM), qui font partie des dépenses de développement et non des dépenses opérationnelles. Les coûts du programme BSM se sont établis à 316 millions USD en 2005, 215 millions USD en 2006 et 234 millions USD en 2007.

Tableau 11 : Comparaison entre coûts administratifs totaux et recettes nettes perçues/1

PAYS	Coûts administratifs/recettes nettes recouvrées (coût pour 100 unités de recette)								Anomalies ou facteurs inhabituels susceptibles de/connus pour influencer sur le ratio communiqué
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Tendance	
1) Pays de l'OCDE									
Australie /2	1.06	1.07	1.05	1.05	1.03	0.99	0.93	En baisse	
Autriche	0.71	0.72	0.91	0.78	0.66	0.65	0.64	En baisse	Pression fiscale élevée ; les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Belgique	-	-	-	1.89	1.42	1.35	1.40	Pas de tendance nette	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Canada	1.08	1.20	1.33	1.17	1.31	1.35	1.22	Pas de tendance nette	
République tchèque	-	2.08	-	-	1.29	1.38	1.25	Pas de tendance nette	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales, ni, à compter de 2004, les droits d'assises.
Danemark	-	0.73*	0.87	0.83	0.74	0.63	0.62	En baisse	Pression fiscale très élevée ; les recettes comprennent les recettes de TVA sur les importations ; *les chiffres pour 2002 ne tiennent pas compte des municipalités.
Finlande	0.77	0.82	0.82	0.80	0.79	0.78	0.77	En baisse	Pression fiscale élevée ; les recettes comprennent les cotisations sociales.
France	1.41	1.44	1.41	1.35	1.07	0.99	0.97		Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Allemagne	n. disp.	n. disp.	n. disp.		0.86	0.83	0.78	En baisse	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Grèce	n. disp.	n. disp.	1.65	1.69					Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations de sécurité sociale ; les coûts incluent certains coûts se rapportant à des fonctions non fiscales.
Hongrie	1.23	1.35	n. disp.	1.14	0.99	1.11	1.15	Pas de tendance nette	Les recettes comprennent les cotisations sociales.
Islande	-	1.12	1.06	1.02	n. disp.	n. disp.	n. disp.		Les recettes comprennent les cotisations sociales.
Irlande	0.90	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.79	En baisse	Les coûts comprennent les coûts liés aux activités douanières ; les recettes comprennent les cotisations sociales et la TVA sur les importations.
Italie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	1.36	1.24	1.16	En baisse	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales. Les coûts tiennent compte des activités de lutte contre la fraude fiscale mises en œuvre par la <i>Guardia di Finanza</i> (police fiscale).

PAYS	Coûts administratifs/recettes nettes recouvrées (coût pour 100 unités de recette)								Anomalies ou facteurs inhabituels susceptibles de/connus pour influencer sur le ratio communiqué
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Tendance	
Japon	1.54	1.66	1.67	1.58	1.69	1.56	1.53	Pas de tendance nette	Pression fiscale relativement faible ; les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Corée	0.85	0.85	0.82	0.86	0.81	0.79	0.71	En baisse	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Luxembourg	n. disp.	n. disp.	n. disp.	1.59	1.42	1.25	1.18	En baisse	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Mexique /1	n. disp.	1.44	1.41	1.29	1.18	1.06	0.95	En baisse	Les recettes et les coûts comprennent les recettes et les coûts des activités douanières. Les recettes fiscales ont fortement augmenté à partir de 2005 ; les coûts ne comprennent pas les dépenses d'investissement en informatique.
Pays-Bas	1.74	1.76	1.39	1.30	1.35	1.15	1.11	En baisse	Les recettes comprennent les cotisations sociales (dont de nouvelles catégories à partir de 2006) et les recettes de TVA sur les importations.
Nouvelle-Zélande	0.90	0.87	0.83	0.81	0.76	0.71	0.75	En baisse	
Norvège	0.56	0.59	0.59	0.56	0.72	0.71	0.67	En hausse	Pression fiscale élevée ; les recettes comprennent les cotisations sociales.
Pologne	1.50	1.78	1.95	2.62	1.93	1.75	1.42	En baisse	Les coûts et recettes comprennent les coûts et les recettes des activités douanières ; les recettes ne comprennent pas les cotisations sociales.
Portugal	1.61	1.68	1.51	1.49	1.59	1.43	1.41	En baisse	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales ni les droits d'accises.
République slovaque	1.43	1.46	1.45	1.26	2.43	2.49	2.41	Pas de tendance nette	Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales, ni, à compter de 2004, les droits d'assises.
Espagne	0.81	0.78	0.83	0.82	0.74	0.68	0.65	En baisse	Les recettes comprennent les recettes de TVA sur les importations ; les coûts comprennent les coûts des activités douanières.
Suède /2	0.55	0.56	0.57	0.59	0.38	0.39	0.41		Pression fiscale très élevée ; les recettes comprennent les cotisations sociales ; à partir de 2005, les coûts ne comprennent pas les coûts des activités de l'organisme de recouvrement (chargé du recouvrement forcé des dettes).
Suisse	-	-	0.66	0.62	0.30	0.29	0.28		Le rapport n'est pas comparable à celui des autres pays, car il ne tient pas compte des coûts d'administration des impôts directs par les cantons.
Turquie /2	0.81	0.72	0.74	0.83	0.87	0.84	0.83	Stable	Les recettes ne comprennent pas les cotisations sociales.

PAYS	Coûts administratifs/recettes nettes recouvrées (coût pour 100 unités de recette)								Anomalies ou facteurs inhabituels susceptibles de/connus pour influencer sur le ratio communiqué
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Tendance	
Royaume-Uni	1.06	1.11	1.04	0.97	1.10	1.12	1.10	Stable	Les données relatives à 2004 concernent l'administration des impôts directs. À partir de 2005, les données comprennent les recettes et les coûts des activités douanières.
États-Unis /2	0.46	0.52	0.57	0.56	0.52	0.47	0.45	En baisse	Les recettes comprennent les cotisations sociales ; il n'existe pas de TVA nationale.
2) Pays hors OCDE									
Argentine	0.88	0.86	0.85	0.83	1.60	1.62	1.84		À partir de 2005, les données comprennent les recettes et les coûts des activités douanières.
Bulgarie	-	-	-	-	6.49	3.19	1.29	En baisse	Les rapports sont fortement influencés par la réforme du recouvrement (à savoir le transfert du recouvrement des cotisations sociales à l'autorité fiscale et l'introduction de nouvelles procédures de recouvrement de la TVA).
Chili	-	-	0.89	0.88	0.69	0.63	0.60	En baisse	Les recettes ne comprennent pas les cotisations sociales. Les coûts ne comprennent que les coûts administratifs de l'autorité fiscale (SII), pas ceux de la fonction de recouvrement des dettes fiscales, assumée par un organisme distinct.
Chine	-	-	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.		
Chypre	-	-			5.7	5.1	5.8		Les recettes <u>ne comprennent pas</u> les cotisations sociales.
Estonie	-	-	-	-	1.03	0.88	0.86	En baisse	Les recettes comprennent les cotisations sociales et les coûts comprennent les coûts des activités douanières.
Lettonie	-	-	-	-	1.24	1.19	1.31	Pas de tendance nette	Les recettes comprennent les cotisations sociales.
Malaisie	-	-			1.20	1.14	1.29	Pas de tendance nette	Les recettes et les coûts résultent essentiellement de l'administration des impôts directs.
Malte	-	-	0.85	0.83	1.14	1.09	0.97		Les recettes comprennent les cotisations sociales. Les impôts directs ne sont pris en compte que dans les données relatives à 2003 et 2004.
Roumanie	-	-	n. disp.	n. disp.	0.63	0.72	0.91		Les recettes comprennent les cotisations sociales et les recettes des activités douanières. Les coûts comprennent ceux des activités douanières et de toutes les autres activités.
Singapour	0.87	0.90	0.99	1.01	1.02	0.93	0.83	En baisse	Pression fiscale très faible, ne comprenant pas l'équivalent des cotisations sociales.
Slovénie	1.14	1.13	1.17	1.05	0.93	0.98	0.83	En baisse	Les recettes comprennent les cotisations sociales.

PAYS	Coûts administratifs/recettes nettes recouvrées (coût pour 100 unités de recette)								Anomalies ou facteurs inhabituels susceptibles de/connus pour influencer sur le ratio communiqué
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Tendance	
Afrique du Sud	-	-	1.21	1.25	1.19	1.21	1.02	Stable	Les coûts comprennent les coûts des activités douanières ; les recettes comprennent les recettes de TVA sur les importations et les droits de douane.

Sources : réponses aux enquêtes nationales, rapports annuels des administrations fiscales.

/1. Toute observation ou conclusion découlant des informations figurant dans ce tableau doit tenir compte des remarques formulées précédemment dans ce chapitre.

/2. **Australie et Turquie** – données tirées du rapport annuel de l'administration pour 2007 (Australie) and 2005 (Turquie) ; **Mexique** – données extraites du rapport sur l'impôt de l'administration fiscale ; **Slovénie** – données établies d'après les rapports annuels ; **Suède** – les recettes nettes de 2005 sont extraites de *Taxes in Sweden* (7^e édition) ; **États-Unis** – les ratios indiqués diffèrent de ceux que publie l'IRS en raison de l'emploi au dénominateur des recettes « nettes » et non des recettes « brutes ».

/3. Le ratio calculé pour les années antérieures tenait apparemment compte de certaines dépenses « non fiscales », si bien qu'il était supérieur à ce qu'il aurait été s'il avait été calculé avec exactitude (ensemble des dépenses d'administration de l'impôt en pourcentage des recettes nettes recouvrées).

Tableau 12 : Dépenses de l'administration fiscale en pourcentage du PIB (pays de l'OCDE)

Pays	Dépenses d'administration de l'impôt/ PIB (%)			Dépenses totales de l'administration fiscale/ PIB (%)			Dépenses non fiscales (en pourcentage des dépenses totales)			PIB /1		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Australie	0.229	0.220	0.204	0.254	0.241	0.229	14	9	11	967 453	1 046 621	1 133 313
Autriche	0.148	0.148	0.146	0.377	0.355	0.347	60	58	58	245 330	257 897	272 669
Belgique	0.384	0.357	0.346	0.536	0.493	0.481	28	28	28	301 966	316 622	330 800
Canada	0.224	0.232	0.212	0.253	0.264	0.248	11	12	15	1 397 781	1 468 366	1 554 176
République tchèque	0.221	0.219	0.202	0.233	0.225	0.215	5	2	6	2 987 722	3 231 576	3 557 584
Danemark	0.367	0.303	0.293	0.421	0.350	0.336	13	13	13	1 548 153	1 641 520	1 696 238
Finlande	0.209	0.205	0.214	0.209	0.205	0.214	0	0	0	157 335	167 062	167 063
France	0.263	0.250	0.238	0.451	0.428	0.414	42	42	42	1 726 068	1 807 462	1 892 241
Allemagne	0.298	0.294	0.281	0.298	0.294	0.281	0	0	0	2 244 600	2 322 200	2 423 800
Grèce										198 609	213 985	228 949
Hongrie	0.298	0.333	0.390	0.298	0.333	0.390	0	0	0	22 042 476	23 795 306	25 405 796
Islande										1 026 251	1 167 684	1 279 379
Irlande /2		n. disp.		0.238	0.237	0.235		n. disp.		161 498	174 705	184 139
Italie /2	0.272	0.264	0.258	-	-	-	-	-	-	1 428 375	1 479 981	1 535 540
Japon	0.142	0.140	0.140	0.142	0.140	0.140	0	0	0	503 788 500	512 198 600	515 292 800
Corée	0.120	0.121	0.120	0.120	0.121	0.120	0	0	0	810 515 869	848 044 635	901 188 604
Luxembourg	0.246	0.223	0.224	0.246	0.223	0.224	0	0	0	30 032	33 854	36 137
Mexique	0.093	0.088	0.085	0.108	0.104	0.099	14	15	14	8 361 107	9 149 911	9 753 400
Pays-Bas	0.419	0.413	0.399	0.523	0.516	0.500	20	20	20	508 964	534 324	559 537
Nouvelle-Zélande	0.202	0.199	0.203	0.272	0.289	0.296	25	30	31	158 321	168 672	179 964
Norvège	0.188	0.179	0.171	0.196	0.186	0.178	4	4		1 945 716	2 161 728	2 276 757
Pologne	0.306	0.289	0.280	0.402	0.377	0.361	24	23	22	983 302	1 060 194	1 162 903
Portugal	0.295	0.284	0.285	0.295	0.284	0.285	0	0	0	149 124	155 323	162 756
République slovaque	0.215	0.195	0.174	0.221	0.224	0.180	3	13	3	1 471 131	1 636 263	1 825 777

L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE: série « Informations comparatives » (2008)

Pays	Dépenses d'administration de l'impôt/ PIB (%)			Dépenses totales de l'administration fiscale/ PIB (%)			Dépenses non fiscales (en pourcentage des dépenses totales)			PIB /1		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Espagne /2	n. disp.			n. disp.	0.132	0.128		n. disp.		908 450	980 954	1 049 848
Suède	0.185	0.187	0.191	0.223	0.226	0.226	17	17	15	2 735 218	2 899 653	3 070 591
Suisse					n. disp. /2					463 673	486 178	508 276
Turquie	0.152	0.152	0.149	0.152	0.152	0.149	0	0	0	648 932	758 391	856 387
Royaume-Uni /2		n. disp.		0.340	0.351	0.346		n. disp.		1 233 976	1 303 915	1 381 565
États-Unis	0.084	0.081	0.078	0.084	0.081	0.078	0	0	0	12 376 100	13 132 900	13 776 521

Sources : réponses aux enquêtes nationales et données sur le PIB fournies par les ministères des finances des pays membres ou estimées par le CTPA de l'OCDE pour les besoins de la publication de l'OCDE intitulée « Statistiques des recettes publiques ».

/1. PIB aux prix du marché en millions de monnaie nationale.

/2. **Irlande** et **Espagne** — les ratios ont été calculés en tenant compte des coûts de l'administration douanière ; **Italie** — calculs basés sur les données relatives aux coûts des fonctions fiscales de l'autorité fiscale, des activités fiscales de la *Guardia di Finanza*, organisme distinct chargé de la police fiscale, et d'*Equitalia*, entité distincte chargée du recouvrement des dettes fiscales ; **Suisse** — il n'est pas possible d'effectuer une comparaison significative du fait que les données relatives aux coûts d'administration des impôts relevant de l'échelon infranational ne sont pas disponibles ; **Royaume-Uni** — les chiffres pour 2005/06 ne sont pas disponibles en raison de différences au niveau des sources et du champ de couverture des données suite à la fusion.

Tableau 14 : Nombre d'agents exerçant des fonctions d'administration fiscale : comparaison d'indicateurs (2007)

PAYS	INDICATEURS DE RESSOURCES HUMAINES (2007)					ANOMALIES OU FACTEURS INHABITUELS SUSCEPTIBLES DE/CONNUS POUR INFLUER SUR LES RATIOS
	Personnel (ETP) de l'autorité fiscale, toutes activités confondues	Personnel affecté (ETP) aux fonctions fiscales et aux fonctions support liées à ces fonctions /1	Fonctions fiscales et support/ensemble des fonctions de l'autorité fiscale (%)	Population totale/agents ETP affectés aux fonctions fiscales et fonctions support liées à ces fonctions	Population active/agents ETP affectés aux fonctions fiscales et fonctions support liées à ces fonctions	
1) Pays de l'OCDE						
Australie	20 877	20 738	99.3	998	519	
Autriche	7 993	7 993	100.0	1 036	516	
Belgique	17 322	17 322	100.0	609	268	Comprend les impôts immobiliers et la taxe sur les véhicules à moteur. /4
Canada	38 179	36 717	96.2	889	481	
République tchèque	15 778	14 679	93.0	698	354	
Danemark	8 888	8 026 /2	90.3	677	362	Comprend les impôts immobiliers et la taxe sur les véhicules à moteur. /4
Finlande	5 913	5 913	100.0	891	452	
France	127 907	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	
Allemagne	111 988	111 988	100.0	736	371	
Grèce	12 779	12 566	98.3	887	388	Les agents affectés à certaines fonctions non fiscales sont comptabilisés dans les chiffres.
Hongrie	13 567	13 567	100	742	313	
Islande	n. disp.	n. disp.	-	-	-	Comprend les droits/taxes sur les véhicules à moteur. /4
Irlande	6 656	6 656	100	637	317	Les effectifs comprennent les agents affectés aux fonctions douanières.
Italie /2	54 619	54 619	100	1 070	452	La fonction de recouvrement de dette, qui est externalisée, n'est pas prise en compte dans les données relatives aux effectifs.
Japon	56 159	56 159	100	2 275	1 185	La charge de travail administratif est très réduite – voir corps du texte.
Corée	17 179	17 179	100.0	2 811	1 396	La charge de travail administratif est très réduite – voir corps du texte.
Luxembourg	907	907	100	517	364	

PAYS	INDICATEURS DE RESSOURCES HUMAINES (2007)					ANOMALIES OU FACTEURS INHABITUELS SUSCEPTIBLES DE/CONNUS POUR INFLUER SUR LES RATIOS
	Personnel (ETP) de l'autorité fiscale, toutes activités confondues	Personnel affecté (ETP) aux fonctions fiscales et aux fonctions support liées à ces fonctions /1	Fonctions fiscales et support/ensemble des fonctions de l'autorité fiscale (%)	Population totale/agents ETP affectés aux fonctions fiscales et fonctions support liées à ces fonctions	Population active/agents ETP affectés aux fonctions fiscales et fonctions support liées à ces fonctions	
Mexique	32 729	21 119	64.5	4 968	2 046	La charge de travail administratif est très réduite – voir corps du texte.
Pays-Bas	31 220	25 500	81.7	641	337	Comprend les droits/taxes sur les véhicules à moteur. /4
Nouvelle-Zélande	5 944	4 172	70.2	1 003	530	
Norvège	6 077	5 849	96.2	797	418	
Pologne	66 674	50 655	76.0	753	335	
Portugal	11 463	11 463	100.0	923	487	Comprend les impôts immobiliers et la taxe sur les véhicules à moteur. /4
République slovaque	5 771	5 144	89.1	1 048	516	Comprend la taxe sur les véhicules à moteur /4
Espagne	27 153	27 153	100.0	1 623	795	Les effectifs comprennent les agents affectés aux fonctions douanières.
Suède	9 900	8 650	87.4	1 050	540	Comprend les impôts immobiliers et la taxe sur les véhicules à moteur /4 , mais pas le personnel de l'organisme de recouvrement.
Suisse	977	935	95.7	8 004	4 788	Les ratios ne sont pas comparables avec ceux des autres pays du fait que le personnel des organismes infranationaux distincts chargés de l'administration de l'impôt sur le revenu ne sont pas comptabilisés dans les chiffres – voir corps du texte.
Turquie	41 525	41 525	100.0	1 756	609	
Royaume-Uni /2	88 934	88 934	100.0	681	337	Les effectifs comprennent les agents affectés aux fonctions douanières.
États-Unis	92 017	92 017	100	3 254	1 636	Il n'existe pas de TVA nationale – voir corps du texte.
2) Pays hors OCDE						
Argentine	21 118	17 152	81.2	2 282	935	
Bulgarie	7 976	7 976	100	968	325	

PAYS	INDICATEURS DE RESSOURCES HUMAINES (2007)					ANOMALIES OU FACTEURS INHABITUELS SUSCEPTIBLES DE/CONNUS POUR INFLUER SUR LES RATIOS
	Personnel (ETP) de l'autorité fiscale, toutes activités confondues	Personnel affecté (ETP) aux fonctions fiscales et aux fonctions support liées à ces fonctions /1	Fonctions fiscales et support/ensemble des fonctions de l'autorité fiscale (%)	Population totale/agents ETP affectés aux fonctions fiscales et fonctions support liées à ces fonctions	Population active/agents ETP affectés aux fonctions fiscales et fonctions support liées à ces fonctions	
Chili	3 801	3 801	100	4 331	1 834	Ne comprend pas la fonction de recouvrement des créances fiscales qui est assurée par un organisme distinct.
Chine	739 700	650 000	87.9	2 012	1 204	
Chypre	809	809	100	962	486	
Estonie	2 008	2 008	100	670	342	Les effectifs comprennent les agents affectés aux fonctions douanières.
Lettonie	5 029	2 422	48.2	948	482	
Malaisie	8 981	8 981	100	2 966	1 183	Les données relatives aux effectifs concernent essentiellement l'administration des impôts directs.
Malte	404	404	100	1 003	399	
Roumanie	30 435	23 968	78.8	902	390	Le personnel de l'administration des douanes et de la police fiscale n'est pas comptabilisé dans les effectifs.
Singapour	1 600	1 600	100	2 739	1 719	
Slovénie	2 551	2 551	100	784	363	
Afrique du Sud	14 548	10 780	74.1	4 479	1 901	Les effectifs affectés aux fonctions fiscales comprennent le personnel des unités Opérations nationales (<i>National Operations</i>), Discipline fiscale et gestion du risque (<i>Enforcement & Risk Management</i>) ainsi que 10 % du personnel des services douaniers et 50 % du personnel du Service juridique (<i>Legal and Policy</i>) dont les activités sont en lien direct avec les fonctions fiscales.

Sources : réponses aux enquêtes nationales, rapports annuels des administrations fiscales, « L'OCDE en chiffres » (2005 Supplément 1), Fiche de données sur la population mondiale 2005 du Population Reference Bureau, The World fact book du CIA.

/1. Toute observation ou conclusion découlant des informations figurant dans ce tableau doit tenir compte des remarques formulées précédemment dans ce chapitre. Les données relatives au personnel affecté aux fonctions fiscales comprennent le personnel de toutes les fonctions associées à l'administration de l'impôt, y compris celui affecté aux fonctions support.

/2. **Tous pays** — les données sont tirées des réponses aux enquêtes nationales, sauf indication contraire ; la définition du nombre de jours-personne constituant une personne-année (un équivalent temps plein - ETP) varie selon les pays. Dans le cadre de cette analyse, on n'a pas essayé d'appliquer une définition standard pour améliorer la cohérence des données sur le total équivalent temps

plein (ETP) par administration fiscale ; **Danemark** — les agents ETP affectés aux fonctions douanières ont été exclus du calcul des effectifs affectés aux fonctions fiscales. Les effectifs exclus ont été calculés sur la base de l'utilisation relative d'agents ETP par les fonctions douanières en 2006 (9,7 %) ; **Italie** — les données comprennent le personnel de l'administration fiscale et un tiers du personnel de la *Guardia di Finanza* ; **Mexique** — effectifs au 31 décembre 2007.

/3. Les chiffres de la population totale et de la population active sont tirés de l'édition 2008 de « *L'OCDE en chiffres* ». Les données sont les mêmes que celles utilisées dans le tableau 34.

/4. Dans les autres pays de l'OCDE, les impôts fonciers/immobiliers et les taxes/droits sur les véhicules à moteur sont perçus au niveau infranational.

Tableau 15 : Répartition des agents entre les principales fonctions d'administration fiscale en 2007

PAYS	Personnel total employé en 2007 (ETP), ou effectifs en fin d'année	Agents affectés aux principales fonctions fiscales /1									
		Gestion des dossiers des clients		Contrôles, investigations et autres travaux de vérification		Recouvrement forcé des dettes fiscales et activités connexes		Gestion institutionnelle		Autres fonctions	
		Nombre	% du total	Nombre	% du total	Nombre	% du total	Nombre	% du total	Nombre	% du total
1) Pays de l'OCDE											
Australie	20 877	4 792	23.0	6 291	30.1	2 620	12.5	3 874	18.6	3 161 /2	15.8
Autriche	7 993	906	11.3	5 584	69.6	853	10.7	224	2.8	426	5.3
Belgique	17 322	-	-	7 772	44.9	2 194	12.7	5 374	31.0	1 982	11.4
Canada	36 717	9 349	25.5	10 269	28.0	7 375	20.1	7 309	19.91	2 415	6.6
République tchèque	14 679	1 879	12.8	3 171	21.6	973	6.6	1 667	11.4	337	2.3
Danemark	8 026	1 455	18.1	2 574	32.1	908	11.3	974	12.1	2 115	26.4
Finlande /2	5 913	2 787	47.1	2 553	43.2	276	4.7	297	5.0	-	-
France /2	127 907	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Allemagne	111 988	-	-	75 000 /2	67.0	12 000	10.7	11 750	10.5	13 238	11.8
Grèce	12 566	-	-	2 714	21.6	-	-	-	-	-	-
Hongrie	13 567	4 525	33.4	4 392	32.4	2 367	17.4	2 283	16.8	-	-
Islande /2	78	50	64.1	12	15.4	-	-	9	11.5	7	9.0
Irlande /2	6 656	2 724	40.9	2 106	31.6	333	5.0	1 143	17.2	350	5.3
Italie /2	54 619	11 053	20.2	38 163	69.9	-	-	5 403	9.9	-	-
Japon	56 159	n. disp. /2	-	38 785	69.1	8 043	14.3	8 018	14.3	1 313	2.3
Corée	17 179	8 219	47.8	3 837	22.3	824	4.8	2 158	12.6	2 141	12.5
Luxembourg	907	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Mexique /2	21 119	1 632	7.7	9 444	44.7	6 031	28.6	4 012	19.0	-	-
Pays-Bas /2	25 500	4 000	15.7	10 000	39.2	1 000	3.9	7 000	27.5	3 500	13.7
Nouvelle-Zélande /2	5 944	2 603	43.8	986	16.6	583	9.8	1 024	17.2	748	12.6
Norvège	5 849	1 474	25.2	3 050	52.1	377	6.5	852	14.6	97	1.7
Pologne	50 655	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Portugal /2	11 463	7 417	64.7	1 987	17.3	1 852	16.2	207	1.8	-	-
République slovaque	5 144	2 146	41.7	1 795	34.9	323	6.3	372	7.2	508	4.0
Espagne	27 153	6 832	25.2	5 007	18.4	4 452	16.4	3 376	12.4	7 486 /2	27.8

PAYS	Personnel total employé en 2007 (ETP), ou effectifs en fin d'année	Agents affectés aux principales fonctions fiscales /1									
		Gestion des dossiers des clients		Contrôles, investigations et autres travaux de vérification		Recouvrement forcé des dettes fiscales et activités connexes		Gestion institutionnelle		Autres fonctions	
		Nombre	% du total	Nombre	% du total	Nombre	% du total	Nombre	% du total	Nombre	% du total
Suède /2	8 650	2 000	23.1	2 800	32.4	350	4.0	900	10.4	2 600	30.1
Suisse	935	84	9.0	309	33.0	65	7.0	112	12.0	365	39.0
Turquie	41 525	21 633	52.1	3 047	7.3	11 112	26.8	1 464	3.5	4 269	10.3
Royaume-Uni /2	88 934	37 109	41.7	34 059	38.3	6 706	7.5	10 620	11.9	440	0.5
États-Unis	92 017	29 877	32.5	14 021	15.2	31 793	34.5	14 657	15.9	1 670	1.8
2) Pays hors OCDE											
Argentine	17 152	746	4.3	6 870	40.1	3 801	22.2	3 250	18.9	2 485	14.5
Bulgarie	7 976	2 058	25.8	3 584	44.9	377	4.7	1 004	12.6	953	11.9
Chili	3 801	453	11.9	2 910	76.6	-	-	425	11.2	13	0.3
Chine	650 000	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Chypre	809	305	37.7	306	37.8	101	12.5	87	10.8	10	1.2
Estonie	803										
Lettonie	2 422	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Malaisie	8 981	1 446	16.1	2 628	29.3	1 780	19.8	3 125	34.8	-	-
Malte	404	195	48.3	45	11.1	34	8.4	45	11.1	85	21.0
Roumanie /2	23 968	3 477	14.5	6 648	27.7	4 177	17.4	3 728	15.6	5 938	24.8
Singapour	1 600	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Slovénie	2 551	245	9.6	1 466	57.5	295	11.6	124	4.9	421	16.5
Afrique du Sud /2	14 548	6 437	44.2	3 180	21.9	849	5.8	194	1.3	3 888	26.7

Sources : réponses aux enquêtes nationales et rapports annuels

/1. Il convient de considérer avec prudence les données sur la ventilation des ressources en personnel, compte tenu des différences d'interprétation entre pays de la division fonctionnelle retenue ici et des modalités d'organisation en vigueur.

/2. **Australie** — fourniture de conseils par écrit, actions de communication, *Australian Valuation Office* et autres ; **Finlande** — le personnel des services douaniers n'est pas comptabilisé ; **France** — du fait de la fusion entre la DGI et la DGCP, les données sur la ventilation des effectifs ne sont pas disponibles ; **Allemagne** — la gestion des comptes des contribuables est regroupée avec les fonctions de contrôle et de vérification ; **Islande** — seuls les effectifs du siège sont comptabilisés ; **Irlande** — en ce qui concerne les effectifs, les chiffres correspondent à la moyenne pour 2007 et comprennent tous les agents rémunérés au titre d'une période donnée. Ils incluent le personnel temporaire ; **Italie** — les données comprennent le personnel de l'administration fiscale et un tiers du personnel de la *Guardia di Finanza*, mais ne tiennent pas compte de la fonction de recouvrement des dettes, qui est externalisée ; **Japon** — le personnel ne peut pas être distingué de celui affecté aux activités de contrôle, d'investigation et de vérification et aux activités de recouvrement de dettes ; **Corée** — le personnel chargé de la gestion des comptes des contribuables et des opérations de vérification exerce également des activités de recouvrement de dettes ; **Mexique** — effectifs au 31 décembre 2007 ; **Pays-Bas** — les données ne tiennent pas compte des services des douanes et des prestations ; **Nouvelle-Zélande** — les chiffres tiennent compte d'agents affectés à des fonctions non fiscales qu'il n'est pas possible de comptabiliser

séparément ; **Portugal** — nombre d'agents en fin d'année ; **Roumanie** — total des effectifs de l'administration fiscale nationale, compte non tenu des agents des services douaniers et de la police fiscale ; **Espagne** — dont 3 644 agents des services douaniers ; **Suède** — le personnel de l'organisme de recouvrement (environ 1 850 agents), chargé du recouvrement forcé des dettes fiscales, n'est pas compris dans les chiffres ; **Afrique du Sud et Royaume-Uni** — les chiffres incluent les agents des services douaniers.

Chapitre 5 – Performances opérationnelles

Vue d'ensemble

Ce chapitre présente une synthèse des données recueillies auprès des autorités fiscales étudiées eu égard à leurs performances opérationnelles dans les principaux domaines de **l'administration de l'impôt**. Il présente les résultats immédiats (rentrées fiscales, par exemple) **de l'activité d'une autorité fiscale**. Outre les données relatives à la charge de travail, divers ratios ou indicateurs utilisés pour effectuer des comparaisons internationales des performances des autorités fiscales sont présentés.

Points clés et observations

Rentrées fiscales

- Le taux de pression fiscale varie considérablement d'un pays étudié à l'autre. Le ratio impôts/PIB de l'exercice budgétaire 2006 a ainsi dépassé 40 % dans 9 pays d'Europe. En revanche, il est resté inférieur à 20 % au Chili, en Malaisie et à Singapour et s'est situé entre 20 et 30 % dans 10 autres pays. Les autres pays qui ont fourni des données ont affiché un taux de pression fiscale compris entre 30 et 40 % du PIB.

Remboursements de trop-versés

- L'importance des remboursements varie sensiblement d'un pays à l'autre, en raison de diverses caractéristiques des systèmes fiscaux : 11 autorités ont indiqué que le montant total des remboursements était inférieur à 10 %, 14 autorités qu'il était compris entre 10 et 20 %, 6 qu'il s'établissait entre 20 et 30 % et 2 autorités qu'il était supérieur à 30 %.

Activités de vérification fiscale

- Dans la majorité des autorités fiscales, les sommes recouvrées suite à des vérifications représentent moins de 4 % des rentrées fiscales annuelles nettes : elles représentent moins de 2 % des rentrées fiscales nettes dans 13 autorités, 2 à 4 % dans 14 autorités et plus de 8 % dans 8 autorités.
- La couverture des opérations de vérification, mesurée en pourcentage de la taille estimative de la population totale de contribuables, varie sensiblement d'un pays à l'autre. 11 autorités ont indiqué qu'elle était inférieure à 1 %, 14 qu'elle était comprise entre 1 et 4 % et 13 qu'elle était supérieure à 4 %.

Recouvrement des impôts impayés

- L'ampleur des impayés, mesurée par l'encours des dettes fiscales, varie considérablement d'une autorité fiscale étudiée à l'autre, ce qui témoigne de disparités importantes dans le respect de l'obligation de paiement. En prenant le ratio de référence « valeur de la dette fiscale en fin d'exercice/recettes annuelles nettes » en 2007 comme indicateur de l'ampleur relative de l'encours des dettes fiscales, on observe que 16 autorités affichaient un ratio inférieur à 5 %, 8 un ratio compris entre 5 et 10 %, 5 un ratio compris entre 10 et 20 % et 4 un ratio supérieur à 20 %.
- Les réponses à l'enquête révèle l'existence de carences dans les systèmes d'information sur la gestion de nombreuses autorités fiscales. Ainsi, près d'un tiers des autorités fiscales n'ont pas été en mesure d'indiquer le montant des impôts recouvrés suite à la mise en œuvre de mesures de recouvrement forcé, et un peu plus d'un quart d'entre elles n'ont pas été en mesure d'indiquer le nombre de dossiers d'impayés en instance dans leurs services et le montant correspondant.

Performances opérationnelles

1. Ce chapitre brosse un panorama des données opérationnelles recueillies en ce qui concerne les performances des autorités fiscales. Il aborde les thèmes suivants : 1) recouvrement des recettes ; 2) remboursements de trop-versés d'impôts ; 3) certains aspects de la prestation de services aux contribuables ; 4) activités de vérification ; 5) règlement des contentieux ; 6) recouvrement des impôts impayés.

2. Cette publication ayant une vocation « comparative », le maximum a été fait pour faire en sorte que tous les pays interrogés interprètent de la même manière des termes tels que « vérification », « contentieux fiscal » et « arriérés d'impôts ». Pour les raisons indiquées dans ce chapitre et dans d'autres parties du présent document, on doit prendre de grandes précautions pour interpréter ces informations et en tirer d'éventuelles conclusions quant à l'efficience relative des différents organismes fiscaux considérés. Il convient en particulier de se reporter à d'autres parties du présent rapport (par exemple aux données relatives à l'éventail des impôts recouvrés et à l'affectation des ressources) pour identifier les facteurs susceptibles d'expliquer des situations pouvant apparaître comme inhabituelles présentées dans ce chapitre.

Recouvrement des recettes fiscales (tableaux 16 et 17)

3. Le produit final des activités des autorités fiscales est constitué par le montant net des recettes recouvrées (après paiement des remboursements) qui peut alimenter le budget de l'État. Ce chapitre contient des informations sur le montant total des recettes fiscales nettes recouvrées, à tous les niveaux de l'administration publique, dans les pays étudiés ; elles sont souvent exprimées en termes de « pression fiscale ». Une forte proportion de ces recettes, à l'exception, dans certains pays, des cotisations sociales (voir chapitre 1, tableau 3) sont recouvrées par les autorités fiscales étudiées.

4. L'OCDE s'efforce en général de publier des données internationalement comparables sur les impôts perçus dans les pays membres par l'ensemble des échelons de l'administration. Le terme « impôts » est réservé aux prélèvements obligatoires sans contrepartie effectués par les administrations publiques. Les impôts sont sans contrepartie au sens où les avantages procurés aux contribuables par les services publics ne sont normalement pas proportionnés à ce qu'ils ont dû verser. Il convient néanmoins de noter que les ratios fiscaux publiés par l'OCDE dépendent tout autant du dénominateur (le PIB) que du numérateur (les recettes fiscales), et que le numérateur fait l'objet de révisions pour diverses raisons. On conseillera aux lecteurs de se reporter à la publication de l'OCDE intitulée « *Statistiques des recettes publiques, 1965-2007, édition 2008* »⁴⁷, pour plus de précisions concernant l'incidence des révisions du PIB sur les ratios présentés pour les pays membres.

5. Le tableau 16 présente les recettes fiscales totales des différents pays pour l'exercice budgétaire 2006 (pour les principales catégories d'impôts et tous les niveaux de gouvernement) exprimées en pourcentage du PIB. Les ratios sont calculés en rapportant le total des prélèvements obligatoires au PIB aux prix du marché. Il indique aussi le montant total, provisoire ou définitif, des prélèvements pour l'exercice budgétaire 2007 quand ce chiffre est disponible. Les données relatives aux pays de l'OCDE sont tirées de la publication « *Statistiques des recettes publiques* », et celles relatives aux pays de l'UE non membres de l'OCDE sont extraites de « *Tendances de la fiscalité dans l'Union européenne* », une publication officielle annuelle de l'Union européenne. Les données relatives aux autres pays proviennent de sources diverses, dont les références figurent dans la note en bas du tableau. On doit faire preuve de prudence en comparant le poids des prélèvements obligatoires dans les pays inclus dans l'étude, car les méthodes d'agrégation des données peuvent différer.

6. Le tableau 17 présente un récapitulatif des recettes nettes agrégées recouvrées par les autorités fiscales au cours de la période 2005-2007 en distinguant les recettes totales payées spontanément de celles recouvrées suite à des opérations de contrôle et de recouvrement forcé.

7. Les principales observations qui se dégagent des informations figurant dans les tableaux 16 et 17 sont les suivantes :

⁴⁷ http://www.oecd.org/document/4/0,3343,fr_2649_34533_41483785_1_1_1_1,00.html

- Comme le montre le tableau 16, les taux de pression fiscale **varient énormément d'un pays étudié à l'autre. Au titre de l'exercice budgétaire 2006, 9 pays d'Europe** – Autriche, Belgique, Danemark, Finlande, France, Islande, Italie, Norvège et Suède – affichaient un ratio impôts/PIB supérieur à 40 %. Au contraire, ce taux était inférieur à 20 % au Chili, en Malaisie et à Singapour, et compris entre 20 et 30 % dans 10 autres pays – Argentine, Japon, Corée, Mexique, Roumanie, République slovaque, Afrique du Sud, Suisse, Turquie et États-Unis. Dans les pays restants, la pression fiscale totale était comprise entre 30 et 40 % du PIB.
- Les différences qui ressortent du tableau 16 ont un certain nombre de conséquences **pour l'administration de l'impôt, notamment sous l'angle des comparaisons internationales.** Du fait des fortes disparités en matière de taux de pression fiscale, **auxquelles s'ajoutent des différences concernant l'importance relative des impôts directs et indirects, les charges de travail administratif et les problèmes de discipline fiscale peuvent beaucoup différer d'un pays à l'autre.**
- Le tableau 17 **montre notamment l'ampleur des recettes fiscales totales recouvrées suite à des mesures d'exécution (opérations de contrôle et de recouvrement forcé, par exemple).** On observe que moins de la moitié des pays étudiés ont été en mesure de communiquer ces données et que les montants indiqués représentaient entre 1 et 7 % **des recettes. Ces données doivent être analysées avec prudence, parce qu'il est en soi difficile de déterminer si des recettes ont été recouvrées spontanément ou dans le cadre d'activités visant à promouvoir la discipline fiscale ou de mesures d'exécution.**

Remboursements de trop-versés (tableaux 17 et 18)

8. La question des impôts versés à tort ainsi que de la charge de travail et du coût qui en résultent **pour le contribuable et l'administration fiscale occupe une place relativement peu importante** dans les descriptions des systèmes fiscaux nationaux et des activités des autorités fiscales. Compte tenu de la manière dont sont conçus les principaux impôts administrés (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés et TVA), il est inévitable **qu'une proportion de contribuables verse des impôts à tort. Toutefois, comme le montre le tableau 18 et comme indiqué ci-après, dans beaucoup de pays, le montant total de ces trop-versés est supérieur à ce qui est généralement admis et varie sensiblement d'un pays à l'autre.** Dans certains pays, la fréquence relativement élevée des remboursements amène à **s'interroger sur les coûts assumés par les contribuables en cas de trop-versé d'impôt, en particulier lorsque l'autorité fiscale ne rembourse pas particulièrement vite et lorsque le contribuable ne perçoit pas d'intérêts en contrepartie du caractère tardif des remboursements.**

9. Cette partie présente des données **sur l'ampleur des trop-versés d'impôt (en termes agrégés et pour les principaux impôts dans une sélection de pays)** et décrit certaines des raisons les plus courantes de ces trop-versés. Les tableaux 17 et 18 présentent des données sur les trop-versés **en termes agrégés dans les pays étudiés d'une part ainsi que pour les principaux impôts dans une sélection de pays d'autre part. Les principales observations qui s'en dégagent sont les suivantes :**

- **L'ampleur des trop-versés varie sensiblement d'un pays à l'autre, en raison de certaines caractéristiques des systèmes fiscaux décrites ci-après.** Ainsi, en 2007, 11 autorités ont indiqué que le montant total des remboursements était inférieur à 10 % **des recettes totales, 14 qu'il était compris entre 10 et 20 %**, 6 entre 20 et 30 % et 2 autorités ont indiqué un montant supérieur à 30 % (la Bulgarie et la République slovaque). En République Slovaque, où le montant est supérieur à 60 %, il semble **qu'une réforme s'impose, l'ampleur des trop-versés ayant pour corollaire le coût élevé de la discipline fiscale et une charge de travail importante pour les services fiscaux.**
- Dans 11 autorités fiscales (sur les 33 qui ont communiqué des données), les remboursements se sont inscrits à la hausse au cours de la période 2005 à 2007.
- Il ressort des données présentées pour une sélection de pays que les remboursements **d'impôt sur le revenu des personnes physiques sont relativement élevés dans les pays qui appliquent un système de retenues à la source non cumulatif, tandis que les remboursements de TVA sont élevés dans tous les pays (sans doute en raison de l'exonération de TVA applicable aux exportations).**

10. D'après les travaux de recherche limités conduits par le Secrétariat, divers facteurs concourent à expliquer le montant total des remboursements pour chacun des principaux impôts. Certains d'entre eux, voire la totalité, sont observés, à des degrés divers, dans les pays étudiés :

- **TVA** : les facteurs qui expliquent les remboursements sont notamment : 1) la nature de l'économie d'un pays (par exemple l'importance de la valeur ajoutée imputable aux secteurs exportateurs, la proportion de ventes soumises à TVA et de ventes soumises à la TVA à taux zéro) ; 2) les caractéristiques du système de TVA, en particulier l'importance de la TVA à taux zéro et l'application de taux multiples ; 3) les demandes de remboursements de TVA surévaluées passant inaperçues, notamment celles qui résultent de régimes de fraude fiscale conçus pour exploiter les faiblesses du système de contrôle des remboursements de TVA.⁴⁸
- **Impôt sur le revenu des personnes physiques** : divers facteurs sont susceptibles d'avoir une incidence, notamment 1) les barèmes de retenue à la source sur la rémunération des salariés (lorsque qu'un système de retenues non cumulatif est appliqué) conçus de manière à « effectuer des retenues excédentaires » sur le salaire, en attendant le calcul de la somme effectivement due à partir des déclarations de fin d'année ; 2) les systèmes fiscaux conçus de telle manière que les contribuables bénéficient d'avantages fiscaux via la liquidation effectuée sur la base de la déclaration fiscale établie en fin d'année ; 3) l'application d'un mécanisme de retenue à la source forfaitaire (imputable) pour les revenus de placement, en particulier les intérêts, qui entraîne un trop-versé d'impôt lorsque ces revenus sont relativement faibles (ce trop-versé est remboursé après la fin de l'exercice budgétaire) ; 4) l'application, en ce qui concerne le paiement d'acomptes, de règles (par exemple, la base retenue pour le calcul des échéances, l'existence de sanctions en cas de sous-estimation) susceptibles de dissuader certains contribuables de réviser leurs estimations avant de déposer leur déclaration fiscale annuelle ; et 5) les remboursements effectués à tort, liés à la sous-déclaration de revenus ou à la surestimations des déductions et autres avantages demandés sur la déclaration annuelle.
- **Impôt sur les sociétés** : les facteurs susceptibles de jouer un rôle sont notamment : 1) l'annulation d'obligations fiscales relativement élevées suite au règlement favorable d'un contentieux fiscal, entraînant le remboursement des sommes perçues à tort ; 2) l'application, en ce qui concerne le paiement d'acomptes, de règles (par exemple, la base retenue pour le calcul des échéances, l'existence de sanctions en cas de sous-estimation) susceptibles de dissuader certains contribuables de réviser leurs estimations avant de déposer leur déclaration fiscale annuelle.

Tableau 18 : Ampleur des remboursements d'impôts, par type d'impôt, dans une sélection de pays (2007)

Pays	Part des recettes fiscales totales remboursée aux contribuables en 2007 (%)			
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés/les bénéfices	TVA	Tous impôts
Australie	14.5	10.8	46.1	20.1
Canada	13.2	20.4	n/a	21.6
Hongrie	6.4	13.5	42.8	17.4
Irlande	19.1	12.8	24.6	13.9
Japon	4.3	1.6	6.5	12.6
Nouvelle-Zélande	4.3	3.0	46.1	16.7
Corée	3.6	10.3	41.6	18.9
Slovénie	11.0	9.1	38.1	
Espagne (2006)	14.7	11.2	31.0	18.9

⁴⁸ Pour une analyse approfondie de l'ampleur des remboursements de TVA et de leurs conséquences pour les autorités fiscales, voir *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, Document de travail du FMI WP/05/218 - <http://www.imf.org/external/pubs/cat/longres.cfm?sk=18646.0>

Suède (2006)	5.0		41.0	
Royaume-Uni			40.8	13.3
États-Unis	18.2	6.8	Sans objet	11.0

Sources : *Rapports annuels des administrations fiscales.*

11. Si certains des facteurs décrits peuvent être jugés légitimes et inévitables, il n'en reste pas moins que le volume élevé des remboursements (en particulier de TVA) à gérer par beaucoup d'autorités fiscales, souvent dans des délais relativement courts, peut rendre plus difficile la détection de fraudes résultant d'actes de délinquance, qui peuvent être peu nombreuses mais porter sur des sommes importantes.

12. La législation d'un certain nombre de pays prévoit des « mécanismes incitatifs » sous forme de paiement d'intérêts aux contribuables en cas de remboursement tardif, ce qui entraîne une charge supplémentaire pour les autorités fiscales concernées. L'obligation d'effectuer les remboursements rapidement entraîne une autre difficulté – dans le cas de certains impôts, en particulier de la TVA, des pratiques frauduleuses relevant du crime organisé sont mises en œuvre pour obtenir des remboursements indûment. Cette situation a conduit beaucoup d'autorités fiscales à élaborer et utiliser des techniques sophistiquées de profilage des risques pour prévenir ces demandes de remboursement.

Prestation de services aux contribuables (tableaux 19a et 19b)

13. Compte tenu de la diversité de leurs usagers, de la complexité des lois qu'elles font appliquer et de l'adoption du système de l'autoliquidation pour beaucoup d'impôts, la fourniture de services de « qualité » aux contribuables et à leurs représentants doit être un objectif essentiel de toutes les autorités fiscales. En matière de « service », la notion de qualité se décline en plusieurs dimensions (ponctualité, pertinence des conseils et périmètre des services, par exemple) et une étude approfondie des stratégies et résultats des autorités fiscales en la matière dépasserait le champ de la présente publication. Elle se concentre donc, à des fins comparatives, sur quelques services de base (qui représentent néanmoins un volume d'activité important) fournis par les autorités fiscales, sur les normes fixées pour la prestation de ces services en termes de « ponctualité », et sur les résultats obtenus. Le chapitre 3 contient davantage d'informations sur l'apparition et l'utilisation des normes de service, et le chapitre 6 aborde le sujet, plus large, des droits des contribuables.

14. Les tableaux 19a et 19b présentent des données sur huit aspects spécifiques de la prestation de services par les autorités fiscales. Ces aspects sont : 1) et 2) le traitement des déclarations de revenus des personnes physiques (déclarations papier et électroniques) devant, selon toute attente, donner lieu à un remboursement ; 3) les déclarations de TVA avec remboursements ; 4) les réponses aux demandes de renseignements écrites ; 5) la fourniture de renseignements dans le cadre de l'accueil physique dans des centres d'accueil du public ou des agences ; 6) les réponses aux demandes de renseignements téléphoniques des contribuables ; 7) le règlement des contentieux ; et 8) l'enregistrement des nouvelles entreprises. Lorsqu'ils existent, les objectifs ou normes de performance fixés par l'autorité fiscale eu égard au service évoqué sont décrits aux côtés du résultat effectivement obtenu, tel qu'il a été communiqué par l'autorité fiscale.

15. Les principales observations qui se dégagent des tableaux 19a) et 19b) sont les suivantes :

- La définition de « normes de service » et la mesure des résultats obtenus au regard de ces normes restent des pratiques relativement peu éprouvées, la moitié seulement des pays étudiés étant dotés d'un ensemble complet de normes pour les services examinés.
- Concernant les services étudiés, les normes portent le plus souvent sur le traitement des remboursements de TVA et des demandes de renseignements écrites, la réponse aux demandes de renseignements téléphoniques et le traitement des contentieux. Il est plus rare que des normes existent en ce qui concerne le traitement des déclarations de revenus des personnes physiques et l'enregistrement des nouvelles entreprises.

- Pour certains services, les normes appliquées (et le niveau de qualité de service **atteint**) **diffèrent sensiblement d'un pays à l'autre (par exemple pour le traitement des remboursements de TVA)**.

Comme indiqué dans le chapitre 3, un peu plus de la moitié seulement des autorités fiscales **publient les résultats qu'elles obtiennent au regard des normes de service qu'elles appliquent**.

Activités de vérification fiscale (tableaux 20 et 21)

16. Comme précisé dans le chapitre 4, dans les pays interrogés, les contrôles fiscaux et autres activités de vérification absorbent une bonne part des ressources des administrations fiscales. Au vu des données du tableau 15, la moitié des autorités interrogées affectent plus de 30% de leurs agents à des opérations de contrôle, investigations et autres activités de vérification. Ne serait-ce que pour cette raison, la façon dont les ressources consacrées à ces activités sont utilisées ainsi que leur contribution aux rentrées fiscales et au degré de discipline intéressent toutes les administrations fiscales.

17. Pour les besoins de la présente publication, le terme « vérification » recouvre toutes les activités généralement menées par les autorités fiscales pour vérifier si les contribuables **ont correctement déclaré l'impôt dont ils sont redevables**. La principale opération de vérification est généralement désignée par le terme « contrôle fiscal ». Les termes « examen » et « enquête » sont moins souvent utilisés. On sait également que les « contrôles » sont plus ou moins étendus et approfondis selon les autorités fiscales et que la nature des opérations constituant un « contrôle » **varie. Les autorités fiscales conduisent également d'autres opérations (investigations approfondies, confrontation des revenus et pièces justificatives, demandes de renseignements par téléphone, contrôle informatisé, vérifications mathématiques et vérification de la comptabilité, par exemple) susceptibles d'entraîner une modification de l'impôt calculé d'après la déclaration du contribuable. Les informations** fournies dans cette publication ont vocation à rendre compte de toutes les activités de vérification menées par les autorités fiscales.

18. Le tableau 20 vise à donner un ordre de grandeur des activités de contrôle et de vérification, à la fois en termes de nombre **d'actions mises en œuvre/de contribuables** contrôlés et de montant des redressements qui en résultent. Le tableau 21 présente un certain **nombre de ratios qui ont valeur d'indicateurs bruts de la productivité et de la couverture**. Ces tableaux doivent être interprétés avec prudence, en raison des différences potentielles de conceptions et/ou de pratiques en matière de « vérification fiscale », de différences dans les **méthodes utilisées pour évaluer la taille de la population des contribuables, et d'autres** informations fournies avec le tableau. À noter en particulier :

- Pour la plupart des autorités fiscales, le produit des activités de vérification représente moins de 4 % des recettes annuelles nettes : il représente moins de 2 % dans 13 autorités fiscales, 2 à 4 % dans 14 autorités et plus de 4 % dans 8 autorités fiscales.
- Le produit des activités de vérification visant les gros contribuables occupe une place dominante dans la plupart des résultats déclarés par les autorités ; sur les 22 autorités qui ont été **en mesure d'indiquer les résultats des vérifications visant les gros contribuables**, 11 ont indiqué que le montant des redressements imposés à ces contribuables représentait plus de 30 % **du produit de l'ensemble des activités de vérification**.

La couverture des activités de vérification, exprimée en pourcentage de la taille estimée de la **population des contribuables, est très variable. 11 autorités fiscales l'évaluent à moins de 1 %**, 14 autorités la situent entre 1 et 4 % et 13 à plus de 4 %.

Contentieux fiscal (tableau 22)

19. Le tableau 22 présente les données fournies par les pays en ce qui concerne le **nombre de contentieux ayant fait l'objet d'une procédure administrative en 2006 et 2007. Il distingue les affaires réglées dans l'année de celle qui étaient encore en instance à la fin de l'année**.

20. Les disparités importantes observées dans les données transmises portent à croire que les critères retenus pour engager une procédure administrative varient de manière **significative d'un pays à l'autre**. En outre, le fait que de nombreuses données manquent dans le tableau 22 **semble montrer qu'il existe des carences dans les données opérationnelles** recueillies par bon nombre des autorités fiscales étudiées. Cette situation pourrait être liée au fait que, bien que les recours contentieux administratifs fassent partie des activités des autorités fiscales dans 40 pays sur les 42 qui ont fourni des informations à ce sujet, 18 pays seulement sont dotés de normes de résultats concernant ces recours.

21. Le chapitre 7 et le tableau 32 présentent des informations complémentaires sur le cadre qui sous-tend **la mise en œuvre des recours administratifs dans les autorités fiscales étudiées**.

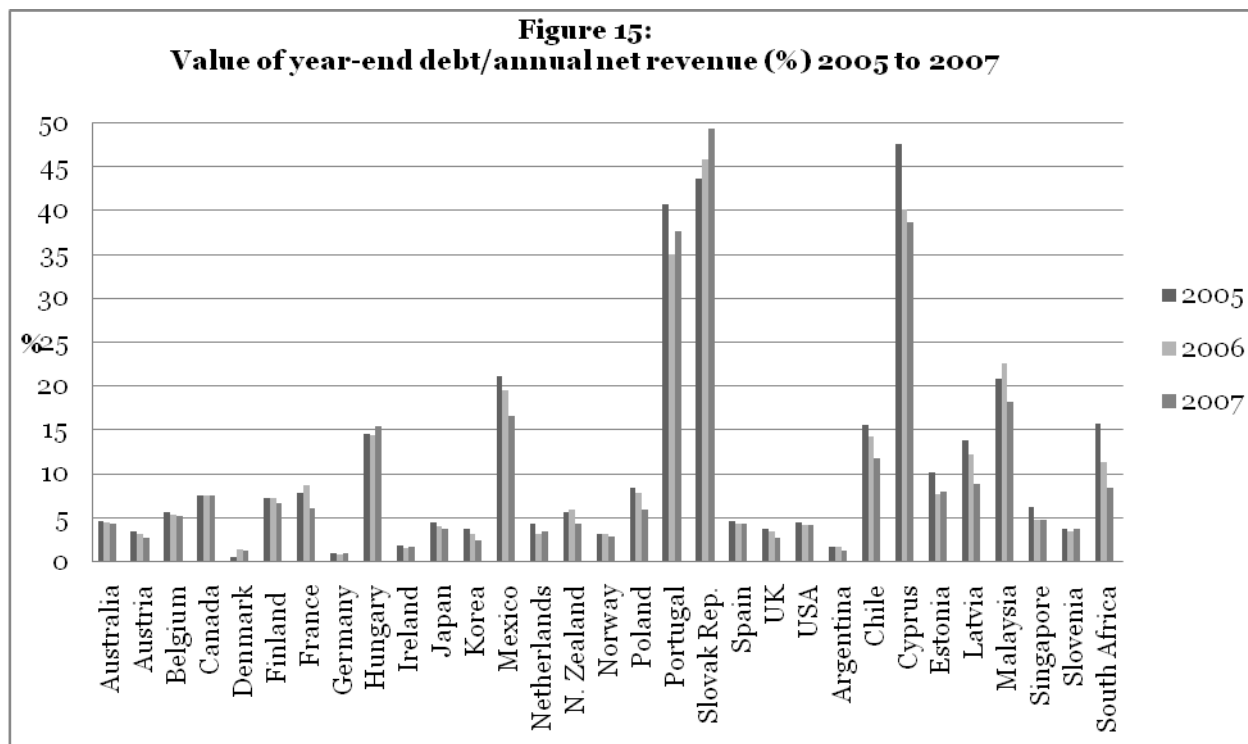
Recouvrement des impôts impayés (tableaux 23 à 25)

22. Le recouvrement des dettes fiscales est une autre responsabilité importante de **l'administration**. Comme souligné dans le chapitre 2, tableau 5, la grande majorité des autorités fiscales des pays étudiés ont une fonction de recouvrement des dettes spécialisée, **chargée d'engager des poursuites en cas de non-paiement de dettes fiscales et, dans bon nombre d'entre elles, les effectifs affectés à cet aspect de l'administration de l'impôt sont importants**. En outre, la plupart des administrations fiscales ont été investies de pouvoirs étendus en matière de recouvrement forcé. Le tableau 33, chapitre 6, brosse un panorama des pouvoirs administratifs dont sont investies les autorités fiscales pour recouvrer les dettes fiscales.

23. Le tableau 23 présente des données en volume et en valeur sur les activités de recouvrement forcé des autorités étudiées. Le tableau 24 présente un certain nombre de ratios qui permettent de relativiser les données et de les rendre comparables. Les montants indiqués **concernant les impôts impayés excluent les sommes faisant l'objet d'un contentieux**.

24. Le tableau 25 présente également un certain nombre de ratios de productivité et de couverture, mais est très incomplet, de nombreuses autorités fiscales ayant été dans **l'incapacité de fournir des données de base sur les activités de recouvrement forcé**. Ces données doivent être lues avec celles sur les ressources consacrées au recouvrement de dettes (chapitre 4, tableau 15) et celles sur la population de contribuables enregistrés (chapitre 7, tableau 34).

25. Parmi les données présentées dans le tableau 24, figure le ratio qui rapporte le total **des arriérés d'impôts (c'est-à-dire le montant total des impôts impayés, à l'exclusion de ceux qui font l'objet de contentieux, pour toutes les années répertoriées dans les dossiers fiscaux)** au produit annuel net de l'ensemble des prélèvements pour les années indiquées, sur la base des chiffres communiqués par les pays interrogés. Dans leur système d'information sur la gestion, plusieurs pays se servent de cet indicateur, ou d'une variante, pour appréhender l'évolution dans le temps du respect de l'obligation de paiement de l'impôt et les résultats globaux de leurs activités de recouvrement de dettes. De façon générale, une baisse de ce ratio **indique vraisemblablement une amélioration du respect de l'obligation de paiement de l'impôt et/ou de l'efficacité du recouvrement des dettes, tandis qu'une hausse peut être synonyme d'augmentation du non-respect de l'obligation de paiement et/ou de la charge de travail liée au recouvrement des dettes**. Il arrive également que ce ratio soit influencé par des facteurs exceptionnels (par exemple des redressements exceptionnellement élevés issus de contrôles). Le graphique 15 ci-dessous **illustre l'évolution du rapport dette fiscale en fin d'exercice/recettes annuelles nettes (%)** au cours de la période 2005 à 2007 pour les pays où ces données étaient disponibles.



Source : Tableau 24 de la série Informations comparatives 2008.

26. Un certain nombre de conclusions peuvent être tirées des tableaux 23 à 25 :

- L'importance des arriérés d'impôts, mesurée par l'ampleur relative des encours de dette, varie énormément d'une autorité étudiée à l'autre, ce qui est révélateur de disparités substantielles en matière de respect de l'obligation de paiement et d'efficacité opérationnelle ; si l'on retient le ratio de référence « *dette fiscale en fin d'exercice/recettes annuelles nettes* » (de la dernière année pour laquelle des données sont disponibles) comme indicateur général de l'ampleur relative de l'encours de la dette fiscale :
 - 16 autorités fiscales affichaient un ratio inférieur à 5 % ;
 - 8 autorités fiscales affichaient un ratio compris entre 5 et 10 % ;
 - 4 autorités fiscales affichaient un ratio compris entre 10 et 20 % ; et
 - 4 autorités fiscales avaient un ratio supérieur à 20 %.
- En retenant le ratio de référence « *dette fiscale en fin d'exercice/recettes annuelles nettes* » et en observant son évolution sur trois ans pour mesurer le respect de l'obligation de paiement/l'efficacité du recouvrement :
 - 2 autorités fiscales ont indiqué que le ratio avait augmenté entre l'exercice budgétaire 2005 et l'exercice budgétaire 2007 ;
 - 14 autorités fiscales ont indiqué que le ratio était resté relativement stable au cours de cette période ou qu'aucune tendance nette ne se dégagait ; et
 - 18 autorités fiscales ont indiqué que le ratio avait diminué au cours de cette période.
- L'analyse de l'évolution des volumes de dossiers en fin d'exercice au cours des trois années sur lesquelles portent les données de l'enquête révèle que :
 - 4 autorités fiscales ont indiqué que le volume de dossiers avait augmenté de plus de 10 % au cours de cette période ;
 - 7 autorités fiscales ont indiqué que le volume de dossiers avait été relativement stable au cours de cette période ; et
 - 16 autorités fiscales ont indiqué que le volume de dossiers avait diminué de plus de 10 % au cours de cette période.
- L'analyse de la moyenne sur les trois années considérées du ratio de référence « *dettes fiscales annulées/dette fiscale restant due en fin d'exercice* » pour mesurer l'ampleur relative des dettes annulées car considérées comme irrécouvrables révèle que :

- 7 autorités fiscales affichaient un ratio moyen inférieur à 10 % au cours de la période considérée ;
- 7 autorités fiscales affichaient un ratio moyen compris entre 10 et 20 % ;
- 9 autorités fiscales affichaient un ratio moyen compris entre 20 et 50 % ; et
- 1 autorité fiscale affichait un ratio moyen supérieur à 50 %.

27. **Les ratios indiqués donnent une idée de l'ampleur du problème que constitue le recouvrement de la dette fiscale (et de certaines tendances en la matière) dans les pays étudiés même si, comme cela a déjà été souligné, il convient de les utiliser comme un indice signalant la nécessité de conduire des travaux supplémentaires avant de tirer des conclusions. À cet égard, il est préoccupant de constater qu'un nombre non négligeable d'autorités fiscales n'ont pas pu communiquer certaines données de base sur les performances de leurs programmes, ce qui laisse penser que leurs systèmes de mesure des performances présentent des carences ; ainsi, près d'un tiers des autorités fiscales interrogées n'ont pas été en mesure d'indiquer le montant des recettes recouvrées suite à leurs activités de recouvrement forcé et un peu plus d'un quart des autorités n'ont pas pu indiquer le nombre de débiteurs/de dossiers.**

28. **D'après les réponses à l'enquête, les autorités fiscales qui ont un encours de dette exceptionnellement faible (celles qui ont un encours net de dette en fin d'exercice inférieur à 4 % des recettes annuelles recouvrées) sont l'Argentine, l'Autriche, le Danemark, l'Allemagne, l'Irlande, le Japon, la Corée, les Pays-Bas, la Norvège, la Slovénie et le Royaume-Uni. Tirer des conclusions sur les facteurs qui concourent à expliquer le niveau relativement faible des dettes fiscales dans ces pays sortirait du cadre de la présente publication, mais d'autres informations y figurant apportent un éclairage sur les facteurs d'explication potentiels :**

- **Application de mécanismes de retenue à la source de l'impôt :** dans ces 9 pays sur 11, la retenue à la source s'applique non seulement aux revenus du travail, mais aussi aux dividendes payés aux contribuables résidents, et, dans 8 pays sur 11, aux intérêts ; un pays (l'Irlande) a un important régime de retenue à la source pour certains types définis de revenus d'activité non salariée/revenus des entreprises.
- **Pouvoirs d'exécution/sanctions :** les données sont insuffisantes pour permettre de tirer des conclusions catégoriques dans ce domaine, mais il a été observé qu'en général, les autorités fiscales concernées appliquent un régime de sanctions commun aux principaux impôts et, à de rares exceptions près, sont habilitées à recouvrer les impôts auprès de tiers, à prendre des sûretés sur les actifs, à apurer des dettes fiscales par compensation avec des crédits d'impôt, à subordonner l'attribution de marchés publics à la régularité de la situation fiscale et à imputer des dettes fiscales aux dirigeants de sociétés.
- **Ressources :** 6 des 11 autorités fiscales indiquent consacrer plus de 10 % de leurs ressources à des activités de recouvrement forcé de dettes.
- **Politiques d'annulation :** sur les 7 pays pour lesquels des données sur la fréquence des annulations de créances sont disponibles, 5 des autorités fiscales concernées ont des pratiques relativement offensives en matière d'annulation des créances irrécouvrables.
- **Méthodes de paiement électroniques :** l'utilisation de ces méthodes, en particulier des débits directs, qui peuvent inciter certains contribuables à mieux respecter leurs obligations, sont très utilisées dans les 8 pays européens.

Il faut faire preuve de prudence lors de la comparaison des situations nationales, pour les motifs mentionnés ailleurs dans cet ouvrage. De plus, le montant des arriérés d'impôt communiqué par une administration fiscale dépend de la politique en vigueur en matière d'annulation de créances et de son mode d'application, qui peuvent différer sensiblement selon les pays interrogés, éventuellement par l'ampleur des activités de vérification/de recouvrement forcé.

Tableau 16 : Impôts/PIB (2006 et 2007)

PAYS	Principaux impôts/ PIB (2006) %					Tous impôts (% PIB)	
	IRPP (1100)	Cotisations sociales (2000)	IS (1200)	TVA (5111)	Taxes sur certains biens et services (5120)	2006	2007 (prov.)
1) Pays de l'OCDE							
Australie	11.4	Sans objet	6.6	3.9	3.6	30.6	n. disp.
Autriche	9.3	14.4	2.2	7.7	3.2	41.7	41.9
Belgique	13.1	13.6	3.7	7.3	3.3	44.5	44.4
Canada	12.1	4.9	3.7	3.1	2.9	33.3	33.3
Rép. tchèque	4.2	16.1	4.8	6.6	3.7	36.9	36.4
Danemark	24.5	1.0	4.3	10.2	5.2	49.1	48.9
Finlande	13.2	12.1	3.4	8.6	4.5	43.5	43.0
France	7.7	16.3	3.0	7.2	3.2	44.2	43.6
Allemagne	8.7	13.7	2.1	6.3	3.3	35.6	36.2
Grèce	4.7	11.1	2.7	7.1	2.8	31.3	n. disp.
Hongrie	6.8	11.9	2.3	7.6	4.2	37.1	39.3
Islande	14.0	3.3	2.4	11.3	4.4	41.5	41.4
Irlande	8.9	4.3	3.8	7.9	3.2	31.9	32.2
Italie	10.8	12.6	3.4	6.3	3.8	42.1	43.3
Japon	5.1	10.2	4.7	2.6	2.1	27.9	n. disp.
Corée	4.1	5.6	3.8	4.5	4.0	26.8	28.7
Luxembourg	7.5	9.9	5.0	5.6	4.2	35.9	36.9
Mexique	-	3.1	-	4.2	7.2	20.6	20.5
Pays-Bas	7.4	14.2	3.4	7.3	3.5	39.3	38.0
Nouvelle- Zélande	14.9	Sans objet	5.8	9.0	2.3	36.7	36.0
Norvège	9.1	8.7	12.9	8.0	3.3	43.9	43.4
Pologne	4.6	12.2	2.4	8.1	4.2	33.5	n. disp.
Portugal	5.5	11.4	3.0	8.9	5.1	35.7	36.6
République slovaque	2.5	11.9	2.9	7.6	3.2	29.8	29.8
Espagne	6.9	12.2	4.2	6.4	2.9	36.6	37.2
Suède	15.7	12.5	3.7	9.1	3.2	49.1	48.2
Suisse	10.5	6.9	3.0	3.9	2.2	29.6	29.7
Turquie	3.8	5.5	1.5	5.5	6.0	24.5	23.7
Royaume- Uni	10.6	6.9	3.9	6.7	3.6	37.1	36.6
États-Unis	10.2	6.7	3.3	Sans objet	1.7	28.0	28.3
2) Pays hors OCDE							
Argentine	1.0	6.1	4.1	7.2	1.0	25.6	27.3
Bulgarie	2.7	8.8	3.6	12.5	5.2	35.1	
Chili /1	/1	1.4	/1	7.4	1.9	19.7	21.5
Chine							
Chypre	4.6	7.8	5.5	10.4	3.9	36.5	
Estonie	5.6	10.2	1.5	9.2	3.4	31.0	
Lettonie	6.0	8.7	2.3	8.5	3.3	30.1	
Malaisie	1.82	-	5.3	-	-	11.5	
Malte	6.8	6.2	4.8	8.1	3.1	33.7	
Roumanie	2.8	9.8	2.8	7.9	3.2	28.2	29.8
Singapour	2.2	-	4.3	1.9	-	12.9	13.4
Slovénie	6.0	14.2	3.2	7.2		35.0	33.0
Afrique du Sud	8.0	-	6.3	7.2	2.4	25.5	26.3

Sources : Pays de l'OCDE — Statistiques des recettes publiques, OCDE, édition 2008 (les chiffres indiqués dans l'entête des colonnes renvoient aux tableaux correspondants de cette publication). Pays non membres de l'OCDE – Taxation Trends in the European Union (2008, EUROSTAT) ; autres –rapports internes du FMI faisant suite aux consultations sur l' Article IV.

/1. **Argentine** — les recettes totales comprennent les droits sur le commerce extérieur et les droits de douane ; **Chili** — les données ont été calculées par la SII sur la base d'informations fournies par le Bureau du budget de l'État et la banque centrale ; les recettes de l'IRPP et de l'IS représentent, au total, 7 % du PIB.

Tableau 17 : Recettes recouvrées par les administrations fiscales

PAYS	Recettes fiscales nettes recouvrées : part issue des activités visant faire respecter la législation fiscale (%)			Impôts remboursés/ recettes brutes totales recouvrées (%)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007
1) Pays de l'OCDE						
Australie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	19.0	19.5	20.1
Autriche	6.2	6.6	6.1	4.8	4.0	3.4
Belgique	1.1 /1	1.3 /1	1.3 /1	1.8	3.7	4.1
Canada	4.1	3.9	4.5	22.0	22.7	21.6
République tchèque	2.0	2.0	2.0	25.0	29.1	29.4
Danemark	-	-	-	2.0	2.4	3.0
Finlande	5.6	5.7	5.4	20.0	21.4	21.7
France	-	-	-	7.8	7.9	8.3
Allemagne	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Grèce				5.9	5.3	5.4
Hongrie	3.7	3.5	3.3	18.3	17.4	17.0
Islande	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Irlande	n. disp. /1	n. disp.	n. disp.	13.1	13.3	13.9
Italie	0.7	1.2	1.6	4.2	4.3	4.6
Japon	n. disp.	n. disp.	n. disp.	10.7	11.1	12.6
Corée	6.6	7.2	6.8	19.9	20.0	18.9
Luxembourg	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Mexique	3.0	4.2	3.1	17.7	15.9	17.6
Pays-Bas	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Nouvelle-Zélande	3.6 /1	3.8 /1	3.8 /1	16.5	15.9	16.7
Norvège	0.9	0.9	0.8	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Pologne	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Portugal	5.1	5.0	4.9	18.0	17.3	17.1
République slovaque /1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	52.5	58.3	61.5
Espagne	2.9 /1	2.9 /1	2.9 /1	18.3	17.1	18.1
Suède		0.9 /1	n. disp.		17.7	14.5
Suisse	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Turquie				9.3	9.1	10.7
Royaume-Uni	n. disp.	n. disp.	n. disp.	13.1	13.5	13.3
États-Unis	2.4	2.2	2.5	11.9	11.1	11.0
2) Pays hors OCDE						
Argentine	n. disp.	n. disp.	n. disp.	5.4	4.8	4.3
Bulgarie	8.6	7.0	3.0	56.1	49.1	30.8
Chili	-	-	-	21.7	21.3	27.5
Chine	1.1	1.0	0.9	8.8	9.2	8.7
Chypre	n. disp.	n. disp.	n. disp.	5.7	5.1	5.8
Estonie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	28.9	28.5	28.9
Lettonie	5.9 /1	5.8	5.8	11.6	9.8	10.0
Malaisie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	5.8	6.6	7.2
Malte	n. disp.	n. disp.	n. disp.			
Roumanie	-	-	-	7.3	8.5	6.8
Singapour	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Slovénie	4.1	4.8	4.4	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Afrique du Sud				15.6	15.2	15.5

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. Belgique — les chiffres englobent les impôts, majorations d'impôts et pénalités recouvrés suite à un contrôle en rapport avec l'IRPP, l'IS, la TVA et les droits d'accises ; il n'existe pas de données sur les sommes recouvrées suite à des contrôles en lien avec d'autres impôts ; **Irlande** — les chiffres sur les sommes recouvrées suite à des contrôles et enquêtes spéciales sont disponibles séparément ; **Lettonie** — les chiffres comprennent les sommes recouvrées suite à des opérations de contrôle et les impôts recouvrés au cours de l'exercice budgétaire ; **Nouvelle-Zélande** — le ratio concerne les sommes recouvrées via le système de gestion des dettes fiscales au cours des douze mois précédant le 30 juin. Les paiements de dettes comprennent les impôts impayés dus au titre de périodes antérieures, les intérêts et les pénalités ; **République slovaque** — les chiffres ne tiennent compte que des impôts relevant de l'administration fiscale ; **Espagne** — recettes directement recouvrées suite à des opérations de contrôle et diminution des remboursements d'impôt (compte non tenu des mesures de recouvrement forcé) ; **Suède** — impôts versés après intervention de l'autorité fiscale. Les arriérés recouvrés ne sont pas inclus.

Tableau 19(a) : Prestation de services aux contribuables : normes fixées et résultats obtenus (2007)

PAYS	Type de service fourni							
	Traitement des déclarations de revenus des personnes physiques – déclarations papier		Traitement des déclarations de revenus des personnes physiques – déclarations électroniques		Traitement des déclarations de TVA avec remboursement		Réponses aux demandes de renseignements écrits	
	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat
1) Pays de l'OCDE								
Australie /1	92 % dans un délai de 42 jours	91.7 %	96 % dans un délai de 14 jours	95.7 %	90 % dans un délai de 14 jours (92 % en cas de déclaration électronique)	92.5 % (95 %)	85 % dans un délai de 28 jours	79.7
Autriche	Dans un délai de 24 jours	20.84 jours	24 jours		28 jours	19.34 jours	8 semaines	
Belgique	-	-	-	-	-	-	-	-
Canada	4 - 6 semaines	3.9 semaines /1	2 semaines	1.6 semaines	95 % dans un délai de 21 jours	98.5 %	/4	/4
République tchèque	-	-	-	-	-	-	-	-
Danemark	- /1	-	- /1	-	10 jours	-	14 jours	n. disp.
Finlande	-	-	-	-	-	-	-	-
France	-	-	-	-	80 % dans un délai de 30 jours	90 %	90 % dans un délai de 30 jours	93 %
Allemagne	-	-	-	-	-	-	-	-
Grèce	-	-	-	-	-	-	-	-
Hongrie	-	-	-	-	-	-	-	-
Islande	-	-	-	-	-	-	-	-
Irlande	/1	/1	/2	/2	- /3	- /3	80 % dans un délai de 20 jours	83%
Italie	-	-	-	-	-	-	60 %	89.04
Japon	Remboursement : 90 % dans un délai de 6 semaines	95.3 %	- /2	- /2	-	-	-	-
Corée	Dans un délai de 30 jours	-	Dans un délai de 30 jours	-	Dans un délai de 30 jours /3	-	-	-
Luxembourg	-	-	-	-	-	-	-	-
Mexique	40 jours	25 jours	40 jours	21 jours	40 jours	25 jours	-	-
Pays-Bas	Avant juillet	72 %	Avant juillet	72 %	-	-	95 % dans un délai de 48 heures /4	85 %
Nouvelle-Zélande	/1	/1	/1	/1	/3	/3	85 % dans un délai de 3 semaines	87.7%

PAYS	Type de service fourni							
	Traitement des déclarations de revenus des personnes physiques – déclarations papier		Traitement des déclarations de revenus des personnes physiques – déclarations électroniques		Traitement des déclarations de TVA avec remboursement		Réponses aux demandes de renseignements écrits	
	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat
Norvège	-	-	-	-	-	-	-	-
Pologne	Dans un délai de 3 mois	-	Dans un délai de 3 mois	-	60 jours /3	-	Dans un délai de 30 jours	-
Portugal	n. disp. /1	-	n. disp.	2 385 293 /2	n. disp.	37 559 /3	6 mois	5.7 mois
République slovaque	-	-	-	-	-	-	-	-
Espagne	Dans un délai de 30 jours en moyenne	27 jours	Dans un délai de 30 jours en moyenne	27 jours	Dans un délai de 30 jours en moyenne	41 jours	-	-
Suède	-	-	-	-	-	-	-	-
Suisse	-	-	-	-	Dans un délai de 20 jours	50 %	Dans un délai de 29 jours	90 %
Turquie /1	-	-	-	-	-	-	-	-
Royaume-Uni	-	-	-	-	90 % dans un délai de 10 jours	-	80 % dans un délai de 15 jours ouvrés	-
États-Unis	40 jours	98.9 %	-	-	-	-	45 (30) jours	66 jours en moyenne /4
2) Pays hors OCDE								
Argentine	-	-	-	-	-	-	-	-
Bulgarie	1 mois	-	1 mois	-	45 jours	-	30 jours	-
Chili	-	-	-	-	-	-	-	-
Chine	-	-	-	-	-	-	-	-
Chypre	-	-	-	-	30 jours	-	30 jours	-
Estonie	-	-	-	-	-	-	-	-
Lettonie	-	-	-	-	-	-	-	-
Malaisie	3 mois	11.3 %	1 mois	4.8	Sans objet	-	14 jours	-
Malte	-	-	-	-	-	-	-	-
Roumanie	-	-	-	-	45 jours	68 %	30 jours	93.08 %
Singapour	Remboursement : 100 % dans un délai de 30 jours	96 % /1	Remboursement : 100 % dans un délai de 30 jours	96 % /1	92 % dans un délai d'1 mois	94.3	80 % dans un délai de 3 semaines	85 %
Slovénie	- /1	-	- /1	-	60 jours /3	-	30 jours	-
Afrique du Sud	30 jours ouvrés	81 %	← déclarations papier	←	21 jours ouvrés	83 %	80 % dans un délai de 21 jours	80 %

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. **Australie** — au total, 23 normes de service font l'objet d'une communication à l'extérieur ; **Canada** — pourcentage de déclaration T1 donnant lieu à un calcul exact de l'impôt ; cible : 98 % (Résultat : 98.9 %) ; **Danemark** — la déclaration de revenus des personnes physiques a été supprimée et le montant de l'impôt dû figure dans le dossier fiscal électronique. Seules les modifications doivent être signalées, essentiellement par voie électronique ; **Irlande** — déclarations déposées en dehors du service de déclaration en ligne (ROS) : 80 % dans un délai de 10 jours ouvrés (résultat : impôt sur le revenu relevant de l'autoliquidation 37 %, impôt sur les sociétés 50 %, autres 96 %), 100 % en 20 jours ouvrés (résultat : impôt sur le revenu relevant de l'autoliquidation 61 %, impôt sur les sociétés 82 %, autres 99 %) ; **Nouvelle-Zélande** — 80 % des déclarations de revenus traitées dans les 6 semaines suivant la réception de la déclaration, sauf en août et mars, où l'objectif est de traiter 80 % des déclarations dans un délai de 7 semaines (résultat : déclarations papier 86.7 %, déclarations électroniques 93.0 %), 100% des déclarations de revenus traitées dans un délai de 10 semaines à compter de la date de réception, sauf en août et mars, où l'objectif est de traiter 100 % des déclarations dans un délai de 11 semaines (résultat : déclarations papier 91.7 %, déclarations électroniques 96.0 %) ; **Portugal** — les normes de service sont en place depuis 2008 ; **Singapour** — résultat global (déclarations papier + déclarations électroniques) ; **Slovénie** — calcul indicatif pour l'IRPP ; **Turquie** — les résultats sont mesurés depuis 2008.

/2. **Irlande** — service de déclaration en ligne (ROS) : 100 % dans un délai de 5 jours ouvrés (résultat : 98 %) ; **Japon** — objectif compris dans celui fixé pour les déclarations papier ; **Portugal** — nombre total de déclarations avec remboursement.

/3. **Irlande** — service de déclaration en ligne (ROS) : 100 % dans un délai de 5 jours ouvrés (résultat : impôt sur le revenu relevant de l'autoliquidation 79 %, impôt sur les sociétés 66 %), déclarations déposées en dehors du service de déclaration en ligne : 80 % dans un délai de 10 jours ouvrés (résultat : 79 %), 100 % dans un délai de 20 jours ouvrés (résultat : 92 %) ; **Corée** — 15 jours pour les remboursements précoces ; **Nouvelle-Zélande** — 95 % des déclarations pour l'impôt sur les avantages accessoires au salaire et des déclarations de TVA traitées dans un délai de 3 semaines à compter de la date de réception, sauf en mai, où 95 % des déclarations doivent être traitées dans un délai de 4 semaines (résultat : déclarations papier 98.9 %, déclarations électroniques 99.5 %), 100 % des déclarations pour l'impôt sur les avantages accessoires au salaire et des déclarations de TVA traitées dans un délai de 6 semaines à compter de la date de réception, sauf en mai, où 100 % des déclarations doivent être traitées dans un délai de 7 semaines (résultat : déclarations papier 99.7 %, déclarations électroniques 99.9 %) ; **Pologne** — 25 à 180 jours dans certains cas ; **Portugal** — nombre total de déclarations avec remboursement ; **Slovénie** — 30 jours pour les exportateurs.

/4. **Canada** — aucune norme n'a été fixée pour les lettres « courantes », leur volume étant relativement faible. Pour les demandes écrites plus complexes : 30 jours pour une première lettre signalant des objections, une contestation ou introduisant un recours — cible : 85 % (résultat : 89 %), décisions anticipées à caractère privé en matière d'impôt sur le revenu — dans un délai de 60 jours en moyenne — cible : 100 % (résultat : 94 jours). Interprétations techniques relatives à l'impôt sur le revenu — dans un délai de 90 jours en moyenne — cible : 100 % (résultat : 105 jours). Décisions et interprétations en matière de TPS/TVH : dans un délai de 45 jours ouvrés — cible : 75 % (résultat : 87 %) ; **Pays-Bas** — concerne des questions complexes transmises par le service téléphonique d'information fiscale aux agences fiscales régionales (demandes de rappel) ; **États-Unis** — envoi d'une réponse provisoire dans 100 % des cas dans un délai de 30 jours.

Tableau 19(b) : Prestation de services aux contribuables : normes fixées et résultats obtenus (2007) (2007)

PAYS	Area of taxpayer service delivery							
	Traitement des demandes de renseignements dans le cadre de l'accueil physique		Réponse aux demandes de renseignements téléphoniques		Traitement des plaintes des contribuables		Enregistrement d'une nouvelle entreprise	
	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat
1) Pays de l'OCDE								
Australie	90 % dans un délai de 10 à 15 minutes	92.3%	83 % dans un délai de 5 minutes /2	80 %	85% dans un délai de 3 jours	94.4%	93 % dans un délai de 28 jours	97.2
Autriche	Immédiatement		1 minute		14 jours		Rapide, après réalisation des contrôles de routine	
Belgique	-	-	-	-	-	-	-	-
Canada	n. disp. /1	n. disp.	/2		Règlement/ prise de contact avec l'utilisateur dans un délai de 15 jours /3	95.4 %	95 % dans un délai de 10 jours	98.22 %
République tchèque	-	-	-	-	-	-	-	-
Danemark	-	-	3 minutes	n. disp.	-	-	- /4	-
Finlande	Immédiatement	-	1 minute	85 %	3 jours	100 %	-	-
France	Réception sur rendez-vous dans 90 % des cas	97 %	Répondre à 90 % des appels	87 %	-	-	-	-
Allemagne	-	-	-	-	-	-	-	-
Grèce	-	-	-	-	-	-	-	-
Hongrie	-	-	-	-	-	-	-	-
Islande	-	-	-	-	3 mois	4 mois	3 jours	1 semaine
Irlande	-	-	Dans un délai de 30 secondes /2	85 %	20 jours /3	100 %	100 % dans un délai de 10 jours (TVA) /4	97 %
Italie	-	-	Dans un délai de 3 minutes	56.04 %	20 jours /3	96.75 %	-	-
Japon	Traitement de 90 % des demandes	91.1 %	80 % dans un délai de 15 minutes /2	99.7	90 % dans un délai de 3 jours /3	88.8 %	-	-
Corée	-	-	Répondre à 90 % des appels	89.1 % /2	-	-	Dans un délai de 7 jours	95 %
Luxembourg	-	-	-	-	-	-	-	-
Mexique	15 minutes	15 minutes	5 à 7 minutes	7 minutes	24 heures /3	90%	30 minutes	15 minutes

PAYS	Area of taxpayer service delivery							
	Traitement des demandes de renseignements dans le cadre de l'accueil physique		Réponse aux demandes de renseignements téléphoniques		Traitement des plaintes des contribuables		Enregistrement d'une nouvelle entreprise	
	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat
Pays-Bas	95 % dans un délai de 48 heures /1	85 %	Accessibilité de 85 %	86 %	/3	Qualité de 89 %	5 jours	6 jours /4
Nouvelle-Zélande	-	-	/2	/2	-	-	-	-
Norvège	-	-	-	-	-	-	-	-
Pologne	-	-	-	-	Dans un délai de 30 jours	98.7 %	Dans un délai de 30 jours	-
Portugal	n. disp.	-	n. disp.	255,076 /2	n. disp.	56 jours	n. disp.	- /4
République slovaque	-	-	-	-	-	-	-	-
Espagne	-	-	-	- /2	40 jours	30 jours	-	-
Suède	Satisfaire 90 % des demandes	Non mesuré	75 % dans un délai de 3 minutes	45 %	-	-	85 % dans un délai de 3 semaines	83 %
Suisse	-	-	-	-	30 jours	90%	45 jours	71 %
Turquie	-	-	-	-	-	-	-	-
Royaume-Uni	95 % dans un délai de 30 minutes/ 90 % dans un délai de 10 minutes- /1	-	Réponse à 95 % (90 %) des appels dans la journée /2	-	-	-	- /4	Objectif atteint
États-Unis	-	-	82 % (CSR LOS) /2	82.1 %	3/ 5 jours /3	97.2 %/ 96.8 %	4 jours /4	91 %
2) Pays hors OCDE								
Argentine	-	-	-	-	-	-	-	-
Bulgarie	Immédiatement	-	Immédiatement	-	7 jours	-	-	-
Chili	-	-	-	-	-	-	-	-
Chine	-	-	-	-	-	-	-	-
Chypre	Immédiatement	-	Immédiatement	-	30 jours (TVA)	-	15 jours (TVA) /4	-
Estonie	-	-	-	-	-	-	-	-
Lettonie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Malaisie	15 minutes	-	Après 3 sonneries au maximum	-	7 jours	-	-	-
Malte	-	-	-	-	-	-	-	-
Roumanie	-	-	-	-	45 jours	-	15 jours	-
Singapour	80 % dans un délai de 20 minutes	79 %	75 % dans un délai de 2 minutes	72 %	6 jours ouvrés	3-4 jours	-	-
Slovénie	Immédiatement	-	Immédiatement	-	30 jours /3	-	- /4	-
Afrique du Sud	95 (90) % dans un	96.5 (93.9)%	90 % dans un délai	71 %	15 jours ouvrés	85 %	-	-

PAYS	Area of taxpayer service delivery							
	Traitement des demandes de renseignements dans le cadre de l'accueil physique		Réponse aux demandes de renseignements téléphoniques		Traitement des plaintes des contribuables		Enregistrement d'une nouvelle entreprise	
	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat	Norme fixée	Résultat
	délai de 15 minutes /1		de 20 secondes					

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. **Canada** — depuis janvier 2007, l'ARC ne reçoit que sur rendez-vous ; **Pays-Bas** — concerne des questions complexes transmises par le service téléphonique d'information fiscale aux agences fiscales régionales (demandes de rappel) ; **Afrique du Sud** — norme pour la réception sans rendez-vous, () en période de pointe ; **Royaume-Uni** — 95 % dans un délai de 30 minutes en l'absence de rendez-vous, et 90 % dans un délai de 10 minutes en cas de réception sur rendez-vous.

/2. **Australie** — 90 % dans un délai de 2 minutes pour les appels de professionnels de la fiscalité (résultat : 87 %) ; **Canada** — réponse aux appels d'ordre général dans un délai de 2 minutes après mise en attente – cible : 80 % (résultat : 83 %) ; réponse aux appels émanant des entreprises dans un délai de 2 minutes après mise en attente – cible : 80 % (résultat : 82 %) ; réponse aux appels concernant la prestation fiscale canadienne pour enfants dans un délai de 2 minutes après mise en attente – cible : 75 % (résultat : 78 %) ; réponse aux appels émanant d'associations caritatives dans un délai de 60 secondes après mise en attente – cible : 85 % (résultat : 89 %) ; **Irlande** — service téléphonique de renseignement sur l'impôt retenu à la source (PAYE Lo-Call 1890) (résultat : 92 %) ; **Corée** — proportion des appels au centre d'appel aboutis ; **Japon** — satisfaction d'au moins 65 % des demandes (résultat : 72.9 %) ; **Nouvelle-Zélande** — 30 secondes pour les appels prioritaires (résultat : 1 minute 16), 2 minutes pour tous les autres appels (résultat : 2 minutes 16) et 6 minutes en période de pointe (c'est-à-dire les jours où le nombre d'appels est supérieur à 20 000) (résultat : 4 minutes 20) ; **Portugal** — nombre total d'appels téléphoniques aboutis ; **Espagne** — 91.2 % d'appels aboutis ; **Royaume-Uni** — crédits d'impôt (95 %), impôts et autres (90 %) ; **États-Unis** — niveau de service d'assistance aux usagers (*Customer Service Representative Level of Service*) de 82 % (résultat : 82.1 %), réponse dans un délai de 300 secondes en moyenne (résultat : 266 secondes).

/3. **Canada** — Programme de solution de problèmes ; **Irlande** — traitement impartial ; **Italie** — 20 jours ouvrés ; **Japon** — traitement d'au moins 95 % des demandes de correction dans un délai de 3 mois (résultat : 98.4 %) ; **Pays-Bas** — le règlement des litiges doit être conforme à la loi sur l'administration générale (AWB) ; **Mexique** — heures ouvrées ; **Slovénie** — selon la complexité ; **États-Unis** — premier contact/première intervention dans un délai de 3 à 5 jours, interventions ultérieures dans un délai de 5 jours ouvrés à compter de la date convenue pour l'intervention ultérieure (résultat : 75.0 %).

/4. **Chypre** — enregistrement immédiat pour les impôts directs ; **Danemark** — ne relève pas de la SKAT ; **Irlande** — dans les autres cas, 100 % dans un délai de 5 jours ouvrés (résultat : 95 %) ; **Pays-Bas** — d'un délai de 25 à 30 jours au cours des trois premiers mois à 6 jours en décembre ; **Portugal** — l'enregistrement des nouvelles entreprises se fait immédiatement ; **Slovénie** — à la fin du mois qui suit la demande ; **Royaume-Uni** — 95 % dans un délai de 14 jours (1er semestre). Pour le second semestre, les performances ont été mesurées sur la base de quatre nouveaux indicateurs. L'objectif est d'augmenter la proportion de demandes d'immatriculation à la TVA complètes et exactes jusqu'à 50 % à l'horizon 2007-08 ; **États-Unis** — 4 jours pour les enregistrements traités manuellement. Pour le traitement électronique, l'objectif est de traiter 70 % des demandes via les moyens électroniques d'auto-assistance (résultat : 69.3 %).

Tableau 20 : Opérations de vérification
(Tous les montants sont exprimés en millions d'unités monétaires nationales, sauf indication contraire)

PAYS	Tous contribuables						Gros contribuables					
	Nombre d'opérations achevées			Montant des résultats des opérations de vérification			Nombre d'opérations achevées			Montant des résultats des opérations de vérification		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
<i>1) Pays de l'OCDE</i>												
Australie /1	1 034 920	807 511	804 625	6 779	6 899	6 959	16 002	24 239	19 227	3 201	2 495	2 557
Autriche	66 383	74 407	74 776	1 517	2 077	2 038	7 642	6 972	7 209	880	1 189	1 193
Belgique	6 000K /1	7 000K /1	4 000K /1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Canada /1	n. disp.	4 600K /1	4 100K /1	9 899	9 778	12 153	1 665	1 609	1 773	2 214	2 125	3 169
République tchèque	29 992	27 138	22 304	2 177	5 336	2 858	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Danemark	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Finlande	6 135	5 642	5 167	295	244	266	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
France	52 226	52 429	52 292	9 803	9 944	10 518	892	1 318	1 466	2 137	2 444	2 743
Allemagne /1	482 131	459 412	453 135	15 845	18 178	18 544	40 628	38 235	38 662	10 922	12 952	13 196
Grèce	11 312	14 073	14 183	1 808	3 685	2 553	3 661	5 240	4 827	1 355	2 836	1 857
Hongrie /1	299 287	279 314	246 137	328 730	480 812	569 063	1.377	1 592	3 889	11 210	13 367	55 996
Islande	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Irlande	113 195	189 690	266 242	575.4	691.8	733.8	6 358	7 138	7 972	97	108	208
Italie /1	1 587 148	1 230 066	1 486 358	29 282	25 807	31 540	2 718	2 755	2 362	3 762	3 324	4 523
Japon /1	1 229K	1 365K	1 393K	686 700	731 200	819 700	4 000	5 000	5 000	184 100	201 100	236 500
Corée /1	25 944	22 441	19 328	4 316 901	3 905 041	5 538 000	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Luxembourg /1	27 276	27 837	28 099	137.3	161.0	118.1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Mexique /1	104 764	115 417	119 085	42 180.6	64 794.2	52 289.3	2 402	3 009	1 871	18 326.2	32 434.9	29 221.0
Pays-Bas /1	1 315 210	1 345 390	1 446 030	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Nouvelle-Zélande /1	14 651	11 264	9 954	763	980	996	716	797	928	268	357	359
Norvège	504 786	599 056	530 168	10 635 /1	15 999 /1	5 351 /1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Pologne	2 442 584	2 516 211	2 832 935	422.0	426.1	402.0	119 759	118 176	89 810	83.8	115.0	54.2
Portugal /1	118 067	132 486	127 841	1 141	1 352	1 769	556	743	743	237	344	561
République slovaque /1	35 333	31 243	24 717	7 955	8 751	8 424	106	146	89	158	487	166
Espagne			605 645	4 583	5 310	5 954	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Suède	n. disp.	563 165	578 195	n. disp.	11 856	12 504						
Suisse /1	8 886	9 426	9 096	343.6	249.0	135.3	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Turquie	104 578	110 442	135 847	5 141.5	5 166.7	11 865.0	7 068	8 610	6 808	3 802.4	3 080.1	6 872.3
Royaume-Uni	193 000	238 000	220 000	5 200	5 600	9 200	7 509	8 705	6 968	4 160	3 400	4 300
États-Unis	4 786 493	5 868 282	6 309 922	38 379	38 531	53 049	13 768	13 198	13 551	11 079	8 079	8 876

PAYS	Tous contribuables						Gros contribuables					
	Nombre d'opérations achevées			Montant des résultats des opérations de vérification			Nombre d'opérations achevées			Montant des résultats des opérations de vérification		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
2) Pays hors OCDE												
Argentine	25 837	37 257	43 100	4 202	5 802	4 789	-	-	-	-	-	-
Bulgarie	270 284	281 944	242 582	240.0	163.4	235.8	2 900	2 863	2 338	60.1	26.5	90.3
Chili /1	253 348	238 052	250 141	250 324	216 039	179 189	954	1 656	2 377	46 408	29 289	37 507
Chine	1 080 000	860 000	540 000	36 700	38 600	43 000	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Chypre	19 464	20 646	20 852	194.0	145.9	201.1						
Estonie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Lettonie /1	25 905	22 868	21 282	146.8	191.0	93.6	275	269	252	1.9	3.1	1.5
Malaisie	34 444	44 558	289 075	1 630.9	3 715.4	3 230.2	n. disp.	226	200	n. disp.	211.5	261.1
Malte	1 316	1 498	1 281				n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Roumanie	112 056	123 589	77 649	0.299	2.293	2.587	626	1 233	775	0.074	568	245
Singapour	7 206	6 375	5 521	254.8	170.0	135.2	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Slovénie	4 373	5 069	6 278	84.5	69.1	87.1	477	459	559	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Afrique du Sud	61 936	69 430	73 657	12.2	21.8	15.7	1 558	5 530	4 387	2.8	7.8	9.06
				milliards	milliards	milliards				milliards	milliards	milliards

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. **Australie** — de 2005 à 2007, les gros contribuables étaient les entreprises réalisant plus de 100 millions AUD de chiffre d'affaires annuel. Le 1^{er} juillet 2007, ce seuil a été porté à 250 millions AUD ; **Bulgarie** — le nombre de contribuables compteabilise le nombre de contrôles de différents types réalisés (contrôles, vérifications de remboursements ou contrôles opérationnels, par exemple), pas le nombre de contribuables ; **Belgique** — K signifie milliers ; **Canada** — K signifie milliers ; **le nombre d'opérations achevées est le nombre de déclarations fiscales ayant donné lieu à une intervention** ; **Chili** — nombre de contribuables contrôlés. Les montants correspondent aux régularisations issues de contrôles portant sur la TVA et l'impôt sur le revenu, plus 50 % des redressements ; **Danemark** — en 2007, la SKAT a mis en œuvre une nouvelle stratégie, fondée sur la discipline fiscale. Les objectifs annuels sont désormais axés sur les effets des opérations, plutôt que sur le nombre d'opérations et la SKAT ne communique plus de nombres ; **Allemagne** — les données relatives à tous les contribuables sont les résultats des opérations de contrôle, de contrôle externe portant sur l'impôt retenu à la source sur les salaires et de contrôle portant sur la TVA. Les données relatives aux gros contribuables comptabilisent les contrôles ; **Hongrie** — ne comptabilise que le nombre d'opérations de vérification ; le tableau indique donc le nombre de vérifications achevées. Depuis 2007, l'unité chargée des gros contribuables est compétente sur l'ensemble du territoire national. Avant 2007, son territoire de compétence se limitait à Budapest et au comté de Pest ; **Italie** — les données concernent l'autorité fiscale (*Agenzia delle Entrate*) ; **Japon** — K signifie milliers ; le montant des redressements ne comprend pas les intérêts ; **Corée** — les données concernent les contrôles fiscaux ; **Lettonie** — les chiffres ne comprennent pas les opérations de recoupement de données ; **Luxembourg** — les données relatives à la fiscalité indirecte ne sont prises en compte que pour 2005 et 2006 ; **Mexique** — le nombre de gros contribuables est le nombre de gros contribuables ayant fait l'objet d'opérations de vérification achevées, autres que des opérations de vérification de comptabilité réalisées par les agents chargés de la planification ; les montants indiqués pour les gros contribuables comprennent les dettes fiscales des gouvernements des États auxquelles il a été décidé de renoncer. L'accord entre l'État fédéral et les gouvernements des États porte sur 5 148.2 millions MXP pour l'exercice budgétaire 2005, 8 988.3 millions MXP pour l'exercice budgétaire 2006 et 0.3 million MXP pour l'exercice budgétaire 2007 ; **Pays-Bas** — le nombre d'opérations regroupe les contrôles et les inspections dans les locaux de l'administration (IRPP, IS, TVA) ; **Nouvelle-Zélande** — les montants indiqués sont des montants bruts. Les différences constatées n'entraînent pas toutes immédiatement un redressement (exemple : correction des pertes ayant une incidence sur l'impôt futur) ; **Norvège** — le montant des résultats des opérations de vérification correspond à une hausse de l'assiette imposable, non de l'impôt. Par conséquent, les intérêts et pénalités ne sont pas compris, puisqu'ils ne sont pas connus ; **Portugal** — tous les gros contribuables font l'objet d'opérations de vérification chaque année, mais la base de données ne fournit des informations que sur la base du nombre d'opérations de vérification ; **République slovaque** — le nombre d'opérations correspond au nombre de contrôles fiscaux conduits chaque année ; certains contribuables peuvent faire l'objet de plusieurs contrôles ; **Suisse** — les données ne concernent que la TVA. L'IRPP et l'IS relèvent des cantons ; **Royaume-Uni** — les données relatives aux gros contribuables concernent les interventions portant sur l'IS, le respect des obligations fiscales par les employeurs, la taxe sur les produits pétroliers et la TVA ; **États-Unis** — les données regroupent les résultats des principaux programmes de vérification, des contrôles, du programme automatisé de détection des sous-déclarations (déclaration d'informations par des tiers) et du système de dépôt de déclarations de substitution (détection des contribuables qui ne respectent pas leurs obligations déclaratives).

Tableau 21 : Quelques ratios relatifs aux opérations de vérification (2007)

PAYS	QUELQUES RATIOS RELATIFS AUX OPÉRATIONS DE VÉRIFICATION			
	Montant des résultats des opérations de vérification/ recettes totales nettes (%)	Montant des résultats des opérations de vérification/ agents (ETP) de vérification mobilisés (en millions)	Montant des résultats des opérations de vérification auprès des gros contribuables/ montant des résultats de l'ensemble des opérations de vérification (%)	% de couverture : nombre d'opérations de vérification achevées/population des contribuables /1
1) Pays de l'OCDE				
Australie	2.8	1.1	36.7	3.7
Autriche	3.2	0.4	58.5	1.2
Belgique				5.6
Canada	4.5	1.2	26.1	14.8
République tchèque	0.5	0.9		0.5
Danemark				
Finlande	0.6	0.1		0.1
France	2.3		26.1	0.1
Allemagne	2.1	0.2	71.2	1.6
Grèce	5.6	0.9	72.7	0.2
Hongrie	6.6	129.6	9.8	4.9
Islande				
Irlande	1.3	0.4	28.2	8.6
Italie /2	n	2.2	14.3	3.5
Japon	1.7	21.1	28.9	5.2
Corée	3.6	1 443.3		0.1
Luxembourg	1.7			12.1
Mexique	3.1	5.5	55.9	0.4
Pays-Bas				
Nouvelle-Zélande	2.1	1.0	36.0	0.2
Norvège	0.9	1.8		12.3
Pologne	0.2		13.5	17.6
Portugal	5.4	0.9	31.7	1.5
République slovaque	6.4	4.7	1.1	1.0
Espagne	2.9	1.2		3.2
Suède	0.9	3.2		7.3
Suisse				
Turquie	7.8	3.9	57.9	5.8
Royaume-Uni	2.1	0.3	46.7	0.5
États-Unis	2.2	3.8	16.7	2.4
2) Pays hors OCDE				
Argentine	2.2	0.3		3.6
Bulgarie	2.4	0.1	38.3	7.6
Chili	1.1	61.6	20.9	3.1
Chine	0.9			12.3
Chypre	7.0	0.7		2.5
Estonie				
Lettonie	2.0		1.6	2.0
Malaisie	4.7	1.2	8.1	5.8
Malte				0.5
Roumanie	2.2	0.4	9.5	1.1
Singapour	0.6			0.4
Slovénie	0.8	0.1		0.6
Afrique du Sud	3.1	4.9	57.7	1.1

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. La population totale des contribuables est définie comme le nombre de contribuables enregistrés pour l'IRPP et l'IS. Les montants sont exprimés en monnaie nationale.

/2. **Italie** – les données sur le montant des redressements concernent l'autorité fiscale (*Agenzia delle Entrate*), les données relatives aux effectifs comprennent également les effectifs de la *Guardia di Finanza*.

Tableau 22 : Données sur les contentieux fiscaux faisant l'objet d'un recours administratif
(Tous les montants sont exprimés en millions d'unités monétaires nationales, sauf indication contraire)

PAYS	2006				2007			
	Affaires clôturées dans l'année		Affaires non clôturées en fin d'année		Affaires clôturées dans l'année		Affaires non clôturées en fin d'année	
	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné (en millions)	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné (en millions)	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné par l'affaire (en millions)	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné par l'affaire (en millions)
1) Pays de l'OCDE								
Australie	16 477 /1	n. disp.	4 955	n. disp.	15 194 /1	n. disp.	3 608	n. disp.
Autriche /1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Belgique /1	113 323	n. disp.	68 480	n. disp.	95 563	n. disp.	66 369	n. disp.
Canada /1	59 644	2 291	69 781	7 292	80 029	2 782	55 666	9 074
République tchèque								
Danemark	4 666	n. disp.	4 350	n. disp.	4 244	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Finlande	121 402	n. disp.	23 175	n. disp.	111 730	n. disp.	21 264	n. disp.
France	3 826 387	-	-	-	3 687 784	-	-	-
Allemagne	3 552 943	-	5 250 747	-	3 842 106	-	6 849 908	-
Grèce								
Hongrie /1	10 108	n. disp.	639	n. disp.	13 770	n. disp.	1 589	n. disp.
Islande	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Irlande /1	50	n. disp.	3	n. disp.	56	n. disp.	0	n. disp.
Italie	Sans objet	Sans objet	Sans objet	Sans objet	Sans objet	Sans objet	Sans objet	Sans objet
Japon /1	7 716	n. disp.	3 412	n. disp.	6 972	n. disp.	3 245	n. disp.
Corée /1	12 662	3 487 498	2 133	2 546 176	11 955	3 871 692	2 199	3 322 056
Luxembourg	498	n. disp.	n. disp.	n. disp.	913	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Mexique	60 030	30 378.7	9 271	14 237.9	47 177	38 776.5	5 697	9 180.3
Pays-Bas	1 751 000	n. disp.	n. disp.	n. disp.	1 704 000	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Nouvelle-Zélande /1	82	149	33	3	83	47	28	50
Norvège	60 970	n. disp.	n. disp.	n. disp.	55 914	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Pologne								
Portugal	54 764	n. disp.	28 151	n. disp.	52 196	n. disp.	24 964	n. disp.
République slovaque /1	6 569	n. disp.	734	n. disp.	5 571	n. disp.	624	n. disp.
Espagne								
Suède	12 482	n. disp.	2 050	n. disp.	11 926	n. disp.	1 816	n. disp.

PAYS	2006				2007			
	Affaires clôturées dans l'année		Affaires non clôturées en fin d'année		Affaires clôturées dans l'année		Affaires non clôturées en fin d'année	
	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné (en millions)	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné (en millions)	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné par l'affaire (en millions)	Nombre d'affaires	Montant de l'impôt concerné par l'affaire (en millions)
Suisse	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Turquie	29 919	63.7	57 342	587.7	32 439	146.1	91 326	1 890.6
Royaume-Uni	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
États-Unis	102 599	22 414	55 172	51 776	104 429	36 443	51 502	55 778
2) Pays hors OCDE								
Argentine	43 760	2 274.89	16 494	3 859.87	42 729	3 305.54	17 109	2 788.47
Bulgarie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	2 186	180.9	1 575	239.8
Chili	1 584	-	1 803	-	1 662	-	1 231	-
Chine	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Chypre /1	15 963	n. disp.	19 513	n. disp.	14 774	n. disp.	14 208	n. disp.
Estonie								
Lettonie	892	43.4	n. disp.	n. disp.	1 219	38.3	n. disp.	n. disp.
Malaisie	81	n. disp.	17	n. disp.	69	n. disp.	24	n. disp.
Malte	2 421 /1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	2 494 /1	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Roumanie	5 478	306.6	614	30.6	4 775	4 447.1	584	587.0
Singapour	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Slovénie /1	25 703	n. disp.	8 711	n. disp.	28 358	n. disp.	7 389	n. disp.
Afrique du Sud /1	537	n. disp.	327	n. disp.	455	n. disp.	794	n. disp.

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Australie** — 2 863 (en 2006) et 1 877 (en 2007) de ces affaires concernent des recours autres que fiscaux ; les montants concernés n'ont pas pu être établis ; **Autriche** — le contentieux fiscal relève d'un tribunal indépendant (*Finanzsenat*) ; **Belgique** — le nombre d'affaires ne tient compte que des affaires relatives à l'IRPP et à l'IS ; les affaires concernant la TVA ne sont pas prises en compte ; **Canada** — chiffres cumulés pour les impôts sur les marchandises et les impôts sur le revenu, le chiffre relatif au nombre d'affaires clôturées en 2007 est faussé par le fait qu'environ 18 000 dossiers ouverts l'année précédente ont été clôturés ; **Chypre** — le nombre d'affaires concerne la TVA ; 53 affaires portant sur la fiscalité directe ont été clôturées en 2007 et 53 étaient toujours en cours fin 2007 ; **Hongrie** — jusqu'en décembre 2007, l'autorité fiscale n'enregistrait que les montants annulés par des décisions rendues en deuxième instance, si bien qu'il n'existe pas de données sur les montants concernés par les recours administratifs ; **Irlande** — le montant de l'impôt concerné par les recours administratifs n'est pas indiqué, ni calculé ; **Italie** — les affaires fiscales ne peuvent pas faire l'objet d'un recours administratif ; **Japon** — détail des données (réexamen et révision : 7 716 (4 549+3 167), 3 412 (1 177+2 235), 6 972 (4 027+2 945), 3 245 (1 451+1 794) ; **Corée** — les données comprennent des données relatives à d'autres organismes (en 2006 : 4 789 affaires, 2 560 000 millions, 1 579 affaires, 2 253 300 millions), en 2007 (5 222 affaires, 2 421 100 millions, 1 563 affaires, 3 119 400 millions) ; **Luxembourg** — données relatives aux impôts directs et indirects ; **Malte** — impôts directs seulement ; **Nouvelle-Zélande** — en général, le système enregistre le total « brut » des montants faisant l'objet d'un contentieux, plutôt que le montant de l'impôt (chiffres sur l'impôt) ; il a cependant été possible de calculer les chiffres indiqués dans le tableau, en retenant 33 % comme taux d'imposition en ce qui concerne le contentieux relatif à l'impôt sur le revenu, et un taux de TPS de 12.5 % pour les contentieux portant sur la TVA ; **République slovaque** — les chiffres comprennent des affaires relevant d'autres organismes (le ministère des finances et le tribunal administratif) ; **Slovénie** — le nombre d'affaires comprend des données concernant d'autres organismes (en 2006 : 5 545 et 5 636 affaires, en 2007 : 5 910 et 4 337 affaires) ; **Afrique du Sud** — les données ne concernent que le siège, pas les agences décentralisées.

Tableau 23 : Quelques données sur les impôts impayés (ne faisant pas l'objet d'un contentieux)
(Tous les montants sont exprimés en millions d'unités monétaires nationales, sauf indication contraire)

PAYS	Montant des arriérés d'impôts en fin d'exercice (en millions)			Montant total des arriérés d'impôts recouvrés (en millions)			Montant des arriérés d'impôts annulés (en millions)			Nombre de dossiers d'impayés en fin d'année (en milliers)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
1) Pays de l'OCDE												
Australie /1	9 610	10 224	10 775	-	-	-	3 995	1 513	2 128	1 458.5	1 502.5	1 549.5
Autriche	1 882	1 796	1 691	n. disp.	n. disp.	n. disp.	547	472	516	105.8	107.5	109.3
Belgique /1	4 565	4 450	4 206	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	495.7	472.4	431.7
Canada	18 026	18 488	20 027	19 130	21 514	22 185	2 543	1 850	1 721	3 255.3	3 172.5	2 995.1
République tchèque	105 354	101 100	n. disp.	68 205	68 505	68 477	9 449	11 276	13 734	1 608.9	1 751.2	1 811.2
Danemark	3 301	9 896 /1	8 995	n. disp.	2 946 /1	3 474 /1	22 /1	328 /1	1 528 /1	144.3	647.9 /1	719.6
Finlande	2 991	3 093	3 076	1 261	1 298	1 401	290	265	280	306.3	314.8	305.0
France	32 391	30 263	28 101	24 089	22 934	24 535	5 704	5 631	6 002	4 025.4	4 127.2	4 050.3
Allemagne	7 123	6 509	7 580	n. disp.	n. disp.	n. disp.	5 201	5 390	4 157	3 015.7 /1	2 838.7	2 959.0
Grèce												
Hongrie	964 450	1 024 822	1 328 451	204 253	213 765	251 279	319 181	314 588	355 966	193.9	191.7	214.1
Islande	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Irlande	832	792	895	226	347	352	143	120	118	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Italie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	1 295	2 022	3 461	n. disp.	n. disp.	n. disp.			n. disp.
Japon /1	1 867 305	1 784 398	1 684 374	1 055 007*	1 012 757*	999 824*	n. disp.	n. disp.	n. disp.	4 369.8	4 295.9	4 243.2
Corée /1	4 389 778	4 056 973	3 574 750	6 268 723	6 535 800	6 930 104	7 396 295	6 983 507	6 870 971	682.3	676.8	675.3
Luxembourg	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Mexique /1	296 076	302 870	282 767	4 305	4 595	34 464	53 801	94 723	161 670	796.0	721.5	476.0
Pays-Bas	6 604	5 803	6 619	n. disp.	n. disp.	n. disp.	2 118	1 616	2 421	1 400	1 200	1 200
Nouvelle-Zélande	2 312	2 776	2 065	1 492	1 774	1 850	n. disp.	n. disp.	n. disp.	277.0	278.1	505.3
Norvège	15 840	16 081	16 643	2 440	2 929	1 668	2 231	1 053	396	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Pologne	13 053	13 519	13 526	2 054	2 213	2 248	282	148	114	769.5	853.8	734.8
Portugal	11 262	10 766	12 406	1 280	1 401	1 480	1 842	1 274	955	2 841.1	2 827.1	3 337.2
République slovaque /1	62 690	58 663	65 114	15 167	13 564	14 664	23 019	13 920	5 410	188.3	211.1	156.3
Espagne	7 416	7 743	8 825	4 287	4 512	4 887	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Suède	34 700/1	44 500 /1	n. disp.	4 700/1	4 300/1	n. disp.	4 600/1	4 500/1	n. disp.	188	182	171
Suisse	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Turquie												

PAYS	Montant des arriérés d'impôts en fin d'exercice (en millions)			Montant total des arriérés d'impôts recouvrés (en millions)			Montant des arriérés d'impôts annulés (en millions)			Nombre de dossiers d'impayés en fin d'année (en milliers)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
Royaume-Uni /1	13 700	13 600	11 600	n. disp.	n. disp.	n. disp.	2 454	4 486	5 025	10 553.3	10 543.8	10 075.8
États-Unis	87 622	91 088	97 875	47 347	48 717	59 210	18 532	17 157	21.190	16 412 /1	16 632 /1	16 873 /1
2) Pays hors OCDE												
Argentine	1 887	2 305	2 321	470	572	550	- /1	-	-	4 113.2	5 899.6	5 629.0
Bulgarie	4 656	5 716	6 889	579	552	821	n. disp.	n. disp.	n. disp.	579.9	574.7	545.8
Chili	1 686 283	1 829 248	1 857 015	257 119	191 082	238 715	0	136 634	26 521	391.3	412.4	400.4
Chine	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Chypre	950.4	938.4	1104.2	1 192.6	1 546.4	2 184.7	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Estonie	4 743	4 276	5 440	1 090	771	844	757	266	333	176.1	176.9	183.4
Lettonie	364.84	414.76	405.63	145.9	182.9	248.6	198.5	142.7	199.8	80.5	82.0	85.7
Malaisie	11 119	13 815	12 627	1 722	2 070	3 899	19.44	302.77	781.00	n. disp.	2 118.6	2 201.4
Malte	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Roumanie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Singapour	1 098.4	925.0	1 064.0	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Slovénie	349.9	356.3	395.6	291.5	402.9	408.9	17.7	12.4	6.7	515.5	642.2	452.1
Afrique du Sud	56 200	48 000	42 900	21 900	20 500	17 700	2 200	9 400	5 400		1.4 million	1.5 million

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Argentine** — les annulations ne sont pas possibles ; **Australie** — le montant des arriérés restant dus correspond aux créances recouvrables après déduction des dettes contestées et irrécouvrables. Le nombre de dossiers d'impayés représente le nombre de dossiers traités dans le cadre des systèmes de gestion des dossiers RMS et COMPACT. Un même contribuable peut avoir plusieurs dossiers. Les dossiers qui avaient un solde négatif ou créditeur ont été exclus des chiffres sauf de ceux correspondant au « début de l'exercice 2004-2005 » ; **Belgique** — données concernant l'IRPP, l'IS et la TVA. Le nombre de dossiers d'arriérés correspond au nombre de mises en demeure (plusieurs mises en demeure peuvent être émises pour un même contribuable) ; **Danemark** — les arriérés fiscaux des entreprises sont exclus du montant total des arriérés recouvrés. Les dettes annulées en 2005 ne concernent que la taxe sur les véhicules à moteur. Les dettes annulées en 2006 et 2007 ne concernent que la taxe sur les véhicules à moteur et les arriérés dus par les entreprises en liquidation. Les créances municipales ont été reprises en 2005 ; **Allemagne** — le nombre de dossiers d'impayés ne correspond pas au nombre de contribuables, mais au nombre de dossiers pour chaque catégorie d'impôt et période ; **Italie** — le nombre de dossiers d'impayés comprend les arriérés faisant l'objet d'un contentieux ; **Japon** — le montant total des arriérés recouvrés comprend le montant des dettes annulées. Le nombre de dossiers d'impayés correspond au nombre de comptes de dette fiscale ; **Corée** — les données comprennent les impayés faisant l'objet d'un contentieux ; **République slovaque** — le montant des dettes recouvrées comprend les arriérés d'impôt régularisés via divers moyens de recouvrement de dettes, tels que mesure préliminaire, sûreté, avis de paiement d'une dette fiscale prévu au paragraphe 58a de la loi 511/1992 Coll., avis de recouvrement forcé de l'impôt, saisie, mise en faillite et autres procédures ; **Suède** — toutes les données sont extraites de l'annuaire statistique de l'institut de la statistique suédois (*Statistical Yearbook*) ; le montant de la dette en fin d'exercice (pour tous les exercices) comprend le montant des dettes faisant l'objet de contentieux qui ne peuvent pas être facilement identifiées séparément ; **Royaume-Uni** — les chiffres ne tiennent pas compte des trop-perçus de crédits d'impôt et des arriérés de cotisations sociales. Les montants annulés regroupent les dettes annulées en raison des cas de fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant ; **États-Unis** — en ce qui concerne le nombre de dossiers, l'unité est le module (ou la déclaration), pas l'entité (contribuable).

Tableau 24 : Quelques ratios concernant les mesures de recouvrement forcé des dettes fiscales

PAYS	Montant des arriérés d'impôts en fin d'exercice/recettes annuelles nettes (%)			Arriérés recouverts/ total à recouvrer/1 (%)			Montant des arriérés d'impôts annulés /montant de l'encours des arriérés en début d'exercice (%)			Nombre de dossiers d'impayés en fin d'exercice/nombre de dossiers d'impayés en début d'exercice (%)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
1) Pays de l'OCDE												
Australie	4.5	4.4	4.3	n. disp.	n. disp.	n. disp.	53.1	15.7	20.8	104.5	103.0	103.1
Autriche	3.4	3.1	2.7	n. disp.	n. disp.	n. disp.	26.8	25.1	28.7	103.3	101.6	101.6
Belgique	5.6	5.3	5.1	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	132.4	95.2	91.4
Canada	7.5	7.4	7.4	48.2	51.4	50.5	14.6	10.3	9.3	108.1	97.5	94.4
République tchèque	20.5	19.7	n. disp.	37.3	37.9	n. disp.	9.3	10.7	13.6	n. disp.	108.8	103.4
Danemark	0.4	1.3	1.1	n. disp.	22.4	24.8	0.8 /2	9.9 /2	15.4 /2	n. disp.	Sans objet	111.1
Finlande	7.1	7.1	6.6	27.8	27.9	29.5	9.6	8.9	9.1	114.1	102.8	96.9
France	7.7	8.6	6.0	38.7	39.0	41.8	16.2	17.4	19.8	93.3	102.5	98.1
Allemagne	0.9	0.8	0.9	n. disp.	n. disp.	n. disp.	69.1	75.7	63.9	95.3	94.1	104.2
Grèce												
Hongrie	14.5	14.3	15.4	13.7	13.8	13.0	33.2	32.6	34.7	101.0	98.9	111.7
Islande	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Irlande	1.8	1.5	1.6	18.8	27.6	25.8	15.2	14.4	14.9	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Italie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.			n. disp.
Japon	4.4	3.9	3.6	n. disp. /2	n. disp. /2	n. disp. /2	n. disp.	n. disp.	n. disp.	96.9	98.3	98.8
Corée	3.6	3.1	2.3	34.7	37.2	39.9	185.5 /2	159.1 /2	169.4 /2	96.8	99.2	99.8
Luxembourg	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Mexique	21.0	19.4	16.5	1.2	1.1	7.2	20.3	32.0	53.4	94.0	90.6	66.0
Pays-Bas	4.2	3.0	3.3	n. disp.	n. disp.	n. disp.	32.7	24.5	41.7	n. disp.	85.7	100.0
Nouvelle-Zélande	5.5	5.9	4.3	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	108.3	100.4	181.7
Norvège	3.1	3.0	2.8	11.9	14.6	8.9	13.6	6.6	2.5	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Pologne	8.4	7.7	5.9	13.3	13.9	14.2	2.2	1.1	0.8	99.6	111.0	86.1
Portugal	40.7	34.9	37.6	8.9	10.4	10.0	17.7	11.3	8.9	115.8	99.5	118.0
République slovaque	43.6	45.7	49.3	15.0	15.7	17.2	34.1	22.2	9.2	112.9	112.1	74.0
Espagne	4.6	4.2	4.3	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Suède	2.6 /2	3.2 /2	n. disp.				n. disp.	n. disp.	n. disp.		96.8	94.0
Suisse	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Turquie												
Royaume-Uni	3.6	3.3	2.7	n. disp.	n. disp.	n. disp.	24.1	32.7	36.9	n. disp.	99.9	95.6

PAYS	Montant des arriérés d'impôts en fin d'exercice/recettes annuelles nettes (%)			Arriérés recouverts/ total à recouvrer/1 (%)			Montant des arriérés d'impôts annulés /montant de l'encours des arriérés en début d'exercice (%)			Nombre de dossiers d'impayés en fin d'exercice/nombre de dossiers d'impayés en début d'exercice (%)		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007	2005	2006	2007
États-Unis	4.4	4.1	4.1	30.8	31.0	33.2	20.8	19.6	23.3	99.9	101.3	101.5
2) Pays hors OCDE												
Argentine	1.6	1.6	1.2	19.9	19.9	19.2	- /2	-	-	127.6	143.4	95.4
Bulgarie	198.6	143.6	68.7	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	97.0	99.1	95.0
Chili	15.5	14.2	11.7	13.2	8.9	11.2	0	8.1	1.4	80.1	105.4	97.1
Chine	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Chypre	47.5	40.0	38.6	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Estonie	10.1	7.6	7.9	16.5	14.5	12.8	14.9	5.6	7.8	97.7	100.5	103.7
Lettonie	13.7	12.1	8.8	20.6	24.7	29.1	50.3	39.1	48.2	100.6	101.9	104.5
Malaisie	20.8	22.5	18.2	13.4	12.8	22.5	0.2	2.7	5.7	n. disp.	n. disp.	103.9
Malte	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Roumanie	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Singapour	6.1	4.7	4.7	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.	n. disp.
Slovénie	3.7	3.4	3.6	44.2	52.2	50.4	4.2	3.5	1.9	n. disp.	124.6	70.4
Afrique du Sud	15.6	11.3	8.3	27.3	26.3	27.2	3.9	16.7	11.2			107.1

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. Total à recouvrer = montant des arriérés en fin d'exercice + montant effectivement recouvré durant l'exercice + montant des arriérés annulés.

/2. **Argentine** — les arriérés ne peuvent pas être annulés ; **Danemark** — les dettes fiscales des entreprises sont exclues du montant total des arriérés recouverts. Les dettes annulées en 2005 ne concernent que la taxe sur les véhicules à moteur. Les dettes annulées en 2006 et 2007 ne concernent que la taxe sur les véhicules à moteur et les arriérés dus par les entreprises en liquidation ; **Japon** — le montant total des arriérés recouverts comprend le montant des dettes annulées ; **Corée** — l'annulation correspond à un reclassement dans les comptes de dettes, effectué dans certains cas, et n'a pas d'incidence sur le fait que le contribuable est légalement tenu de payer la dette. Sauf expiration du délai de prescription pour le recouvrement, il est possible de recouvrer les impôts sur les actifs du débiteur, lorsqu'ils sont connus ; **Suède** — les ratios sont surestimés du fait de la prise en compte du montant des dettes faisant l'objet de contentieux qui ne peuvent pas être facilement identifiées séparément

Tableau 25 : Quelques ratios concernant les mesures de recouvrement forcé des dettes (2007)
(Tous les montants sont exprimés en monnaie nationale, sauf indication contraire)

COUNTRY	QUELQUES RATIOS CONCERNANT LE RECOUVREMENT FORCÉ DES DETTES		
	Montant moyen des arriérés d'impôts en fin d'exercice (en milliers)	Arriérés recouvrés / total des agents ETP mobilisés (en millions)	Nombre de dossiers d'impayés en fin d'exercice/population des contribuables /1 (%)
1) Pays de l'OCDE			
Australie	6.96		7.2
Autriche	15.47		1.8
Belgique	9.74		6.0
Canada	6.69	3.0	10.8
République tchèque		70.4	43.2
Danemark	12.5	3.8	14.7
Finlande	10.1	5.1	6.3
France	6.94		11.0
Allemagne	2.56		
Grèce			
Hongrie	6 206.0	106.2	4.2
Islande			
Irlande		1.1	
Italie			
Japon	396.96	124.3	15.7
Corée	5,300	8 410.3	4.1
Luxembourg			
Mexique	594.06	5.7	1.6
Pays-Bas	5.52		12.4
Nouvelle-Zélande	4.09	3.2	8.5
Norvège		4.4	
Pologne	18.4		4.6
Portugal	3.72	0.8	37.9
République slovaque	416.73	45.4	6.3
Espagne		1.1	
Suède			2.2
Suisse			
Turquie			
Royaume-Uni	1.15		23.6
États-Unis	5.8	1.9	0.01
2) Pays hors OCDE			
Argentine	0.41	0.1	468.1
Bulgarie	12.62	2.2	17.1
Chili	4 637.92		4.9
Chine			
Chypre		21.6	
Estonie	29.66	8.4	22.2
Lettonie	4.74		7.9
Malaisie	5.74	2.2	44.2
Malte			
Roumanie			
Singapour			
Slovénie	0.88	1.4	41.5
Afrique du Sud	27.98	20.8	22.0

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. La population totale des contribuables est définie comme le nombre de contribuables enregistrés pour l'IRPP et l'IS.

Chapitre 6 – Cadres juridique et administratif

Vue d'ensemble

Ce chapitre brosse un panorama des cadres juridique et administratif en place dans les pays étudiés. Il comporte une partie sur les pouvoirs des autorités fiscales en matière de gestion et de recouvrement des dettes.

Principales constatations et observations

Droits et chartes des contribuables

- 41 des 43 pays étudiés ont adopté un ensemble formel de droits du contribuable, énoncés dans une loi ou autre texte juridique ou dans des documents administratifs.

Interprétation de la loi

- Dans la grande majorité des pays étudiés, les autorités fiscales prennent des décisions à caractère public et, à la demande des contribuables, à caractère privé. Elles prennent **des décisions à caractère public dans tous les pays de l'OCDE et des décisions à caractère privé, sur demande, dans 28 pays de l'OCDE sur 30. Elles prennent des décisions à caractère public dans tous les pays non membres de l'OCDE étudiés et des décisions à caractère privé dans 12 pays sur 13.**

Pouvoir d'obtenir des informations et pouvoir de visite

- Les **administrations fiscales interrogées dans l'enquête sont dotées de pouvoirs leur permettant de se procurer les renseignements qui leur sont nécessaires** et 41 administrations sur 43 sont habilitées à se procurer ces informations auprès de tiers. Les circonstances dans lesquelles elles peuvent exercer leur pouvoir de visite et de perquisition varient d'un pays à l'autre, de même que celui d'utiliser un mandat de perquisition et le degré d'implication d'autres administrations publiques.

Infractions au droit fiscal, intérêts, pénalités et mesures d'exécution

- **Défaut de dépôt des déclarations dans les délais impartis** : trois grands types de pénalités existent : 1) un **pourcentage du revenu ou de l'impôt supplémentaire dû** ; 2) une amende forfaitaire ; et 3) une proportion **de l'impôt dû, variable en fonction du retard.**
- **Défaut de paiement dans les délais impartis** : tous les pays appliquent une forme quelconque d'intérêt, dont le taux varie d'un pays à l'autre.
- **Erreur dans la déclaration de l'impôt dû** : dans tous les pays, la pénalité varie en fonction de la gravité de l'infraction, de **10 à 30 % de l'impôt éludé en cas d'infraction mineure, à 40 à 100 % de l'impôt éludé en cas de fraude délibérée.**

Recours administratif

- Toutes les autorités fiscales étudiées sauf 2 permettent aux contribuables de contester **une décision de l'autorité fiscale par la voie administrative.**

Gestion des dettes

- Dans 37 pays sur 43, les autorités fiscales sont chargées du recouvrement des dettes fiscales. Les pouvoirs dont elles disposent à cette fin varient selon les pays. La plupart **des pays ont le pouvoir d'accorder des « facilités », par exemple d'octroyer un délai de paiement supplémentaire ou de convenir de modalités de paiement particulières.** Certains pays, moins nombreux, ont le pouvoir de prendre des mesures restrictives ou **d'exécution, par exemple de refuser aux débiteurs l'accès à certains services publics ou de publier leur nom. Dans quelques pays, dans certaines circonstances, l'autorité fiscale doit obtenir un mandat du tribunal pour exercer un pouvoir particulier en matière de recouvrement de dettes.**

Cadres juridique et administratif

1. Ce chapitre présente succinctement certaines des principales composantes des cadres juridique et administratif en place dans les pays étudiés, en mettant en évidence les points communs et les pratiques plus marginales.

Droits et chartes du contribuable (tableau 26)

2. Le CFA s'est intéressé aux droits et chartes du contribuable ces dernières années, et a publié d'importants documents sur ce sujet en 1990 et 2003⁴⁹. En outre, ce sujet est abordé dans les *Fiscal Blueprints* de l'Union européenne, qui invitent les autorités fiscales à « *définir et publier les droits et obligations des contribuables afin que ces derniers soient convaincus que le système fiscal est juste et équitable, tout en étant conscients des conséquences du non-respect de leurs obligations* »⁵⁰. Ce document n'indique pas la manière dont cet objectif doit être atteint, mais, à l'instar des publications du CFA, insiste sur la nécessité de renforcer la transparence. Ces documents constatent que, si tous les pays définissent les obligations des contribuables et protègent leurs droits à travers divers types de textes législatifs et documents administratifs, ces droits et obligations ne sont pas regroupés dans un seul texte, si bien qu'ils ne sont pas faciles d'accès et manquent de transparence⁵¹.

3. Ces dernières décennies, les autorités fiscales ont pris des mesures pour améliorer la transparence et l'accessibilité dans ce domaine. Comme le montre le tableau 26, en 2008, 41 pays sur 43 avaient défini un ensemble de droits du contribuable, sous une forme quelconque. Sur ces 41 pays, 36 (dont les Pays-Bas et la Russie) les ont codifiés (en tout ou en partie) dans le droit fiscal ou dans d'autres textes. 35 pays (dont l'Australie, l'Irlande, la Nouvelle-Zélande, Singapour et l'Afrique du Sud) les ont formulés sous forme de documents administratifs, parfois dénommés chartes du « contribuable » ou du « service ». Dans 30 pays, ces droits sont énoncés à la fois dans des textes législatifs et dans des documents administratifs. Ces chiffres sont supérieurs à ce qu'ils étaient en 2004, puisqu'à l'époque, d'après un document de l'OCDE, deux tiers des pays membres seulement avaient adopté un document formel énonçant des droits des contribuables.

4. Le choix entre la voie de la codification et l'approche administrative dépend de facteurs très divers, en particulier culturels et juridiques. Un pays a fourni, à titre d'illustration, une synthèse de ce qu'au terme d'une analyse approfondie, il a considéré comme les principaux arguments et avantages plaidant en faveur de l'élaboration d'un document essentiellement administratif :

- Plus rapide à élaborer et à appliquer qu'un texte législatif.
- Peut être rédigé dans une langue accessible et facile à comprendre, ce qui est difficile à reproduire dans un texte législatif.
- Permet d'intégrer des droits au « service » et autres droits plus larges, ce qui est moins facile avec une approche législative.
- Permet plus de souplesse – le document peut être facilement adapté en fonction de l'évolution des besoins des contribuables.

⁴⁹ *Droits et obligations des contribuables : description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, Éditions de l'OCDE, Paris, 1990. *General Administrative Principles – GAPO02 Taxpayers' Rights and Obligations*, Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, Paris, 2003.

⁵⁰ *Fiscal Blueprints – A path to a robust, modern and efficient tax administration*, Commission européenne – Fiscalité et Union douanière, 2007, 47-52.

⁵¹ Ainsi, dans les pays de l'Union européenne, les droits et obligations des contribuables peuvent être trouvés dans les constitutions nationales, dans le droit communautaire, dans la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH), dans la législation nationale et, parfois, dans les chartes du contribuable établies par les autorités fiscales.

- Les mécanismes de recours administratif sont en principe moins coûteux et plus rapides que les procédures prévues par la loi.

5. De son côté, l'approche codifiée présente notamment les avantages suivants : elle peut renforcer la crédibilité du document et l'engagement des autorités fiscales vis-à-vis dudit document, ce qui inspire davantage confiance aux contribuables ; elle peut accélérer l'adhésion du personnel au document ; elle est un gage de longévité, le document risquant moins d'être modifié par exemple pour des raisons politiques ; le document peut être contesté au moyen des mécanismes de recours et de contestation en place.

6. La forme et le contenu de ces ensembles de droits diffèrent selon les pays. Il est toutefois possible de dégager des thèmes et des éléments communs. La note intitulée **GAP002 Taxpayers Rights and Obligations**, établie en 2003 par le CFA, décrit, à partir de l'expérience des autorités fiscales d'un certain nombre de pays de l'OCDE, les éléments d'une charte des contribuables (éléments exprimés sous forme de « droits des contribuables » et « d'obligations des contribuables »). L'encadré 12 reproduit les rubriques relatives aux droits.

Encadré 12. Charte du contribuable de l'OCDE – présentation à titre d'illustration des droits du contribuable

Vos droits

1. Vous avez le droit d'être informé, assisté et entendu : nous vous traiterons toujours avec courtoisie et considération et nous nous efforcerons, en temps normal :

- de vous aider à comprendre et à respecter vos obligations fiscales ;
- de vous expliquer les motifs des décisions que nous avons prises à votre égard ;
- de traiter les demandes de remboursement de trop-perçu dans un délai de...jours/[aussi vite que possible] et, si la loi le prévoit, de vous régler les intérêts correspondants ;
- de répondre à vos demandes écrites dans un délai de...jours/[aussi vite que possible] ;
- de traiter vos demandes urgentes dans les meilleurs délais ;
- de répondre à vos appels téléphoniques rapidement, et sans les transférer si ce n'est pas nécessaire ;
- de vous rappeler dans les meilleurs délais ;
- de réduire le plus possible les coûts du respect des obligations fiscales que vous supportez ;
- de vous donner la possibilité d'être accompagné de votre conseiller juridique ou fiscal en cas de contrôle ;
- de vous adresser dans un délai de...jours/[aussi vite que possible], après l'achèvement d'un contrôle, un courrier indiquant les résultats, donnant les motifs de la décision prise et, en cas de redressement, les modalités de calcul détaillées.

2. Vous avez le droit d'exercer un recours : nous nous efforcerons, en temps normal :

- de vous faire connaître l'intégralité de vos droits, de demander un réexamen, de formuler des objections et de déposer un recours, si vous n'êtes pas sûr de les connaître ou si vous avez besoin d'une clarification ;
- de réexaminer votre cas si vous croyez que nous avons soit mal interprété les faits, soit commis une erreur d'application de la loi ou de gestion de votre dossier ;
- d'assurer que le réexamen de votre situation soit effectué de manière exhaustive, professionnelle et impartiale par un fonctionnaire qui n'a pas participé à la première décision ;
- d'examiner vos objections dans un délai de...jours/[aussi vite que possible], sauf s'il nous faut davantage de renseignements pour le faire ou si le problème est d'une complexité inhabituelle ;
- de vous indiquer les motifs pour lesquels vos objections ont été rejetées en tout ou en partie ;
- de ne vous demander des renseignements supplémentaires que si c'est nécessaire pour résoudre le litige.

3. Vous avez le droit de ne pas payer plus que le juste montant de l'impôt :

- nous traiterons votre dossier avec intégrité et impartialité pour que vous ne régliez que l'impôt légalement dû, et aussi pour que les crédits, avantages, remboursements et autres droits vous soient appliqués comme il se doit.

4. Vous avez le droit de connaître avec certitude votre situation fiscale et nous nous efforcerons, en temps normal :

- de vous conseiller sur les incidences fiscales de vos activités ;
- **de vous prévenir dans un délai de...jours/[aussi vite que possible] avant qu'une entrevue ait lieu ;**
- **de vous aviser de l'objet de l'entrevue et de la nature de nos demandes ;**
- de choisir le moment et l'endroit convenant à l'entrevue et de vous laisser le temps de constituer votre dossier.

5. Vous avez le droit au respect de la vie privée :

- nous n'enquêterons sur votre compte que si l'on nous demande de vérifier que vous avez respecté vos obligations fiscales ;
- nous ne rechercherons que des renseignements en rapport avec notre enquête ;
- nous considérerons toute information obtenue, reçue ou détenue par nous comme étant de nature privée.

6. Vous avez le droit à la confidentialité et au secret :

- nous n'utiliserons ni ne divulguons aucun renseignement de nature personnelle ou financière vous concernant, sauf autorisation écrite de votre part ou dans les cas prévus par la loi ;
- seuls auront accès à votre dossier les agents de l'administration qui y sont autorisés par la loi et ont besoin des informations personnelles ou financières vous concernant pour appliquer nos programmes et la législation en vigueur.

Source : Practice Note : Taxpayers Rights and Obligations (CFA, OCDE, juillet 2003)

7. Les encadrés 13 et 14 présentent, à titre d'illustration, deux autres exemples nationaux. L'encadré 13 présente un exemple de droits et obligations codifiés et l'encadré 14 un exemple « d'engagement de service » administratif, étayé par des dispositions du droit fiscal du pays et exclusivement axé sur les droits des contribuables et les obligations de l'administration fiscale.

Encadré 13. Exemple d'ensemble codifié de droits et obligations du contribuable

Slovénie

Droit d'être informé et assisté – Les contribuables ont le droit d'être informés et assistés pour respecter spontanément leurs obligations fiscales et faire appliquer leurs droits, sur la base du droit fiscal, afin que l'impôt dont ils sont redevables puisse être évalué, liquidé et payé correctement et dans les délais impartis.

Droit à la certitude – Les contribuables ont le droit de connaître leurs obligations fiscales à l'avance. Il n'est pas possible d'imposer des obligations fiscales avec effet rétroactif en cas d'amendement de la réglementation ou de modification des instructions.

Droit à l'impartialité – Les contribuables ont le droit à une application juste et équitable de la réglementation fiscale. Il ont le droit de ne payer que le montant d'impôt dont ils sont redevables aux termes de la législation. Les réductions au titre de leur situation personnelle et de leur revenu ne peuvent être consenties que conformément à la réglementation.

Droit au respect de la vie privée – Les contribuables sont fondés à attendre des autorités fiscales qu'elles ne les importunent pas, une fois l'impôt liquidé, régularisé et payé correctement et dans les délais impartis.

Droit à la confidentialité – Sauf dans les cas définis par la loi, les contribuables ont droit au respect de la confidentialité des données qu'ils transmettent à l'autorité fiscale dans le cadre de la procédure fiscale et des autres données obtenues par l'autorité fiscale en lien avec leurs obligations fiscales.

Droit de recours – Les contribuables ont le droit d'utiliser les mécanismes de recours ou de contestation prévus par la loi en cas de désaccord avec une décision des autorités fiscales.

Droit de représentation – Durant la procédure fiscale, les contribuables ont le droit de désigner des représentants ou des mandataires.

Droit à la courtoisie – Lorsqu'elles engagent des procédures à l'encontre des contribuables, les autorités fiscales sont tenues de respecter les principes définis dans le Code d'éthique des agents de l'administration fiscale.

Obligation de communication d'informations – La communication d'informations en lien avec l'évaluation et l'exécution des obligations fiscales figure au nombre des obligations élémentaires des contribuables. Cette obligation concerne aussi bien les contribuables eux-mêmes que les tiers qui détiennent des données les concernant.

Obligation de remplir les formulaires réglementaires – Les contribuables s'engagent à renseigner les formulaires réglementaires, qui servent de base à la liquidation de l'impôt par le contribuable lui-même ou par l'administration fiscale.

Obligation d'utiliser le numéro d'identification fiscale – Pour que leurs obligations fiscales soient correctement établies, les contribuables sont tenus d'utiliser le numéro d'identification qui leur a été attribué par l'administration fiscale dans tous les contacts en rapport avec l'établissement de leurs obligations fiscales.

Obligation de paiement dans les délais impartis – Les contribuables s'engagent à s'acquitter de l'impôt dont ils sont redevables dans les délais impartis. À défaut, l'autorité fiscale se réserve le droit de recouvrer sa créance en faisant appel à des mesures de recouvrement forcé prévues par la loi. Dans certaines circonstances, les contribuables peuvent prétendre à un report de paiement, à un échelonnement du paiement ou à l'annulation totale ou partielle de leur dette fiscale.

Source : site Internet de l'autorité fiscale (juin 2008).

Encadré 14. Exemple « d'engagement de service » administratif étayé par des dispositions législatives

Engagement de service des autorités fiscales de Singapour

Nous nous engageons sur l'excellence de nos services. Vous pouvez attendre de nous courtoisie, compétence, clarté et commodité.

Courtoisie. Nous ferons preuve d'attention et de politesse lors de la fourniture de services.

Compétence. Nous veillerons à ce que les services soient fournis par des fonctionnaires bien formés et à ce que l'impôt soit calculé avec exactitude.

Clarté. Nous vous donnerons des renseignements clairs et complets pour vous aider à remplir vos obligations fiscales.

Commodité. Nous continuerons à rechercher des améliorations pour simplifier le respect de vos obligations fiscales.

Nous vous répondrons dans les meilleurs délais :

- Nous répondrons à la plupart de vos appels téléphoniques dans un délai de 2 minutes.
- Nous répondrons à la plupart de vos lettres dans un délai de 3 semaines.
- Nous vous recevrons généralement dans un délai de 20 minutes quand vous vous rendez dans nos locaux.
- Nous effectuerons généralement les remboursements de trop-versé dans un délai de 30 jours.

Nous entendons satisfaire votre souhait d'excellence du service. A cette fin, nous avons besoin de votre coopération pour : 1) adresser vos déclarations dans les délais impartis ; 2) nous communiquer des

renseignements exacts et complets ; 3) régler votre impôt dans les délais impartis ; 4) respecter la législation fiscale.

Source : site Internet de l'Inland Revenue Authority de Singapour (mai 2005)

8. Depuis l'édition 2006 de la série Informations comparatives, des changements notables ont eu lieu dans deux pays de l'OCDE. D'une part, en janvier 2008, le Royaume-Uni a annoncé son intention d'élaborer une nouvelle charte du contribuable. Le ministre de tutelle de la HMRC a ainsi déclaré : « *le gouvernement s'est engagé à faire en sorte que le système fiscal soit utilisable et accessible et une Charte du contribuable constituera une référence utile pour les contribuables* ». ⁵² Avant la fusion intervenue en 2005, les organismes chargés d'administrer l'impôt (l'Inland Revenue et Her Majesty's Customs & Excise) avaient l'un et l'autre une charte de service, mais ces chartes ne tenaient pas compte du nouveau champ de compétence et des nouvelles missions de l'administration. La nouvelle charte ne sera pas codifiée – elle est censée compléter et non remplacer le cadre juridique actuellement en place pour protéger les contribuables. Elle devrait être finalisée fin 2009. ⁵³

9. La deuxième nouveauté notable est la « Charte des droits du contribuable », au Canada, introduite en mai 2007 dans le cadre d'une série de mesures visant à renforcer la responsabilité de l'ARC vis-à-vis des contribuables. La Charte énonce quinze droits et cinq nouveaux engagements vis-à-vis des petites entreprises (un secteur considéré comme particulièrement important pour la croissance économique du Canada). Sur ces quinze droits, sept sont inscrits dans la législation et huit sont des droits au service qui « régissent » les relations de l'ARC avec les contribuables. Voir l'encadré 15 ci-après. Alors que les droits consacrés par la législation peuvent donner lieu à l'utilisation des mécanismes de recours habituels, l'ARC a instauré un nouveau dispositif de traitement des plaintes et créé le poste d'Ombudsman des contribuables pour faciliter le respect des droits en matière de service. L'Ombudsman est un exemple des mécanismes de gouvernance mis en place au sein des autorités fiscales, dont d'autres exemples nationaux sont présentés dans le chapitre 1.

Encadré 15. Exemple de « Charte des droits du contribuable » contenant à la fois des éléments législatifs et des éléments administratifs.

Charte des droits du contribuable – Agence du revenu du Canada

Les contribuables (* signale les droits reconnus par la législation) :

1. Ont le droit de recevoir les montants qui leur reviennent et de payer seulement ce qui est exigé par la loi.*
2. Ont le droit de recevoir des services dans les deux langues officielles.*
3. Ont le droit au respect de la vie privée et de la confidentialité.*
4. Ont le droit d'obtenir un examen officiel et de déposer par la suite un appel.*
5. Ont le droit d'être traités de façon professionnelle, courtoise et équitable.
6. Ont le droit d'obtenir des renseignements complets, exacts, clairs et opportuns.
7. Ont le droit, en tant que particuliers, de ne pas payer tout montant d'impôt en litige avant d'avoir obtenu un examen impartial.*
8. Ont le droit à une application uniforme de la loi.
9. Ont le droit de déposer une plainte en matière de service et d'obtenir une explication de nos constatations.
10. Ont le droit que nous tenions compte des coûts liés à l'observation dans le cadre de l'administration des lois fiscales.
11. Sont en droit de s'attendre à ce que nous rendions compte.
12. Ont le droit, en raison de circonstances extraordinaires à un allègement des pénalités et des intérêts imposés en vertu des lois fiscales.
13. Sont en droit de s'attendre à ce que nous les publiions nous normes de services et que nous

⁵² <http://www.guardian.co.uk/business/2008/jan/10/2>

⁵³ De plus amples informations sur les propositions du Royaume-Uni concernant la nouvelle « charte du contribuable » et sur le processus de consultation sont disponibles à l'adresse : http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ConsultationDocuments&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PRO D1_028675

- en rendions compte chaque année.
14. **Sont en droit de s'attendre à ce que nous les mettions en garde contre des stratagèmes fiscaux douteux en temps opportuns.**
 15. **Ont le droit d'être représentés par la personne de leur choix.**

L'ARC a pris un engagement vis-à-vis des petites entreprises, qui comprend les éléments suivants :

1. **L'engagement à administrer le système fiscal afin de réduire au minimum les coûts de l'observation de la loi engagés par les petites entreprises.**
2. Collaborer avec tous les gouvernements en vue de rationaliser les services, de réduire les coûts et d'alléger le fardeau lié à l'observation de la loi.
3. Offrir des services qui répondent aux besoins des petites entreprises.
4. **Offrir des services au public qui aident les petites entreprises à observer les lois qu'elle administre.**

Source : site Internet de l'ARC (mai 2007)

Interprétation de la loi (tableau 27)

10. Cette partie recense les régimes mis en place dans les pays étudiés pour permettre aux contribuables d'obtenir que des décisions anticipées soient prises concernant certaines opérations. Le tableau 27 présente les procédures permettant d'obtenir une décision, publique ou privée, de l'administration fiscale.

11. L'édition 2006 de la série Informations comparatives signalait l'existence, dans la grande majorité des pays de l'OCDE, d'une procédure permettant de rendre des décisions administratives à caractère public et, sur requête des contribuables, des décisions à caractère privé. Ce constat est encore plus vrai aujourd'hui, toutes les autorités fiscales rendant des décisions à caractère public dans tous les pays de l'OCDE et rendant, sur demande, des décisions à caractère privé dans 28 pays. En dehors de l'OCDE, toutes les autorités fiscales rendent des décisions à caractère public et 12 sur 13 des décisions à caractère privé.

12. Une décision à caractère public est une prise de position qui précise comment l'administration interprétera la législation fiscale dans des situations particulières. Les décisions sont en général publiées, pour clarifier les modalités de mise en œuvre des textes, notamment quand de nombreux contribuables peuvent être concernés par certaines dispositions et/ou quand il s'avère qu'une disposition spécifique est source de confusion et/ou d'incertitude. Dans la majorité des cas, plus précisément dans 38 pays sur 43, l'administration est liée par ses décisions, ce qui donne aux contribuables l'assurance de ne pas encourir de redressement, pénalité et intérêt de retard dès lors qu'ils se conforment à l'avis formulé dans la décision.

13. Une décision à caractère privé répond à une demande spécifiquement formulée par un contribuable (ou son conseiller fiscal) pour obtenir des éclaircissements sur la manière dont la loi s'applique à une opération qu'il prévoit de réaliser ou a réalisé. Les décisions à caractère privé ont vocation à apporter une aide supplémentaire au contribuable et à lui permettre de connaître à l'avance les conséquences fiscales de certaines opérations, souvent complexes ou à haut risque.

14. Dans 37 des 40 pays dont les autorités fiscales émettent des décisions à caractère privé, ces décisions sont contraignantes et, dans 26 de ces pays, les autorités fiscales doivent respecter un délai fixé par la loi pour répondre à une demande de décision à caractère privé⁵⁴. D'après les réponses des pays, ce délai varie de 20 jours ouvrés (Irlande – une réponse provisoire doit être faite en cas de retard dans la décision) à 3 mois (en Belgique, France, Islande et au Mexique).

15. Bien que cet aspect ne soit pas abordé dans la présente publication, de précédentes études de l'OCDE ont montré que l'administration des systèmes de décisions fiscales pouvait

⁵⁴ Des décisions à caractère privé peuvent également être prises en Suède, mais elles sont rendues par le *Council for Advanced Tax Rulings*, qui est un organisme chargé des décisions fiscales indépendant de l'administration fiscale.

être coûteuse et que ces systèmes pouvaient présenter des faiblesses, les contribuables risquant de les utiliser comme une « décision de confort » ou une « assurance ». C'est peut-être la raison pour laquelle, dans 15 pays sur 39 (dont le Canada, la Suède et l'Afrique du Sud), l'obtention d'une décision à caractère privé est soumise au paiement d'un droit (ce qui représente une légère augmentation par rapport à l'édition 2006 de la série Informations comparatives). Il arrive que ces droits ne s'appliquent pas à toutes les situations.

Pouvoir d'accès à l'information et pouvoir de visite (tableau 28)

16. Le tableau 28 recense les pouvoirs d'accès à l'information et de visite dévolus aux autorités fiscales des pays membres de l'OCDE et de certains pays non membres pour leur permettre d'administrer le système fiscal. Il ressort des réponses des autorités fiscales que :

- En règle générale, les administrations fiscales interrogées dans l'enquête sont dotées de pouvoirs leur permettant de se procurer les renseignements qui leur sont nécessaires et, dans 41 des 43 pays étudiés, ces pouvoirs s'appliquent également aux demandes de renseignements à des tiers.
- Dans tous les pays, les contribuables sont tenus de présenter toutes leurs pièces justificatives sur demande de l'administration fiscale.
- Dans la plupart des pays interrogés, l'administration fiscale dispose d'un droit étendu de visite des locaux professionnels et du domicile des contribuables pour rechercher les informations nécessaires à la vérification ou à l'établissement des impôts qui lui sont dus. Toutefois, dans 15 pays, elle a besoin, pour exercer ce droit, de l'autorisation du contribuable ou d'un mandat de perquisition pour entrer dans les locaux professionnels ; dans 2 pays, un mandat n'est nécessaire que dans les affaires pénales. Au Royaume-Uni, le mandat de perquisition n'est obligatoire que pour les affaires portant sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, mais pas pour les inspections relatives à la TVA et aux retenues effectuées à la source par les employeurs au titre de l'impôt sur le revenu ; à compter du 1^{er} avril 2009, le droit d'inspecter sans mandat de perquisition sera étendu à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à l'impôt sur les sociétés. À Chypre, un mandat de perquisition est obligatoire pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, mais pas pour la TVA. En Allemagne et aux Pays-Bas, les inspections effectuées sans mandat ne sont possibles que pendant les heures ouvrées. En France, le droit de visite et de saisie est, dans tous les cas, subordonné à la délivrance d'une ordonnance par l'autorité judiciaire.
- Les pouvoirs de l'administration sont plus restreints en ce qui concerne les interventions au domicile des contribuables. Dans 29 des pays étudiés, l'autorisation du contribuable et/ou un mandat de perquisition sont requis quel que soit l'objectif de la visite et, dans 2 pays, le mandat ne peut être délivré qu'en cas de fraude fiscale ou d'affaire à caractère pénal. Dans quelques pays (par exemple l'Irlande et la Hongrie), des exceptions s'appliquent lorsque les locaux d'habitation sont en partie utilisés à des fins professionnelles.
- Globalement, dans 26 des 43 pays étudiés, l'autorisation du contribuable ou un mandat sont nécessaires pour saisir des documents.
- Dans 19 des 30 pays de l'OCDE (dont le Danemark, l'Islande et le Portugal), les agents de l'administration fiscale peuvent obtenir un mandat sans l'intervention d'autres administrations publiques. C'est moins souvent le cas dans les pays non membres étudiés (seulement 5 pays sur 13 ont indiqué avoir ce pouvoir).

Infractions fiscales, intérêts, pénalités et mesures d'exécution

17. Les tableaux 29 à 31 décrivent les pénalités et intérêts applicables à certaines infractions fiscales. Ils précisent la nature et le montant des pénalités qu'appliquent les

administrations fiscales interrogées aux infractions les plus courantes (défaut d'envoi d'une déclaration dans les délais impartis, déclaration inexacte, non-respect des délais prévus pour le règlement de l'impôt). Les observations suivantes concernent les différents impôts étudiés (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés et TVA) :

- **Défaut de déclaration dans les délais impartis :**
 - Les pénalités appliquées à cette infraction se déclinent en trois variantes et sont en général plafonnées :
 - certains pays, comme la Norvège, imposent une pénalité égale à un **pourcentage du revenu ou de l'impôt supplémentaire dû** ;
 - d'autres, comme l'Argentine, imposent une **amende forfaitaire** ;
 - d'autres encore, comme le Danemark, la Grèce et les États-Unis, imposent une **pénalité égale à un pourcentage de l'impôt dû, variable** en fonction de la durée du retard.
 - 18 des 43 pays étudiés ont un système de pénalités harmonisé pour les trois types d'impôt (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés et TVA) et 14 un système harmonisé pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés.

- **Non-paiement de l'impôt dans les délais requis :**
 - Tous les pays imposent une forme quelconque d'intérêts de retard au titre des impôts non acquittés dans les délais prescrits. Le taux d'intérêt applicable varie beaucoup selon les cas, mais il est généralement lié aux taux du marché ou aux taux d'intérêt bancaires et prend en compte l'inflation. Dans un certain nombre de pays, il suit un taux de référence officiel majoré de quelques points (par exemple, au Canada, il est égal au taux moyen des bons du Trésor du gouvernement canadien à 90 jours majoré de 4 %). Ces taux sont révisés à intervalles réguliers. Les intérêts appliqués varient également selon les pays – pouvant aller d'un intérêt journalier (dans le cas de l'Irlande par exemple), à annuel (comme en Italie).
 - 27 pays sur 43 ont un système de pénalités harmonisé pour les trois types d'impôt (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés et TVA).

- **Omissions ou inexactitudes dans une déclaration :**
 - Les sanctions administratives applicables en cas de sous-évaluation de l'impôt dû ont pour point commun de varier selon la gravité de l'infraction : négligence, minoration délibérée ou fraude/acte tombant sous le coup de la loi pénale. Bien que les pratiques diffèrent, les pénalités prévues pour les infractions mineures sont de l'ordre de 10 à 30 % de l'impôt éludé ; pour les infractions plus sérieuses, caractérisées par la nature délibérée de la fraude, elles s'inscrivent dans une fourchette de 40 à 100 %.
 - 24 pays sur 43 ont un système de pénalités harmonisé pour les trois types d'impôt (impôt sur le revenu des personnes physiques, impôt sur les sociétés et TVA).

18. L'une des nouveautés à signaler, en matière de pénalités, depuis l'édition 2006 de la série Informations comparatives est l'introduction, par le Royaume-Uni, d'un système unique pour sanctionner les erreurs de déclaration en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, d'impôt sur les sociétés, de retenue à la source, de TVA et de cotisations sociales. Ce nouveau régime, entré en vigueur en avril 2008, est le résultat d'une révision plus large des compétences, amorcée depuis la création de la HMRC en 2005.⁵⁵ À compter d'avril 2009, ce

⁵⁵ La HMRC applique aux impôts qu'elle administre la législation qui était appliquée par les deux anciennes administrations, à savoir l'*Inland Revenue* et la *HM Customs and Excise*. Le programme d'évaluation des pouvoirs, mesures dissuasives et mesures de protection de la HMRC (*Review of HMRC's Powers, Deterrents and Safeguards*) vise à moderniser et à rationaliser les deux régimes, pour améliorer leur efficacité dans le cadre de la nouvelle administration. Cette évaluation a commencé en

nouveau régime sera étendu à la plupart des autres impôts et droits administrés par la HMRC. Ces changements ont introduit, dans le système de pénalités du Royaume-Uni, le critère « d'attention suffisante », qui permet de prendre en compte le comportement à l'origine de l'erreur du contribuable. Ce nouveau système de sanction des erreurs de déclaration est présenté schématiquement dans l'encadré 16 ci-après.

Encadré 16. Système de pénalités appliqué par le Royaume-Uni en cas d'erreurs sur les déclarations et documents des contribuables

Impôts concernés par les pénalités

Les nouvelles pénalités s'appliquent à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, à l'impôt sur les sociétés, à l'impôt sur les plus-values, à la TVA, au système d'imposition des sous-traitants dans le secteur de la construction (*Construction Industry Scheme*), au système de retenue à la source de l'impôt et aux cotisations sociales. Par la suite, elles seront étendues à la majorité des impôts, droits et taxes administrés par la HMRC.

Changements en matière de pénalités

La HMRC a toujours imposé des pénalités en cas d'inexactitudes sur les déclarations ou les documents. Toutefois, leur calcul variera désormais selon le comportement qui est à l'origine de l'erreur. En outre, lorsqu'un contribuable aura fait preuve d'un manque d'attention, la HMRC pourra surseoir à la pénalité pendant une durée pouvant aller jusqu'à deux ans. Si, durant cette période, le contribuable se conforme à certaines conditions fixées par la HMRC, la pénalité sera annulée.

Calcul de la pénalité imposée

La pénalité est un pourcentage de l'impôt supplémentaire dû. Ce pourcentage dépend du comportement qui est à l'origine de l'erreur. Moins ce comportement est répréhensible, plus la pénalité est faible.

- Manque d'attention suffisante : absence de pénalité
- Négligence – de 0 à 30 %
- Erreur délibérée – de 20 à 70 %
- Erreur délibérée avec dissimulation – de 30 à 100 %.

La notion « d'attention suffisante »

La notion « d'attention suffisante » recouvre une réalité différente selon les personnes, leur situation et leurs capacités. Chacun est censé conserver et tenir à jour les pièces et dossiers nécessaires à l'établissement d'une déclaration fiscale complète et exacte. Pour les personnes dont les affaires fiscales ne sont pas complexes, il suffit de tenir à jour un dossier simple. Les personnes dont les affaires fiscales sont plus complexes peuvent avoir besoin de systèmes plus sophistiqués, dont la tenue nécessite une attention suffisante. Nous estimons normal d'attendre de toute personne confrontée à une opération ou à une situation qu'elle ne connaît pas bien qu'elle prenne la peine de vérifier le traitement fiscal qui doit lui être appliqué ou de demander des conseils appropriés. Nous attendons des contribuables qu'ils prennent leurs obligations fiscales au sérieux.

Source : site Internet de la HMRC - <http://www.hmrc.gov.uk/about/new-penalties/penalties-leaflet.pdf>

Recours administratif (tableau 32)

19. Le système d'administration de l'impôt prévoit une procédure de recours administratif dans 40 des 42 autorités fiscales qui ont fourni des informations à cet égard. Le recours administratif est une procédure qui permet au contribuable de contester une décision de l'autorité fiscale sans avoir à saisir le système judiciaire ou avant de le saisir.

20. Dans 29 pays (la Finlande, la Corée et la Slovénie, par exemple), un recours administratif doit être introduit avant tout recours judiciaire ; à noter que dans le cas de Chypre, cette condition ne s'applique qu'aux impôts directs. Dans 37 pays, la procédure relève de l'autorité fiscale elle-même, mais dans 8 pays, cette dernière est assistée par une autre

2005 et devrait se poursuivre pendant quelque temps encore. De plus amples informations à cet égard sont disponibles sur le site : <http://www.hmrc.gov.uk/about/powers-appeal.htm>.

administration, comme le ministère des finances. Font notamment exception à cette règle **l'Autriche, où la procédure relève d'un tribunal indépendant, et l'Islande, où elle relève du Conseil national des finances (*State Revenue Board*)**. Bien que la procédure de recours administratif fasse partie intégrante du rôle des autorités fiscales, 18 pays seulement ont défini des normes de performance dans ce domaine.

21. Le tableau 32 présente quelques caractéristiques des systèmes mis en place pour régler les contentieux fiscaux dans les pays étudiés. Les observations suivantes se dégagent :

- Le délai pendant lequel le contribuable peut introduire un recours administratif varie **considérablement d'un pays à l'autre. Le délai minimum est de 8 jours et le délai maximum de 5 ans. À noter toutefois que le questionnaire de l'enquête ne demandait pas d'informations détaillées sur le type de procédure de recours en place.**
- **Dans 25 pays, il est possible de recouvrer l'impôt bien qu'un recours administratif soit en cours ; à noter qu'à Chypre, cette possibilité est limitée à certains impôts directs.** Ces chiffres sont à rapprocher de ceux observés en cas de procédure judiciaire, les **autorités de 33 pays pouvant recouvrer l'impôt contesté bien qu'une procédure soit en cours, même si ce droit n'existe parfois que dans certaines circonstances.**
- Il existe des tribunaux spécialisés en matière fiscale dans 21 pays.

22. Des données concernant les contentieux fiscaux faisant l'objet d'un recours administratif sont présentées dans le tableau 22 qui figure dans le chapitre 5 accompagné de commentaires.

23. Le recours administratif est un mécanisme qui vise à préserver les droits des contribuables et à garantir l'intégrité de l'autorité fiscale. Il existe d'autres mécanismes de gouvernance, notamment les conseils de surveillance et les organes de médiation, qui sont présentés dans le chapitre 1.

Gestion des dettes

24. Cette partie décrit les procédures et pouvoirs administratifs utilisés pour gérer le recouvrement des dettes fiscales. Des données sur les performances et certains ratios sur les dettes fiscales sont présentés dans les tableaux 23 à 25, dans le chapitre 5.

25. Il ressort du tableau 5, dans le chapitre 2, que les autorités fiscales sont compétentes en matière de recouvrement des dettes dans 37 des 43 pays étudiés. Les pays où cette fonction **ne relève pas de l'administration fiscale sont notamment l'Islande (c'est l'administration des douanes qui est compétente), la Suède (où toutes les mesures d'exécution, y compris le recouvrement des dettes publiques et privées relèvent d'un « service d'exécution » distinct) et l'Italie. L'Italie est dotée d'un système singulier par rapport aux autres pays étudiés, le recouvrement forcé des dettes relevant d'une entreprise distincte, Equitalia spa, détenue à 51 % par l'administration fiscale et à 49 % par l'Institut national de la sécurité sociale (INPS). Ce type d'accords d'externalisation n'est pas rare dans le secteur public italien⁵⁶. À noter que, depuis l'édition 2006 de la série Informations comparatives, suite à une réforme de son organisation, la SKAT, administration fiscale danoise, est désormais compétente en matière de recouvrement des dettes fiscales. Auparavant, cette compétence relevait d'organismes municipaux distincts.**

26. En raison des compétences étendues dont elles disposent en matière de recouvrement des recettes publiques, plusieurs autorités fiscales ont été chargées de recouvrer d'autres créances publiques (non fiscales). Cet aspect n'est pas couvert par la présente enquête, mais d'après un rapport de l'OCDE datant de 2006, 17 des 26 autorités fiscales de l'OCDE étudiées

⁵⁶ Ces accords d'externalisation sont conclus avec des entités qui, tout en étant juridiquement distinctes de l'administration qui leur confie des missions, sont une composante du système public.

étaient chargées de recouvrer des dettes non fiscales, notamment des prêts étudiants, des pensions alimentaires et des prestations sociales versées à tort.

Les pouvoirs attribués à l'administration pour recouvrer les dettes fiscales (tableau 33)

27. Comme le montre le tableau 33, dans la plupart des pays interrogés, l'administration est dotée de prérogatives traditionnelles en la matière : 1) **droit d'accorder au contribuable un délai supplémentaire pour régler l'impôt (dans 39 pays sur 43)** ; 2) **droit de consentir des facilités de paiement (dans les 30 pays de l'OCDE et 9 des 13 pays non membres)** ; 3) **droit de saisir des fonds auprès de tiers qui ont des engagements vis-à-vis du contribuable (dans les 30 pays de l'OCDE et 10 des 13 pays non membres)** ; 4) **droit de saisir les actifs du contribuable (dans 40 des 43 pays étudiés ; à noter que dans 6 de ces pays, une décision du tribunal est nécessaire)** ; 5) **droit d'apurer les dettes du contribuable par compensation avec ses crédits d'impôt (dans 43 pays étudiés ; à Chypre, ce droit ne s'applique qu'aux impôts directs)** ; 6) **droit de lancer une procédure de faillite (dans 39 des 43 pays étudiés ; dans 13 de ces 39 pays, une décision du tribunal est nécessaire)**.

28. **Au nombre des pouvoirs moins souvent dévolus à l'administration fiscale figurent :** 1) le pouvoir de prendre une sûreté⁵⁷ sur les biens du contribuable (dans 37 des 43 pays étudiés ; dans 7 de ces pays, une décision du tribunal est nécessaire) ; 2) le pouvoir de **suspendre le versement d'argent public au contribuable débiteur** (dans 27 des 43 pays étudiés) ; 3) le **pouvoir de subordonner l'attribution de marchés publics à la régularité de la situation fiscale** (dans 32 des 43 pays étudiés) ; et 4) le **pouvoir d'imputer des dettes fiscales aux dirigeants de sociétés sous certaines conditions** (dans 32 des 43 pays étudiés ; dans 6 pays, une décision du tribunal est nécessaire).

29. **Dans certains des pays interrogés, l'administration fiscale dispose de moyens d'action supplémentaires pour faciliter le recouvrement de l'impôt, à savoir la possibilité d'imposer des restrictions aux activités professionnelles ou personnelles du contribuable, qui peuvent être :** 1) **une limitation des déplacements à l'étranger** (16 des 43 pays étudiés ; dans 5 de ces pays, une décision du tribunal est nécessaire) ; 2) la fermeture de son entreprise ou la suppression de sa licence professionnelle (dans 10 des 30 pays de l'OCDE et 8 des 13 pays non membres étudiés) ; et 3) un **refus d'accès à certains services publics – au sein de l'OCDE, seules la Grèce et la Turquie ont ce pouvoir ; parmi les 13 pays non membres étudiés, 3 pays ont ce pouvoir**. En outre, 15 des 43 autorités fiscales étudiées sont habilitées à divulguer publiquement les infractions commises par les contribuables ; ainsi, **l'administration fiscale irlandaise publie** chaque trimestre la liste des contrevenants, en précisant les suites données aux contrôles/investigations achevés au cours du trimestre précédent.

30. **En plus de ces pouvoirs, beaucoup d'administrations fiscales se mobilisent pour recouvrer leurs créances fiscales de manière plus efficiente. Au nombre des mesures et programmes mis en œuvre figurent notamment :**

- ***L'introduction de nouveaux modes de paiement*** : le télépaiement par téléphone, le paiement en ligne, le débit direct et le recours accru au paiement par carte bancaire, **par exemple. Ainsi, l'Allemagne, le Japon et les États-Unis ont effectué des efforts considérables pour développer leurs capacités de paiement électronique (débit direct)**.
- ***L'amélioration de l'évaluation des risques*** : le recours à des modèles d'évaluation des risques pour attribuer à chaque nouveau cas de dette une note de risque reflétant la **probabilité que le contribuable s'acquitte de sa dette et reposant sur des critères objectifs, tels que les antécédents de respect de l'obligation de paiement. La Norvège a pris des initiatives dans ce domaine.**

⁵⁷ Dans ce contexte, une sûreté est un **droit légal sur un actif utilisé en garantie d'une créance fiscale**.

- *Des projets ciblés concernant les dettes* : par exemple, en 2004, l'Australie a lancé un projet baptisé « *Small Business Debt Initiative* » qui offrait aux petites entreprises une possibilité unique d'apurer leurs dettes fiscales dans des conditions favorables.⁵⁸

⁵⁸ De plus amples informations peuvent être trouvées dans l'édition 2005 du rapport annuel de l'ATO, à l'adresse <http://www.ato.gov.au/corporate/pathway.asp?pc=001/001/009>

Tableau 26 : Droits des contribuables

PAYS	Droits des contribuables		
	Ensemble de droits du contribuable énoncés dans une loi ou autre texte	Ensemble de droits du contribuable énoncés dans des documents administratifs	Existence d'une instance spécifiquement chargée de traiter les plaintes des contribuables
1) Pays de l'OCDE			
Australie	✓	✓	✓
Autriche	✓	✓	✓
Belgique	✓	✓	✓ /1
Canada	✓	✓	✓
République tchèque	✓	✓	✓ /1
Danemark	✓	✓	✓
Finlande	✓	✓	✓
France	✓	✓	✓
Allemagne	✓	x	x
Grèce	✓	✓	✓
Hongrie	✓	✓	x
Islande	✓	x	✓ /1
Irlande	x	✓	x
Italie	✓	✓	✓
Japon	✓	x	✓
Corée	✓	✓	✓
Luxembourg	✓	x	✓
Mexique	✓	✓	✓ /1
Pays-Bas	✓	✓	✓ /1
Nouvelle-Zélande	x	✓	✓ /1
Norvège	✓	✓	✓
Pologne	✓	x	x
Portugal	✓	✓	x /1
République slovaque	✓	x	✓ /1
Espagne	✓	✓	✓
Suède	✓	✓	x
Suisse	x	✓	x
Turquie	x	✓	x
Royaume-Uni	x /1	x	✓
États-Unis	✓	✓	✓
2) Pays hors OCDE			
Argentine	x	x	✓
Bulgarie	✓	✓	x
Chili	✓	✓	x
Chine	✓	✓	✓
Chypre	✓	✓	✓
Estonie	✓	✓	✓
Lettonie	✓	✓	✓
Malaisie	✓	✓	x
Malte	✓	✓	✓
Roumanie	✓	✓	✓
Singapour	✓	✓	x
Slovénie	✓	✓	✓ /1
Afrique du Sud	x	✓	✓

Sources : réponses aux enquêtes nationales et documents officiels nationaux (plans opérationnels et rapports annuels, par exemple).

/1. **Belgique** — le conciliateur fiscal a été institué par la loi du 25 avril 2007 ; **Canada** — Charte des droits du contribuable <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/rc4417/rc4417-e.pdf>, Ombudsman des contribuables (<http://www.taxpayersrights.gc.ca/menu-fra.html>) ; **République tchèque** — médiateur général ; **Islande** — médiateur extérieur compétent pour l'ensemble des affaires administratives, y compris fiscales ; **Mexique** — service de défense du contribuable, organisme public décentralisé ; **Pays-Bas** — le médiateur national (*Nationale ombudsman*) ; **Nouvelle-Zélande** — le *Relationship Management Group* traite les plaintes des usagers et la correspondance ministérielle ; **Portugal** — le médiateur reçoit les plaintes formées par les citoyens pour comportement contraire à la loi de la part d'une autorité publique et émet des recommandations en cas de mauvaise administration ; **Royaume-Uni** — une consultation sur la charte du contribuable était programmée pour 2008 ; **République slovaque** — département du contrôle interne de la direction des impôts ; **Slovénie** — département de la supervision interne.

Tableau 27 : Caractéristiques du système de décisions de l'administration fiscale

PAYS	Décisions à caractère public		Décisions à caractère privé			
	Formulation de décisions à caractère public	Décisions contraignantes/non contraignantes pour l'autorité fiscale	Formulation de décisions à caractère privé	Décisions contraignantes/non contraignantes pour l'autorité fiscale	Existence de délais pour les décisions à caractère privé	Paiement de droits en contrepartie de décisions à caractère privé
1) Pays de l'OCDE						
Australie	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Autriche	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Belgique	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Canada	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui
République tchèque	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Oui
Danemark	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui
Finlande	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui	Oui
France	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Allemagne	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Oui
Grèce	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Hongrie	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Islande	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui
Irlande	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Italie	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non
Japon	Oui	Contraignantes	Oui	Non	Non	Non
Corée	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
Luxembourg	Oui	Contraignantes	Non	-	-	-
Mexique	Oui	Non	Oui	Non	Oui /1	Non
Pays-Bas	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
Nouvelle-Zélande	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Oui
Norvège	Oui	Non	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui
Pologne	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui
Portugal	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
République slovaque	Oui /1	Contraignantes	Oui /1	Contraignantes	Oui /1	Non
Espagne	Oui /1	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui	Non
Suède	Oui	Contraignantes	Non /3	Contraignantes	Non /1	Oui /1
Suisse	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
Turquie	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
Royaume-Uni	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui	Non
États-Unis	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Oui
2) Pays hors OCDE						
Argentine	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui	Non
Bulgarie	Oui	Contraignantes	Oui	Non	Oui /1	Non
Chili	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
Chine	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Non
Chypre	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui /1
Estonie	Oui	Contraignantes	Non	-	-	-
Lettonie	Oui	Non	Oui	Contraignantes	Oui	Oui
Malaisie	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui
Malte	Oui /1	Non	Oui	Contraignantes	Non	Non
Roumanie	Oui	Contraignantes	Oui	/1	Oui /1	Non
Singapour	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Oui

Slovénie	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Oui /1	Non /1
Afrique du Sud	Oui	Contraignantes	Oui	Contraignantes	Non	Oui

Sources : *Bureau international de documentation fiscale et réponses aux enquêtes nationales.*

/1. **Australie** — cible : 28 jours, avec possibilité de négocier un délai plus long pour les affaires complexes ; **Autriche** — 8 semaines ; **Belgique** — 3 mois (délai indicatif) ; **Bulgarie** — 30 jours ; **Canada** — les délais sont publiés mais ne sont pas fixés par la législation : de 60 à 90 jours pour les décisions relatives à l'IRPP, de 30 à 45 pour les décisions relatives à la TPS et aux droits d'accises ; **Chypre** — 30 jours pour les décisions relatives aux impôts directs ; les décisions à caractère privé relatives à la TVA donnent lieu au paiement de droits ; **Danemark** — 30 à 90 jours ; **France** — 3 mois ; **Grèce** — 50 jours ; **Hongrie** — 30 jours, 30 jours supplémentaires en cas de nécessité ; **Islande** — 3 mois ; **Irlande** — ne formule pas, à l'intention des conseillers fiscaux et des entreprises, de décision susceptible de favoriser l'optimisation fiscale ; répond dans un délai de 20 jours ouvrés et envoie une réponse provisoire en cas de retard ; **Italie** — 120 jours, avec possibilité de prolongation ; **Malaisie** — généralement 1 à 2 mois, mais une première réponse doit être envoyée sous 3 jours ; **Malte** — les décisions à caractère public ne sont possibles qu'en matière de TVA ; les décisions à caractère privé rendues en matière de TVA ne sont pas contraignantes ; **Mexique, Norvège, Pologne** — 3 mois ; **Roumanie** — 30 jours ; **Singapour** — contraignantes en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et la TVA ; 8 semaines pour l'impôt sur le revenu et 1 mois pour la TVA ; les décisions peuvent être rendues en urgence moyennant paiement de droits supplémentaires ; **République slovaque** — émet des décisions sur l'application de la législation fiscale. L'administration ne formule pas de décisions sur l'application des dispositions fiscales. Délai de 30/60 jours ; **Slovénie** — 30 jours ; les décisions sont payantes si elles sont liées à de futures opérations ; **Espagne** — essentiellement par l'intermédiaire de la direction générale des impôts, qui fait partie du ministère des finances ; **Suède** — 1) le conseil des décisions fiscales anticipées (*Council for Advance Tax Rulings*), instance indépendante de l'administration fiscale suédoise, formule des décisions à caractère privé ; 2) dans certains cas, les contribuables doivent payer pour qu'une décision soit formulée ; 3) il n'y a pas de délai pour la formulation des décisions, mais il y en a un pour le dépôt de la demande de décision.

Tableau 28 : Contrôles fiscaux : pouvoirs d'investigation et de perquisition de l'administration

PAYS	L'administration a le pouvoir d'obtenir toutes les informations dont elle a besoin	Elle a également le pouvoir de demander des renseignements à des tiers	Les contribuables sont tenus de produire toutes leurs pièces justificatives sur demande	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de demander des renseignements à d'autres administrations publiques	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de pénétrer dans des locaux professionnels sans le consentement du contribuable et sans mandat de perquisition	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de pénétrer au domicile du contribuable sans son consentement et sans mandat de perquisition	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de saisir des documents sans le consentement du contribuable et sans mandat de perquisition	Les agents de l'administration fiscale peuvent demander un mandat de perquisition sans intervention d'une autre administration publique	Les agents de l'administration fiscale peuvent exécuter un mandat de perquisition sans intervention d'une autre administration publique
1) Pays de l'OCDE									
Australie	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Oui	Oui	Non	Oui /3	Oui /3
Autriche	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Oui /1	Oui /2	Oui /3	Non
Belgique	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui /2	Non	Non
Canada	Oui	Oui	Oui	Pouvoir limité	Oui (affaires civiles) /1	Oui (affaires civiles) /1	Non	Oui	Oui
République tchèque	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Oui	Oui	Oui
Danemark	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non
Finlande	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non
France	Oui	Oui	Oui	Oui	Non /1	Non /1	Non /1	Oui /1	Oui /1
Allemagne	Oui	Oui	Oui	Oui (avec certaines limites)	Oui (durant les heures ouvrées)	Non	Non /2	Oui	Oui
Grèce	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Hongrie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Oui	n. disp. /3	n. disp. /3
Islande	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
Irlande	Oui	Oui /1	Oui	Oui	Oui	Non /1	Oui	Oui	Oui
Italie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Oui
Japon	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui	Oui
Corée	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non	Oui
Luxembourg	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Mexique	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non	Oui
Pays-Bas	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui (durant les heures ouvrées)	Non	Non /2	Oui	Oui
Nouvelle-Zélande	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Oui	Non	Oui	Oui	Oui
Norvège	Oui /1	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non
Pologne	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Portugal	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Non	Oui	Oui	Non

PAYS	L'administration a le pouvoir d'obtenir toutes les informations dont elle a besoin	Elle a également le pouvoir de demander des renseignements à des tiers	Les contribuables sont tenus de produire toutes leurs pièces justificatives sur demande	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de demander des renseignements à d'autres administrations publiques	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de pénétrer dans des locaux professionnels sans le consentement du contribuable et sans mandat de perquisition	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de pénétrer au domicile du contribuable sans son consentement et sans mandat de perquisition	Les agents de l'administration fiscale ont le pouvoir de saisir des documents sans le consentement du contribuable et sans mandat de perquisition	Les agents de l'administration fiscale peuvent demander un mandat de perquisition sans intervention d'une autre administration publique	Les agents de l'administration fiscale peuvent exécuter un mandat de perquisition sans intervention d'une autre administration publique
République slovaque	Oui	Oui	Oui	Oui	Non /1	Non	Non	Non	Non
Espagne	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui	
Suède	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Suisse	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui	Oui
Turquie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non
Royaume-Uni	Oui	Oui	Oui	Oui	Non (impôt sur le revenu), oui (TVA)	Non	Non	Oui	Oui
Etats-Unis	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non	Oui /3
2) Pays hors OCDE									
Argentine	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui	Oui
Bulgarie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
Chili	Oui	Oui /1	Oui	Oui	Oui /2	Oui /2	Oui /2	Non	Oui
Chine	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non
Chypre	Oui	Oui	Oui	Oui	Non/ (TVA, oui)	Non	Non	Oui	Non/ (TVA, oui)
Estonie	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui	Non
Lettonie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui /1	Oui /1	Non	Non	Non
Malaisie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Sans objet	Sans objet
Malte	Oui	Oui /1	Oui	Oui /1	Oui	Non /2	Non (TVA, oui)	Non	Oui (TVA, Non)
Roumanie	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Singapour	Oui	Oui	Oui	Oui (selon la législation)	Oui	Oui	Oui	Non	Non
Slovénie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Non
Afrique du Sud	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Oui

Sources : Bureau international de documentation fiscale, réponses aux enquêtes nationales, description des méthodes de contrôle en vigueur dans certains pays effectuée par l'administration douanière et fiscale néerlandaise.

/1. **Australie** — sauf exclusion expresse ; **Autriche** — inspections en vertu de l'article 144, paragraphe 2 du code fédéral des impôts (pas de droit de perquisition) ; **Canada** — un mandat de perquisition est nécessaire pour les affaires pénales ; **Chili** — a le pouvoir de contrôler, avec l'autorisation du contribuable, les pièces comptables au cabinet du comptable, même si ce pouvoir est limité par le secret professionnel qui lie le comptable et son client ; **République tchèque** — seulement lorsque le domicile est aussi le lieu d'exercice de l'activité ; **France** — une ordonnance de l'autorité judiciaire est obligatoire pour toute visite et saisie (article L16 B du Livre des procédures fiscales) ; **Hongrie** — les agents de l'administration fiscale ne peuvent pénétrer au domicile d'un contribuable que s'il existe un lien

entre ce domicile et des opérations, actifs ou revenus imposables, quels qu'ils soient. Un ordre de mission de l'autorité fiscale est nécessaire ; **Lettonie** — les réponses concernent l'inspection des impôts ; **Malte** — administration chargée de la fiscalité directe seulement ; **Nouvelle-Zélande** — sauf exclusion expresse ; **Norvège** — les informations fiscales nécessaires seulement ; **Irlande** — sauf les informations confidentielles protégées par le secret professionnel qui lie un professionnel et son client ; **sauf les parties du domicile servant à l'exercice d'une activité, le cas échéant** ; **Portugal** — les agents de l'administration fiscale sont tenus de présenter une lettre d'accréditation pour pouvoir pénétrer dans des locaux professionnels ; **République slovaque** — l'administration fiscale n'a pas de pouvoirs d'investigation (seule la police en est investie). Elle intervient conformément à la loi de procédure fiscale (loi 511/92 Coll). En ce qui concerne l'administration des impôts et des droits de douane, toutes les interventions ont lieu en accord avec le contribuable et en sa présence. Si le contribuable refuse de coopérer, les agents de l'administration fiscale procèdent à un contrôle sur pièces .

/2. **Autriche** — si le retard qui en découle risque de compromettre l'obtention de preuves dans le cas d'enquêtes pénales ; **Belgique** — seulement en matière de contrôle de TVA ; en matière de fiscalité directe, l'autorisation du contribuable est nécessaire ; **Chili** — selon l'article 161 n° 1o du code des impôts, le directeur de l'administration fiscale ne peut ordonner la saisie des livres comptables et autres pièces relatives à une entreprise que si l'administration fiscale cherche à recueillir des informations pour décider s'il y a lieu de saisir l'autorité judiciaire d'une affaire de délit fiscal. En cas d'opposition du contribuable, les agents de l'administration fiscale peuvent demander aux services de police d'intervenir lors de l'exécution du mandat de perquisition ; **Allemagne** — pouvoir limité aux affaires pénales ; **Pays-Bas** — pouvoir limité aux affaires pénales ; **Malte** — seulement en présence d'un officier de police et entre 5 et 21 heures.

/3. **Australie** — dans de rares cas, un agent de l'administration fiscale peut obtenir et exécuter un type de mandat de perquisition particulier sans l'intervention d'autres administrations publiques ; **Autriche** — limité aux enquêtes pénales ; **Hongrie** — il n'est pas nécessaire d'être en possession d'un mandat de perquisition (un ordre de mission de l'autorité fiscale est suffisant) pour pénétrer dans les locaux professionnels ou au domicile d'un contribuable ; toutefois, pour effectuer une perquisition, l'autorisation préalable du ministère public est nécessaire ; **États-Unis** — le mandat de perquisition doit être délivré avec l'autorisation d'un tribunal (branche judiciaire du pouvoir).

Tableau 29 : Sanctions prévues pour faire respecter la législation fiscale : pénalités et intérêts appliqués en cas de non-dépôt de la déclaration dans les délais impartis

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
1) Pays de l'OCDE			
Australie	Une unité d'amende par période de 28 jours de retard, chaque unité valant 110 AUD. La sanction est portée à deux et cinq unités, respectivement, pour les contribuables moyens et gros.		
Autriche	Pénalité pouvant aller jusqu'à 10 % de l'impôt dû.		
Belgique	i) Majoration d'impôt lorsque les bénéfices non déclarés sont supérieurs à 620 EUR, sauf si l'erreur n'est pas intentionnelle. La majoration s'échelonne entre 10 % et 200 % de l'impôt impayé, mais la somme de ce dernier et de la majoration ne peut pas excéder le bénéfice non déclaré. ii) Amendes administratives comprises entre 50 et 1 250 EUR. Toutefois, l'amende n'est pas recouvrée lorsque la majoration d'impôt est suffisante. iii) Inversion de la charge de la preuve.		i) Non-déclaration : 500 EUR. ii) Retard de déclaration, sans impôt à payer : 25 EUR par mois et par déclaration à concurrence de 125 EUR. iii) Retard de déclaration, avec impôt à payer : 50 EUR par mois et par déclaration à concurrence de 250 EUR.
Canada	Pour toute déclaration avec un solde dû, 5% du solde, majoré de 1 % du solde par mois entier de retard dans le dépôt de la déclaration, à concurrence de 12 mois. L'amende est multipliée par deux en cas de récidive de manquement à l'obligation déclarative.	Toute déclaration déposée en retard et au titre de laquelle un solde est dû donne lieu à une pénalité de 5 % de l'impôt exigible à la date d'exigibilité, majorée de 1 % du solde par mois plein de retard, à concurrence de 12 mois (17 % au maximum). Si le contribuable a déjà manqué à son obligation déclarative (deuxième infraction en trois ans) et si une mise en demeure lui a été envoyée, la pénalité est égale à 10 % de l'impôt dû à la date d'exigibilité, plus 2 % de l'impôt dû par mois de retard dans le dépôt de la déclaration, à concurrence de 20 mois (50 % au maximum).	La pénalité est égale à 1 % de l'arriéré au titre de la déclaration, plus 0.25 % de l'arriéré multiplié par le nombre de mois pleins de retard (à concurrence de 12 mois). Si une mise en demeure a été envoyée, une pénalité de 250 CAD peut être imposée au titre de chacune des déclarations réclamées. Le défaut de déclaration et le manquement à l'obligation de tenue d'une comptabilité sont passibles d'une amende pouvant aller de 1 000 à 25 000 CAD et d'une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 12 mois. Ces pénalités s'ajoutent aux autres pénalités imposées aux termes de la législation, le cas échéant. Les remboursements et/ou allègements peuvent ne pas être versés au contribuable ou à l'entreprise tant que toutes les sommes dues n'ont pas été payées et que les déclarations non produites n'ont pas été déposées.
République tchèque	Une pénalité pouvant atteindre 10 % de l'impôt dû est imposée en cas de retard dans le dépôt de la déclaration et la communication des renseignements demandés.		
Danemark	Pénalité de 200 DKK par mois de retard, à concurrence de 5 000 DKK.		
Finlande	Pénalité pouvant atteindre 150 EUR en cas de déclaration tardive et 800 EUR en cas de défaut de déclaration.		Pénalité administrative comprise entre 80 et 1 700 EUR
France	Majoration de 10 % de l'impôt dû et intérêts de retard de 0.4 % par mois. La majoration peut être alourdie en cas de retard prolongé après mise en demeure.		
Allemagne	Pénalité égale à 10 % de l'impôt dû, à concurrence de 25 000 EUR ; absence de pénalité si le défaut de déclaration est excusable.	Pénalité de 1 % par mois.	En général, pas de pénalité, sauf si la déclaration d'informations inexactes ou incomplètes est intentionnelle ou imputable à une négligence manifeste. Sanctions pénales en cas de manquement délibéré (pour la fraude fiscale, peine de prison de 5 ans au maximum). Amendes administratives pour négligence manifeste (plafonnées à 50 000 EUR)
Grèce	Intérêt de 1 % de l'impôt dû (2.5 % en cas de non-déclaration) par mois à concurrence de 100 % de l'impôt dû (200 % en cas d'absence de déclaration). Si aucun impôt n'est dû, la pénalité est comprise entre 117 et 1 170 EUR.		Intérêt de 1.5 % (3.5 % en cas d'absence de déclaration) de la taxe due par mois à concurrence de 100 % de la taxe due (200 % en cas d'absence de déclaration). Si aucune taxe n'est due, pénalité de 117 à 1 170 EUR.
Hongrie	Amende pouvant atteindre 200 000 HUF (pour un particulier) et 500 000 HUF (autres).		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Islande	Pénalité de 15 %.		1 % par jour postérieur à la date limite, à concurrence de 10 %.
Irlande	Supplément égal à 5 % de l'impôt (à concurrence de 12 695 EUR) lorsque le retard est inférieur à deux mois et à 10 % de l'impôt dû (à concurrence de 63 458 EUR) lorsqu'il est supérieur à 2 mois. Des amendes peuvent également être imposées par les tribunaux civils.		Des amendes peuvent être imposées par les tribunaux civils.
Italie	120 à 240 % de l'impôt dû (258 EUR au minimum) si le retard n'excède pas 90 jours (1 032 EUR au maximum).		120 à 240 % de la taxe due (258 EUR au minimum).
Japon	Pénalité de 5 % si la déclaration est produite spontanément et de 15 % en cas de production à la suite d'un contrôle fiscal.		
Corée	Pénalité égale au plus élevé de deux montants : 20 % de l'impôt dû ou 0.07 % du revenu brut. En cas de défaut de déclaration délibéré : 40 % de l'impôt dû ou 0.14 % du revenu brut, si ce deuxième montant est plus élevé.		20 % de la taxe impayée.
Luxembourg /1	Jusqu'à 10 % du montant de l'impôt.		50 à 5 000 EUR
Mexique	Prise en compte de l'inflation, majorations et pénalités allant de 860 à 17 570 MXP (800 à 1 700 USD environ)		
Pays-Bas	Omission : pénalité plafonnée à 1 134 EUR Infraction : pénalité plafonnée à 100 % de l'impôt dû Délit : soit amende plafonnée à 16 750 EUR, soit, s'il est plus élevé, le montant de l'impôt dû ou peine d'emprisonnement de 4 ans au maximum.		
Nouvelle-Zélande	La pénalité pour retard de déclaration n'est appliquée qu'une fois par déclaration tardive. Elle est de 50 NZD si le revenu est inférieur à 100 000 NZD. Elle est de 250 NZD si le revenu est compris entre 100 000 et 1 000 000 NZD. Elle est de 500 NZD si le revenu est supérieur à 1 000 000 NZD. Avant d'imposer une pénalité, l'administration accorde au contribuable un délai de 30 jours – soit en lui envoyant directement un avis, soit par annonce publique. Si la déclaration est déposée dans ce délai de 30 jour (où dans un délai plus long préalablement convenu) la pénalité pour retard de déclaration n'est pas appliquée.		Lors du premier retard de déclaration, le contribuable reçoit une lettre d'avertissement. En cas de récidive dans les 12 mois suivant la date limite fixée pour le dépôt de la première déclaration, une amende de 250 NZD est imposée si la méthode comptable appliquée à la date fixée pour le dépôt de la déclaration est la comptabilité d'engagement ou une méthode hybride et de 50 NZD dans les autres cas.
Norvège	1. Pénalité pour dépôt tardif : Dans un délai d'un mois après la date limite de dépôt : 1 % du patrimoine net et 2 % du revenu net (minimum : 200 NOK, maximum : 10 000 NOK) Au-delà d'un mois : 1 % du patrimoine net et 1 % du revenu net Au-delà de 3 mois : 1 % du patrimoine net et 2 % du revenu net 2. Supplément d'impôt pour défaut de déclaration : 15 à 30 % du montant de l'impôt recouvré.		250 NOK ou 3 % de la TVA, à concurrence de 5 000 NOK
Pologne	Amende		
Portugal	Montant maximum de la pénalité : 2 500 EUR		
République slovaque	Amende administrative comprise entre 1 000 SKK au minimum et 500 000 SKK au maximum.		Le montant maximum de la pénalité est le même pour tous les impôts et le montant minimum diffère comme précédemment, selon que le contribuable a le statut de personne physique ou de personne morale.
Espagne	Manquement sans conséquences financières pour l'administration : de 100 à 200 EUR.		
Suède	Pénalité administrative comprise entre 1 000 et 3 000 SEK	Pénalité administrative comprise entre 5 000 et 15 000 SEK	Pénalité administrative comprise entre 500 et 1 000 SEK
Suisse	Diffère selon les cantons		Aucune pénalité
Turquie	Le non-dépôt de la déclaration dans les délais impartis est passible d'une amende calculée annuellement.		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Royaume-Uni	Amende de 100 GBP en cas de retard de déclaration ; amende supplémentaire de 100 GBP à partir de 6 mois de retard ; amende supplémentaire allant jusqu'à 100 % de l'impôt dû après 1 an de retard ; autres pénalités possibles.	Première amende de 100 GBP et 100 GBP de plus 3 mois plus tard. L'amende passe à 500 GBP pour le troisième manquement consécutif. Une pénalité égale à 10 % de l'impôt est appliquée en cas de retard de déclaration de 18 mois et à 20 % de l'impôt en cas de retard de plus de 2 ans.	Système automatisé de majorations progressives fondées sur le nombre de retards de paiement au cours d'une période glissante de 12 mois, prorogée à chaque nouveau retard de déclaration ou de paiement. Après émission d'un avertissement, la majoration est appliquée à raison de 2 % de la TVA impayée et passe à 5 %, 10 % et 15 % du montant payé en retard.
États-Unis	Pénalité de 5 % par mois de retard (ou mois commencé) dans le dépôt de la déclaration, quelle qu'elle soit, à concurrence de 25 %. Un intérêt est appliqué à cette pénalité de la date limite de dépôt de la déclaration ou de l'expiration d'un éventuel délai supplémentaire jusqu'à la date de paiement. Le taux d'intérêt actuel est de 5 % (intérêt composé journalier) de la pénalité pour défaut de déclaration.		Il n'existe pas de TVA nationale.
2) Pays hors OCDE			
Argentine	Amende de 200 ARS.	Amende de 400 ARS.	Amende de 200 ARS pour les particuliers et 400 ARS pour les entreprises.
Bulgarie	Pénalité de 500 BGN au maximum (article 80, paragraphe 1 de la loi sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques).	Pénalité de 3 000 BGN au maximum (article 261 de la loi sur l'impôt sur les sociétés).	Pénalité de 10 000 BGN (article 179 de la loi sur la TVA).
Chili	Intérêt de 1.5 % par mois de retard (mois plein ou mois commencé). Amende de 10 % de l'impôt impayé, majorée de 2 % de l'impôt par mois de retard au-delà du sixième mois. Le pourcentage est plafonné à 30 %.		
Chine	En cas de manquement, l'autorité fiscale recouvre l'impôt dû et applique un intérêt de retard (0.05 % de l'impôt impayé) ainsi qu'une amende pouvant aller de 50 à 500 % de l'impôt impayé.		
Chypre	Majoration forfaitaire de 51.26 EUR.		51 EUR.
Estonie	Une pénalité pouvant atteindre 18 000 EEK pour un particulier et 200 000 EEK pour une entreprise peut être appliquée.		
Lettonie	Lorsque la déclaration est déposée avec un retard n'excédant pas 15 jours calendaires à compter de la date limite fixée par la législation, la pénalité imposée aux personnes physiques et morales peut atteindre 50 LVL. Lorsque la déclaration est déposée avec un retard compris entre 16 et 30 jours calendaires à compter de la date limite fixée par la législation, la pénalité imposée varie de 51 à 200 LVL. Lorsque la déclaration est déposée avec un retard supérieur à 30 jours calendaires à compter de la date limite fixée par la législation – la pénalité imposée aux personnes physiques et morales varie de 201 à 500 LVL.		
Malaisie	Pénalité pouvant aller de 200 MYR au minimum à 2 000 MYR au maximum et/ou à une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 6 mois.		Sans objet.
Malte	Pénalité forfaitaire de 11 EUR jusqu'à 6 mois de retard, puis pénalité égale à un pourcentage, augmentant progressivement, de l'impôt, dans les limites d'un plancher et d'un plafond.	Pénalité forfaitaire de 46 EUR jusqu'à 6 mois de retard, puis pénalité égale à un pourcentage, augmentant progressivement, de l'impôt, dans les limites d'un plancher et d'un plafond.	1 % du montant de la TVA excédant la TVA déductible, le cas échéant, compte non tenu des crédits de TVA reportés au titre de périodes antérieures ; et 23 EUR.
Roumanie	Amende comprise entre 10 et 100 RON.	Amende comprise entre 1 000 et 5 000 RON.	Amende allant de 500 à 1 000 RON pour les particuliers et de 1 000 à 5 000 RON pour les personnes morales.
Singapour	Une pénalité pouvant atteindre 1 000 SGD est imposée. Le montant dépend des antécédents du contribuable. L'autorité judiciaire peut imposer une pénalité égale au double de l'impôt dû et une amende pouvant atteindre 1 000 SGD. Le défaut de paiement est passible d'une peine d'emprisonnement d'une durée n'excédant pas 6 mois. /1	Une pénalité pouvant atteindre 1 000 SGD est imposée. Le montant dépend des antécédents du contribuable. L'autorité judiciaire peut imposer une pénalité égale au double de l'impôt dû et une amende pouvant atteindre 1 000 SGD. Les dirigeants de sociétés peuvent être poursuivis pour défaut de communication des informations relatives à l'entreprise. /1	Pénalité de 200 SGD par mois plein de retard de déclaration, à concurrence de 10 000 SGD.
Slovénie /1	200 EUR (en cas de défaut pur et simple de déclaration).	1 600 à 25 000 EUR (personnes morales) / 400 à 4 000 EUR (personne responsable de la personne morale).	2 000 à 125 000 EUR (personnes morales)/ 200 à 4 100 EUR (personne responsable de la personne morale)

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Afrique du Sud	Pénalité égale à 300 ZAR (1 ^{er} retard), 600 ZAR (2 ^{ème}) et 900 ZAR (à partir du 3 ^{ème} retard). Un nouveau système de pénalités administratives entrera en vigueur en 2009 ; il prévoit une amende forfaitaire d'un montant variable selon la taille du contribuable et la durée du retard de déclaration etc. Aucune pénalité administrative n'est imposée en cas de simple manquement à l'obligation de déclaration. Il n'existe que des sanctions pénales. Ce principe sera revu dans le cadre de l'extension prévue du système de pénalités administratives.		

Sources : IBFD, responsables des autorités fiscales et synthèse des pratiques nationales en matière de contrôle réalisée par l'administration fiscale néerlandaise.

/1. **Australie** — les particuliers et les entreprises ne sont pas traités différemment en termes d'application des pénalités, de l'intérêt pour sous-estimation de l'impôt ou de l'intérêt de retard. Toutefois, le « critère de l'entité » est appliqué pour déterminer la fraction de base de la pénalité pour non-déclaration et la pénalité augmente ensuite progressivement pour toute période de 28 jours de retard à concurrence de 5 fois la pénalité de base. En général, l'intérêt de retard fait l'objet d'une remise automatique s'il est inférieur à 1,60 AUD par jour ou à 50 AUD ; **Luxembourg** – données de l'IBFD ; **Singapour** — en vigueur à compter de l'exercice budgétaire 2007 ; **Slovénie** — des pénalités distinctes sont appliquées pour chaque catégorie d'infraction ; **Royaume-Uni** — des dispositions prévoyant l'instauration d'un régime de sanction des erreurs de déclaration unique pour l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, le régime de retenue à la source, les cotisations sociales et la TVA ont été introduites dans la loi de finance de 2007 (*Finance Act*) ; la pénalité sera désormais calculée en fonction du montant de l'impôt éludé, de la nature du comportement à l'origine de la sous-estimation de l'impôt et la mesure dans laquelle le contribuable signale spontanément l'erreur. Ces dispositions ont introduit un concept nouveau, à savoir la possibilité de surseoir à une pénalité. Elles s'appliquent aux périodes courant à compter du 1^{er} avril 2008 et au-delà pour les déclarations déposées à compter du 1^{er} avril 2009.

Tableau 30 : Sanctions prévues pour faire respecter la législation fiscale : pénalités et intérêts appliqués en cas de défaut de paiement dans les délais impartis

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
1) Pays de l'OCDE			
Australie	Application d'un intérêt de retard égal au rendement mensuel moyen des effets bancaires à 90 jours majoré de 7 % (intérêt composé journalier)		
Autriche	Majoration de 2 %, de 1 % supplémentaire après 3 mois et encore 1 % de plus après 6 mois.		
Belgique	Intérêt de 7 % par an. L'intérêt n'est pas appliqué s'il est inférieur à 5 EUR par mois.		Intérêt de 0,8 % par mois – L'intérêt n'est pas appliqué s'il est inférieur à 2.50 EUR par mois.
Canada	Intérêt composé journalier égal au taux moyen des bons du Trésor du gouvernement canadien à 90 jours majoré de 4 %.		Intérêt composé journalier égal au taux moyen des bons du Trésor du gouvernement canadien à 90 jours majoré de 4 %. Des sanctions pénales peuvent être appliquées en cas de défaut délibéré de paiement, de collecte ou de versement de la taxe ou de la taxe nette ; une amende plafonnée à 1 000 CAD plus 20 % de l'impôt ou de l'impôt net qui aurait dû être payée, collectée ou reversée peut être appliquée, ainsi qu'une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 6 mois . Ces pénalités sont appliquées en sus de celles prévues par la législation, le cas échéant.
République tchèque	Le taux d'intérêt appliqué en cas de retard de paiement est égal au taux de refinancement de la banque centrale tchèque en vigueur le premier jour du semestre civil concerné (3.5 % en octobre 2008), majoré de 14 points de pourcentage. Cet intérêt peut être appliqué pendant une durée maximale de 5 ans.		
Danemark	Intérêt de 1 % par mois.		
Finlande	Majoration ou intérêt de 11.5 % (2008).		
France	Majoration de 10 % de l'impôt dû, s'ajoutant aux intérêts de retard, appliqués au taux de 0.4 % par mois.	Pénalité de 5 % de l'impôt dû, qui s'ajoute à l'intérêt de retard appliqué au taux de 0.4 % par mois.	
Allemagne	Pénalité de 1 % par mois.		
Grèce	Intérêt de 1 % de l'impôt dû par mois (à concurrence de 200 % de l'impôt dû).		
Hongrie	Intérêt fixé à deux fois le taux de base de la banque centrale hongroise.		
Islande	Intérêts à titre de pénalité.		
Irlande	Un intérêt de 0.0273 % par jour est appliqué au montant impayé.		Un intérêt de 0.0322 % par jour est appliqué au montant impayé.
Italie	30 % de l'impôt impayé.		
Japon	Lorsque deux mois au plus se sont écoulés depuis la date prévue pour le paiement de l'impôt, on applique le plus bas de deux taux d'intérêt : 7.3 % ou le taux officiel d'escompte au 30 novembre de l'année précédente majoré de 4 % . Au-delà de deux mois de retard, le taux est de 14.6 % par an		
Corée	Intérêt de 0.03 % par jour.		
Luxembourg	Intérêt mensuel de 0.6 %.	Intérêt mensuel de 0.5 %.	Jusqu'à 10 % de la taxe due.
Mexique	Prise en compte de l'inflation, majorations et pénalités allant de 20 à 30 % de l'impôt impayé		
Pays-Bas	Pénalité plafonnée à 4 537 EUR et taux d'intérêt applicable sur le montant de l'impôt dû.		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Nouvelle-Zélande	Des pénalités sont imposées : 1 % du montant restant dû le lendemain de la date limite de paiement, 4 % de tout montant restant dû le 7 ^{ème} jour suivant la date limite de paiement et 1 % par mois appliqué à tout montant restant dû. Les pénalités sont suspendues dans les cas suivants : <ul style="list-style-type: none"> ▪ lorsqu'il a été convenu que la dette serait réglée de manière échelonnée ; ▪ lorsqu'une remise de l'impôt a été accordée pour incapacité à payer, en raison, par exemple, de difficultés financières ou parce qu'il ne serait pas rentable de chercher à obtenir le paiement. Le contribuable doit effectuer une demande de remise pour situation exceptionnelle. À compter du 1 ^{er} avril 2008, les contribuables pourront bénéficier d'un délai de grâce avant application de pénalités pour retard de paiement s'ils n'ont pas d'antécédents de défaut de paiement au cours des deux années précédentes. Les bénéficiaires de ce délai de grâce recevront un courrier leur indiquant une nouvelle date limite de paiement avant de se voir imposer une pénalité.		
Norvège	Intérêt de 12.25 % du montant impayé.		
Pologne	Intérêt légal, et, dans certains cas, une amende.		
Portugal	Montant maximum de la pénalité : deux fois le montant de l'impôt impayé.		
République slovaque	En cas de non-paiement du montant dû dans les délais impartis, un intérêt (sanction) est appliqué. L'intérêt est calculé sur la base du montant dû (par exemple le montant de l'impôt liquidé à partir de la déclaration, après la date limite) multiplié par quatre fois le principal taux directeur de la banque centrale slovaque en vigueur à la date de naissance de la dette. L'intérêt est calculé pour chaque jour de retard de paiement, à compter du lendemain de la date limite de paiement de l'impôt ou de la fraction impayée de l'impôt (par exemple de la différence par rapport à la déclaration fiscale) jusqu'à la date du paiement ou du transfert d'un crédit d'impôt (trop-versé au titre d'un autre impôt) ou de la compensation.		
Espagne	50 à 150 % du montant.		
Suède	Intérêt allant de 4 à 19 %.		
Suisse	Diffère selon les cantons.		Intérêt annuel de 5 %.
Turquie	Pénalité de retard de 2.5 % par mois		
Royaume-Uni	Un intérêt, dont le taux est variable, est appliqué à tout impôt non payé dans les délais requis. Une majoration de 5 % est appliquée à tout impôt non payé 28 jours après la date limite de paiement ; majoration supplémentaire de 5 % si l'impôt n'est toujours pas payé au bout de six mois.	Intérêt seulement.	Système automatisé de majorations progressives fondées sur le nombre de retards de paiement au cours d'une période glissante de 12 mois, prorogée à chaque nouveau retard de déclaration ou de paiement. Après émission d'un avertissement, la majoration est appliquée à raison de 2 % de la TVA impayée et passe à 5 %, 10 % et 15 % du montant payé en retard.
États-Unis	La pénalité appliquée en cas de défaut de paiement est égale à 0.5 % de l'impôt impayé par mois de retard (ou mois commencé) à concurrence de 25 %. Le taux passe à 1 % par mois si le dossier relève d'une procédure de contrôle et est ramené à 0.25 % si le contribuable convient d'un échéancier de paiement et règle ses échéances dans les délais requis. La pénalité pour retard de paiement vient en déduction de la pénalité pour retard de déclaration. Un intérêt est appliqué à la pénalité en cas de non-paiement dans un délai de 21 jours calendaires à compter de la date de l'avis ou de la demande de paiement (ou 10 jours ouvrés pour les montants supérieurs ou égaux à 100 000 USD), à compter de la date de l'avis ou de la demande jusqu'à la date du paiement.		Il n'existe pas de TVA nationale.

2) Pays hors OCDE

Argentine	Intérêt compensatoire de 2 % par mois à compter de la date limite de paiement ; un intérêt pénal supplémentaire de 3 % par mois à compter de la date de début de la procédure de recouvrement judiciaire.		
Bulgarie	Le taux d'intérêt est égal à 10 + le taux de base de la banque centrale bulgare. Absence de pénalité.		
Chili	Intérêt de 1.5 % à titre de pénalité par mois de retard (mois plein ou mois commencé). Amende de 10 % de l'impôt impayé, à laquelle s'ajoutent 2 % par mois de retard au-delà des six premiers mois. Le taux ne peut pas excéder 30 % au total. Si un contrôle révèle des irrégularités dans le paiement des impôts payés à la source, les limites précitées sont portées respectivement à 20 % et 60 %.		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Chine	En cas de non-respect de l'obligation de paiement, l'autorité fiscale recouvre le montant impayé majoré d'un intérêt de retard (0.05 % de l'impôt impayé) et applique une amende comprise entre 50 % et 500 % de l'impôt impayé.		
Chypre	Majoration de 5 %, intérêt de 8 %.		10 % de l'impôt dû, plus un intérêt au taux de 8 % par an.
Estonie	Intérêt de 0.006 % par jour jusqu'au paiement.		
Lettonie	Intérêt de retard de 0.05 % par jour de retard à compter de la date limite de paiement.		
Malaisie	Pénalité de 10 % à la date limite de paiement, plus 5 % en cas de non-paiement dans les 60 jours suivant la date limite. Pénalité de 10 % seulement en cas de retard de paiement des échéances, en cas de paiement échelonné.		Sans objet.
Malte	Intérêt de 1 % par mois en cas de retard de paiement.		1 % du montant de la TVA excédant la TVA déductible, le cas échéant, compte non tenu des crédits de TVA reportés au titre de périodes antérieures ; et 23 EUR. Un intérêt est appliqué à tout impôt non acquitté avant la date d'exigibilité à raison de 1 % par mois, plein ou commencé, durant lequel l'impôt demeure impayé ou à raison de tout autre taux prescrit, le cas échéant.
Roumanie			
Singapour	5 % de l'impôt dû ; 1 % supplémentaire pour chaque mois plein, dans la limite de 12%.		5 % de l'impôt dû plus 2 % de l'impôt impayé par mois plein, à concurrence de 50 %.
Slovénie /1	Intérêt.	1 600 à 25 000 EUR (personnes morales)/ 400 à 4 000 EUR (personne responsable de la personne morale).	2 000 à 125 000 EUR (personnes morales)/ 200 à 4 100 EUR (personne responsable de la personne morale).
Afrique du Sud	Pénalité de 10 % en cas de non-paiement de certains impôts (retenue à la source sur le salaire, paiement provisionnel), mais pas pour retard dans le calcul de l'impôt. Intérêt de retard fixé périodiquement par le ministère des finances pour les dettes vis-à-vis de l'État. Pénalité de 10 % appliquée aux impôts payés en retard ou impayés. Intérêt de retard fixé périodiquement par le ministère des finances pour les dettes vis-à-vis de l'État.		

Sources : Bureau international d'information fiscale, responsables des autorités fiscales et synthèse des pratiques nationales en matière de contrôle réalisée par l'administration fiscale néerlandaise.

/1. **Slovénie** — des pénalités distinctes sont appliquées pour chaque type de manquement.

Tableau 31 : Sanctions prévues pour faire respecter la législation fiscale : pénalités et intérêts appliqués en cas de déclaration d'informations inexactes

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
1) Pays de l'OCDE			
Australie	Pénalité comprise entre 5 % (en cas de signalement spontané) et 90 % de l'impôt dû. Un intérêt est également appliqué. Le taux de la pénalité varie selon que l'erreur est due à la négligence, à l'inattention ou est intentionnelle et peut être augmenté ou réduit par des circonstances aggravantes ou atténuantes.		
Autriche	Pénalités pouvant aller jusqu'au double du montant de l'impôt éludé.		
Belgique	i) Majoration d'impôt si le bénéfice non déclaré est supérieur à 620 EUR. La majoration ne s'applique pas si l'erreur n'est pas intentionnelle. La majoration va de 10 % à 200 % de l'impôt impayé, mais la somme de ce dernier et de la majoration ne peut excéder le bénéfice non déclaré. ii) Amendes administratives comprises entre 50 et 1 250 EUR. Toutefois, la pénalité n'est pas imposée si les majorations d'impôt sont suffisantes.		Pénalité administrative comprise entre 5 et 20 % de l'impôt impayé.
Canada	En cas d'oubli, si la situation s'est déjà produite au cours des 3 années précédentes, la pénalité est égale à 10 % du montant à intégrer au revenu. Le contribuable se voit imposer à la fois une pénalité fédérale et une pénalité provinciale. En cas de fausse déclaration ou d'omission intentionnelle, une pénalité égale à 50 % de l'impôt correspondant au revenu non déclaré ou omis peut être appliqué.	Une pénalité est appliquée lorsqu'une société ne déclare pas une somme qui devrait être incluse dans le revenu et que cela s'est déjà produit au cours d'une des trois années précédentes. La pénalité est égale à 10 % du revenu non déclaré au titre de l'année correspondant à la déclaration. Si la fausse déclaration ou l'omission est intentionnelle ou résulte d'une négligence manifeste, la pénalité est de 100 CAD ou de 50 % du montant de l'impôt correspondant au revenu non déclaré, si ce second montant est plus élevé. En outre, l'ARC peut porter une accusation pénale, ce qui peut aboutir à une amende comprise entre 50 et 200 % de l'impôt éludé et à une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à 5 ans.	Un contribuable qui, intentionnellement ou par suite d'une négligence manifeste, effectue ou laisse effectuer une fausse déclaration ou une omission est passible d'une pénalité égale à 250 CAD ou à 25 % de l'avantage fiscal net résultant de la fausse déclaration ou de l'omission, si ce second montant est plus élevé. Les fausses déclarations et omissions ainsi que la destruction ou la modification de documents sont passibles d'une amende comprise entre 50 et 200 % de la taxe que le contribuable a éludée ou cherché à obtenir. Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer ce montant, l'amende est comprise entre 1 000 et 25 000 CAD. Outre l'amende, une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à deux ans peut être imposée. Ces pénalités s'ajoutent à celles applicables par ailleurs en vertu de la législation, le cas échéant.
République tchèque	Pénalité de 20 % du redressement fiscal issu d'un contrôle fiscal. La pénalité et les intérêts sont appliqués simultanément. Elle est également appliquée lorsqu'une diminution est appliquée à un crédit d'impôt. Si cette diminution résulte d'un contrôle fiscal, la pénalité est de 5 %.		
Danemark	En cas de fraude grave, pénalité de 100 à 200 % de l'impôt non acquitté et/ou peine d'emprisonnement de 4 ans au maximum.		
Finlande	Pour les erreurs non intentionnelles, pénalité de 150 à 300 EUR ; en cas de fausse déclaration intentionnelle, pénalité pouvant atteindre 30 % du revenu non déclaré en cas de fausse déclaration intentionnelle ou de négligence manifeste ; aux termes du code pénal, la fraude fiscale est passible d'une peine d'emprisonnement pouvant atteindre 2 ans.	Pénalité pouvant atteindre 30 % de la TVA éludée ; en cas d'infraction grave, la pénalité peut atteindre 100 % de la TVA éludée ou 15 000 EUR.	
France	Pénalité comprise entre 80 % de l'impôt éludé et intérêt de retard de 0,4 % par mois. En cas de fraude fiscale à caractère pénal, amende pouvant atteindre 37 500 EUR, et/ou peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 5 ans ; des sanctions plus lourdes sont prévues en cas de récidive. L'autorité judiciaire peut aussi suspendre le permis de conduire et/ou interdire au contribuable de diriger une entreprise pendant une durée maximum de 3 ans.		
Allemagne	En général, aucune pénalité n'est appliquée, sauf si l'omission ou la fausse déclaration est intentionnelle ou résulte d'une négligence manifeste. Sanctions pénales en cas de fausse déclaration délibérée (la fraude fiscale est passible d'une peine d'emprisonnement de 5 ans au maximum). Amendes administratives pour négligence manifeste (plafonnées à 50 000 EUR).		
Grèce	Pénalité de 2 % de l'impôt dû par mois (à concurrence de 200 % de l'impôt dû). Si aucun impôt n'est dû, la pénalité est comprise entre 117 et 1 170 EUR. En cas de fraude fiscale à caractère pénal, une peine d'emprisonnement d'1 an est prévue si l'impôt éludé est supérieur à 15 000 EUR.	Pénalité de 3 % de la taxe due par mois (à concurrence de 200 % de la taxe due). Si aucune taxe n'est due, la pénalité est comprise entre 117 et 1 170 EUR. En cas de fraude fiscale à caractère pénal, une peine d'emprisonnement d'1 an est prévue si l'impôt éludé est supérieur à 15 000 EUR.	
Hongrie	Intérêt de retard + pénalité pouvant atteindre 50 % de l'impôt éludé.		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Islande	Pénalité de 25 %.		1 % par jour courant à compter de la date limite de paiement, à concurrence de 10 %.
Irlande	Diverses sanctions civiles et pénales sont appliquées en cas de condamnation. Des pénalités peuvent être imposées en lieu et place d'une procédure judiciaire. Leur taux varie de 3 à 100 % selon le degré de culpabilité et de coopération du contribuable.		
Italie	100 à 200 % de la différence entre l'impôt dû et l'impôt payé.		
Japon	Sanction administrative égale à 10 à 40 % de l'impôt selon la gravité de l'infraction.		
Corée	Le taux des pénalités varie de 10 à 40 % en fonction du type de sous-déclaration (en cas de sous-déclaration délibérée, la pénalité est égale à 40 % de l'impôt liquidé ou à 0.14 % du revenu si ce second montant est plus élevé)	10 % de l'impôt élué. En cas d'infraction délibérée : 40 % de l'impôt élué ou 0.14 % du revenu brut, si ce second montant est plus élevé.	10 % de la taxe impayée.
Luxembourg	En cas de fraude, peine d'emprisonnement de 1 à 5 mois et amende pouvant atteindre 1 250 EUR ou 10 fois le montant de l'impôt.	Jusqu'à 2 500 EUR ou 4 fois le montant de l'impôt élué (10 fois et possibilité de peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 5 ans en cas de fraude).	50 à 5 000 EUR
Mexique	Prise en compte de l'inflation, majorations et pénalités allant de 55 à 75 % de l'impôt impayé révélé par un contrôle fiscal.		
Pays-Bas	Infraction : pénalité plafonnée à 100 % de l'impôt dû. Délit : amende de 67 000 EUR, ou, s'il est plus élevé, montant de l'impôt dû ou peine d'emprisonnement de 6 ans au maximum.		
Nouvelle-Zélande	Des pénalités pour sous-estimation de l'impôt dû peuvent être imposées et représentent un pourcentage de l'impôt élué. Il en existe cinq catégories : Inattention : 20%, inexactitude inacceptable : 20%, négligence manifeste : 40 %, inexactitude inacceptable visant à réduire le montant de l'impôt : 100 %, et fraude : 150 %.		
Norvège	Majoration égale à 1 à 60 % de la différence et intérêt de 7 % de la majoration par an.		0 à 100 %.
Pologne	Intérêt légal, et, dans certains cas, une amende.		
Portugal	Montant maximum de la pénalité : 15 000 EUR pour les infractions mineures et 25 000 EUR pour les infractions plus graves.		
République slovaque	Si l'inexactitude est détectée par l'administration fiscale (par exemple dans le cadre d'un contrôle fiscal), la pénalité imposée est égale à trois fois le taux directeur de la banque centrale slovaque (en vigueur le jour où la décision relative au redressement fiscal ou à l'impôt élué est prise) multiplié par la différence entre le montant de l'impôt issu du contrôle et celui (plus faible) résultant de la déclaration fiscale. Si l'inexactitude est découverte pas le contribuable, qui la corrige en produisant une déclaration rectificative, la pénalité imposée est égale à 50 % de la somme obtenue en multipliant trois fois le taux directeur de la banque centrale slovaque par la différence entre le montant de l'impôt résultant de la déclaration rectificative et celui (plus faible) résultant de la déclaration fiscale initiale. Le montant de la pénalité est donc modulé en fonction de la situation, puisqu'il diffère selon que l'inexactitude a été découverte par l'administration ou par le contribuable.		
Espagne	50 à 150 % du montant calculé par l'administration fiscale. Si le contribuable est d'accord avec le calcul définitif, la pénalité peut être réduite de 30 % (dans ce cas, elle ne peut être inférieure à 35 % du montant calculé).		
Suède	Majoration de 2.5 à 20 %.		
Suisse	Variable selon les cantons.		Intérêt de 5 % par an sur le redressement
Turquie	Sanction administrative pouvant atteindre 100 % de l'impôt non réglé, plus la moitié de la pénalité de retard. En cas de fraude fiscale à caractère pénal, peine d'emprisonnement de 6 mois à 3 ans.		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Royaume-Uni	Majoration variable en fonction de la gravité de l'infraction, dans la limite de 100 % de l'impôt dû.		La fraude à la TVA est passible d'une pénalité pouvant atteindre 100 % de la taxe éludée ou du crédit surestimé de manière malhonnête. En cas de déclaration inexacte, une pénalité égale à 15 % du montant concerné par l'erreur peut être imposée lorsque des erreurs importantes et répétées dans l'établissement des déclarations conduisent à des inexactitudes dans le calcul de la taxe due ou remboursable ou lorsque, en cas de sous-estimation sans dépôt de déclaration, le contribuable ne notifie pas le montant exact dû dans un délai de 30 jours.
États-Unis	Les pénalités varient de 20 à 75 % de la sous-déclaration selon la gravité de l'infraction. L'intérêt sur l'impôt éludé court à compter de la date limite de dépôt de la déclaration, sans qu'il soit tenu compte du délai supplémentaire éventuellement accordé, jusqu'à la date du paiement. L'intérêt composé journalier appliqué en cas de sous-déclaration est de 5 % et s'ajoute à l'intérêt appliqué à une éventuelle pénalité.	Les pénalités sont les mêmes que celles indiquées ci-contre. Si le montant de l'impôt sur les sociétés sous-déclaré est inférieur à 100 000 USD, un intérêt est appliqué de la date limite de dépôt de la déclaration, sans qu'il soit tenu compte du délai supplémentaire éventuellement accordé, jusqu'à la date du paiement. Si le montant éludé est supérieur à 100 000 USD, le taux intérêt est majoré de 2 % par rapport au taux normal appliqué en cas de sous-déclaration (majoration de 2 % appliquée aux sociétés). Actuellement, le taux appliqué est de 5 % si la sous-déclaration est inférieure à 100 000 USD et de 7 % si elle est supérieure à 100 000 EUR. La majoration de 2 % court à compter d'une date qui varie selon la date qui l'a « déclenchée ». L'intérêt au taux normal et majoré de 2 % est un intérêt composé journalier et s'ajoute à l'intérêt appliqué à une éventuelle pénalité.	
2) Pays hors OCDE			
Argentine	Amende comprise entre 50 et 100 % de l'impôt éludé.		
Bulgarie	Pénalité de 1 000 BGN au maximum (article 80, paragraphe 1 de la loi sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques).	Pénalité de 3 000 BGN au maximum (article 261 de la loi sur l'impôt sur les sociétés).	Pénalité de 10 000 BGN au maximum (article 179 de la loi sur la TVA).
Chili	Intérêt de 1.5 % à titre de pénalité par mois de retard (mois plein ou mois commencé). Amende variant de 5 à 10 % de l'impôt éludé. En cas de déclaration frauduleuse de l'impôt dû, les limites ci-dessus sont respectivement portées à 50 et 500 % et des poursuites judiciaires sont engagées.		
Chine	En cas d'infraction, l'autorité fiscale recouvre le montant impayé majoré d'un intérêt de retard (0.05 % de l'impôt impayé) et applique une amende comprise entre 50 % et 500 % de l'impôt impayé.		
Chypre	Majoration de 10 % lors de la déclaration provisoire, intérêt de 8 %.		10 % de la taxe non acquittée dans les délais impartis, plus un intérêt de 8 % par an.
Estonie	Une pénalité pouvant atteindre 18 000 EEK peut être imposée à un contribuable particulier, et de 200 000 EEK à une entreprise. Si le contribuable demande un échelonnement de sa dette, l'autorité fiscale peut cesser d'appliquer l'intérêt.		

PAYS	TYPE D'IMPÔT		
	Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	TVA
Lettonie	<p>Si le contribuable rectifie spontanément les informations portées sur sa déclaration, il n'est pas appliqué de pénalité (à l'exception d'un intérêt de retard égal à 0.05 % par jour de retard).</p> <p>La pénalité appliquée en cas de sous-déclaration est estimée en fonction du montant – pénalité de 30 à 100 % du montant éludé et intérêt de retard de 0.05 % par jour de retard.</p>		<p>Si le contribuable ne produit pas de déclaration dans un délai d'un mois à compter de la date limite de déclaration fixée ou porte des informations inexactes sur sa déclaration ou s'il n'a pas fourni les pièces que l'autorité fiscale lui a demandé par écrit de fournir pour vérifier le montant de sa taxe, l'autorité fiscale est habilitée à l'exclure du registre de la TVA.</p> <p>Si le contribuable rectifie spontanément les informations portées sur sa déclaration, il ne lui est pas imposé de pénalité (à l'exception d'un intérêt de retard égal à 0.05 % par jour de retard).</p> <p>La pénalité appliquée en cas de sous-déclaration est estimée en fonction du montant – pénalité de 30 à 100 % du montant éludé et intérêt de retard de 0.05 % par jour de retard.</p>
Malaisie	<p>Pénalité égale au montant de l'impôt éludé.</p> <p>Sanction discrétionnaire : 45 % de l'impôt dû lors de la première infraction.</p>		Sans objet.
Malte	0.75 % de l'impôt éludé par mois, sauf si le redressement résulte d'un contrôle, auquel cas ce pourcentage est majoré à raison d'un montant différent selon qu'il s'agit de la première infraction ou d'une récidive		<p>10 % du total de :</p> <p>(a) la différence positive éventuelle entre le montant correct de la taxe et celui déclaré ; et</p> <p>(b) la différence positive éventuelle entre la taxe déductible déclarée et le montant correct de la taxe déductible.</p>
Roumanie			
Singapour	Pénalités variant selon la nature de l'infraction. La pénalité maximale en cas de volonté délibérée d'échapper à l'impôt est une amende de 300 % de l'impôt éludé, à concurrence de 10 000 SGD ; une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 3 ans est également possible.	<p>Mêmes pénalités qu'indiqué ci-contre.</p> <p>Le dirigeant d'une société peut également être poursuivi pour complicité.</p>	Pénalités variant selon la nature de l'infraction. La pénalité maximale en cas de volonté délibérée d'échapper à l'impôt est une amende de 300 % de la taxe éludée, à concurrence de 10 000 SGD ; une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 7 ans est également possible.
Slovénie /1	400 à 1 200 EUR	1 600 à 25 000 EUR (personnes morales)/ 400 à 4 000 EUR (personne responsable de la personne morale)	2 000 à 125 000 EUR (personnes morales)/ 200 à 4 100 EUR (personne responsable de la personne morale)
Afrique du Sud	<p>Majoration d'impôt = 0 à 200 % de l'impôt éludé ou du remboursement en cas de défaut de déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte (le taux de la majoration dépend du degré de culpabilité et de l'existence ou non de circonstances atténuantes) ; et/ou</p> <p>Poursuites en cas de fraude fiscale, telle que définie par la loi – l'autorité judiciaire pénale peut imposer une amende et/ou une peine d'emprisonnement d'une durée maximale de 5 ans.</p>		

Sources : IBFD, responsables des autorités fiscales et synthèse des pratiques nationales en matière de contrôle réalisée par l'administration fiscale néerlandaise.

/1. **Australie** — les particuliers et les entreprises ne sont pas traités différemment en termes d'application des pénalités, de l'intérêt pour sous-estimation de l'impôt ou de l'intérêt de retard. Toutefois, le « critère de l'entité » est appliqué pour déterminer la fraction de base de la pénalité pour non déclaration, et la pénalité augmente ensuite progressivement pour toute période de 28 jours de retard à concurrence de 5 fois la pénalité de base. En général, l'intérêt de retard fait l'objet d'une remise automatique s'il est inférieur à 1,60 AUD par jour ou à 50 AUD ; **Slovénie** — des pénalités distinctes sont appliquées pour chaque type de manquement.

Tableau 32 : Quelques caractéristiques des mécanismes de règlement des contentieux et de formulation de décisions

PAYS	Recours administratif						L'autorité fiscale peut imposer un règlement basé sur les risques	Existence d'un tribunal spécialisé en matière fiscale	Possibilité de recouvrer l'impôt faisant l'objet d'un contentieux	
	Existe ou non	Obligatoire avant de saisir l'autorité judiciaire	Instance(s) compétente(s)	Délai de recours initial	Délai pour prononcer une décision judiciaire	Norme de performance			Possible durant un recours administratif	Possible durant un recours judiciaire
1) Pays de l'OCDE										
Australie	Oui	Non /1	Instance de recours seulement	Divers /1	Limité /1	Oui /1	Oui	Non /1	Oui	Oui
Autriche	Oui	Oui	Tribunal indépendant	1 mois	6 mois	NO	Non	Oui /1	Oui /1	Oui /1
Belgique	Oui	Oui	Instance de recours seulement	6 mois	6 mois	Oui /1	Oui	Oui	Non /1	Non
Canada	Oui	Oui	Instance de recours seulement	90 jours	90-180 jours /1	Oui /1	Oui /1	Oui	Dans certains cas	Dans certains cas
République tchèque	Non	-	-	-	-	-	Non	Non	-	Non
Danemark	Oui	Oui	Instance de recours seulement	3 mois	1-11 mois /1	Oui	Oui	Non	Oui	Oui
Finlande	Oui	Oui	Instance de recours seulement	5 ans	5 ans	Oui /1	Non	Non	Oui	Oui
France	Oui	Oui	Instance de recours seulement	/1	6 mois		Oui /1	Non	/1	Oui
Allemagne	Oui	Oui	Instance de recours seulement	1 mois	Nonne	Non	Non	Oui	Oui /1	Oui /1
Grèce	Oui	Non	Instance de recours	60 jours		Non	Oui	Oui	Non	Non /1

PAYS	Recours administratif						L'autorité fiscale peut imposer un règlement basé sur les risques	Existence d'un tribunal spécialisé en matière fiscale	Possibilité de recouvrer l'impôt faisant l'objet d'un contentieux	
	Existe ou non	Obligatoire avant de saisir l'autorité judiciaire	Instance(s) compétente(s)	Délai de recours initial	Délai pour prononcer une décision judiciaire	Norme de performance			Possible durant un recours administratif	Possible durant un recours judiciaire
Hongrie	Oui	Oui	seulement Instance de recours + ministère des finances	15 or 30 jours /1	30 + 30 jours /1	Non	Non	Non	Non	Oui
Islande	Oui	Non	State Revenue Board (Conseil national des finances)	3 mois		Oui /1	Non	Non	Oui	Oui
Irlande /1	Oui	Non	Instance de recours seulement	Aucun	Aucun	Non	Oui	Non	Non	Oui
Italie	Non /1	-	-	-	-	-	Oui	Oui	-	Oui
Japon	Oui	Oui	Instance de recours seulement	2 mois /1	-	Oui /1	Non	Non	Oui	Oui
Corée	Oui	Oui	Instance de recours + /1	90 jours	90 jours	Non	Non	Non	Oui	Oui
Luxembourg	Oui	Oui	Instance de recours seulement	3 mois	6 mois	Non	Non	Oui	Oui	Oui
Mexique	Oui	Non	Instance de recours seulement	45 jours	3 mois	Oui /1	Non	Oui	Oui	Oui
Pays-Bas	Oui	Oui	Instance de recours seulement	6 semaines	6 semaines	Oui /1	Oui	Oui	Oui	Oui
Nouvelle-Zélande	Oui	Oui	Instance de recours seulement	2 mois	Néant	Oui /1	Oui /1	Oui /1	Non	Non /1
Norvège	Oui	Non	Instance de	3	Néant	Oui /1	Non	Non	Oui	Oui

PAYS	Recours administratif						L'autorité fiscale peut imposer un règlement basé sur les risques	Existence d'un tribunal spécialisé en matière fiscale	Possibilité de recouvrer l'impôt faisant l'objet d'un contentieux	
	Existe ou non	Obligatoire avant de saisir l'autorité judiciaire	Instance(s) compétente(s)	Délai de recours initial	Délai pour prononcer une décision judiciaire	Norme de performance			Possible durant un recours administratif	Possible durant un recours judiciaire
			recours seulement	semaines						
Pologne	Oui	Oui	Instance de recours + /1	14 jours	2 mois	Non	Non	Oui /1	Oui	Oui
Portugal	Oui	Non	Instance de recours seulement	30 jours	6 mois	Non	Non	Oui	Oui	Oui
République slovaque	Oui	Oui	Instance de recours + ministère des finances	Divers /1	Divers /1	Non	Non	Non	Non	Non
Espagne	Oui	Oui	Instance de recours + /1				Non	Oui	Non	Non
Suède	Oui	Non	Instance de recours seulement	2 mois – 5 ans	Néant	Oui /1	Non	Non	Oui	Oui
Suisse	Oui	Oui	Instance de recours seulement	30 jours	5 ans	Non	Oui	Oui	Non	Non
Turquie	Oui	Oui	Instance de recours seulement			Non	Oui	Oui	Oui	Oui
Royaume-Uni	Oui (TVA seulement)	Non	Instance de recours seulement	30 jours	Néant	Néant	Oui	Non	Non	Oui /1
États-Unis	Oui	Oui	Instance de recours seulement	30 jours	/1	/1	Oui	Oui	Oui /1	Oui /1
2) Pays hors OCDE										
Argentine	Oui	Non	Instance de	15 jours	15 jours	Oui	Non	Oui	Non	Oui

PAYS	Recours administratif						L'autorité fiscale peut imposer un règlement basé sur les risques	Existence d'un tribunal spécialisé en matière fiscale	Possibilité de recouvrer l'impôt faisant l'objet d'un contentieux	
	Existe ou non	Obligatoire avant de saisir l'autorité judiciaire	Instance(s) compétente(s)	Délai de recours initial	Délai pour prononcer une décision judiciaire	Norme de performance			Possible durant un recours administratif	Possible durant un recours judiciaire
Bulgarie	Oui	Oui	recours seulement Instance de recours seulement	14 jours	45 jours	Néant	Non	Non	Oui	Oui
Chili	Oui	Non	Instance de recours seulement	60 jours	6 mois	Oui /1	Non	Non	Non	Oui
Chine	Oui	Oui	Instance de recours seulement	60 jours	60 jours	Oui	Oui	Non	Oui /1	Oui /1
Chypre	Oui	Oui /1	Instance de recours seulement	/1	3 ans	Non	Oui	Oui	Oui (IR)/ Non(TVA)	Non
Estonie										
Lettonie	Oui	Oui	Instance de recours seulement	30 jours	30 jours /1	Non	Oui	Non	Non	Oui
Malaisie	Oui	Oui	Instance de recours seulement	30 jours	12 mois	Oui /1	Oui	Non	Oui	Oui
Malte	Oui	Oui	Instance de recours seulement	30 jours /1	30 jours /1	Néant	Oui	Non	Non	Non
Roumanie	Oui	Oui	Instance de recours + /1	30 jours	45 jours	Oui	Non	Oui	Oui	Oui
Singapour	Oui	Oui	Instance de recours + /1	30 (21) jours /1	Aucun	2 ans	Oui	Non	Oui	Oui
Slovénie	Oui	Oui	Instance de recours + /1	8, 15, 30 jours /1	2 mois	Aucun	Non	Oui /1	Oui	Oui

PAYS	Recours administratif						L'autorité fiscale peut imposer un règlement basé sur les risques	Existence d'un tribunal spécialisé en matière fiscale	Possibilité de recouvrer l'impôt faisant l'objet d'un contentieux	
	Existe ou non	Obligatoire avant de saisir l'autorité judiciaire	Instance(s) compétente(s)	Délai de recours initial	Délai pour prononcer une décision judiciaire	Norme de performance			Possible durant un recours administratif	Possible durant un recours judiciaire
Afrique du Sud	Oui	Oui	Instance de recours seulement	30 jours /1	60 jours /1	Non	Oui	Oui	Oui	Oui

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Australie** — il existe de rares cas dans lesquels un réexamen de l'ATO n'est pas indispensable. Le délai de recours initial en matière d'impôt sur le revenu est de 2 ans pour les particuliers et les petites entreprises et de 4 ans pour toutes les autres entités ; il est en général de 60 jours pour la plupart des autres décisions et décisions à caractère privé susceptibles de recours. Ces délais peuvent être prolongés dans certains cas. Délai pour prononcer une décision (les contribuables ont la possibilité d'accélérer la procédure en demandant un réexamen par une instance extérieure : la décision est réputée défavorable dès lors que l'administrateur n'a pas pris de décision dans un délai de 60 jours à compter de la demande) : pour les contestations de décisions à caractère privé, le délai cible est de 28 jours à compter de la date de réception de toutes les informations nécessaires à la formulation de la décision ; pour les autres contestations, il est de 56 jours à compter de la date de réception de toutes les informations nécessaires à la formulation de la décision ; le tribunal des recours administratifs (*Administrative Appeals Tribunal*) et la cour fédérale (*Federal Court*) statuent l'un et l'autre sur des recours en matière fiscale et dans de nombreux autres domaines du droit. L'un et l'autre disposent de membres/juges ayant des compétences dans le domaine fiscal ; **Autriche** — juridiction d'appel spécialisée dans le contentieux fiscal (*Unabhängiger Finanzsenat*) ; dans certains cas, un report de paiement peut être accordé ; **Belgique** — cherche à éviter autant que possible les recours judiciaires ; tant que la procédure contentieuse est en cours, seul l'impôt non concerné par le contentieux peut être recouvré ; **Canada** — les contribuables ont le droit de saisir l'autorité judiciaire si l'ARC n'a pas statué sur leur recours dans le délai prévu par la loi. Pour tous les mécanismes de règlement des contentieux relevant de l'ARC, il existe une norme de service publiée, aux termes de laquelle les contribuables doivent recevoir une première lettre dans un délai de 30 jours à compter de la date de réception de leur contestation ou de leur recours. La capacité de l'ARC à régler un différend sur la base des risques est limitée à la possibilité de régler le différend sur la seule base des faits de l'espèce. Il n'est pas possible de négocier un règlement sur la base des montants dus ou de la capacité du contribuable à payer ; **Chili** — la Circulaire n° 26 de 2008 régit la procédure de recours administratif baptisée « *Procedimiento Administrativo de Revisión de las Actuaciones de Fiscalización* ». Il s'agit d'une procédure spéciale, qui peut être déclenchée par un contribuable. Il n'y a pas de délai pour demander la mise en œuvre de cette procédure. Elle peut être utilisée lorsqu'un acte administratif comporte une erreur manifeste. Le responsable du département juridique local est chargé de la procédure. Il demande à un juriste de son département d'établir un rapport. Le juriste peut demander le concours d'un inspecteur, si nécessaire. Le responsable du département juridique dispose de 20 jours à compter de la présentation du rapport pour formuler une décision ; **Chine** — les contribuables doivent d'abord s'acquitter de l'impôt dont ils sont redevables ou fournir une garantie pour engager un recours administratif ; **Chypre** — le recours administratif est obligatoire pour pouvoir engager un recours judiciaire en matière de fiscalité directe seulement ; le délai de recours initial est de 60 jours en matière de fiscalité directe et avant la fin du mois suivant en matière de TVA ; **Danemark** — le délai varie selon la nature du contentieux et correspond au temps moyen consacré à l'examen des contentieux ; **Finlande** — 40 %/3 mois, 80 %/6 mois, 100 %/24 mois ; **France** — la limite est fixée au 31 décembre de l'année suivant celle du recouvrement. Règlement fondé sur les risques dans certains cas. Un sursis de paiement peut être demandé pendant la durée de la procédure de recours ; **Allemagne** — avec des limites ; **Grèce** — peut recouvrer 10 % de l'impôt ; **Hongrie** — en cas de redressement à l'occasion d'un contrôle le délai de recours initial est de 60 jours et le délai pour la prise de décision est de 60 + 15 jours ; **Islande** — 3 à 6 mois selon la complexité de l'affaire ; **Irlande** — en principe, aucun délai n'est fixé, mais il n'existe pas de possibilité de recours administratif après un recours auprès de la commission des recours (*Appeal Commissionners*) ; **Italie** — il n'existe pas de possibilité de recours administratif en matière fiscale ; **Japon** — deux formes de recours administratif : réexamen et révision. La révision doit être demandée dans un délai d'un mois suivant la décision rendue dans le cadre du premier recours administratif. Norme de performance : les demandes de réexamen doivent être traitées dans un délai de trois mois et les demandes de révision dans un délai d'un an ; **Corée** — tribunal fiscal (*Tax Tribunal*) et conseil de contrôle et d'inspection (*Board of Audit and Inspection*) ; **Lettonie** — le ministère des finances peut prolonger ce délai jusqu'à 60 jours ; **Malaisie** — 5 mois ; **Mexique** — égal au délai fixé pour prononcer une décision (3 mois) ; **Malte** — le délai de recours s'applique à la fiscalité directe seulement et le délai pour prononcer une décision à la TVA ; **Pays-Bas** — la norme de performance fixe un délai de 6 semaines (respecté à 89 % en 2007) ; **Nouvelle-Zélande** — la procédure de recours administratif relève d'une unité distincte et impartiale (*Adjudication Unit*) au sein de l'autorité fiscale. La procédure contentieuse, dont fait partie la procédure de recours administratif, comporte plusieurs étapes et est déclenchée

par le dépôt, par le contribuable, d'un avis en réponse à une proposition d'ajustement (« NOPA ») dans un délai de 2 mois à compter de la date du NOPA. Le NOPA détaille la modification que l'administration propose d'apporter à la déclaration fiscale du contribuable. La loi fixe des délais pour certaines étapes de la procédure contentieuse, mais pas de délai global pour l'instruction du recours administratif. Toutefois, bien que cela ne soit pas directement lié à ces recours, la législation sur les redressements fixe un délai général de 4 ans (délai de prescription) pour augmenter l'impôt dû par un contribuable. La possibilité d'opter pour un règlement amiable intervient à un stade ultérieur au recours administratif (après que le contribuable a engagé une procédure devant une instance d'appel indépendante). Le recouvrement n'est possible que s'il existe un risque significatif que le contribuable ne s'acquitte pas de l'impôt s'il n'obtient pas gain de cause. Il n'existe pas de juridiction d'appel spécialisée en matière fiscale, mais il existe un tribunal spécialisé ; **Norvège** — les contentieux fiscaux sont réglés par une décision ; **Pologne** — un tribunal administratif provincial et une cour suprême administrative compétents pour toutes les affaires administratives ; **Roumanie** — cour d'appel ; **Singapour** — Commission des recours (*Board of Review*), 21 jours pour l'impôt immobilier et foncier ; **Slovénie** — l'autorité de première instance (autorité fiscale) contrôle tous les recours. Si elle estime que le recours est justifié, elle peut prendre une décision favorable au contribuable. Dans le cas contraire, le recours est soumis au ministère des finances, qui statue. 30 jours pour les décisions rendues dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal, 15 jours pour les autres décisions, 8 jours pour les décisions prises pendant une procédure de recouvrement forcé de l'impôt. Le recours est formé auprès de l'autorité de première instance, qui statue ; lorsqu'elle estime qu'elle ne peut pas juger le recours justifié, elle le soumet au ministre, qui statue. Le tribunal administratif, compétent pour toutes les affaires administratives, est également pour statuer sur les contentieux fiscaux. L'unité des finances publiques (*Public Finance Unit*), habilitée à prendre des décisions sur les contentieux fiscaux, fait partie du tribunal administratif ; **République slovaque** — le contribuable peut former un recours dans un délai de 15 jours à compter de la notification de la décision. Le contribuable a également la possibilité de demander le réexamen d'une décision en dehors de la procédure de recours, et ce dans un délai de 3 ans après l'entrée en vigueur de cette décision. Il peut également demander à recommencer une procédure qui a abouti à une décision valide, à condition de déposer cette demande au minimum 6 mois après avoir eu connaissance des raisons qui justifient de recommencer la procédure, dans un délai maximum de trois mois après la date d'entrée en vigueur de la décision. L'instance compétente doit rendre une décision dans un délai de 30 jours après le début de la procédure, ou, dans les affaires particulièrement complexes, de 60 jours. Ce délai de 60 jours peut être prolongé (par exemple dans des affaires exceptionnellement complexes) ; **Afrique du Sud** — ce délai peut être prolongé si certains critères sont remplis ; **Espagne** — tribunaux économiques et administratifs ; **Suède** — dans les affaires ordinaires : 1 à 3 mois ; **Royaume-Uni** — lorsqu'un tribunal a statué en faveur de la HMRC, même en cas d'appel ; **États-Unis** — les agents chargés des recours sont tenus d'examiner les contentieux fiscaux dans les meilleurs délais. La règle IRC 6501 prévoit un délai de prescription pour la liquidation de l'impôt. La procédure de recours doit être menée à terme avant expiration du délai de prescription, qui est généralement de 3 ans à compter de la date limite de dépôt de la déclaration fiscale. La règle IRC 7429 prévoit un délai de 16 jours dans le cadre de la procédure de recouvrement ou de liquidation immédiate de l'impôt. La règle IRC 6404 prévoit une réduction du taux d'intérêt en cas d'erreur ou de retard injustifiés imputables à l'IRS. Toutefois, la question de savoir si l'IRS a retardé de manière injustifiée le règlement d'un contentieux fiscal peut être tranchée par le tribunal fiscal. Le système d'évaluation de la qualité des procédures du Bureau des recours (*Appeals Quality Measurement System*, AQMS) est l'organisation de contrôle de la qualité du Bureau des recours. Le Bureau des recours fait appel à l'AQMS pour évaluer la qualité de sa communication avec les usagers, la manière dont il résout les affaires et traite les usagers. Les données issues des contrôles effectués par l'AQMS sont utilisées pour évaluer les performances du Bureau des appels en tant qu'organisation. Ces données sont compilées, analysées et expliquées dans le rapport annuel de l'AQMS. Elles sont également utilisées pour déterminer les tendances, les problèmes posés par les procédures et les besoins de formation. Les contrôles de dossiers clôturés donnent ainsi des informations et sont utiles aux usagers et aux agents du Bureau des recours. En général, il reste possible de recouvrer l'impôt pendant que la procédure est en cours, sauf dans le cas des procédures de recouvrement d'urgence prévues par les sections 6851, 6852, 6861 et 6862 de l'*Internal Revenue Code*.

Tableau 33 : Voies d'exécution pour le recouvrement des créances fiscales

PAYS	POUVOIRS CONFÉRÉS À L'ADMINISTRATION POUR OBTENIR LE PAIEMENT DES IMPÔTS ET LA PRODUCTION DES DÉCLARATIONS (* INDIQUE LA NÉCESSITÉ D'UNE DÉCISION JUDICIAIRE)													
	Octroi de délais de paiement	Octroi de facilités de paiement	Recouvrement auprès de tiers	Restriction des déplacements du débiteur à l'étranger	Organisation de la saisie des actifs du débiteur	Cessation d'activité/annulation de licence	Utilisation des crédits d'impôt pour payer les dettes fiscales	Prise d'une sûreté sur les biens	Non- versement de prestations publiques au débiteur	Exigence de régularité de la situation fiscale pour l'attribution de marchés publics	Refus d'accès à certains services publics	Imputation des dettes fiscales aux administrateurs de société	Publication du nom des débiteurs	Déclenchement d'une procédure de faillite
1) Pays de l'OCDE														
Australie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui /1	Non	Oui*
Autriche	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui
Belgique	Oui	Oui	Oui /1	Non	Oui	Non	Oui	Non	Oui /1	Oui	Non	Oui	Non	Oui*
Canada	Oui	Oui	Oui	Non	Oui*	Non	Oui	Oui*	Oui	Non	Non	Oui*	Non	Oui*
République tchèque	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non	Oui
Danemark	Oui	Oui	Oui	Oui*	Oui*	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui*
Finlande	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non /1	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui*	Oui	Oui
France	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Non /1	Oui	Non	Oui*	Non	Oui*
Allemagne	Oui	Oui	Oui	Oui* /1	Oui	Oui /1	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui*
Grèce	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Hongrie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non /1	Oui	Oui*
Islande /1	Non	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui	Non	Oui
Irlande	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui*	Non	Oui	Non	Oui*	Non /1	Oui
Italie	Oui	Oui	Oui	Non	Oui*	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Japon	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	Non	Oui	Non	Non	Non	Non
Corée	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Non
Luxembourg	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui
Mexique	Oui	Oui	Oui*	Oui	Oui*	Oui*	Oui	Oui*	Oui*	Oui	Non	Oui*	Non	Oui*
Pays-Bas	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui	Non	Oui
Nouvelle- Zélande	Oui	Oui	Oui	Oui*	Oui*	Non	Oui	Oui*	Non	Non	Non	Oui*	Non	Oui*
Norvège	Oui	Oui	Oui	Oui*	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui
Pologne	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Oui

**POUVOIRS CONFÉRÉS À L'ADMINISTRATION POUR OBTENIR LE PAIEMENT DES IMPÔTS
ET LA PRODUCTION DES DÉCLARATIONS (* INDIQUE LA NÉCESSITÉ D'UNE DÉCISION JUDICIAIRE)**

PAYS	Octroi de délais de paiement	Octroi de facilités de paiement	Recouvrement auprès de tiers	Restriction des déplacements du débiteur à l'étranger	Organisation de la saisie des actifs du débiteur	Cessation d'activité/annulation de licence	Utilisation des crédits d'impôt pour payer les dettes fiscales	Prise d'une sûreté sur les biens	Non-versement de prestations publiques au débiteur	Exigence de régularité de la situation fiscale pour l'attribution de marchés publics	Refus d'accès à certains services publics	Imputation des dettes fiscales aux administrateurs de société	Publication du nom des débiteurs	Déclenchement d'une procédure de faillite
Portugal	Oui /1	Oui /1	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui /1	Non
République slovaque	Oui	Oui /1	Oui	Non	Oui	Non /1	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non	Oui	Non /1
Espagne	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui*
Suède /1	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui
Suisse	Oui	Oui	Oui*	Non	Oui	Non	Oui	Non	Oui*	Oui	Non	Oui	Non	Oui*
Turquie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Royaume-Uni	Oui	Oui	Oui*	Non	Oui	Non	Oui	Oui*	Non	Non	Non	Oui	Non	Oui*
États-Unis	Oui	Oui	Oui*	Non	Oui	Non	Oui*	Oui*	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui*
2) Pays hors OCDE														
Argentine	Oui	Non	Non	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Bulgarie	Non	Non	Oui	Oui	Non	Oui/Non /1	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Oui	Oui
Chili	Non /1	Non/1	Oui	Non /1	Non /1	Oui	Oui	Oui	Non	Non /1	Non	Non	Non	Oui
Chine	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui
Chypre /1	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui/Non	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non/Oui	Oui
Estonie	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Oui
Lettonie	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	-	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Malaisie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non	Non	Oui	Non	Oui
Malte	Oui	Oui	Oui /1	Non	Oui /1	Non	Non	Oui	Oui /1	Oui	Non	Non	Non	Oui /1
Roumanie	Non	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	-	Non	Oui	Oui	Oui
Singapour	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	Non	Non	Non	Oui
Slovénie	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Afrique du	Oui	Oui	Oui	Oui*	Oui*	Oui*	Oui	Oui*	Non	Oui	Non	Oui	Non /1	Oui

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. **Australie** – des dettes peuvent être imputées aux administrateurs en parallèle dans certains cas ; **Belgique** – par ordonnance de saisie ; **Bulgarie** – la NRA a seulement la possibilité de demander un retrait de licence à l'organisme qui a attribué la licence ; **Chili** – peut accorder une remise de tout ou partie des intérêts et amendes dans un délai de deux mois suivant l'envoi de l'avis d'imposition. Au-delà de ce délai, le Trésor (*Tesorería General de la República*, TGR) peut accorder une remise de tout ou partie des intérêts et amendes ainsi qu'accorder au contribuable un

étalement de sa dette sur une période pouvant aller jusqu'à un an. Le TGR peut également saisir des actifs dans le cadre des procédures de recouvrement des dettes fiscales. Le directeur de la SSI ne peut ordonner la saisie des livres comptables et autres pièces en rapport avec l'activité du contribuable suspecté d'infraction que lorsqu'elle cherche à rassembler des données pour engager des poursuites pour délit fiscal. Les autres administrations publiques peuvent demander un certificat attestant de la régularité de la situation fiscale du contribuable dans le cadre d'une procédure d'attribution d'un marché public ; **Chypre** — les données se rapportent à l'IR/TVA si les impôts directs et la TVA relèvent de régimes différents ; **Finlande** — peut annuler certains enregistrements (registre de pré-établissement) ; **France** — le montant d'un arriéré d'impôt peut être saisi ; **Allemagne** — l'intervention d'autres autorités est nécessaire (la mesure peut être déclenchée/demandée par l'administration fiscale) ; possibilité de refus d'immatriculation d'un véhicule en cas de non-paiement de la taxe sur les véhicules ; **Hongrie** — seulement dans le cas d'associés personnellement responsables de sociétés de personnes à responsabilité limitée ou non limitée ou en cas de délit ; **Islande** — les données concernent l'administration des douanes, compétente en matière de recouvrement des dettes fiscales ; **Irlande** — l'administration fiscale publie chaque trimestre la liste des contrevenants. Cette liste contient des informations sur les résultats des contrôles et investigations effectués par l'administration fiscale au cours du trimestre précédent ; **Malte** — impôts directs seulement ; **Portugal** — la possibilité d'accorder des délais et des facilités de paiement est limitée par la loi et aucune négociation n'est possible. Publie le nom des débiteurs depuis 2006 ; **République slovaque** — les seules facilités de paiement qui peuvent être accordées sont un report de la date de paiement et un paiement échelonné, mais pas dans le cadre d'une procédure de recouvrement forcé. En cas de recouvrement forcé d'un impayé, le débiteur est tenu de s'acquitter de l'intégralité de la somme dont il est redevable. L'autorité fiscale n'a pas le pouvoir de faire temporairement cesser une activité pour cause de non-paiement des impôts mais peut ordonner une cessation temporaire d'une durée pouvant atteindre 30 jours si le contribuable ne respecte pas les obligations légales non financières. L'autorité fiscale peut proposer à l'autorité judiciaire le déclenchement d'une procédure de faillite ou de liquidation des actifs ; **Slovénie** — les modalités de paiement sont définies par la loi ; **Suède** — ces pouvoirs sont exercés par un organisme distinct chargé du recouvrement, compétent pour toutes les activités de recouvrement, notamment de dettes publiques et privées ; **Afrique du Sud** — peut publier le nom des contrevenants qui font l'objet d'une condamnation pénale.

Chapitre 7 – Dépôt des déclarations, recouvrement et liquidation

Vue d'ensemble

Ce chapitre décrit certaines caractéristiques des systèmes en place dans les pays étudiés pour le dépôt des déclarations, le recouvrement et la liquidation de l'impôt pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et la TVA. Il dresse également un bilan des évolutions récentes concernant l'utilisation des services électroniques.

Points clés

Enregistrement des contribuables

- La plupart des pays ont mis en place un système complet d'enregistrement et d'identification des contribuables qui constitue un élément essentiel du système fiscal et sur lequel reposent de nombreuses procédures d'administration des impôts ainsi que les activités liées au dépôt des déclarations, au recouvrement et à la liquidation de l'impôt.
- Si l'on prend la population active comme référence, la proportion de personnes physiques enregistrées auprès de l'administration fiscale est très différente selon les pays. Ainsi, cette proportion est inférieure à 80 % pour 12 autorités fiscales et supérieure à 140 % pour 15 autres autorités. Cet écart est directement lié à l'étendue de l'obligation d'enregistrement individuel et au fait que certaines autorités fiscales administrent des programmes de redistribution ou des programmes sociaux.

Régimes de retenue à la source

- Tous les pays sauf 3 (la France, Singapour et la Suisse) font appel à un régime de retenue à la source sur les revenus d'activité des résidents pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (et, en général, des cotisations de sécurité sociale, le cas échéant).
- La grande majorité des autorités fiscales appliquent également la retenue à la source – à caractère libératoire ou à valoir sur l'impôt dû – sur les intérêts (30 pays) et les dividendes (27 pays) versés aux contribuables résidents pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.
- Un petit nombre de pays ont étendu l'application de la retenue à la source à certains impôts sur les paiements effectués par les entreprises et autres entités à certaines catégories de non-salariés, prestataires ou petites et moyennes entreprises résidents (et non résidents).

Recouvrement de l'impôt sur le revenu par paiement d'acomptes

- Tous les pays ont pris des dispositions pour permettre le recouvrement progressif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (sur le revenu ne faisant pas l'objet d'une retenue à la source) et de l'impôt sur les sociétés au moyen d'acomptes/de paiements échelonnés. Les conditions appliquées dans le cadre de ces systèmes varient sensiblement en termes de nombre d'échéances, de base de calcul et de calendrier des paiements.

Liquidation

- 23 autorités sur 43 appliquent le principe de l'autoliquidation à l'impôt sur le revenu. Les obligations et pratiques déclaratives diffèrent d'une autorité fiscale à l'autre, les délais fixés pour les régularisations de fin d'exercice variant d'1 à 11 mois.

Communication d'informations

- L'obligation faite aux tiers de déclarer les paiements qu'ils effectuent au titre des salaires, dividendes et intérêts (souvent soumis aussi à une retenue à la source) est quasi universelle. Cette obligation est plus rare, mais reste répandue, eu égard à

d'autres catégories de paiements, comme certains loyers (20 autorités fiscales), certains revenus d'activité non salariée (21 autorités), les ventes et achats d'actions et de biens immobiliers (23 autorités). Les systèmes d'obligation de communication d'informations par les tiers diffèrent sensiblement selon les pays, du système le plus complet au système le plus rudimentaire.

Obligations déclaratives des contribuables salariés

- De plus en plus de pays automatisent l'établissement des déclarations fiscales des contribuables particuliers en faisant appel au pré-remplissage. Dans sa forme la plus évoluée (au Danemark, par exemple), le pré-remplissage a quasiment éliminé les contraintes **que représente l'établissement de la déclaration fiscale annuelle pour la majorité des contribuables particuliers (salariés).**

Recouvrement de la TVA

- **Les seuils d'assujettissement en vigueur dans les pays étudiés sont très variables, mais leur incidence sur la charge de travail administratif et sur les formalités imposées aux contribuables est atténuée dans de nombreux pays par le recours à l'étalement des paiements de la taxe et de l'établissement des déclarations (le cycle est par exemple trimestriel, semestriel ou annuel) et/ou à un système forfaitaire pour le calcul de la TVA due.**
- Les délais de paiement de la TVA pour les entreprises assujetties, de taille moyenne **ou grande, diffèrent beaucoup selon les pays de l'OCDE ; ils s'échelonnent de 10 à 60 jours** à compter de la fin de la période au titre de laquelle la taxe est due.

Utilisation de services électroniques modernes

- **Ces quatre dernières années, le nombre d'autorités fiscales recourant à la déclaration électronique pour l'impôt sur le revenu et la TVA a augmenté, de même que le nombre de contribuables utilisant cette possibilité. Le caractère obligatoire de la déclaration électronique ne semble pas figurer parmi les principaux facteurs à l'origine de la progression du nombre de déclarations électroniques pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques (3 autorités fiscales seulement), mais semble jouer un rôle plus important pour l'impôt sur les sociétés (10 autorités) et la TVA (12 autorités).**
- **L'utilisation de systèmes automatisés/électroniques pour le paiement de l'impôt a considérablement progressé – ces systèmes arrivent désormais en tête des modes de paiement dans 20 pays. Le nombre de méthodes de paiement proposé par les autorités fiscales a également considérablement augmenté, 81 % des autorités offrant au moins quatre méthodes de paiement. Néanmoins, malgré ces progrès, 27 autorités fiscales continuent d'utiliser des méthodes non automatiques (par exemple l'envoi postal de chèque ou les paiements en personne) comme première ou deuxième méthode de paiement en volume.**

Introduction

31. Ce chapitre décrit certains aspects des systèmes en place pour le dépôt des déclarations ainsi que le recouvrement et la liquidation des impôts :

- 1) Enregistrement des contribuables.
- 2) Recouvrement et liquidation des impôts sur le revenu :
 - a) régimes de retenue à la source ;
 - b) recouvrement de l'impôt par acomptes ou paiement échelonné ;**
 - c) liquidation par l'administration et autoliquidation ;**
 - d) **systèmes de communication d'informations par des tiers ;**
 - e) obligations déclaratives des contribuables salariés.

3) Recouvrement de la TVA.

4) Évolution de l'utilisation de services électroniques.

Enregistrement des contribuables (tableaux 34 à 36)

32. La plupart des pays ont mis en place un système complet d'enregistrement et d'identification des contribuables qui constitue un élément essentiel du système fiscal et sur lequel reposent la plupart des procédures d'administration des impôts ainsi que les activités liées au dépôt des déclarations, au recouvrement et à la liquidation de l'impôt.

33. Pour certaines autorités fiscales, l'enregistrement consiste à tenir à jour des informations d'identification (pour les personnes physiques, par exemple, le nom et le prénom, l'adresse ainsi que la date de naissance ; pour les entreprises, le nom complet, l'adresse du lieu d'exercice de l'activité et l'adresse postale) en utilisant un numéro de citoyen ou d'entreprise qui est généralement valable dans l'ensemble de l'administration et qui, en matière fiscale, permet l'identification des contribuables en vue d'accomplir toute une série d'actions administratives (envoi d'avis, détection des défauts de déclaration, suivi des mesures d'exécution). Dans d'autres administrations fiscales, le système d'enregistrement repose sur l'attribution d'un numéro d'identification fiscale qui, de la même manière, est destiné à favoriser l'application de la législation fiscale. Que l'identification repose sur le premier ou le deuxième principe, beaucoup d'autorités fiscales utilisent également ce numéro pour confronter les informations reçues de tiers avec les dossiers fiscaux des contribuables afin de détecter d'éventuelles infractions, d'échanger des informations avec d'autres administrations publiques (lorsque la loi le permet) et à beaucoup d'autres fins.

34. Les tableaux 34 à 36 donnent des informations sur le nombre de contribuables enregistrés dans les pays étudiés et sur l'utilisation de numéros d'identification. Les points qui ressortent sont les suivants :

- 27 administrations fiscales sur les 43 interrogées dans l'enquête utilisent un numéro d'identification fiscale (ou un autre numéro sécurisé, par exemple un numéro de citoyen) pour l'administration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ; en général, ces systèmes d'identification sont numériques, ne contiennent pas d'informations précises sur le contribuable et intègrent un chiffre de contrôle pour la validation d'entrée. Ce type de système est utilisé par l'Australie, la République slovaque et la Malaisie, par exemple. Dans 35 pays sur 43, un système similaire existe pour l'impôt sur les sociétés et dans 33 pays sur 43 pour la TVA.
- Dans plusieurs pays, le numéro utilisé n'est pas spécifique à l'administration fiscale. Par exemple, au Chili, au Danemark, en Corée et en Norvège, c'est le numéro de citoyen qui est utilisé pour l'administration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Au Canada et aux États-Unis, c'est un numéro de sécurité sociale personnel qui est utilisé à des fins d'administration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. En Finlande et en Suède, le numéro de sécurité sociale est utilisé pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques et la TVA individuelle, tandis qu'un numéro d'enregistrement des entreprises est utilisé pour l'impôt sur les sociétés et la TVA des entreprises.
- Le numéro d'identification fiscale est beaucoup employé par les administrations fiscales pour la communication d'informations et la confrontation des informations déclarées avec celles sur les salaires, pensions de retraite, prestations versées par l'État, intérêts, dividendes, revenus contractuels et/ou cessions et acquisitions d'actifs communiquées à l'administration fiscale à des fins de vérification (voir le tableau 36).
- Si l'on prend la population active comme référence, la proportion de personnes physiques enregistrées auprès de l'administration fiscale est très différente selon les

pays. Ainsi, cette proportion est inférieure à 80 % pour 12 autorités fiscales et supérieure à 140 % pour 15 autres autorités.

- Les autorités fiscales qui affichent des taux d'enregistrement relativement faibles (l'Argentine, la République tchèque, le Japon, la Corée, la Roumanie, l'Afrique du Sud et la Turquie, par exemple) sont en principe des autorités qui appliquent un système de retenue à la source cumulatif aux salariés dispensant la plupart d'entre eux de produire une déclaration fiscale annuelle.

Recouvrement et liquidation de l'impôt sur le revenu

Les décisions qui déterminent les caractéristiques des systèmes de recouvrement et de liquidation de l'impôt sont souvent influencées par des décisions prises indépendamment de l'autorité fiscale. Toutefois, ces décisions ont des conséquences importantes en termes de charge liée au respect des obligations fiscales pour les contribuables, de mode de gestion du système fiscal, de charge de travail pour l'administration fiscale ainsi que d'efficacité et d'efficience du système. Cette partie porte sur les systèmes de recouvrement et de liquidation en place pour l'impôt sur le revenu.

Aperçu – les régimes de retenue à la source

35. Les mécanismes de retenue à la source sont généralement considérés comme la pierre angulaire du système d'imposition des revenus. Le fait d'obliger des tiers, tels qu'employeurs ou institutions financières, à retenir un certain montant d'impôt sur les revenus qu'ils versent aux contribuables réduit considérablement, voire élimine, le risque de sous-évaluation desdits revenus par le contribuable, constitue une méthode de paiement de l'impôt plus rationnelle pour l'administration et le contribuable et réduit la fréquence des impayés qui, dans d'autres systèmes, risquent de se produire lorsqu'un contribuable a correctement déclaré son revenu mais n'est pas en mesure de payer tout ou partie de la somme due. Les travaux publiés sur certaines autorités fiscales montrent sans ambiguïté que les mécanismes de retenue à la source présentent des avantages significatifs en termes de discipline fiscale – voir encadré 17. En outre, le fait que les sommes retenues par les tiers payeurs soient reversées dans les délais à l'administration fiscale permet d'alimenter régulièrement le budget de l'État, facilitant ainsi la gestion des finances publiques.

Encadré 17. Résultats de travaux sur la discipline fiscale et mécanismes de retenue à la source

Suède : d'après les résultats récemment publiés de travaux menés par l'administration fiscale suédoise sur l'ampleur et la composition du manque à gagner fiscal en Suède, les tendances observées en ce qui concerne le respect des obligations fiscales pour différentes catégories de revenu sont les suivantes :

- Impôt sur les revenus d'activité (y compris salaires non déclarés versés aux salariés, salaires non déclarés perçus par les chefs d'entreprise, erreurs dans la déclaration des salaires et avantages), essentiellement retenu à la source – estimation du taux total d'indiscipline : 5%.
- Impôt sur le revenu des entreprises – estimation du taux total d'indiscipline : 33 %.
- Impôt sur les revenus du capital (dont dividendes, intérêts, plus-values) – estimation du manque à gagner fiscal total : 33 % (nb : environ 80 % de ce manque à gagner estimé serait imputable à des opérations internationales).

Royaume-Uni : d'après les travaux menés par la HMRC sur le respect de l'obligation de retenue à la source par les chefs de petites et moyennes entreprises, 99 % des employeurs contrôlés de manière aléatoire au titre de l'exercice budgétaire 2004 ont respecté leurs obligations. Par ailleurs, des contrôles aléatoires portant sur trois exercices budgétaires et ciblant des contribuables relevant du régime de l'autoliquidation (appartenant majoritairement au segment des particuliers non salariés) ont montré que le taux de discipline fiscale était vraisemblablement compris entre 87 et 89 %.

États-Unis : le National Research Program de l'IRS est un programme de mesure à long terme complet, conçu pour évaluer le manque à gagner fiscal pour tous les contribuables et tous les types d'impôts et pour recueillir des informations sur les caractéristiques de la discipline fiscale dans le but de faciliter l'administration de l'impôt (profilage du risque, par exemple). En ce qui concerne l'impôt

sur le revenu des personnes physiques, les contrôles portant sur l'exercice 2001 aboutissent à des conclusions claires quant à l'intérêt des régimes de retenue à la source et de communication d'informations par des tiers pour favoriser le paiement spontané de l'impôt :

- La discipline fiscale est maximum lorsque le bénéficiaire des revenus est soumis à une obligation de retenue à la source effectuée par l'auteur du paiement. 1 % de l'impôt dû sur les revenus salariés (déclarés par les employeurs) n'a pas été déclaré à l'IRS par les déclarants en 2001.
- L'indiscipline fiscale est plus élevée en ce qui concerne les revenus qui ne font pas l'objet d'une retenue à la source mais sont déclarés séparément à l'IRS par un tiers lorsque les paiements sont effectués. Le pourcentage net de déclaration d'informations inexactes est d'environ 4.5 % pour les intérêts, dividendes, prestations de sécurité sociale, pensions et indemnités de chômage, qui, en principe, sont des revenus déclarés par des tiers. Le pourcentage net de déclaration d'informations inexactes est légèrement plus élevé pour les éléments de revenu qui sont déclarés par des tiers, mais en partie seulement. En ce qui concerne les revenus de sociétés de personnes et de sociétés, les pensions alimentaires, les exemptions et déductions et les plus-values, le pourcentage de déclaration d'informations inexactes est de 8.6 %.
- L'indiscipline fiscale la plus élevée concerne les revenus qui ne relèvent ni de la retenue à la source ni de la communication d'informations par des tiers. Ainsi, les déclarations d'informations inexactes concernent environ 54 % du revenu net des entreprises individuelles (y compris des exploitations agricoles), loyers et royalties. La sous-déclaration des revenus d'activité non salariée entraîne également un niveau d'indiscipline élevé en ce qui concerne les cotisations versées par les non-salariés à la Sécurité sociale et au régime Medicare.

Sources : Suède – *Tax Gap Map for Sweden, Swedish Tax Agency (janvier 2008)* ; Royaume-Uni – *Developing Methodologies for Measuring Direct Tax Losses, HMRC (octobre 2007)* ; États-Unis – *A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap (Trésor des États-Unis) 09/2006*

Régimes de retenue à la source sur les revenus d'activité salariée

36. L'existence de mécanismes de retenue à la source qui dispensent la majorité des contribuables salariés de l'obligation de déposer une déclaration fiscale annuelle constitue une caractéristique importante de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dans beaucoup de pays. Dans la pratique, ces mécanismes prennent la forme de retenues « cumulatives », les employeurs devant calculer les retenues à effectuer pour chacun de leurs salariés sur une base cumulative/progressive tout au long de l'exercice budgétaire, en tenant compte de la situation personnelle de chaque salarié. Concrètement, dans ce type de mécanisme, l'employeur détermine le montant à retenir à l'aide d'un système de codes ou d'un barème. En général, lorsqu'un salarié change d'emploi ou exerce un deuxième emploi, le nouvel employeur ou le deuxième employeur doit tenir compte de l'historique des revenus ou retenues au titre de l'exercice concerné. Comme indiqué dans le tableau 39, 26 des 43 autorités fiscales étudiées ont indiqué utiliser l'approche cumulative. Trois pays (la France, Singapour et la Suisse) n'utilisent pas la retenue à la source pour recouvrer l'impôt sur le revenu d'activité salariée.

37. Certains salariés pouvant également percevoir des intérêts et/ou dividendes, la retenue à la source cumulative est en principe complétée par un autre mécanisme de retenue (par exemple pour les intérêts et dividendes) pour que ces revenus n'échappent pas à l'impôt et pour alléger les obligations déclaratives.

38. L'autre mécanisme de retenue à la source applicable aux revenus d'activité salariée est dit « non cumulatif ». Contrairement au système précédent, ce mécanisme fonctionne sur la base de la « période de paie » de chaque salarié. Les employeurs retiennent l'impôt pour chaque période de paie en fonction du revenu brut, des abattements (susceptibles de réduire le montant à retenir) dont ils ont connaissance et du taux de retenue à appliquer. Lorsqu'un salarié change d'emploi, le nouvel employeur effectue les retenues sur le nouveau salaire, sans tenir compte des retenues opérées dans le cadre du précédent emploi. Toutefois, la retenue étant calculée de manière moins précise, le montant retenu pour chaque salarié au cours d'un exercice ne correspond qu'approximativement à l'impôt qui sera réellement dû au titre de l'exercice dans son ensemble. C'est pourquoi, en vertu du droit fiscal, le salarié est tenu de déposer une déclaration annuelle pour être certain de payer le montant dont il est effectivement redevable. Comme l'indique le tableau 39, sur les 40 autorités fiscales qui

appliquent un régime de retenue à la source, 14 utilisent la version non cumulative. L'encadré 18 donne des informations complémentaires sur ces deux régimes de retenue à la source.

Encadré 18. Régimes de retenue à la source sur les revenus d'activité salariée

1) Régime de retenue à la source cumulatif. Cette approche vise à garantir que, pour la majorité des salariés, le montant total prélevé à la source durant l'exercice corresponde à l'impôt dû pour l'ensemble de l'année. Si cet objectif est atteint, le salarié n'a pas à établir et à déposer de déclaration fiscale annuelle, ce qui est souvent considéré comme le principal intérêt de ce mécanisme.

Avec ce système, le salarié doit fournir à l'employeur le détail des abattements auxquels il peut prétendre pour l'aider à calculer le montant à retenir sur son salaire. Dans certains pays (comme l'Irlande et le Royaume-Uni), le salarié communique ces informations à l'autorité fiscale qui indique ensuite à l'employeur un code à utiliser pour déterminer le montant de la retenue à effectuer. Les employeurs opèrent les retenues requises en les calculant sur une base progressive/cumulative pour toute la durée de l'exercice budgétaire. Les salariés qui changent d'emploi en cours d'année doivent informer leur nouvel employeur de leur situation fiscale et, dans certains pays, doivent également informer les services fiscaux.

Selon cette approche, les salariés ne peuvent généralement prétendre qu'à peu d'abattements (qui viennent en déduction de l'impôt dû), ce qui permet une plus grande exactitude des retenues calculées au cours de l'exercice budgétaire par rapport à la somme due en fin d'exercice. Toutefois, dans deux pays (le Japon et la Corée), les salariés peuvent, à l'approche de la fin de l'exercice, informer leur employeur des déductions et abattements auxquels ils ont droit pour qu'il ajuste le montant total des retenues effectuées au cours de l'exercice.

Une fois par an, ou plus fréquemment dans certains pays, l'employeur adresse aux services fiscaux une déclaration indiquant les revenus versés et l'impôt retenu à la source pour chaque salarié. Cette déclaration est de plus en plus souvent automatisée. Dans certains pays, elle facilite les contrôles visant à vérifier que le montant de l'impôt payé est exact et/ou à déterminer s'il y a lieu que le contribuable dépose une déclaration fiscale.

2) Régime de retenue à la source non cumulatif. Cette approche vise à garantir que le montant retenu au cours de l'exercice budgétaire par un employeur sur la rémunération de son salarié corresponde approximativement au montant de l'impôt dû sur cette rémunération. Cette approche étant « moins exacte », les salariés sont généralement tenus d'établir et de déposer une déclaration fiscale annuelle, sur laquelle ils déclarent l'intégralité de leur revenu et de leurs abattements pour que le montant dont ils sont redevables au titre de l'intégralité de l'exercice soit correctement calculé.

Selon ce système, le salarié indique à son employeur les abattements élémentaires qui peuvent être pris en compte aux fins de calcul des retenues. L'employeur opère la retenue sur la rémunération, à l'aide de barèmes fournis par l'autorité fiscale et conçus pour calculer approximativement l'impôt dû. Les retenues sont calculées sur une base périodique (en d'autres termes non cumulative).

En fin d'année, l'employeur avise le salarié du montant des revenus versés et des impôts retenus à la source, ces sommes devant être reportées sur une déclaration fiscale annuelle adressée aux services fiscaux. Ces derniers confirment le montant total de l'impôt dû par chaque contribuable, remboursent les éventuels trop-versés ou demandent au contraire le versement du solde dû par le contribuable, le cas échéant. Après traitement des déclarations fiscales annuelles, les services fiscaux rapprochent généralement les déclarations de revenus reçues des employeurs et d'autres payeurs (par exemple, les banques) des déclarations fiscales/dossiers des contribuables afin de détecter les revenus non déclarés ou le défaut de déclaration, et de valider les crédits d'impôt demandés sur les déclarations fiscales au titre des retenues opérées à la source.

39. Lorsque l'on compare les avantages et inconvénients des deux systèmes, l'approche cumulative est souvent jugée préférable à l'approche non cumulative parce qu'elle dispense la majorité des salariés de déposer une déclaration annuelle, qui, dans d'autres circonstances, devrait être traitée par l'autorité fiscale. En d'autres termes, cette approche allège considérablement la charge que représente le respect des obligations fiscales pour les salariés et élimine le coût du traitement des déclarations fiscales. Ces arguments valent particulièrement pour les pays qui disposent de systèmes fiscaux relativement jeunes. Toutefois, les régimes cumulatifs présentent également des inconvénients. Leur objectif étant d'opérer une retenue égale au montant de l'impôt, ils sont à l'évidence plus complexes et plus coûteux à gérer pour les employeurs et leur fonctionnement peut nécessiter l'instauration de mécanismes administratifs spéciaux au sein de l'autorité fiscale (par exemple un suivi plus

étroit des salariés au cours de l'année, un ajustement des retenues, des vérifications de fin d'année). L'importance de ces coûts dépend de divers facteurs (par exemple de la complexité du droit fiscal).

40. L'autre aspect à prendre en compte est que l'utilisation accrue d'outils technologiques et de systèmes plus efficaces de communication de l'information, a permis à un certain nombre de pays appliquant l'approche non cumulative d'alléger considérablement la charge que représente, pour les salariés, l'établissement de la déclaration fiscale annuelle et le calcul de l'impôt. Cette évolution, qui repose notamment sur le « pré-remplissage » des déclarations, est décrite plus loin dans ce chapitre.

41. Les tableaux 37a et 37b présentent des informations sur la place qu'occupent les régimes de retenue à la source et sur l'obligation de communication d'informations par des tiers dans les différentes autorités fiscales, tandis que les tableaux 38 et 39 donnent des informations plus précises sur le calendrier et la périodicité des paiements et déclarations à effectuer. Les principales observations qui se dégagent sont les suivantes :

- Tous les pays sauf 3 (la France⁵⁹, Singapour et la Suisse) font appel à un régime de retenue à la source sur les revenus d'activité des résidents pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (et en général des cotisations de sécurité sociale, le cas échéant). Les 42 pays qui ont répondu à l'enquête appliquent la retenue à la source aux contribuables non résidents.
- Les employeurs doivent généralement déduire l'impôt du salaire et le reverser mensuellement. Toutefois, quatre pays (l'Australie, le Canada, les États-unis et la Nouvelle-Zélande) recouvrent plus rapidement les prélèvements effectués à la source par les très grandes entreprises ; pour alléger la charge que représente le respect de l'obligation de paiement pour les petites entreprises, beaucoup de pays ont prévu une périodicité de paiement bimestrielle, trimestrielle et/ou annuelle.
- En principe, les employeurs sont tenus de déclarer à l'autorité fiscale le montant des salaires versés et des retenues fiscales opérées. La fréquence à laquelle ils doivent effectuer cette déclaration varie d'une périodicité mensuelle (15 pays) à annuelle (23 pays), ce qui témoigne de disparités importantes entre les pays en ce qui concerne les contraintes imposées aux employeurs et la charge de travail des autorités fiscales.
- La grande majorité des autorités fiscales appliquent également la retenue à la source – à caractère libératoire ou à valoir sur l'impôt dû – aux intérêts (30 pays) et les dividendes (27 pays) versés aux contribuables résidents pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.
- Un petit nombre de pays ont étendu l'application de la retenue à la source à certains impôts sur les paiements effectués par les entreprises et autres entités à certaines catégories de non-salariés, prestataires ou petites et moyennes entreprises résidents (et non résidents). Des exemples de ces régimes sont présentés succinctement dans l'encadré 19.⁶⁰

Encadré 19. Régimes de retenue à la source sur les revenus d'activité non salariée/revenus des entreprises

Il ressort des travaux menés par le Secrétariat de l'OCDE que, dans quelques pays, la retenue à la

⁵⁹ La retenue à la source est toutefois utilisée par les employeurs pour recouvrer les cotisations de sécurité sociale sur les revenus d'activité salariée.

⁶⁰ Une description plus détaillée du recours à la retenue à la source et à l'obligation de communication d'informations par des tiers pour certaines catégories de revenus d'activité non salariée/des entreprises sera publiée dans un document du FAF à paraître début 2009 sous le titre *Withholding and Information Reporting Regimes for Small/ Medium-sized Businesses*, FAF.

source est le premier moyen utilisé pour recouvrer l'impôt sur certaines catégories de revenus d'activité non salariée. Quelques-uns des exemples identifiés sont présentés brièvement ci-après.

Irlande

Professional Services Withholding Tax (impôt retenu à la source sur le revenu des non-salariés) : ce régime de retenue à la source et de communication d'informations par des tiers couvre certains types de services fournis par des professionnels non salariés : 1) services médicaux, dentaires, pharmaceutiques, optiques, vétérinaires ; 2) services architecturaux, d'ingénierie, de géodésie et services connexes ; 3) services comptables, d'audit, financiers, publicitaires, de marketing ; 4) services juridiques ; et 5) services géologiques. En 2007, 537 millions EUR de recettes brutes ont été recouvrés.

Relevant contracts tax (impôt au titre des contrats de sous-traitance) : ce régime concerne les paiements effectués par les donneurs d'ordres au titre de travaux de construction, de travaux forestiers et d'opérations de traitement de la viande. Il prévoit essentiellement une déclaration annuelle et une retenue (35 %) sur les sommes versées aux sous-traitants qui ne sont pas en possession du formulaire attestant qu'ils ne paient pas l'impôt à la source. En 2007, 1 033 millions EUR de recettes brutes ont été recouvrés.

Nouvelle-Zélande

Impôt retenu à la source : les entreprises sont tenues d'opérer une retenue à la source (dont le taux est variable) sur les sommes versées à certains prestataires non-salariés et aux entreprises qui opèrent dans l'horticulture et la viticulture, sauf si le prestataire est en possession d'un certificat d'exonération de l'impôt retenu à la source en cours de validité.

Royaume-Uni

Construction industry scheme (CIS) : le CIS est un régime de retenue à la source et de communication d'informations par des tiers qui couvre les donneurs d'ordre du secteur de la construction. Le donneur d'ordre peut être une entreprise de construction ou un organisme public, une autorité locale ou autre entité connue dans le secteur en tant que « client ». Les entreprises n'appartenant pas au secteur de la construction sont considérées comme des donneurs d'ordre si, sur une période de trois ans, elles consacrent au moins 1 million GBP par an en moyenne à des projets de construction. Le donneur d'ordre est tenu d'opérer une retenue dont le taux est variable sur les sommes versées à ses sous-traitants, sauf si le sous-traitant peut prétendre à une exonération de la retenue à la source. Les sous-traitants qui satisfont aux critères d'activité, de chiffre d'affaires et de discipline fiscale de l'administration fiscale peuvent être payés sur une base brute (sans retenue à la source). En 2007, 4 milliards GBP environ de recettes brutes ont été recouvrés.

Source : sites Internet des administrations fiscales (juin 2008) et rapport du sous-groupe sur la discipline fiscale du FAF sur l'application aux PME de régimes de retenue à la source et de communication d'informations par des tiers (à paraître début 2009).

Recouvrement de l'impôt par acomptes ou paiement échelonné (tableaux 39 et 40)

42. En l'absence de mécanisme de retenue à la source, il importe de trouver une autre solution pour que garantir qu'un flux suffisant et régulier de recettes fiscales alimente le budget de l'État. C'est pourquoi les pouvoirs publics ont mis en place des systèmes de paiement par acomptes ou de paiement échelonné pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés.

43. La conception d'un système de paiement par acomptes pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés n'est pas un exercice aisé, en raison de divers facteurs. Ainsi :

- **charge du respect des obligations fiscales :** il faudrait que les contribuables puissent calculer facilement le montant de leurs échéances et disposent d'un délai suffisant pour s'en acquitter ;
- **charge de travail et efficacité de l'autorité fiscale :** il faudrait que le volume de règlements et la quantité d'informations à traiter par l'administration et le coût du traitement de ces informations soient aussi faibles que possible ;

- *efficacité* : l'objectif consistant à garantir un bon niveau de discipline fiscale en matière de paiement de l'impôt – des délais de paiement trop longs risquent de compromettre la capacité à recouvrer les impôts concernés ;
- *gestion des finances publiques* : les pouvoirs publics ont généralement besoin d'un flux régulier de recettes fiscales pour financer leurs engagements de dépenses ;
- *équité* : les contribuables ayant des caractéristiques analogues doivent être traités de la même manière.

44. C'est en tenant compte de ces facteurs que tous les pays interrogés dans l'enquête ont mis en place des systèmes de recouvrement anticipé de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Les tableaux 39 et 40 présentent certaines des caractéristiques de base de ces systèmes, et permettent de tirer les conclusions suivantes :

- Tous les pays prévoient le recouvrement progressif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques non prélevé à la source (par exemple pour les travailleurs non-salariés), sous forme de paiement par acomptes/paiement échelonné ; toutefois, les conditions appliquées varient sensiblement en termes de nombre d'échéances, de base de calcul et de calendrier des paiements.
- Tous les pays prévoient le recouvrement progressif de l'impôt sur les sociétés sous forme de paiement par acomptes/paiement échelonné ; toutefois, les conditions appliquées varient sensiblement en termes de nombre d'échéances, de base de calcul et de calendrier des paiements (des précisions sont données ultérieurement).
- La plupart des pays cherchent à maximiser le montant de l'impôt recouvré dans le cadre de régimes de paiement par acomptes au cours de l'année durant laquelle le revenu imposé est perçu ; généralement, ils y parviennent par un mécanisme d'acomptes, mensuels et/ou trimestriels, à régler en majeure partie dans l'année au cours de laquelle le revenu est perçu.
- Un peu plus d'un tiers des pays ont harmonisé les systèmes de paiement par acomptes applicables à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (qui s'adressent dans une large mesure aux professions non salariées) et à l'impôt sur les sociétés.
- Il existe diverses bases de calcul des acomptes provisionnels (par exemple, l'acompte peut représenter une certaine proportion de l'impôt de l'année précédente ou de l'impôt estimé pour l'année en cours), l'objectif étant, dans le premier cas, de faciliter le travail de l'administration, et, dans le second, de rapprocher la date de paiement de l'impôt de celle de la naissance du revenu imposé.
- Le calendrier de recouvrement de l'impôt varie sensiblement d'un pays à l'autre, ce qui pourrait justifier que les pays qui souhaitent accélérer le recouvrement de l'impôt s'intéressent de plus près à cette question.

Liquidation par l'administration et autoliquidation (tableau 39)

45. Comme indiqué dans le tableau 39, 15 des 30 pays de l'OCDE sont passés, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, d'un système de liquidation par l'administration (qui suppose normalement l'examen de toutes ou de la plupart des déclarations par des techniciens avant communication au contribuable du montant de l'impôt) à un système d'autoliquidation. Parmi les pays non membres de l'OCDE, la proportion est la même, 8 pays sur 13 appliquant l'autoliquidation. Ces chiffres ont assez peu évolué depuis 2006.

46. En règle générale, l'utilisation de l'autoliquidation traduit une rupture avec les procédures administratives de liquidation en faveur d'une approche plus globale et plus ciblée visant à apporter une aide au contribuable et d'une stratégie de vérification des impôts déclarés au moyen de contrôles sur pièces ou sur le terrain basés sur les risques et de rapprochements informatisés des déclarations de revenu. Les pays qui ont opté pour

l'autoliquidation étaient, en général, motivés par la volonté d'améliorer le respect global de la législation et d'accroître l'efficacité opérationnelle à travers : (1) un recouvrement plus rapide de l'impôt ; 2) une rationalisation du système de traitement des déclarations ; et (3) une réduction du nombre des contestations relatives au calcul de l'impôt. Les données présentées dans le tableau 39 confirment en partie ce constat :

- Dans les pays où existe une procédure d'autoliquidation, une déclaration annuelle des revenus est généralement demandée au début de l'année qui suit celle durant laquelle le revenu a été perçu et le paiement du solde éventuel de l'impôt dû doit être fait avec l'envoi de la déclaration, alors que dans les pays où l'impôt est liquidé par l'administration, la déclaration et le paiement sont exigés plus tardivement.
- Les obligations et les pratiques en matière de déclaration annuelle diffèrent notablement entre les pays interrogés dans l'enquête.
- Le délai accordé aux contribuables pour régulariser l'impôt dû en fin d'année (sur la base des déclarations annuelles) varie sensiblement selon les pays, allant de 1 à 11 mois.
- Dans au moins 7 pays de l'OCDE disposant d'effectifs relativement limités pour effectuer des contrôles ou des vérifications, le calcul de l'impôt est effectué par l'administration.

47. D'un autre côté, il convient de souligner que beaucoup de pays où l'impôt est liquidé par l'administration ont en grande partie automatisé le traitement des déclarations et les procédures d'évaluation du risque, si bien qu'une faible proportion seulement de déclarations est sélectionnée à des fins de vérification technique avant envoi de l'avis d'imposition officiel au contribuable.

Recours à l'obligation de communication d'informations par des tiers

48. Dans la pratique, la plupart des régimes de retenue à la source sont complétés par un dispositif d'obligation de communication d'informations sur chaque bénéficiaire de paiement (nom du bénéficiaire, numéro d'identification, montant payé et montant de l'impôt retenu à la source). Dans de nombreux pays, en l'absence de régime de retenue à la source, les systèmes de communication de renseignements constituent un instrument important d'administration de l'impôt sur le revenu. Comme le montrent les recherches effectuées aux États-Unis (encadré 17), un niveau de discipline fiscale beaucoup plus élevé peut être atteint lorsque le revenu est visé par une obligation de communication d'informations par des tiers et est recoupé avec les dossiers fiscaux. Dans la présente publication, l'expression « communication d'informations par des tiers » fait référence à l'obligation faite à certains tiers (entreprises, institutions financières et administrations publiques, par exemple) de déclarer à l'autorité fiscale les revenus qu'ils versent (et les autres opérations ayant une incidence fiscale) ainsi que les coordonnées des bénéficiaires (généralement accompagnées d'un numéro d'identification fiscale). Traditionnellement, les informations communiquées étaient utilisées pour vérifier celles portées par les contribuables sur leur déclaration. Toutefois, depuis peu, elles sont utilisées pour pré-remplir les déclarations. Cet aspect est examiné dans la suite de ce chapitre.

49. Contrairement aux procédures de contrôle traditionnelles, qui sont très coûteuses et ne permettent qu'une faible couverture, un dispositif complet de communication et de recoupement de renseignements peut constituer un outil très efficace pour vérifier les dossiers fiscaux des contribuables, à la fois pour détecter les infractions et inciter les contribuables à déclarer correctement l'impôt dont ils sont redevables. Toutefois, en règle générale, deux conditions préalables doivent être remplies pour que ces méthodes soient assez efficaces pour que les administrations fiscales souhaitent les adopter :

- 1) il faut que l'entité qui communique les informations soit en mesure de les traiter et de les soumettre par voie électronique à l'autorité fiscale ; et

2) il lui faut aussi utiliser un numéro d'identification fiscale très sécurisé, qu'elle communique à l'administration pour lui permettre de recouper les renseignements communiqués avec ses propres dossiers (voir la partie *Enregistrement des contribuables*, au début de ce chapitre).

50. Comme l'indique le tableau 38, de nombreux pays exigent la communication, à l'administration, des salaires, dividendes et intérêts versés (dont une bonne partie est également soumise à la retenue à la source). Toutefois, pour les autres catégories de revenu, les systèmes d'obligation de communication d'informations par les tiers diffèrent sensiblement selon les pays, du système le plus complet au système le plus rudimentaire (voir encadré 15). Des exemples d'autorités fiscales appliquant des régimes très ou relativement complets (qui concernent d'autres revenus que ceux, comme les revenus d'activité salariée et les revenus de placement, traditionnellement visés) sont présentés dans l'encadré 20 ci-après.

Encadré 20. Régimes de communication d'informations par des tiers pour les revenus d'activité non salariée/revenus des entreprises

Pays	Régimes de communication d'informations par des tiers (en vigueur ou en projet)
Canada	Régime de déclaration des paiements de marchés : ce système de communication annuelle d'informations introduit en 1999 couvre les paiements de marchés dans le secteur du bâtiment et de la construction et les paiements effectués par les administrations publiques pour tous les services fournis par les entreprises.
Irlande	Déclarations des paiements effectués à des tiers : les chefs d'entreprises (y compris les exploitants agricoles), les membres des professions libérales et d'autres personnes exerçant une activité non salariée (notamment les organismes à but non lucratif et les entités publiques) sont tenus d'établir des déclarations des paiements qu'ils effectuent. Schématiquement, les paiements concernés sont les suivants : 1) paiements effectués en contrepartie de services en lien avec l'activité, la profession, l'entreprise etc., qu'ils soient effectués par l'entité elle-même ou en son nom ; 2) paiements effectués en contrepartie de services liés à la création, l'acquisition, le développement ou la cession de l'activité ou de l'entreprise ; et 3) les paiements réguliers ou forfaitaires effectués au titre d'un titre de propriété intellectuelle, quel qu'il soit. Il existe une liste fermée d'exceptions à ces obligations.
États-Unis	Communication d'informations : aux termes du code américain des impôts, diverses opérations doivent être déclarées à l'IRS, généralement sous forme électronique, à des fins de recouplement avec les dossiers fiscaux. Outre les salaires et les revenus de placement, cette obligation concerne les aides à l'agriculture, les pourboires forfaitaires, les revenus du troc, les courtages, les distributions de plus-values par des fonds de placement, les honoraires et les autres formes de rémunération des professions non salariées, les produits conservés par les équipages des navires de pêche, les achats de poissons réglés en espèces, certains gains du jeu, les transactions immobilières, les loyers et les cessions de valeurs mobilières. ⁶¹

Obligations déclaratives des contribuables salariés

51. Comme souligné précédemment dans ce chapitre, dans les pays qui utilisent le mécanisme de retenue non cumulatif, plus simple, les salariés sont tenus de déposer une déclaration fiscale annuelle. Les salariés représentant la majeure partie des redevables de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, cette obligation a toujours fait peser une charge importante sur les contribuables et représenté une charge de travail significative pour

⁶¹ Pour l'exercice budgétaire 2007, un peu plus de 1.8 milliards de déclarations ont été reçues (toutes catégories de revenus confondus, salaires compris) - soit environ 6 par citoyen américain - et recoupées informatiquement avec les dossiers fiscaux des contribuables. 96.8 % de ces déclarations ont été transmises par voie électronique ou magnétique. En 2007, ce dispositif a concerné quelque 4.76 millions de contribuables (dont plus de 1.3 million de contribuables qui n'avaient pas déposé de déclaration) et a permis de recouvrer un peu plus de 19.1 milliards USD supplémentaires (soit en moyenne 4 012 USD par contribuable contacté).

les autorités fiscales. Toutefois, ces 10 à 20 dernières années, deux innovations majeures, faisant appel aux nouvelles technologies, ont permis de réduire de manière significative le **coût de la discipline fiscale pour les contribuables et la charge de travail de l'administration**. Ces innovations sont la déclaration électronique et, plus récemment, les systèmes dits de « pré-remplissage »,⁶² dénommés dans la suite du document « déclarations pré-remplies ».

52. Vers la fin des années 80, un certain nombre d'autorités fiscales ont mis en place des systèmes pour permettre le **dépôt électronique** des déclarations par les professionnels chargés de les établir et par certains contribuables. Dans les années qui ont suivi, le recours à ces systèmes a nettement augmenté, à mesure que l'utilisation d'Internet a progressé au sein de la population. Les plus sophistiqués de ces systèmes facilitent la transmission automatisée **d'informations fiscales exactes aux autorités fiscales, ce qui permet de traiter et d'actualiser** rapidement les dossiers des contribuables et de rembourser plus vite les trop-versés éventuels. Actuellement, comme le montrent les informations présentées dans les tableaux 42 à 44, la grande majorité des autorités fiscales disposent de systèmes pour l'envoi électronique des déclarations d'impôt sur le revenu des personnes physiques (entre autres) et ces systèmes sont très utilisés (voir la partie intitulée *Utilisation de services électroniques modernes*). Toutefois, si la déclaration électronique présente de nombreux avantages pour les contribuables comme **pour l'administration, elle n'a pas allégé la contrainte que représente, pour le contribuable, le fait d'avoir à rassembler** les différentes informations à porter sur les déclarations. Pour relever ce défi, une autre réforme s'imposait.

53. Ces quelque dix dernières années⁶³, les pays situés dans la région nordique (Danemark, Estonie, Finlande⁶⁴, Islande, Norvège et Suède) et, plus récemment, quelques autres pays (comme le Chili, la Slovaquie et l'Espagne) ont fait évoluer l'obligation d'établissement des déclarations individuelles en mettant l'ensemble des informations communiquées par les tiers à la disposition des contribuables sous forme d'une déclaration « pré-remplie » et, très récemment, en envoyant un avis d'imposition officiel (et les informations sur lesquelles il repose).⁶⁵

54. Les premières déclarations pré-remplies étaient envoyées aux contribuables sous forme imprimée. Leur **exhaustivité dépendait de l'éventail des informations communiquées par des tiers utilisées par l'autorité fiscale. Les contribuables devaient faire savoir à l'autorité fiscale** que la déclaration était exacte ou, au besoin, lui communiquer des informations nécessaires pour que le calcul soit exact. Par la suite, cette procédure a été automatisée – les contribuables avaient accès à une version électronique de leur déclaration via Internet et, si nécessaire, pouvaient, par le même moyen, signaler les changements à effectuer. Après **validation ou correction par l'autorité fiscale, l'avis d'imposition définitif était envoyé, avec les remboursements de trop-versés éventuels.**

⁶² Le système de « pré-remplissage » porte différents noms (déclarations fiscales pré-remplies, proposition d'imposition, avis d'information), qui, dans certains pays, ont changé à mesure de l'évolution du concept au cours des dix années écoulées.

⁶³ La première expérience de déclaration pré-remplie aurait eu lieu au Danemark, à la fin des années 80. Le système a été progressivement amélioré au cours des dix années qui ont suivi, à mesure des avancées technologiques et des progrès dans la saisie des données et d'autres pays nordiques ont également commencé à y recourir.

⁶⁴ L'administration fiscale finlandaise recueille des données par voie électronique auprès de tiers (employeurs, banques, compagnies d'assurance, etc.) et envoie des déclarations entièrement pré-remplies (4 975 M) aux contribuables. Ces derniers ont la possibilité de corriger les erreurs et de retourner la déclaration à l'autorité fiscale par la poste (1 453 M) ou par voie électronique (0 135 M). La possibilité de correction électronique a été introduite pour l'exercice 2007 et a concerné environ 10 % des corrections.

⁶⁵ Les résultats de la première étude réalisée par le FAF concernant l'utilisation des déclarations pré-remplies pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques peuvent être trouvés dans la note d'information publiée en 2006 sous le titre *Le recours aux déclarations de renseignements émanant de tiers pour aider les contribuables à s'acquitter de leurs obligations déclaratives – Expériences des pays utilisant des déclarations fiscales pré-remplies à l'usage des particuliers.*

55. Par la suite, le système s'est encore amélioré, lorsque le principe du « consentement silencieux » a été introduit. Selon ce principe, les contribuables n'étaient pas tenus de confirmer que la déclaration était exacte à tous égards – l'administration considérant que tel était le cas si le contribuable ne se manifestait pas dans un délai donné. Les contribuables recevaient ensuite un avis les informant du montant définitif de leur impôt etc.

56. D'après les recherches du Secrétariat, l'innovation la plus récente concernant l'évolution des déclarations pré-remplies (qui entraîne la disparition de la déclaration traditionnelle) a eu lieu au Danemark et en Slovénie ces deux dernières années, ces deux pays ayant regroupé l'avis d'imposition traditionnel et les informations figurant sur la déclaration fiscale en un seul document (qui consiste en un calcul de l'impôt dû accompagné d'un récapitulatif des éléments utilisés pour l'effectuer) envoyé au contribuable soit sous forme électronique, soit sous forme imprimée. Le graphique 16 présente l'évolution du système danois ces 20 dernières années, depuis l'utilisation de la première déclaration pré-remplie jusqu'au système entièrement automatisé utilisé en 2008, qui permet aux contribuables de recevoir leur avis d'imposition par Internet (avec possibilité d'accéder en ligne aux données utilisées pour calculer le montant de l'impôt). En 2008, 4 millions de contribuables particuliers (sur 4.7 millions) ont bénéficié de ce système. Dans les deux pays, les contribuables doivent signaler à l'administration fiscale les corrections nécessaires, le cas échéant, mais n'ont pas à se manifester s'ils considèrent que l'impôt calculé (et les informations sur lesquelles il repose) est exact.

Graphique 16. La fin de la déclaration de revenus – l'automatisation intégrale de l'établissement de la déclaration de revenus et de l'émission de l'avis d'imposition au Danemark

2008	AUTOMATISATION TOTALE	LES DÉCLARATIONS PRÉ-REPLIES NE SONT PLUS ENVOYÉES. LES CONTRIBUABLES NE REÇOIVENT QUE L'AVIS D'IMPOSITION (AVEC POSSIBILITÉ D'ACCÉDER EN LIGNE AUX DONNÉES UTILISÉES POUR CALCULER L'IMPÔT). LES CORRECTIONS NÉCESSAIRES DOIVENT ÊTRE SIGNALÉES À L'AUTORITÉ FISCALE.
2006	ENVOI CONJOINT DES DÉCLARATIONS PRÉ-REPLIES ET DES AVIS D'IMPOSITION	LES CONTRIBUABLES REÇOIVENT UNE DÉCLARATION ENTIÈREMENT PRÉ-REPLIE ACCOMPAGNÉE D'UN AVIS D'IMPOSITION.
2004	AVIS D'IMPOSITION EN LIGNE	LES CONTRIBUABLES QUI REÇOIVENT UNE DÉCLARATION ENTIÈREMENT PRÉ-REPLIE REÇOIVENT UN AVIS D'IMPOSITION EN LIGNE UNE FOIS QU'ILS ONT CONFIRMÉ QUE LA DÉCLARATION PRÉ-REPLIE ÉTAIT EXACTE.
1999	DÉCLARATION PRÉ-REPLIE DISPONIBLE EN LIGNE	LES DÉCLARATIONS PRÉ-REPLIES SONT DISPONIBLES EN LIGNE. LES CONTRIBUABLES PEUVENT LES CONSULTER ET SIGNALER LES CORRECTIONS À APPORTER OU FAIRE SAVOIR QU'ILS SONT D'ACCORD AVEC LA DÉCLARATION. L'AVIS D'IMPOSITION EST ENVOYÉ APRÈS TRAITEMENT.
1995	PREMIÈRE DÉCLARATION ÉLECTRONIQUE	LA DÉCLARATION FISCALE (NON PRÉ-REPLIE) EST DISPONIBLE EN LIGNE. LES CONTRIBUABLES DOIVENT Y PORTER TOUTES LES DONNÉES NÉCESSAIRES.
1992	INTRODUCTION DU PRINCIPE DU CONSENTEMENT SILENCIEUX	LES CONTRIBUABLES QUI REÇOIVENT UNE DÉCLARATION PRÉ-REPLIE N'ONT PLUS À CONFIRMER QU'ELLE EST EXACTE, SI TEL EST LE CAS. SEULES LES CORRECTIONS DOIVENT ÊTRE SIGNALÉES À L'ADMINISTRATION FISCALE. L'AVIS D'IMPOSITION EST ENVOYÉ APRÈS TRAITEMENT.
1992	PREMIÈRE DÉCLARATION ENTIÈREMENT PRÉ-REPLIE	PERFECTIONNEMENT DU SYSTÈME DE PRÉ-REPLISSAGE, AVEC L'INTRODUCTION DE LA DÉCLARATION ENTIÈREMENT PRÉ-REPLIE (SOUS FORME IMPRIMÉE) ENVOYÉE À DE NOMBREUX CONTRIBUABLES POUR CONTRÔLE – LES CONTRIBUABLES DOIVENT CONFIRMER L'EXACTITUDE DE LA DÉCLARATION OU SIGNALER LES CORRECTIONS À APPORTER. L'AVIS D'IMPOSITION EST ENVOYÉ APRÈS TRAITEMENT.
1988	DÉCLARATION PARTIELLEMENT PRÉ-REPLIE	LA PREMIÈRE DÉCLARATION PARTIELLEMENT PRÉ-REPLIE POUR L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES FAIT SON APPARITION (SOUS FORME IMPRIMÉE). LES CONTRIBUABLES DOIVENT LA COMPLÉTER ET L'ENVOYER À L'AUTORITÉ FISCALE. L'AVIS D'IMPOSITION EST ENVOYÉ APRÈS TRAITEMENT.

Source : administration fiscale danoise.

57. Il ressort de l'expérience des pays nordiques résumée dans la note publiée en 2006 par le FAF, que l'établissement automatisé des déclarations sous forme de pré-remplissage suppose que certaines conditions soient remplies pour que la majorité de la population puisse bénéficier de cette approche. En particulier :

- Une grande fiabilité de l'identifiant des contribuables accompagnant les informations communiquées par les tiers est essentielle pour que l'autorité fiscale puisse recouper facilement et avec exactitude les gros volumes de données provenant de tiers et les dossiers des contribuables.
- Le système de communication d'informations par les tiers doit être suffisamment complet et rapide pour maximiser le nombre et la diversité des données susceptibles d'être présentées au contribuable sous forme automatisée, et réduire ainsi la nécessité, pour le contribuable, de fournir des informations complémentaires.
- Dans l'idéal, il faudrait que le cadre législatif limite l'importance des déductions, allègements, crédits d'impôts et autres avantages discrétionnaires que l'autorité fiscale ne peut pas prévoir à partir des informations fournies par les tiers ou autres renseignements dont elle dispose concernant la situation du contribuable (renseignements sur les personnes à sa charge).
- La nécessité que les tiers disposent de systèmes de communication de l'information à l'autorité fiscale très automatisé pour permettre un traitement rapide des données.
- L'administration fiscale doit disposer de systèmes permettant de traiter de gros volumes de données pour saisir, valider et établir les informations à présenter au contribuable rapidement après la fin de l'exercice budgétaire (6 à 10 semaines).
- Des mécanismes permettant de réduire le plus possible les échanges avec le contribuable sont nécessaires pour éviter aux fonctionnaires de devoir vérifier de gros volumes de déclarations pré-remplies retournées à l'administration.

58. L'utilisation de déclarations pré-remplies est en progression et d'autres pays (comme l'Australie, la Belgique, la France et le Portugal) ont également introduit des dispositifs qui reposent sur une forme de pré-remplissage. Les Pays-Bas prévoient d'introduire leur propre système en 2009.

Recouvrement de la TVA (tableau 41)

59. Comme le montre le tableau 16, chapitre 5, la TVA est une importante source de recettes fiscales dans beaucoup de pays. Parmi les pays étudiés, seuls les États-Unis n'ont pas de TVA parmi leurs impôts indirects, se reposant plutôt dans une large mesure sur les taxes sur les ventes de détail administrées de manière indépendante par la plupart des États.

60. Le tableau 41 présente certaines caractéristiques des régimes de déclaration et de paiement applicable à la TVA dans les pays étudiés. À noter en particulier que :

- Les seuils d'assujettissement en vigueur dans les pays étudiés sont très variables, mais leur incidence sur la charge de travail administratif et sur les formalités imposées aux contribuables est atténuée dans de nombreux pays par le recours à l'étalement du paiement de la taxe et de l'établissement des déclarations (le cycle est par exemple trimestriel, semestriel ou annuel) et/ou à un système forfaitaire pour le calcul de la TVA due.
- 39 des 43 pays étudiés ont introduit des systèmes de déclaration électronique mensuelle ou trimestrielle.

- Les délais de paiement de la TVA pour les grandes et moyennes entreprises assujetties **diffèrent beaucoup selon les pays de l'OCDE ; ils s'échelonnent de 10 à 60 jours** à compter de la fin de la période au titre de laquelle la taxe est due.
- De façon générale, la législation impose le calcul de la TVA due sur la base du « fait générateur » ; néanmoins, 11 pays autorisent, pour certaines catégories de petits contribuables (définies en fonction **du chiffre d'affaires**) **un calcul sur la base des « encaissements »** afin de simplifier les formalités demandées. Ces pays sont **notamment l'Australie, l'Allemagne et la Pologne.**
- Le délai de règlement de la TVA prévu pour les gros redevables (chaque mois ou chaque trimestre le plus souvent) varie sensiblement selon les pays membres ; il **s'échelonne de 10 à 60 jours.**

Utilisation de services électroniques modernes

61. Au cours des 10 à 15 dernières années, les administrations fiscales de nombreux pays ont adapté **leurs systèmes de recouvrement et de liquidation de l'impôt pour bénéficier des avantages substantiels offerts par l'emploi de technologies modernes, notamment pour la transmission électronique de données importantes.** Les services électroniques proposés actuellement sont notamment :

- La déclaration électronique (en principe via Internet, même si les données peuvent **être transmises à l'aide d'autres outils électroniques**).
- Le **paiement électronique de l'impôt dû (paiement en ligne direct, débit direct, télépaiement par téléphone).**
- **L'accès à un « compte contribuable » en ligne, qui permet aux contribuables (et à leurs conseillers fiscaux) d'accéder à certains champs de données et de les actualiser.**

62. Les procédures manuelles de traitement des déclarations **et des règlements d'impôts ont toujours mobilisé une grande proportion des ressources de l'administration fiscale. Sous l'effet des pressions en faveur d'une diminution des effectifs et d'un renforcement des activités à valeur ajoutée en matière de discipline fiscale (prestations de services et mesures d'exécution), les administrations fiscales ont été fortement incitées à automatiser ces procédures en recourant plus à la technologie.** Les principaux avantages de l'utilisation accrue des technologies sont : 1) **l'accélération du recouvrement des recettes publiques** ; 2) une plus grande exactitude des données et la suppression de flux de travail en retour ; 3) la diminution des formalités à accomplir par les contribuables ; 4) un remboursement plus rapide des trop-versés ; et 5) un recueil plus rapide de données relatives au contribuable servant à divers **objectifs administratifs. Au total, les autorités fiscales ont d'excellentes raisons de réaliser des investissements élevés et des efforts importants pour mettre en place des systèmes modernes et complets de déclaration et de paiement électroniques.**

63. Toutefois, les autorités doivent également tenir compte de certains aspects essentiels avant de renforcer la dématérialisation de leurs services. Ces aspects sont notamment : 1) la **fourniture de services dématérialisés doit s'inscrire dans le cadre d'une stratégie de canaux intégrés et doit correspondre aux capacités technologiques des contribuables (maîtrise de l'informatique et accès à l'informatique)** ; et 2) **l'utilisation accrue de données électroniques nécessite une stratégie performante en matière de sécurité pour garantir la confidentialité, l'intégrité et la disponibilité des données.**

64. **Des informations complémentaires sur ces questions et les résultats d'une étude exhaustive des tendances en matière de services électroniques peuvent être trouvés dans deux publications du FAF : *Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies* (février 2005) et *Survey of Revenue Body Developments and Plans for eServices* (octobre 2008) (voir l'annexe 2 pour plus d'informations sur les publications du FAF dans ce domaine).**

Déclaration électronique

65. La déclaration électronique est désormais une pratique bien établie dans bon nombre des pays étudiés ; toutefois, il ressort de l'expérience de beaucoup d'autorités fiscales qu'il faut du temps et des efforts reposant sur diverses stratégies pour que la proportion de contribuables qui utilisent ces services progresse sensiblement. Le FAF a examiné cette question en 2005 et est parvenu aux conclusions présentées dans l'encadré 21. Des indications supplémentaires peuvent être trouvées dans la note d'information publiée à ce sujet début de 2006.⁶⁶

Encadré 21. Principales conclusions d'une enquête sur les stratégies permettant d'augmenter le taux d'utilisation des services électroniques

Le rapport de 2006 résume les conclusions d'une enquête conduite auprès de 8 pays membres pour recueillir des informations sur les principales stratégies utilisées aux fins de promouvoir le développement des services électroniques. Les principales constatations sont les suivantes :

- Les administrations fiscales qui sont parvenues à un degré d'utilisation relativement élevé des services électroniques recourent généralement à un éventail diversifié de stratégies pour encourager les contribuables dans cette voie.
- Les campagnes d'information utilisant plusieurs canaux sont une composante essentielle des stratégies adoptées.
- L'offre d'incitations (comme l'accélération des remboursements de trop-versés et l'allongement des délais de déclaration) joue un rôle significatif pour favoriser un taux élevé d'utilisation des services électroniques, notamment en rapport avec l'impôt sur le revenu des personnes physiques.
- Les conseillers fiscaux, qui, dans de nombreux pays, établissent une forte proportion des déclarations, sont des parties prenantes très importantes pour le bon fonctionnement des systèmes de déclaration électronique et doivent donc être consultés largement et régulièrement à propos de la mise au point et du mode de fonctionnement de ces systèmes.
- Les administrations fiscales qui ont appliqué un dispositif de déclaration électronique obligatoire ont le plus souvent ciblé de grandes entreprises et l'ont, au cours des premières années, mis en œuvre de manière prudente et progressive.
- Sauf à imposer une obligation légale, qui risque elle-même de poser problème, il est indispensable de consacrer beaucoup de temps, d'argent et de personnel pour obtenir, au terme d'un délai non négligeable, un degré de réussite satisfaisant.

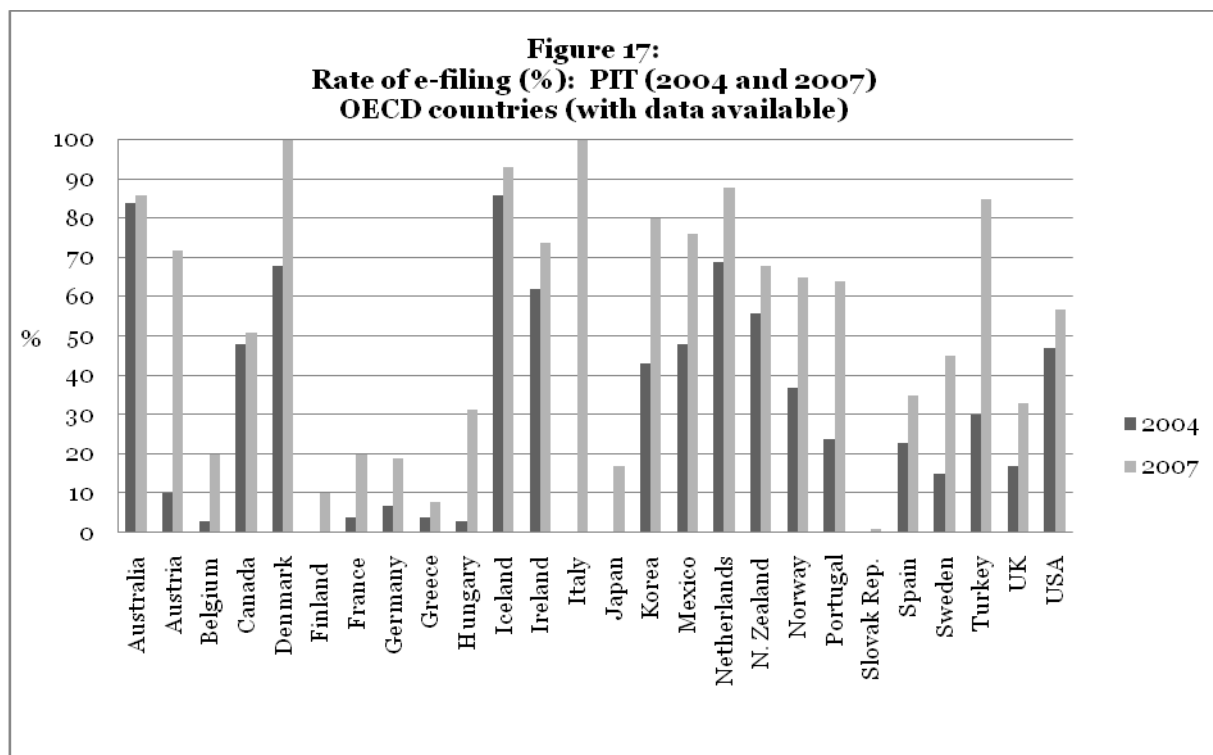
Source : *Strategies for Improving the Take up Rates of Electronic Services*, FAF (mars 2006).

66. Les tableaux 42 à 44 présentent des données sur l'utilisation de la déclaration électronique (en d'autres termes sur la proportion de contribuables qui effectuent leurs déclarations par voie électronique) pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et la TVA. Les données présentées concernent 2004 et 2007. Les principales observations qui s'en dégagent sont les suivantes :

- Le nombre d'autorités fiscales proposant un service de déclaration électronique pour l'impôt sur le revenu et la TVA a augmenté, de même que le nombre de contribuables utilisant ce service.
- Le caractère obligatoire de la déclaration électronique ne semble pas figurer parmi les principaux facteurs à l'origine de la progression du nombre de déclarations électroniques pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques (3 autorités fiscales seulement), mais semble jouer un rôle plus important pour l'impôt sur les sociétés (10 autorités) et la TVA (12 autorités). Concernant l'impôt sur les sociétés et la TVA, certains pays ont limité l'obligation de déclaration électronique à certains segments de la population des contribuables, en général aux gros contribuables.

⁶⁶ Voir « *Strategies for Improving the Take up Rates of Electronic Services* », Forum sur l'administration fiscale (mars 2006).

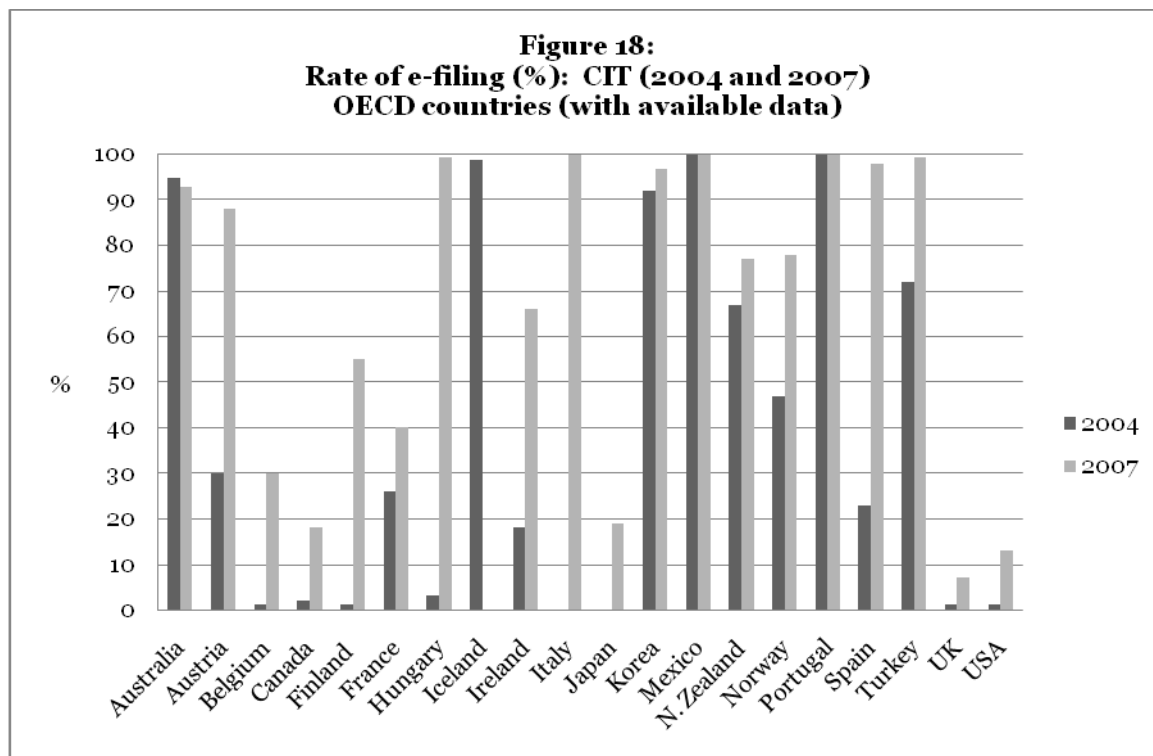
- Comme le montre le graphique 17, les pays qui ont connu une augmentation significative de l'utilisation des services de déclaration électronique pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques entre 2004 et 2007 sont notamment l'Autriche (de 10 à 72 %), la Corée (de 43 à 80 %), le Mexique (de 48 à 76 %) et les Pays-Bas (de 69 à 88 %).



Source : Tableau 42 de la série Informations comparatives 2008

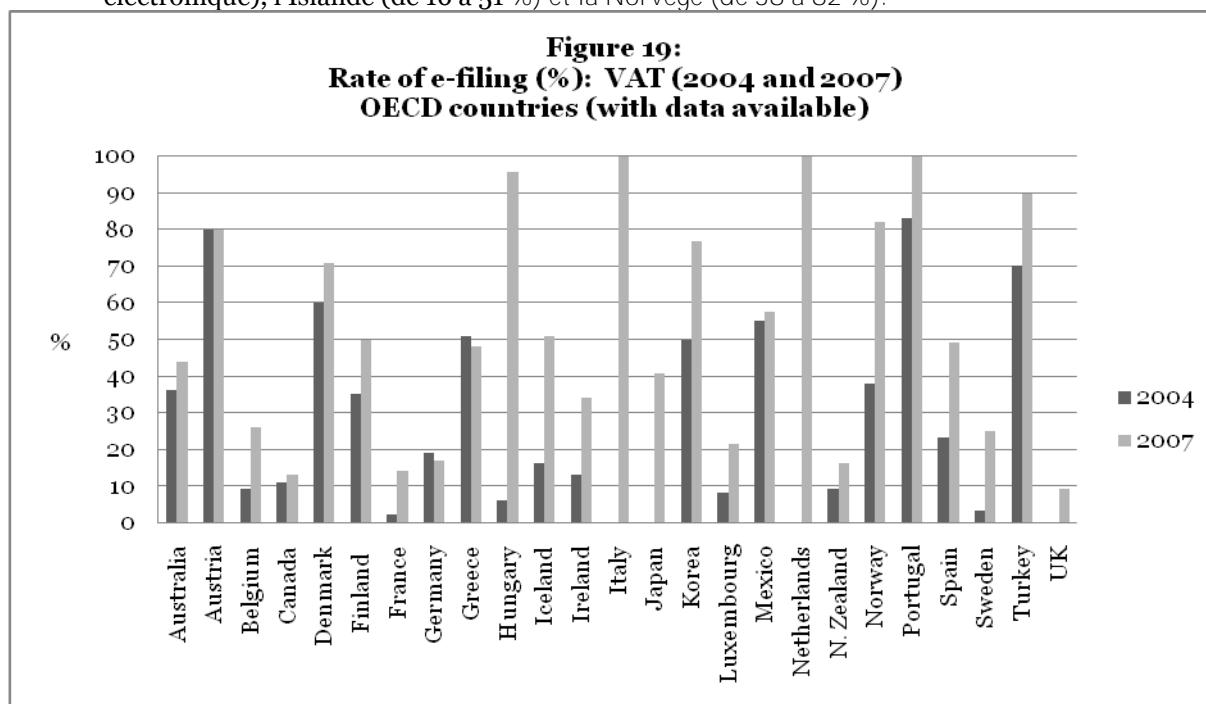
Légende : Australie, Autriche, Belgique, Canada, République tchèque, Danemark, Finlande, France, Allemagne, Hongrie, Irlande, Italie, Japon, Corée, Luxembourg, Mexique, Pays-Bas, Nouvelle-Zélande, Norvège, Pologne, Portugal, République slovaque, Espagne, Suède, Suisse, Turquie, Royaume-Uni, États-Unis, Bulgarie, Chili, Chypre, Estonie, Lettonie, Malaisie, Malte, Roumanie, Singapour, Slovénie, Afrique du Sud.

- Comme le montre le graphique 18, les pays qui ont connu une augmentation significative de l'utilisation des services de déclaration électronique pour l'impôt sur les sociétés entre 2004 et 2007 sont notamment l'Autriche (de 30 à 88 %), la Hongrie (de 3 à 99 % ; en Hongrie, toutes les entreprises employant des salariés sont tenues de déposer leur déclaration par voie électronique) et la Norvège (de 47 à 78 %).



Source : Tableau 43 de la série Informations comparatives 2008

- Comme le montre le graphique 19, les pays qui ont connu une augmentation significative de l'utilisation des services de déclaration électronique pour la TVA entre 2004 et 2007 sont notamment la Hongrie (de 6 à 96 % ; en Hongrie, toutes les entreprises employant des salariés sont tenues de déposer leur déclaration par voie électronique), l'Islande (de 16 à 51 %) et la Norvège (de 38 à 82 %).



Source : Tableau 43 de la série Informations comparatives 2008

Services de paiement électronique (tableau 45)

67. Le tableau 45 présente l'ensemble des méthodes disponibles pour le règlement des impôts et les classe en fonction de leur utilisation relative en volume. Le classement ne rend pas compte du montant recouvré par l'intermédiaire de chacune des méthodes. Les principales observations qui se dégagent sont notamment :

- **L'utilisation de systèmes automatisés pour le paiement de l'impôt a considérablement progressé** – en 2004, les systèmes de paiement électronique arrivaient en tête des modes de paiement dans 11 pays ; en juillet 2008, ce chiffre était passé à 20 pays.
- Le nombre de méthodes de paiement proposé par les autorités fiscales a également considérablement augmenté. En 2004, 16 autorités fiscales sur 29 (55 %) donnaient le choix entre 4 méthodes de paiement au moins, contre 35 autorités sur 43 (81 %) en 2008.
- Les systèmes de débit direct sont la première ou la deuxième méthode de paiement **utilisée dans les pays de l'Union européenne – sur les 16 pays de l'Union européenne** qui ont répondu, 11 ont cité le « débit direct » comme la première ou la deuxième méthode utilisée pour le paiement de l'impôt.
- **16 pays européens (notamment l'Autriche, le Danemark, la France, l'Allemagne, les Pays-Bas, la Norvège, la Suède et la Suisse) ont cité le paiement en ligne comme première ou deuxième méthode utilisée pour le paiement de l'impôt.**
- Néanmoins, malgré ces progrès, 27 autorités fiscales (Canada, Hongrie, Portugal, Royaume-Uni, États-Unis, par exemple) continuent de citer des méthodes non **automatiques (par exemple l'envoi postal de chèque ou les paiements en personne)** comme première ou deuxième méthode de paiement en volume. Il convient à nouveau de rappeler que, même si ces méthodes sont les plus couramment utilisées en volume, le classement ne reflète pas le montant recouvré au moyen de chacune des méthodes. **Il n'en reste pas moins qu'à l'évidence, le traitement des paiements non automatisés représente encore une charge de travail importante pour les autorités fiscales.**

Autres services électroniques (tableau 46)

68. Le tableau 46 recense les autres services électroniques proposés aux contribuables et les services destinés à leur fournir une assistance. Parmi les services examinés, les plus couramment utilisés sont l'accès électronique au dossier et les bases de données juridiques.

Tableau 34 : Comparaison du nombre de contribuables enregistrés (2007)

PAYS	Population totale (millions) (2006)	Population active (millions) (2006)	Nombre de contribuables enregistrés (millions)			Ratios	
			IRPP	IS	TVA	Contribuables enregistrés pour l'IRPP/population active (%) /1	Les salariés remplissent en général une déclaration
1) Pays de l'OCDE							
Australie /3	20.701	10.765	19.9	1.6	2.6	184.9	Oui
Autriche	8.282	4.123	5.879	0.130	0.798	142.6	Non
Belgique	10.542	4.647	6.7 /3	0.5 /3	0.7	144.2	Oui
Canada	32.650	17.654	25.133	2.635	2.708 /4	142.4	Oui
République tchèque	10.251	5.199	3.800	0.389	0.505	73.1	Non
Danemark	5.435	2.904	4.7	0.2	0.4	161.8	Oui /2
Finlande	5.267	2.670	4.583	0.538	0.278	171.6	Oui /2
France	61.353	27.575	35.459	1.419	3.903	128.6	Oui
Allemagne	82.368	41.521	27.8 /3	1.0	5.6	66.9	Non /3
Grèce	11.149	4.880	8.254	0.246	2.246	169.1	Oui
Hongrie	10.071	4.247	4.586	0.465 /3	1.152 /3	108.0	Oui
Islande	0.304	0.175	0.264	0.033	0.033	150.9	Oui /2
Irlande	4.240	2.110	2.94	0.15	0.29	139.4	Non
Italie	58.435	24.662	40.865	1.115	5.690	165.7	Non
Japon	127.770	66.570	24 /3	3 /3	4 /3	69.5	Non
Corée	48.297	23.978	16.0	0.39	4.5	66.7	Non
Luxembourg	0.469	0.330	0.155	0.077	0.047	47.0	Non
Mexique	104.874	43.216	22.077	0.74	8.115	51.1	Non /3
Pays-Bas	16.346	8.597	9.2	0.45	1.11	107.0	Non
Nouvelle-Zélande	4.185	2.209	5.48	0.49	0.65	248.1	Non /3
Norvège	4.661	2.446	4.112	0.204	0.334	168.1	Oui /2
Pologne	38.132	16.992	15.73	0.35	2.16	92.6	Oui
Portugal	10.586	5.587	8.4	0.4	1.6	150.3	Oui
République slovaque	5.391	2.655	2.296	0.172	0.171	86.5	Non
Espagne /4	44.068	21.585	17.6	1.2	3.1	81.5	Oui
Suède	9.081	4.671	7.4	0.525	0.963	158.4	Oui /2
Suisse	7.484	4.477	n. disp.	n. disp.	0.31	-	Variable /3
Turquie	72.974	25.276	1.724	0.635	2.269	6.8	Non
Royaume-Uni	60.587	29.942	42	0.7	1.9	139.4	Non
États-Unis	299.399	150.56	250.4	15.3	Sans objet	166.3	Oui
2) Pays hors OCDE							
Argentine	39.134	16.03	0.927	0.275	0.904	5.8 /2	Non
Bulgarie	7.719	2.59	3	0.2	0.1	115.8	Non
Chili	16.465	6.97	7.43	0.74 /1	0.72 /1	106.6	Non
Chine /3	1 307.600	782.440	n. disp.	4.38	14.22	-	Non
Chypre	0.778	0.393	0.328	0.144	0.07	83.3	Non
Estonie	1.345	0.687	0.7	0.126	0.064	98.1	Oui /2
Lettonie	2.295	1.167	1.02 /3	0.06 /3	0.08	87.4	Non
Malaisie	26.64	10.63	4.527	0.457	Sans objet	42.6	Oui
Malte	0.405	0.164	0.246	0.033	0.087	150.0	Non
Roumanie	21.610	9.35	6.5	0.55	0.6	69.5	Non
Singapour	4.382	2.751	1.46 /3	0.107 /3	0.069	53.1	Oui
Slovénie	2.003	0.925	1.013	0.076	0.087	109.5	Oui
Afrique du	48.282	20.49	5.0	1.83	0.68	24.4	Oui

Sud

Sources : chiffres publiés par l'OCDE dans l'édition 2008 de « L'OCDE en chiffres », statistiques de l'Union européenne, statistiques des Nations Unies, réponses aux enquêtes nationales, The World Fact Book du CIA (une partie des données relatives aux pays hors OCDE sont des estimations).

/1. Cet indicateur peut dépasser 100 % pour diverses raisons : l'existence d'une obligation d'enregistrement fiscal pour pouvoir établir une déclaration d'impôt ; l'enregistrement de contribuables qui ne font pas partie de la population active (des investisseurs par exemple) ; l'obligation de se faire enregistrer à des fins non fiscales ; enfin, la subsistance d'enregistrements anciens/ « inactifs ».

/2. La plupart des salariés de ces pays reçoivent, pour validation, des déclarations pré-remplies de leurs revenus et de leurs charges déductibles.

/3. **Australie** — les chiffres reposent sur les données recueillies à la fin de l'exercice budgétaire 2006-2007. Ils peuvent varier en fonction des périodes utilisées pour effectuer la recherche et des mouvements entre les diverses catégories. Dossiers actifs : le nombre de particuliers ayant un dossier « actif » (les assujettis à l'IRPP) est supérieur au nombre de contribuables effectivement tenus de déposer une déclaration de revenus. Certains contribuables ne sont pas tenus de déposer une déclaration (par exemple parce qu'ils bénéficient d'une pension ou de prestations similaires) mais sont néanmoins des dossiers actifs pour l'ATO. La gestion de ces dossiers consiste à recouper des données pour détecter d'éventuels changements de situation parmi les contribuables. **Contribuables professionnels** ayant un dossier actif : ce chiffre est celui de la population des entreprises ayant un dossier actif, après suppression des entités non considérées comme des sociétés, qui font partie des entreprises prises en compte pour les recoupements sur la base des numéros d'identification fiscale ; **Belgique** — nombre de déclarations fiscales envoyées aux contribuables, y compris aux établissements stables d'entreprises étrangères ; **Canada** — nombre de contribuables enregistrés aux fins de TPS et susceptibles d'avoir plusieurs comptes de TPS ; **Chili** — nombre d'entreprises enregistrées ayant une activité en 2007, contribuables ayant déposé une déclaration mensuelle de TVA en 2007, le cas échéant ; **Chine** — les contribuables assujettis à l'IRPP peuvent avoir autant d'enregistrements que de catégories de revenus ; **Allemagne** — les contribuables mariés qui déposent une déclaration conjointe sont comptabilisés comme une seule personne. En général, les salariés n'ont pas l'obligation juridique de produire une déclaration, mais la majorité d'entre eux le fait pour demander le bénéfice des déductions et abattements ; **Lettonie** — le nombre de contribuables enregistrés pour l'IRPP correspond au nombre de salariés et de travailleurs non salariés ; le nombre de contribuables enregistrés pour l'IS correspond au nombre de déclarations fiscales de société reçues ; **Hongrie** — le nombre de contribuables enregistrés pour l'IS correspond au nombre de contribuables qui ont déposé une déclaration fiscale en tant que société en 2007 (sur les bénéfices réalisés en 2006). Le nombre de contribuables enregistrés pour la TVA est le nombre de contribuables relevant de la législation sur la TVA ; toutefois, environ 630 000 d'entre eux sont exonérés de TVA ; **Japon** — le nombre de contribuables enregistrés pour l'IRPP correspond au nombre de déclarations reçues de personnes physiques pour l'année civile 2007, et ne comprend pas les 38.7 millions de salariés qui ne sont pas tenus de déposer une déclaration fiscale ; le nombre de contribuables enregistrés pour l'IS correspond au nombre de déclarations fiscales de société reçues pour l'exercice budgétaire 2006 (juillet 2006-juin 2007) ; le nombre de contribuables enregistrés pour la TVA correspond au nombre de contribuables (particuliers et entreprises) pour l'exercice budgétaire 2006 ; **Corée** — le nombre de contribuables enregistrés pour l'IRPP comprend les salariés, dont la plupart ne sont pas tenus de déposer une déclaration fiscale ; **Mexique** — obligatoire pour les salariés dont le revenu brut est supérieur à 400 000 MXP ; **Pays-Bas** — en règle générale, les salariés ne sont pas tenus par la loi de déposer une déclaration fiscale pour l'IRPP, mais la majorité d'entre eux en déposent une pour demander des déductions ; **Singapour** — nombre d'impositions calculées pour 2006 ; **Espagne** — le nombre de contribuables enregistrés correspond au nombre de déclarations fiscales annuelles ; **Suisse** — les obligations diffèrent selon les cantons.

Tableau 35 : Numéros d'identification utilisés par l'administration fiscale

PAYS	IRPP					IS					TVA					
	N° d'ident.	N/AN	Nb. de chiffres	Chif. de contrôle	Don. sur le contribuable	N° d'ident.	N/AN	Nb. de chiffres	Chif. de contrôle	Don. sur le contribuable	N° d'ident.	N/AN	Nb. de chiffres	Chif. de contrôle	Don. sur le contribuable	
<i>1) Pays de l'OCDE</i>																
Australie	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	11	Oui	Non	
Autriche	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	AN	11	Oui	Non	
Belgique	Oui	N	11	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	AN	12	Oui	Non	
Canada /1	Non/1	N	9	Oui	Non	Oui	AN	15	Oui	Non	Oui	AN	15	Oui	Non	
République	Oui	AN	12 /1	Oui	Non	Oui	AN	12 /1	Oui	Non	Oui	AN	12 /1	Oui	Non	
Danemark	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	8	Oui	Non	Oui	N	8	Oui	Non	
Finlande /1	Non	N &	10	Oui	Oui	Non	N	8	Oui	Oui	Non	AN	10	Oui	Oui	
France	Non /1	N	13	Non	Non	Oui	N	9	Non	Non	Oui	AN	13	Non	Non	
Allemagne	Oui	N	11	Oui	Non	Oui	N	11	Oui	Non	Oui	N	11	Oui	Non	
Grèce	Oui	N	9		Non	Oui	N	9		Non	Non /1	N	9		Non	
Hongrie	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	11	-	Oui	Oui	N	11	-	Oui	
Islande	Non/1	N	10	Oui	Oui	Non/1	N	10	Oui	Oui	Oui	N	5	Non	Non	
Irlande /1	Oui	AN	8	Oui	Non	Oui	AN	8	Oui	Non	Oui	AN	8	Oui	Non	
Italie	Non	AN	16	Oui	Oui	Oui	N	11	Oui	Non	Oui	N	11	Oui	Non	
Japon	Non	-	-	-	-	Non	-	-	-	-	Non	-	-	-	-	
Corée	Non /1	N	13	Oui	Oui	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	10	Oui	Oui	
Luxembourg	Non	N	11	Oui	Oui	Non	N	11	Oui	Oui	Non	AN	10	Oui	Non	
Mexique /1	Oui	AN	13	Oui	Oui	Oui	AN	12	Oui	Oui	Oui	AN	12(13)	Oui	Oui	
Pays-Bas	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Non	Non	Non /1	AN	9	Oui	Non	
Nouvelle-	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	
Norvège /1	Oui	N	11	Oui	Oui	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	
Pologne /1	Oui	N	10	Non	Non	Oui	N	10	Non	Non	Oui	N	10	Non	Non	
Portugal	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	N	9	Oui	Non	
République	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	AN /1	12	Oui	Non	
Espagne /1	Oui	AN	9	Oui	Non	Oui	AN	9	Oui	Non	Oui	AN	9	Oui	Non	
Suède /1	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	Non	N	10	Oui	Non	
Suisse /1	Non	N	Variable	Oui	Oui	Non	N	Variable	Oui	Oui	Oui	N	6	Non	Non	
Turquie	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	
Royaume-	Non /1	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	9	Oui	Oui	
États-Unis	Non/1	N	9	Non	Non	Oui	N	9	Non	Non	-	-	-	-	-	

PAYS	IRPP						IS						TVA		
	N° d'ident.	N/AN	Nb. de chiffres	Chif. de contrôle	Don. sur le contribuable	N° d'ident.	N/AN	Nb. de chiffres	Chif. de contrôle	Don. sur le contribuable	N° d'ident.	N/AN	Nb. de chiffres	Chif. de contrôle	Don. sur le contribuable
2) Pays hors OCDE															
Argentine /1	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	10	Oui	Oui
Bulgarie /1	Oui	N	10	Oui	Oui	Oui	N	9	Oui	Non	Oui	AN	11(12)	Oui	Oui
Chili	Non/1	N	8	Oui	Non	Oui	N	8	Oui	Non	Oui	N	8	Oui	Non
Chine	Oui	AN	18	Non	Oui	Non	AN	9	Oui	Non	Non	AN	9	Oui	Non
Chypre	Oui	AN	9	Oui	Oui	Oui	AN	9	Oui	Oui	Oui	AN	9	Oui	Oui
Estonie	Non /1	N	11	Oui	Oui	Non /1	N	8	Oui	Non	Oui	AN	11	Non	Non
Lettonie	Non	N	11	Oui	Oui	Non	N	11	Oui	Non	Non	AN	11	Oui	Non
Malaisie	Oui	N	11	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	-	-	-	-	-
Malte	Non/1	AN	Variable	Non	Oui	Oui	N	9	Oui	Oui	Oui	AN	10	Oui	Non
Roumanie	Non	N	13	Oui	Oui	Oui	N	10 /1	Oui	Non	Oui	AN	12 /1	Oui	Non
Singapour	Oui	AN	9	Oui	Non	Oui	AN	9 (10)	Oui	Non	Oui	AN	9 (10)	Oui	Non
Slovénie	Oui	N	8	Oui	Non	Oui	N	8	Oui	Non	Oui	AN	10	Oui	Non
Afrique du	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non	Oui	N	10	Oui	Non

Sources : Série d'informations recueillies par le Groupe de travail n°8 du CFA et réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Argentine** — l'autorité fiscale et l'organisme compétent en matière de pension de retraite envisagent actuellement d'adopter un numéro d'identification commun ; **Bulgarie** — numéro d'identification pour la TVA de 12 chiffres pour les personnes physiques, 11 chiffres pour les entreprises ; seuls les numéros d'identification des personnes physiques comportent des chiffres spécifiques à chaque contribuable ; **République tchèque** — CZ suivi de 10 chiffres ; **Danemark** — le numéro d'identification pour l'IRPP est un numéro de citoyen. Le numéro d'identification pour la TVA est exactement le même que celui pour l'IS ; **Estonie** — code d'identification personnel pour l'IRPP et code d'immatriculation professionnelle pour l'IS ; **France** — pour l'IRPP, le numéro d'identification fiscale est créé et utilisé par l'autorité fiscale uniquement ; il varie selon la situation du contribuable ; **Grèce** — le numéro d'identification utilisé pour la TVA est le même que celui utilisé pour l'IRPP et l'IS ; **Hongrie** — le numéro d'identification fiscale utilisé pour l'IS est le même que celui utilisé pour la TVA ; **Islande** — numéro de citoyen pour l'IRPP, numéro d'immatriculation professionnelle pour l'IS ; **Irlande** — numéro d'identification fiscale comportant 7 chiffres et un caractère de contrôle ; le *Personal Public Service Number* (PPSN) a remplacé l'ancien numéro RSI (*Revenue and Social Insurance*) qui avait été conçu en premier lieu pour l'administration fiscale. Le PPSN est un numéro de référence unique, qui a vocation à permettre un accès plus rapide aux services des organismes publics et aux données qu'ils détiennent. Sont notamment concernés les domaines de l'action sociale, de la fiscalité, de la santé publique et de l'éducation. Le PPSN est attribué par le *Department of Social and Family Affairs*, ministère en charge de la protection sociale et de la famille ; **Lettonie** — utilisation d'un numéro de citoyen pour l'IRPP, d'un numéro d'immatriculation professionnelle pour l'IS et pour la TVA (LV suivi du numéro d'identification de l'entreprise) ; **Luxembourg** — numéro d'enregistrement de résident ou numéro de sécurité sociale pour l'IRPP ; **Nouvelle-Zélande** — adoption d'un numéro d'identification fiscale à 9 chiffres depuis juin 2008 ; **Norvège** — le numéro d'identification pour l'IS est le numéro d'enregistrement à la Chambre des entreprises ; le numéro d'identification pour la TVA est le même que celui pour l'IS (et que le numéro d'enregistrement à la Chambre des entreprises) complété par MVA (équivalent de TVA) ; **Roumanie** — nombre de chiffres maximum ; **République slovaque** — SK suivi d'un numéro à 10 chiffres ; **Espagne** — chaque contribuable a un identifiant unique (NIU), qui est le même pour tous les impôts et procédures administratives ; **Singapour** — numéro de la carte nationale d'identification pour l'IRPP ; numéro d'immatriculation professionnelle pour l'IS et la TPS ; contient l'année de naissance ou d'immatriculation ; **Suisse** — les impôts directs sont du ressort des 26 cantons, tandis que la TVA est imposée par la Fédération. Le numéro de sécurité sociale sert également de numéro d'identification fiscale pour l'IRPP et l'IS ; **Royaume-Uni** — le numéro d'inscription à l'assurance nationale s'applique aux contribuables soumis à la retenue à la source qui ne font pas de déclaration ; **Autriche, Luxembourg, Mexique, Pays-Bas, Pologne** — numéro d'identification fiscale identique pour les impôts directs et indirects ; **Canada et États-Unis** — pour les personnes physiques, le numéro de sécurité/d'assurance sociale sert de numéro d'identification pour l'IRPP et l'IS ; **Chili, Danemark, Corée, Malte, Norvège et Roumanie** — pour l'IRPP, on utilise le numéro de citoyen ; **Finlande, Suède** — numéro de sécurité sociale pour l'IRPP et la TVA des entreprises individuelles ; numéro d'immatriculation professionnelle pour l'IS et la TVA des autres entreprises.

Tableau 36 : Utilisation de numéros d'identification fiscale à des fins de communication et de recoupement d'informations

PAYS	Utilisation des numéros d'identification fiscale (ou d'un autre numéro) à des fins de communication et de recoupement d'informations /1					
	Employeurs : salaires	Administrations publiques : pensions et prestations publiques	Institutions financières : intérêts	Entreprises : dividendes	Organismes publics : cession et acquisition d'actifs	Donneurs d'ordre définis par la loi : paiement aux sous- traitants
1) Pays de l'OCDE						
Australie	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Autriche	Oui	Oui	Non	Non	Non	Non
Belgique	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Oui
Canada	Oui	Oui	Oui	Oui	Certains	Oui
République tchèque	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Danemark	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
Finlande	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
France	Non	Non	Non	Non	Non	Oui
Allemagne	Oui	Oui /2	Non	Non	Non	Non
Grèce	Oui	Oui	Non	Non	Non	Oui
Hongrie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Islande	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui
Irlande	Oui	Oui	Oui /2	Non	Non	Oui
Italie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Japon	Non	Non	Non	Non	Non	Non
Corée	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Luxembourg	Oui	Oui	Non	Oui	Oui	Oui
Mexique	Oui	Oui /2	Oui	Oui	Non	Oui /2
Pays-Bas	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
Nouvelle- Zélande	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Norvège	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Pologne	Oui	Oui	Non	Oui	Oui/Non	Oui
Portugal	Oui	Oui	Non /2	Oui	Oui	Oui
République slovaque	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Espagne	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Suède	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
Suisse	Non	Non	Non	Non	Non	Non
Turquie	Oui	Non	Oui	Oui	Oui	Non
Royaume- Uni	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Oui
États-Unis	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
2) Pays hors OCDE						
Argentine	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Bulgarie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Chili	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non
Chine	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui
Chypre	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Estonie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Non
Lettonie	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Malaisie	Oui	Non	Non	Non	Non	Non
Malte	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Roumanie	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Singapour	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Slovénie	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non
Afrique du Sud	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. Les types de numéros d'identification utilisés sont décrits dans le tableau 35.

/2. **Allemagne** — législation adoptée, mais application technique toujours en cours ; **Irlande** — obligation d'indiquer le numéro d'identification pour toute ouverture de compte, avec effet à compter du 1^{er} janvier 2009 ; **Mexique** — les administrations publiques sont tenues de prendre connaissance de la situation de chaque contribuable à l'aide du numéro d'identification fiscale avant de lui octroyer des prestations. Tous les contribuables sont tenus de déclarer mensuellement les sommes versées aux fournisseurs de biens et/ou de services ; **Portugal** — les intérêts sont généralement soumis à prélèvement libératoire. Le numéro d'identification fiscale n'est indiqué qu'en cas d'imposition globale du revenu.

Table 37(a) : Régimes de retenue à la source et/ou régimes déclaratifs en vigueur pour l'impôt des contribuables résidents

PAYS	Types de revenus normalement soumis à la retenue à la source (RS) et/ ou au régime déclaratif (RD) lorsqu'ils sont versés à des contribuables résidents									
	Salaires	Dividendes	Intérêts	Loyers	Revenus de certaines activités non salariées	Redevances/revenus de brevets	Cession/acquisition d'actions	Cession/acquisition de biens immobiliers	Revenus des paris/prix	Autres revenus
1) Pays de l'OCDE										
Australie	RS, RD	RD	RD	-	-	-	-	-	-	-
Autriche	RS, RD	RS	RS	-	RD /1	-	-	-	-	-
Belgique	RS, RD	RS	RS	RS, RD	-	RS, RD	-	RD	-	-
Canada	RS, RD	RD	RD	-	RD	RD	RD	RD /1	-	RS, RD
République tchèque	RS	RS	RS	-	RD	-	-	-	-	-
Danemark	RS, RD	RS, RD	RD	-	-	RS, RD	RD /1	RD	RS	RS, RD /1
Finlande	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	-	RS, RD	RS, RD	-	-
France	RD	RD /1	RD /1	RD	RD	RD	RD	RD	RD	-
Allemagne /1	RS, RD	RS	RS	-	-	-	RS	RD	-	RD /1
Grèce	RS, RD	-	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD
Hongrie	RS, RD	RS, RD	RS	RS, RD	-	RS, RD	RD	-	RS	-
Islande	RS, RD	RS, RD	RS	RD	RD	RD	-	-	RS, RD	RS, RD
Irlande	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	RS /1, RD	RS, RD	-	RD	-	-
Italie	RS, RD	RS, RD /1	RS	RD	RS, RD	RD	RS, RD /1	RD	-	-
Japon	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	/1
Corée	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	RS, RD /1
Luxembourg	RS, RD	RS	RS	RS, RD	-	-	-	-	-	-
Mexique /1	RS, RD	RS /1, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD
Pays-Bas	RS, RD	RS	RD /1	-	-	-	RS	RS, RD	RS, RD /1	-
Nouvelle-Zélande	RS, RD	-	RS, RD	-	RS, RD	-	-	-	-	-
Norvège	RS, RD	RD	RD	-	RD	-	RD	-	-	-
Pologne	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	-	-	RS, RD	RS, RD
Portugal	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS /1, RD	RS /1, RD	RS, RD	RD	RD	RS	-
République slovaque	RS, RD	-	RS, RD	-	-	RS, RD	-	-	RS, RD	-
Espagne	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS /1, RD	RS, RD	RD	RD	RS, RD	RS /1, RD
Suède	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RD	RD	RD	-	-
Suisse	RD	RS	RS	-	-	-	-	-	RS	-
Turquie										
Royaume-Uni	RS, RD	-	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS	RS, RD /3
États-Unis	RS, RD	RD	RD	-	-	-	RD /1	-	RD /1	-

PAYS	Types de revenus normalement soumis à la retenue à la source (RS) et/ ou au régime déclaratif (RD) lorsqu'ils sont versés à des contribuables résidents									
	Salaires	Dividendes	Intérêts	Loyers	Revenus de certaines activités non salariées	Redevances/ revenus de brevets	Cession/acquisition d'actions	Cession/acquisition de biens immobiliers	Revenus des paris/prix	Autres revenus
2) Pays hors OCDE										
Argentine /1	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS /1	RS	RS	RS
Bulgarie	RS, RD	RD	-	RD	RD	RS, RD	RD	RD	RD	-
Chili /1	RS, RD	RD	RD	RD	RS, RD	-	RD	RD	RS	RS, RD
Chine	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD
Chypre	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	-	-	-	RD	-	-
Estonie	RS, RD	- /1	-	RS, RD	-	RS, RD	RD	-	-	-
Lettonie	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD /1	-
Malaisie	RS, RD	-	RS	-	-	-	-	-	-	-
Malte	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	-	-	-	RS, RD	RS, RD	-	-
Roumanie	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD
Singapour	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Slovénie	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	-	-	RS, RD	-
Afrique du Sud	RS, RD	RD	RD	-	-	-	RD	-	-	-

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. **Australie** — la retenue à la source est obligatoire pour certains revenus de placement (dividendes, intérêts et revenus distribués par les fonds communs de placement) lorsque le bénéficiaire n'indique pas son numéro d'identification fiscale (*Tax File Number* ou *Australien Business Number*) ; **Argentine** — les données relatives aux obligations déclaratives ne sont pas disponibles . La retenue à la source est obligatoire en cas de cession d'actions en fonction de l'importance de la somme en jeu et de certaines caractéristiques fiscales du contribuable ; **Autriche** — liste très limitée d'activités ; **Belgique** — exonération de la retenue à la source dans certains cas ; l'impôt sur le revenu d'activité non salariée est recouvré via le paiement d'acomptes ; les loyers relèvent du régime déclaratif sauf s'ils sont exonérés d'impôt ou en cas de retenue à la source ; **Canada** — seulement si le bien immobilier n'est pas la résidence principale ; **Chili** — les loyers s'entendent comme des revenus d'activité non salariée. Les revenus d'activité non salariée désignent les revenus des professions à caractère indépendant. La catégorie « autres revenus » correspond aux jetons de présence ; **Danemark** — actions cotées en bourse uniquement ; **Estonie** — l'intégralité de l'impôt sur les dividendes (22/78 du montant net) doit être déclaré et acquitté par le payeur ; **France** — depuis 2008, la retenue à la source sur les intérêts et dividendes est facultative pour les contribuables ; **Allemagne** — depuis 2009, les intérêts, dividendes, sommes distribuées par les fonds communs de placement et plus-values sur investissements financiers (actions ou parts de fonds communs de placement, par exemple) sont soumis à un taux d'imposition forfaitaire unique de 25 %. Cet impôt sera recouvré par voie de retenue à la source. La catégorie « autres revenus » comprend les prestations et pensions versées régulièrement. En ce qui concerne les pensions, depuis l'exercice budgétaire 2005, leur montant est communiqué au moyen d'une notification de paiement de pension ; **Irlande** — services fournis par les professions libérales et services du secteur de la construction ; pour les sommes versées par l'État ou des organismes publics et les versements bruts effectués dans le cadre de contrats dans certains secteurs d'activité (sauf si le bénéficiaire est autorisé par l'administration fiscale à percevoir l'intégralité du paiement) ; **Italie** — le régime déclaratif ne s'applique qu'aux actions représentant plus de 20 % du capital et le régime de la retenue à la source ne s'applique qu'aux autres actions ; **Japon** — revenus distribués par certaines sociétés en participation (*Tokumei Kumiai*) ; **Corée** — pensions de retraite ; **Lettonie** — les loyers ne sont pas soumis à la retenue à la source lorsqu'ils sont perçus par des contribuables enregistrés comme non salariés ; les revenus de brevet sont traités comme un revenu d'activité non salariée ; le revenu des jeux et prix fait l'objet d'une retenue à la source au-delà d'un certain montant ; **Malte** — la retenue à la source est facultative ; en l'absence de retenue à la source, c'est le régime déclaratif qui s'applique ; **Mexique** — les données concernant les résidents ne concernent que les sommes versées par des personnes morales à des personnes physiques. Les dividendes sont soumis à la retenue à la source lorsqu'ils sont distribués à partir de bénéfices après impôt. Il n'y sont pas soumis lorsqu'ils sont distribués à partir des bénéfices nets. La retenue à la source sur les revenus d'activité non salariée ne concerne que les revenus des professions indépendantes ; **Pays-Bas** — les intérêts versés par les banques sont soumis au régime déclaratif. Les revenus du jeu sont soumis à la retenue à la source lorsqu'ils sont versés par un organisateur néerlandais ; **Portugal** — essentiellement quand le contribuable est une société ou un entrepreneur individuel tenu(e) d'établir une comptabilité ; **Slovénie** — toutes les catégories d'intérêts ne sont pas soumises à la retenue à la source. La retenue à la source sur le revenu d'activité non salariée ne s'applique qu'aux contribuables qui établissent leur assiette imposable

sur la base de leurs revenus réels et de dépenses forfaitaires ; **Espagne** — certains revenus d'activité non salariée (revenus des professions indépendantes) ; la catégorie « autres revenus » comprend certaines plus-values ; **Royaume-Uni** — absence de retenue à la source sur les intérêts si le contribuable fait valoir que son revenu est inférieur au revenu imposable. Certains revenus d'activité non salariée sont soumis à la retenue à la source (certains travailleurs du secteur de la construction) ; la catégorie « autres revenus » comprend les rétributions et commissions versées aux intermédiaires ; **États-Unis** — déclaration des informations relatives aux produits bruts de cession de valeurs mobilières ; déclaration des revenus de prix et jeux au-delà d'un certain seuil.

Tableau 37(b) : Régimes de retenue à la source et/ou régimes déclaratifs en vigueur pour les contribuables non résidents

PAYS	Types de revenus normalement soumis à la retenue à la source (RS) et/ ou au régime déclaratif (RD) lorsqu'ils sont versés à des contribuables non résidents									
	Salaires	Dividendes	Intérêts	Loyers	Revenus de certaines activités non salariées	Redevances/ revenus de brevets	Cession/acquisition d'actions	Cession/acquisition de biens immobiliers	Revenus des paris/prix	Autres revenus
1) Pays de l'OCDE										
Australie	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	-	-	-	-
Autriche	RS, RD	RS	RS /1	-	RS, RD	RS	-	-	-	-
Belgique	RS, RD	RS	RS	RS, RD	RD	RS, RD	-	RD	-	-
Canada	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RD	RD	-	RS, RD
République tchèque	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	RD	RS, RD	-	-	-	-
Danemark	RS, RD	RS, RD	RD	-	-	RS, RD	RD /1	RD	RS	RS, RD /1
Finlande	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	-	-	RS, RD	RD /1	RS, RD	-	-
France	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	RD	RD	RS, RD /1	RD	RD	RD	-
Allemagne /1	RS, RD	RS	-	-	RS	RS, RD	RS	RD	-	RD /1
Grèce	RS, RD	-	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD
Hongrie	RS	RS	RS /1	RS	-	RS	RS, RD	-	RS	-
Islande	RS, RD	RS, RD	-	RD	RD	RS, RD	RS	-	RS, RD	RS, RD
Irlande	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	RD	-	-
Italie	RS, RD /1	RS	RS	RD /1	RD /1	RS	RS	RD	-	-
Japon	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	/1
Corée	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1
Luxembourg	RS, RD	RS	RS	RS, RD	-	-	-	-	-	-
Mexique /1	RS, RD	RS /1, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD
Pays-Bas	RS, RD	RS	RD /1	-	-	-	RS	RS, RD	RS, RD /1	-
Nouvelle-Zélande	RS, RD	-	RS, RD	-	RS, RD	-	-	-	-	-
Norvège	RS, RD	RD	RD	-	RD	-	RD	-	-	-
Pologne	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	RS, RD /1	RS, RD	-	-	RS, RD	RS, RD
Portugal	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS /1, RD	RS /1, RD	RS, RD	RD	RD	RS	-
République slovaque	RS, RD	-	RS, RD	-	-	RS, RD	-	-	RS, RD	-
Espagne	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS /1, RD	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD	RS /1, RD
Suède	RS /1, RD	RS, RD	RD	-	-	RD	RD	RD	-	-
Suisse	RS, RD	RS	RS	-	-	-	-	-	RS	-
Turquie										
Royaume-Uni	RS, RD	-	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS	RS, RD /1

PAYS	Types de revenus normalement soumis à la retenue à la source (RS) et/ ou au régime déclaratif (RD) lorsqu'ils sont versés à des contribuables non résidents									
	Salaires	Dividendes	Intérêts	Loyers	Revenus de certaines activités non salariées	Redevances/ revenus de brevets	Cession/acquisition d'actions	Cession/acquisition de biens immobiliers	Revenus des paris/prix	Autres revenus
États-Unis	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	RS, RD	RS, RD	-	RS, RD	RS, RD	RS, RD
2) Pays hors OCDE										
Argentine	RS	RS	RS	RS	RS	RS	RS /1	RS	RS	RS
Bulgarie	RS, RD	RS, RD	-	RD	RD	RS, RD	RD	RD	RD	-
Chili	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD /1	RS	RS, RD
Chine	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD
Chypre	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	-	-	-	-
Estonie	RS, RD	- /1	-	RS, RD	-	RS, RD	RD	RD	-	-
Lettonie	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RD	RD	RS, RD	RD	RS, RD /1	- /1	-
Malaisie	RS, RD	-	RS	-	-	RS	-	-	-	-
Malte	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	-	RS, RD	RS, RD	-	-
Roumanie	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	-	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD
Singapour /1	RS, RD	RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	RS, RD	-	RS, RD	-	RS, RD
Slovénie	RS, RD	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	RS, RD /1	RS, RD	-	-	RS, RD	-
Afrique du Sud	RS, RD	RD	RD	-	-	RS, RD	RD /1	RS, RD	-	RS, RD

Sources : réponses aux enquêtes nationales

/1. **Australie** — certains paiements reçus par les résidents étrangers sont soumis à la retenue à la source/au régime déclaratif aux termes des dispositions de la loi relative à la retenue à la source sur les revenus des non-résidents (*Foreign Resident Withholding*) (par exemple les sportifs et les professionnels du spectacle, les propriétaires de gros chantiers de construction, les exploitants de casino ou d'établissements de jeu et les revenus distribués par les fonds communs de placement) ; **Argentine** — les données relatives aux obligations déclaratives ne sont pas disponibles . La retenue à la source est obligatoire en cas de cession d'actions en fonction de l'importance de la somme en jeu et de certaines caractéristiques fiscales du contribuable ; **Autriche** — les intérêts ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu mais à la retenue à la source, conformément à la directive du Conseil 2003/48/CE ; **Belgique** — exonération de la retenue à la source dans certains cas ; **l'impôt sur le revenu d'activité non salariée est recouvré via le paiement d'acomptes ; les loyers relèvent du régime déclaratif sauf s'ils sont exonérés d'impôt ou en cas de retenue à la source** ; **Chili** — la retenue à la source doit être appliquée à la plus-value résultant de la transaction ; **Danemark** — actions cotées en bourse uniquement ; **Estonie** — l'intégralité de l'impôt sur les dividendes (22/78 du montant net) doit être déclaré et acquitté par le payeur ; **Finlande** — il peut ne pas y avoir d'obligation déclarative pour certains types de dividendes et de cession d'actions ; **France** — il existe de nombreux cas d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes. La retenue à la source sur les redevances est régie par les conventions fiscales ; **Allemagne** — depuis 2009, les intérêts, dividendes, sommes distribuées par les fonds communs de placement et plus-values sur investissements financiers (actions ou parts de fonds communs de placement, par exemple) sont soumis à un taux d'imposition forfaitaire unique de 25 %. Cet impôt sera recouvré par voie de retenue à la source. Les revenus de placement des non-résidents ne sont imposables que dans de rares cas, par exemple lorsque le principal est garanti par un bien immobilier national ou en cas de transactions de gré à gré. Les déductions fiscales ne sont possibles que dans le second cas. Les dividendes sont toutefois déclarés en cas de demande de remboursement de l'impôt retenu à la source. Les intérêts sont déclarés dans les cas relevant du règlement sur la déclaration des données relatives aux intérêts (*Zinsinformationsverordnung*) (qui transpose la Directive sur la fiscalité de l'épargne). Aucune déduction fiscale n'est possible pour les revenus de location d'un bien immobilier, logement, espace de bureau etc. situé sur le territoire national. L'impôt peut toutefois être déduit en cas d'utilisation d'actifs mobiliers. Certains types de revenus d'activité non salariée sont soumis à la retenue à la source (par exemple les revenus des artistes, des sportifs professionnels, des auteurs et des journalistes). Lorsqu'il effectue la retenue de l'impôt sur le revenu d'activité non salarié, l'auteur du paiement doit produire une déclaration fiscale d'autoliquidation sur laquelle il n'a toutefois généralement qu'à faire apparaître le montant total de la rémunération soumise à la retenue à la source. Il n'est, en principe, pas nécessaire de préciser ce que recouvre le chiffre global. La catégorie « autres revenus » comprend les prestations et pensions versées régulièrement. En ce qui concerne les pensions, depuis l'exercice budgétaire 2005, leur montant est communiqué au moyen d'une notification de paiement de pension ; **Hongrie** — seulement quand les conventions internationales ou les conventions de double imposition le permettent ; **Italie** — retenue à la source sur le salaire lorsque l'activité est exercée pendant plus de 183 jours, retenue à la source sur les loyers lorsque la location concerne des équipements commerciaux, industriels ou scientifiques, retenue à la source sur les revenus d'activité non salariée si le prestataire est habituellement soumis à la retenue à la source ; **Japon** — revenus distribués par certaines sociétés en participation (*Tokumei Kumiai*) ; **Corée** — pensions de retraite ; Lettonie — le revenu de jeux et de prix n'est pas imposable pour les non-résidents si l'auteur du paiement est une personne physique ou un non-salarié ; **Mexique** — les impôts sont généralement retenus à la source lorsque le paiement est effectué par des contribuables résidents ou non résidents ayant un établissement stable au Mexique. Les dividendes font l'objet d'une retenue à la source lorsqu'ils sont distribués à partir des bénéfices après impôt. Il n'y a pas de retenue à la source lorsqu'ils sont distribués à partir des bénéfices nets ; **Pays-Bas** — les intérêts payés par les banques sont déclarés. Les revenus du jeu sont soumis à la retenue à la source lorsqu'ils sont versés par un organisateur néerlandais ; **Pologne** — absence de retenue à la source en cas d'établissement stable en Pologne, déclaration uniquement en cas de retenue à la source ; **Portugal** — essentiellement quand l'auteur du paiement est une société ou une entreprise individuelle ayant l'obligation de tenir une comptabilité ; **Singapour** — retenue à la source sur la rétribution des administrateurs non résidents seulement ; depuis 2008, les dividendes ne sont plus imposés ; les intérêts payés par les banques autres que les banques agréées sont imposés ; les loyers sont soumis à la retenue à la source uniquement lorsqu'ils proviennent de la location d'équipements et biens meubles autres que des navires et aéronefs ; les revenus d'activité non salariée ne sont soumis à la retenue à la source que pour les membres des professions indépendantes non résidents et les professionnels du spectacle non résidents ; **Slovénie** — toutes les catégories d'intérêts ne sont pas soumises à la retenue à la source. La retenue à la source sur le revenu d'activité non salariée ne s'applique qu'aux contribuables qui établissent leur assiette imposable sur la base de leurs revenus réels et de dépenses forfaitaires ; **Espagne** — certains revenus d'activité non salariée (revenus des professions indépendantes) ; la catégorie « autres revenus » comprend certaines plus-values ; **Suède** — impôt sur le revenu spécial (libératoire) ; **Afrique du Sud** — cessions de parts dans un fonds de placement et instruments financiers sous mandat d'un gestionnaire de portefeuille ; **Royaume-Uni** — absence de retenue à la source sur les intérêts si le contribuable fait valoir que son revenu est inférieur au revenu imposable. Certains revenus d'activité non salariée sont soumis à la retenue à la source (certains travailleurs du secteur de la construction) ; la catégorie « autres revenus » comprend les rétributions et commissions versées aux intermédiaires ; **États-Unis** — déclaration des revenus de prix au-delà d'un certain seuil.

Tableau 38 : Impôt sur le revenu des personnes physiques : obligations de retenue à la source, de reversement et de déclaration incombant à l'employeur dans les pays de l'OCDE et dans une sélection de pays non membres

PAYS	OBLIGATION DE REVERSEMENT DE L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE				OBLIGATION DE DÉCLARATION DE LA RETENUE À LA SOURCE/DU SALAIRE			
	En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant		En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant	
	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de déclaration	Date de déclaration	Périodicité de déclaration	Date de déclaration
1) Pays de l'OCDE								
Australie	Mensuelle et trimestrielle (très petites entreprises)	Le 21 suivant la fin de la période d'imposition	En fonction de la périodicité de paiement du salaire (L)	6 à 9 jours après la retenue (L)	Annuelle	Avant le 14 août suivant la fin de l'exercice budgétaire		
Autriche	Mensuelle – avant le 15 du mois suivant le paiement		Mensuelle – avant le 15 du mois suivant le paiement		Annuelle – avant la fin du mois de février de l'année suivant le paiement		Annuelle – avant la fin du mois de février de l'année suivant le paiement	
Belgique /1	Mensuelle	Dans les 15 jours suivant le mois du paiement du salaire	Mensuelle (normalement) ; PME : sous certaines conditions : trimestrielle ou annuelle	Dans les 15 jours suivant la fin de la période pendant laquelle le salaire est payé	Mensuelle	Dans les 15 jours suivant le mois du paiement du salaire	Mensuelle (normalement)/ PME sous certaines conditions : trimestrielle ou annuelle	Dans les 15 jours suivant la fin de la période pendant laquelle le salaire est payé
Canada	Mensuelle – avant le 15 du mois suivant		Trimestrielle ou versements accélérés /1		Annuelle – avant le dernier jour de février		-	-
République tchèque	Mensuelle	Avant le 15 du mois suivant	-	-	Mensuelle	Avant le 15 du mois suivant	Annuelle	Avant le 20 janvier suivant la fin de l'année de paiement du salaire
Danemark	Mensuelle	Avant le 10 du mois suivant	Mensuelle	Avant le dernier jour ouvrable du mois de la retenue (L)	Annuelle Avant le 20 janvier suivant la fin de l'année de paiement du salaire			
Finlande	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant				Mensuelle – avant le 15 du mois suivant et annuelle – avant la fin du mois de janvier de l'année suivante			

PAYS	OBLIGATION DE REVERSEMENT DE L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE				OBLIGATION DE DÉCLARATION DE LA RETENUE À LA SOURCE/DU SALAIRE			
	En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant		En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant	
	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de déclaration	Date de déclaration	Périodicité de déclaration	Date de déclaration
France	Pas de retenue à la source de l'IRPP par l'employeur				Déclaration annuelle du salaire payé etc., avant le 31 janvier de l'année suivante			
Allemagne	Mensuelle (en général), trimestrielle/annuelle si l'impôt prélevé sur les salaires l'année précédente a été inférieur à 3 000/800 EUR	Avant le 10 suivant la fin de la période concernée			Annuelle	Avant le 28 février de l'année suivante		
Grèce								
Hongrie	Mensuelle – avant le 12 du mois suivant				Annuelle	Avant le 31 janvier de l'année suivante		
Islande	Mensuelle – avant le 15 du mois suivant				Annuelle – avant le 14 février de l'année suivante			
Irlande	Mensuelle – avant le 14 du mois suivant		Trimestrielle et, pour les très petits dossiers, annuelle	3 échéances trimestrielles avec une déclaration annuelle de régularisation	Annuelle – avant le 15 février de l'année suivante		-	-
Italie	Mensuelle – avant le 16 du mois suivant				Annuelle – avant la fin du mois de février de l'année suivante			
Japon	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant		Semestrielle (S)	Avant le 10 janvier et le 10 juillet	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant		Semestrielle (S)	Avant le 10 janvier et le 10 juillet
Corée	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant		Deux fois par an – avant le 10 du mois suivant (pour les petites entreprises autorisées)		Mensuelle – avant le 10 du mois suivant		Deux fois par an – avant le 10 du mois suivant (pour les petites entreprises autorisées)	
Luxembourg	Mensuelle		Mensuelle					
Mexique	Mensuelle – avant le 17 du mois suivant				Annuelle	Avant le 15 février suivant la fin de l'année de perception du	Les contribuables du secteur primaire peuvent opter pour une déclaration semestrielle	

PAYS	OBLIGATION DE REVERSEMENT DE L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE				OBLIGATION DE DÉCLARATION DE LA RETENUE À LA SOURCE/DU SALAIRE			
	En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant		En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant	
	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de déclaration	Date de déclaration	Périodicité de déclaration	Date de déclaration
						revenu		
Pays-Bas	Mensuelle	Avant le dernier jour du mois suivant			Annuelle	Annuelle	Annuelle	Annuelle
Nouvelle-Zélande	Mensuelle	Avant le 20 du mois suivant	Deux fois par mois : avant le 20 du mois pour les paiements effectués jusqu'au 15 ; avant le 5 du mois suivant pour les paiements effectués ultérieurement		Mensuelle	Avant le 15 du mois suivant	Mensuelle	Avant le 5 du mois suivant
Norvège	Tous les 2 mois – avant le 15 suivant la fin de la période de deux mois				Annuelle – avant le 20 suivant la fin de l'année du salaire			
Pologne	Mensuelle – avant le 20 du mois suivant				Annuelle – avant le dernier jour du mois de février suivant la fin de l'année de perception du revenu			
Portugal	Mensuelle	Principalement avant le 20 du mois suivant	Mensuelle	Principalement avant le 20 du mois suivant	Mensuelle et annuelle	Annuelle : avant la fin du mois de février suivant l'année de perception du revenu	Mensuelle et annuelle	Annuelle : avant la fin du mois de février suivant l'année de perception du revenu
République slovaque	Mensuelle- avant le 5 du mois suivant				Mensuelle – avant le 30 du mois suivant chaque trimestre			
Espagne	Trimestrielle	Principalement avant le 20 du mois suivant	Mensuelle	Principalement avant le 20 du mois suivant	Annuelle – avant le 31 janvier suivant la fin de l'année de perception du revenu			
Suède	Mensuelle - le 12 du mois suivant				Annuelle- avant le 31 janvier suivant la fin de l'année de perception du revenu			
Suisse	Pas d'obligation de retenue à la source pour l'employeur				Pas d'obligation de retenue à la source pour l'employeur			
Turquie	Mensuelle – avant le 26 du mois suivant				Mensuelle – avant le 23 du mois suivant	Trimestrielle (facultatif pour les petites entreprises)		Les 23 janvier, avril, juillet, octobre /1
Royaume-Uni	Mensuelle/1	Le 19 de chaque mois	Trimestrielle (facultatif pour les petites entreprises)	Annuelle – avant le 19 mai de l'exercice	Annuelle	19 mai de l'année suivante		

PAYS	OBLIGATION DE REVERSEMENT DE L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE				OBLIGATION DE DÉCLARATION DE LA RETENUE À LA SOURCE/DU SALAIRE			
	En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant		En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant	
	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de déclaration	Date de déclaration	Périodicité de déclaration	Date de déclaration
				budgétaire suivant				
États-Unis /1	Mensuelle	Avant le 15 du mois suivant	(S) Bihebdomadaire	(S) 3 jours ouvrés après la date de paiement du salaire	Trimestrielle	Le dernier jour du mois suivant la fin du trimestre	(S) Annuelle	(S) Le dernier jour du mois suivant la fin de l'année
2) Pays hors OCDE								
Argentine	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant. Deux fois par an si la retenue est inférieure à 2 000 ARS		Mensuelle – avant le 10 du mois suivant		Mensuelle – avant le 10 du mois suivant			
Bulgarie	Mensuelle	Avant le 10 du mois suivant	Non	Non	Mensuelle	Le dernier jour ouvré du mois	Non	Non
Chili	Mensuelle – avant le 12 du mois suivant Les employeurs qui émettent des factures électroniques et utilisent Internet (www.sii.cl) pour déclarer l'impôt et l'acquitter ont jusqu'au 20 du mois suivant pour effectuer le paiement				Annuelle – avant le 23 mars suivant la fin de chaque exercice budgétaire			
Chine	Mensuelle – avant le 7 du mois suivant				Mensuelle – avant le 7 du mois suivant			
Chypre	Mensuelle – avant le 30 du mois suivant				Annuelle – avant la fin du mois d'avril suivant l'année de perception du revenu			
Estonie	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant				Mensuelle – avant le 10 du mois suivant			
Lettonie	Mensuelle	Jour de paiement du salaire			Mensuelle	Avant la date fixée par l'autorité fiscale		
Malaisie	Mensuelle – avant le 10 du mois suivant				Annuelle – avant le 31 mars de l'année suivante			
Malte	Mensuelle – avant la fin du mois suivant				Annuelle – avant le 15 du mois de mars suivant la fin de l'année de perception du salaire			
Roumanie	Mensuelle – avant le 25 du mois suivant		Trimestrielle/semestrielle	Avant le 25 du	Mensuelle – avant le 25 du mois	Trimestrielle/semestrielle	Avant le 25 du	

PAYS	OBLIGATION DE REVERSEMENT DE L'IMPÔT RETENU À LA SOURCE				OBLIGATION DE DÉCLARATION DE LA RETENUE À LA SOURCE/DU SALAIRE			
	En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant		En général		Règles spéciales applicables à certains petits (S) ou grand (L) employeurs, le cas échéant	
	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de paiement	Date de paiement	Périodicité de déclaration	Date de déclaration	Périodicité de déclaration	Date de déclaration
				mois suivant du trimestre/semestre				mois suivant du trimestre/semestre
Singapour	Il n'y a pas de système généralisé de retenue à la source, sauf pour les salariés étrangers qui quittent leur emploi ou le pays. L'employeur doit prélever l'impôt et le conserver jusqu'au moment où l'administration fiscale lui demande de payer				Dispositif reposant sur le volontariat – l'employeur est libre de communiquer à l'administration les rémunérations de ses salariés annuellement, le 1er mars au plus tard			
Slovénie	-	Le jour de paiement du salaire	-	Le jour de paiement du salaire	-	Le jour de paiement du salaire	-	Le jour de paiement du salaire
Afrique du Sud	Mensuelle – avant le 7 du mois suivant				Déclaration avec chaque paiement. Déclaration de régularisation annuelle, dans un délai de 60 jours à compter de la fin de l'année de perception du revenu (avant fin février)			

Sources : Bureau international de documentation fiscale, réponses aux enquêtes et administrations fiscales nationales.

/1. **Canada** – voir <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/pyrll/pymnts/dts-fra.html> ; **Turquie** – ne s'applique pas aux employeurs qui prélèvent l'impôt sur le prix des produits agricoles ; **Royaume-Uni** – tous les employeurs prélèvent l'impôt à la source sur les salaires selon une périodicité et des règles fixées par l'administration fiscale, qui détermine le montant des retenues individuelles ; **États-Unis** – *Employer's Tax Guide* – IRS Publication 15-(circulaire E).

Tableau 39 : Impôt sur le revenu des personnes physiques : obligations de paiement et de déclaration dans les pays de l'OCDE et dans une sélection de pays non membres

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
<i>1) Pays de l'OCDE</i>									
Australie	Tous les contribuables non imposés à la source (application d'un seuil d'imposition)	4 /trimestrielle, 2 paiements, aux 3 ^{ème} et 4 ^{ème} trimestres pour certains contribuables	28 jours après la fin de chaque trimestre de l'année de perception du revenu	Revenu trimestriel brut x taux d'imposition moyen de l'année précédente ou ¼ de l'impôt de l'année précédente corrigé pour tenir compte de la croissance économique	Le contribuable dispose de 4 mois (les conseillers fiscaux agréés peuvent déposer les déclarations progressivement, et disposent de 9 mois)	Dans certains cas, la loi peut imposer des dates avant l'émission de l'avis d'imposition	Autoliquidation	Les salariés sont en principe tenus de déposer une déclaration	Non cumulatif
Autriche	Non-salariés	4/ Trimestrielle	15 février, 15 mai, 15 août et 15 novembre de l'année de perception du revenu	¼ de l'impôt de l'année précédente majoré au moyen d'un coefficient d'ajustement	3 mois (prolongation possible en cas de recours à un conseiller fiscal agréé)	Un mois après envoi de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés n'ont pas à déposer une déclaration fiscale si leur revenu provient d'une seule source	Cumulatif
Belgique /5	Non-salariés et certains autres particuliers	1 à 4 fois par an/pas d'obligation de paiement d'acomptes	10 avril, juillet et octobre et 22 décembre de l'année de perception du revenu	Effectué par le contribuable.	Date indiquée sur la déclaration fiscale	2 mois après envoi de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés sont tenus de déposer une déclaration	Non cumulatif
Canada	Tous les revenus qui	Trimestrielle (annuelle pour les	15 mars, juin, septembre,	¼ de l'impôt de l'année	Avant le 30 avril de l'année	Avant le 30 avril de	Autoliquidation	Les salariés sont	Non cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
	ne sont pas ou ne sont pas suffisamment imposés à la source (application d'un seuil)	exploitants agricoles/les pêcheurs (seulement)	décembre de l'année de perception du revenu (31 décembre pour les exploitants agricoles/pêcheurs)	précédente ou de l'impôt estimé de l'année en cours ou montant indiqué sur l'avis	suivante (15 juin pour les non-salariés et les conjoints ou concubins de non-salariés)	l'année suivante		généralement tenus de déposer une déclaration	
République tchèque	Tous les contribuables ayant des revenus autres que salariés	Gros contribuables : 12/ mensuelle ; petits : 4/trimestrielle	Gros contribuables – dernier jour de chaque mois. Petits – avant le 15 des 3 ^{ème} , 6 ^{ème} , 9 ^{ème} et 12 ^{ème} mois de l'année de perception du revenu	1/12 ^{ème} (gros contribuables) ou ¼ (petits contribuables) de l'impôt de l'année précédente	3 mois (le délai peut être prolongé de 3 mois si le contribuable fait appel à un conseiller fiscal)	3 mois (exigible lors du dépôt de la déclaration)	Liquidation par l'administration	Pas de déclaration obligatoire en règle générale	Cumulatif
Danemark	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	10/ mensuelle	Le 20 de chaque mois : janvier, mai, juillet, novembre de l'année de perception du revenu	1/10 ^{ème} de l'impôt estimé	4 mois (pour les déclarations pré-remplies) : 6 mois pour les autres	9 mois (3 échéances, aux mois de septembre, octobre et novembre suivant la liquidation)	Liquidation par l'administration	Le salarié reçoit une déclaration pré-remplie à vérifier	Cumulatif
Finlande	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	12/ mensuelle	Avant le 23 de chaque mois de l'année de perception du revenu	1/12 ^{ème} de l'impôt de l'année précédente	Jusqu'à 3 mois , avec des différences selon la catégorie à laquelle appartient le contribuable	11 mois (2 échéances : décembre et février suivant la liquidation)	Liquidation par l'administration	Les salariés reçoivent une déclaration pré-remplie à valider	Non cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
France	Tous les contribuables (absence de régime de retenue à la source, sauf pour les cotisations sociales)	3 10/ mensuelle (facultatif)	15 février, 15 mai et 15 septembre de l'année d'imposition De janvier à octobre de l'année d'imposition	1/3 de l'impôt de l'année précédente 1/10 ^{ème} de l'impôt de l'année précédente	2 mois/ 3 mois (pour les non salariés)	1 mois après l'émission de l'avis d'imposition (en général mi-septembre) 11 ^{ème} mois (novembre et décembre)	Liquidation par l'administration fiscale	Les salariés doivent en principe déposer une déclaration annuelle	Absence de retenue à la source
Allemagne	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	4/ trimestrielle	10 mars, juin, septembre et décembre de l'année de perception du revenu	1/4 de l'impôt de l'année précédente ; montant estimatif de l'impôt de l'année en cours lorsque l'administration fiscale dispose d'informations sur la différence prévisible du revenu par rapport à celui de l'année précédente	5 mois (12 mois en cas de recours à un conseiller fiscal)	1 mois après émission de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration fiscale	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Grèce									Non cumulatif
Hongrie	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	4/ trimestrielle	12 ^{ème} jour suivant la fin de chaque trimestre	Fraction proratisée du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	Jusqu'au 20 mai	Jusqu'au 20 mai (exigible lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés sont généralement tenus de déposer une déclaration	Non cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Islande	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	Mensuelle	De février à juin	Mensuelle — 10.5 % de l'impôt de l'année précédente	1 mois	Plus de 5 mois (août à décembre)	Liquidation par l'administration	Les salariés sont généralement tenus de déposer une déclaration	Non cumulatif
Irlande	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	1/ annuelle	Avant le 31 octobre de l'année de perception du revenu	90 % de l'impôt définitif au titre de l'exercice comptable ou 100% de l'impôt définitif dû au titre de l'exercice précédent	31 octobre de l'année suivant l'année de perception du revenu	Exigible lors du dépôt de la déclaration	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Italie	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source, dont l'impôt est supérieur à 51.65 EUR	2/ semestrielle	16 juin et 30 novembre de l'année de perception du revenu	39.6 % et 59.4 % de l'impôt de l'année précédente (sauf si l'impôt est compris entre 51.65 et 257.52 EUR ; dans ce cas, l'acompte est égal à 99 % de l'impôt de l'année précédente)	6 mois (7 mois en cas de déclaration électronique)	5 mois et 16 jours (exigible lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés n'ont pas à déposer une déclaration s'ils ne perçoivent qu'un revenu salarié et ne font pas valoir de déductions	Cumulatif
Japon	Tous les contribuables (des seuils sont appliqués)	2/ semestrielle	Du 31 juillet au 30 novembre de l'année de perception du revenu	1/3 de l'impôt de l'année précédente (avec certains ajustements)	75 jours	75 jours (exigible lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Corée	Toutes les entreprises et contribuables percevant des loyers	1/ annuelle	30 novembre	50 % de l'impôt payé ou dû au titre de l'année précédente, plus la pénalité, le cas échéant	5 mois	5 mois (exigible lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Luxembourg	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	4/ trimestrielle	10 mars, juin, septembre, décembre de l'année de perception du revenu	¼ de l'impôt de l'année précédente	3 mois (dans la pratique, ce délai peut être allongé)	1 mois après la liquidation de l'impôt	Liquidation par l'administration	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Mexique	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	12/ mensuelle	17 ^{ème} jour suivant la fin du mois concerné	Généralement, le revenu net de la période multiplié par le taux d'imposition	Au cours du mois d'avril de l'année suivante	4 mois après la fin de la période d'imposition	Autoliquidation	Pas d'obligation de déclaration si le revenu annuel net est inférieur à 400 000 MXP pour les salaires et à 100 000 MXP pour les revenus d'intérêt	Cumulatif
Pays-Bas	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	Jusqu'à 12/ mensuelle	Paiement progressif, chaque mois à partir de la réception de l'avis d'imposition au titre du revenu de l'année précédente	Impôt de l'année précédente (majoré pour tenir compte de l'inflation) divisé par le nombre de mois restant à courir dans l'année de perception du revenu	3 mois (prolongation possible)	2 mois après l'émission de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Nouvelle-Zélande	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source (application d'un seuil)	3/ trimestrielle	Avant le 7 avril, août et décembre de l'année de perception du revenu	1/3 de 105 % de l'impôt de l'année précédente	158 ou 188 jours selon la source du revenu	37 jours après le mois de calcul du solde	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Norvège	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	4/ trimestrielle	15 mars, mai, septembre et novembre de l'année de perception du revenu	Impôt de l'année précédente et taux d'imposition de l'année à venir	1 mois	Deux échéances : 3 et 8 semaines après émission de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés reçoivent une déclaration pré-remplie à valider	Non cumulatif
Pologne	Tous les contribuables exerçant une activité non salariée	12/ mensuelle ou 4/trimestrielle (petites entreprises et entreprises nouvelles)	Le 20 de chaque mois suivant le mois de perception du revenu/le 20 du mois suivant la fin du trimestre	Taux d'imposition progressif (19 %, 30 % ou 40 %)	4 mois	4 mois (exigible lors du dépôt de la déclaration).	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Portugal	Non-salariés, membres des professions libérales, entrepreneurs individuels et exploitants agricoles	3/ trimestrielle	20 juillet, septembre et novembre de l'année de perception du revenu	75 % de l'impôt dû au cours de l'avant-dernière année précédant l'année de perception du revenu	4 mois pour les déclarations papier, du 10 mars au 25 mai pour les déclarations électroniques	D'août à septembre	Liquidation par l'administration	Les salariés sont tenus de déposer une déclaration	Non cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
République slovaque	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source (application d'un seuil)	Gros contribuables : 12/ mensuelle ; petits contribuables : 4/ trimestrielle	Mensuelle : avant la fin de chaque mois ; trimestrielle : avant la fin de chaque trimestre	1/12 ^{ème} ou 1/4 de l'impôt de l'année précédente	3 mois civils après la fin de l'exercice budgétaire. Ce délai peut être prolongé de 3 ou 6 mois dans certains cas	3 mois civils après la fin de l'exercice budgétaire	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
Espagne	Professionnels non salariés et chefs d'entreprises	4/ trimestrielle	20 avril, juillet et octobre de l'année de perception du revenu et 30 janvier de l'année suivante	Diffère selon la catégorie à laquelle appartient le contribuable	Mai et juin de l'année suivante	180 jours (deux échéances : 60 % avant le mois de juin et le solde avant le 5 novembre)	Autoliquidation	Les salariés reçoivent une déclaration pré-remplie à valider	Cumulatif
Suède	Revenu d'activité non salariée	12/ mensuelle	À partir du mois de février de l'année de perception du revenu, en général entre le 12 et le 17 du mois	Entre 105 et 110 % de l'impôt définitif de l'année précédente	4 mois	90 jours après émission de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés reçoivent une déclaration pré-remplie à valider	Non cumulatif
Suisse	Les modalités de recouvrement de l'impôt varient d'un canton à l'autre. En règle générale, tous les contribuables versent des acomptes et il n'existe pas de système de retenue à la source sur les revenus salariés (sauf pour les travailleurs étrangers)				Les obligations déclaratives (et les obligations de paiement qui y sont liées) varient d'un canton à l'autre. En règle générale, toutes les déclarations font l'objet d'une liquidation par l'administration. Dans certains cantons, il existe des dispositions particulières en cas de déclaration électronique.				
Turquie	Les contribuables percevant un revenu d'activité non salariée	4/ trimestrielle	Avant le 17 ^{ème} jour du deuxième mois suivant le trimestre	15 % du revenu effectivement perçu au cours de la période de perception du revenu	Du 1 ^{er} au 25 mars de l'année suivante. Pour le régime simplifié : du 1 ^{er} au 25 février de l'année suivante	Avant la fin du mois de mars (2 échéances : avec la déclaration et en juillet). Pour le régime simplifié : avant la fin du	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Royaume-Uni	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	2/semestrielle	31 janvier de l'année de perception du revenu et 31 juillet de l'année suivante (l'exercice budgétaire court du 6 avril au 5 avril)	50 % de l'impôt de l'année précédente	6 mois lorsque l'impôt est calculé par l'administration ; 10 mois lorsqu'il est liquidé par le contribuable	mois de février (2 échéances : avec la déclaration et en juin) 10 mois environ (avant le 31 janvier suivant l'exercice budgétaire)	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration	Cumulatif
États-Unis /5	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	4/ trimestrielle	15 du mois suivant la fin du trimestre	¼ de la plus faible des deux sommes suivantes : (i) 90 % de l'impôt estimatif de l'année en cours ou (ii) 100 % de l'impôt de l'année précédente	15 du 4 ^{ème} mois de l'année suivante	15 du 4 ^{ème} mois de l'année suivante (paiement du solde lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés sont en principe tenus de déposer une déclaration annuelle	Non cumulatif
2) Pays hors OCDE									
Argentine	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	5	En juin, août, octobre et décembre de l'année d'imposition et en février de l'année suivante	20 % de l'impôt de l'année précédente	4/5 mois (selon le numéro d'identification fiscale)	4/5 mois (lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés n'ont pas à déposer de déclaration lorsque leur salaire est leur unique source de revenu	Cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Bulgarie	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	4 /trimestrielle,	15 jours après la fin de chaque trimestre de l'année d'imposition	En multipliant la différence entre le revenu imposable et les cotisations sociales obligatoires par un taux d'imposition de 10 %	4 mois	4 mois	Autoliquidation	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration s'ils sont employés légalement par l'employeur	Cumulatif
Chili	Contribuables non salariés	Le contribuable émet au moins un reçu par mois	Avant le 12 du mois suivant. Pour les reçus électroniques, avant le 20 du mois suivant	Pourcentage fixe (10 %) des sommes perçues mensuellement	4 ^{ème} mois	4 ^{ème} mois (lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Les salariés n'ont pas à déposer de déclaration lorsqu'ils perçoivent des revenus d'un seul employeur	Cumulatif
Chine	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	12/ mensuelle	Avant le 7 du mois suivant	Diffère selon la nature du revenu	3 mois (revenu d'activité non salariée et revenu de source étrangère) ; 30 jours (revenu annuel supérieur à 120 000 CNY)	3 mois (revenu d'activité non salariée et revenu de source étrangère) ; 30 jours (revenu annuel supérieur à 120 000 CNY)	Autoliquidation	Les salariés sont dispensés lorsque l'impôt est retenu à la source	Cumulatif
Chypre	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source	3	Les 1 ^{er} août, 30 septembre et 31 décembre de l'année de perception du revenu	Échéances égales, calculées sur la base d'une estimation de l'impôt	Varie de 4 à 12 mois selon les catégories de contribuables	8 mois (le 1 ^{er} août)	-	Les salariés percevant un revenu imposable doivent déposer une déclaration	Cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Estonie	Contribuables non salariés	4/ trimestrielle	-	¼ de l'impôt de l'année précédente	3 mois	6 mois, 9 mois (revenu d'activité non salariée, plus-values)	Autoliquidation	Les salariés reçoivent une déclaration pré-remplie à valider	Cumulatif
Lettonie	Contribuables non salariés	4/ trimestrielle	Avant le 15 mars, le 15 mai, le 15 août et le 15 novembre	¼ de l'impôt de l'année précédente ou du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	3 mois	15 jours après le dépôt de la déclaration (prolongation automatique de trois mois lorsque la somme due est élevée)	Autoliquidation	Les salariés n'ont pas à déposer de déclaration lorsque leur salaire est leur unique source de revenu	Cumulatif
Malaisie	Tous les contribuables ayant des revenus d'activité non salariée et autres revenus	6/bimensuelle	Avant le 10 du mois suivant		Revenu autre que le revenu d'activité non salariée : avant le 30 avril de l'année suivante. Revenu d'activité non salariée : avant le 30 juin de l'année suivante	Lors du dépôt de la déclaration	Autoliquidation	Les salariés sont tenus de déposer une déclaration annuelle	Non cumulatif
Malte	Contribuables non salariés	3	Fin avril, août et décembre de l'année de perception du revenu	Respectivement 20 %, 30 % et 50 % de l'impôt de l'année précédente	6 mois	6 mois (lors du dépôt de la déclaration)	Autoliquidation	Non	Non cumulatif
Roumanie	Contribuables non salariés	4/trimestrielle	Le 15 du dernier mois de chaque trimestre	Un quart du montant total = revenu estimatif ou revenu net de l'année précédente x	Annuelle, avant le 15 mai de l'année suivante	Dans les 60 jours suivant la date de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Non	Cumulatif

PAYS	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU PAR ACOMPTES (IMPÔT NON RETENU À LA SOURCE)				DÉCLARATION ANNUELLE				
	Redevables/1	Nombre/périodicité des échéances	Date d'exigibilité/2	Calcul des échéances	Date de dépôt normal	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3	Autoliquidation/liquidation par l'administration	Obligations déclaratives des salariés, en général /4	Système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu des salariés
Singapour	Il n'existe pas de système général de paiement par acomptes				15 avril	Dans le mois suivant l'émission de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés sont en principe tenus de déposer une déclaration annuelle	Absence de régime de retenue à la source
Slovénie	Entrepreneurs individuels	12/ mensuelle ; 4/ trimestrielle	Mensuelle – jusqu'au 10 du mois ; trimestrielle – dans les 10 jours suivant la fin du trimestre	1/12 ^{ème} (1/4) de l'impôt de l'année précédente	5 mois	Dans le mois suivant l'émission de l'avis d'imposition	Liquidation par l'administration	Les contribuables reçoivent, à titre d'information, le montant de leur impôt	Non cumulatif
Afrique du Sud	Tous les contribuables percevant des revenus non imposés à la source (application d'un seuil)	2/ semestrielle	Fin août et fin février	50 % de l'année précédente ou d'une estimation de l'impôt	129 jours	7 mois après la fin de l'année d'imposition	Liquidation par l'administration	Les salariés n'ont en principe pas à déposer de déclaration /5	Cumulatif

Sources : Bureau international de documentation fiscale, réponses aux enquêtes nationales et administrations fiscales nationales.

/1. De nombreux pays appliquent un seuil d'imposition ou excluent certaines catégories d'entreprises réalisant de faibles bénéfices.

/2. Sauf indication contraire, l'année de perception du revenu est l'année civile.

/3. Période comprise entre la fin de l'année de perception du revenu et la date limite normale de déclaration ou de paiement.

/4. De nombreux pays utilisent des mécanismes spéciaux de retenue à la source qui dispensent la plupart des salariés (généralement ceux qui ont un seul salaire et dont les autres revenus sont modestes) de l'obligation de produire une déclaration annuelle. Au Danemark, en Finlande, en Islande, en Norvège et en Suède, l'administration établit la déclaration à partir de données provenant de tiers et la soumet au contribuable pour qu'il la vérifie. La majorité des contribuables salariés confirme le contenu de la déclaration et aucune autre démarche n'est nécessaire.

/5. **Belgique** — le montant de l'impôt est majoré si les acomptes sont nuls ou insuffisants. Les acomptes sont calculés sur la base du montant de l'impôt de l'année précédente. Les entreprises nouvellement créées sont exonérées pendant leurs trois premières années d'existence ; **Afrique du Sud** — les salariés dont le salaire est inférieur à 60 000 ZAR ne sont pas tenus de déposer une déclaration ; **États-Unis** — « IRS Publication 17-Your federal income tax » (publication officielle de l'administration fiscale fédérale).

Tableau 40 : Impôt sur les sociétés : obligations de paiement et de déclaration dans les pays membres de l'OCDE et dans une sélection de pays non membres

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
1) Pays de l'OCDE							
Australie	Tous les contribuables assujettis (application d'un seuil d'imposition)	4 /trimestrielle	28 jours après la fin de chaque trimestre de l'année de perception du revenu	Revenu trimestriel x taux d'imposition moyen de l'année précédente	Le 15 du 7 ^{ème} mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Autriche	Tous les contribuables assujettis	4/trimestrielle	15 février, mai, août et novembre de l'année de perception du revenu	¼ de l'impôt de l'année précédente majoré au moyen d'un coefficient d'ajustement	3 mois (prolongation possible en cas de recours à un conseiller fiscal agréé)	Liquidation par l'administration	Un mois à compter de l'émission de l'avis d'imposition
Belgique /4	Tous les contribuables assujettis	4/trimestrielle	Tous les 3 mois, le 10 des quatrième, septième et dixième mois et le 20 du dernier mois de l'exercice comptable	¼ du montant estimatif de l'impôt	Date indiquée sur la déclaration fiscale	Liquidation par l'administration	Deux mois à compter de la réception de l'avis d'imposition
Canada	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle	À la fin de chaque mois de l'année de perception du revenu	1/12 ^{ème} de l'impôt de l'année précédente ou du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	6 mois	Autoliquidation	2 ou 3 mois après la fin de l'année de perception du revenu selon la date d'exigibilité du solde
République tchèque	Tous les contribuables assujettis	Néant (lorsque l'impôt de l'année précédente est inférieur à 30 000 CZK) ; semestrielle (impôt inférieur à 150 000 CZK) ; trimestrielle (impôt supérieur à 150 000 CZK)	Avant le 15 du dernier mois de la période concernée	Proportion de l'impôt payé l'année précédente	3 mois (6 mois en cas de recours à un expert comptable)	Autoliquidation	Lors de la déclaration

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
Danemark	Tous les contribuables assujettis	2	Avant le 20 mars et le 20 novembre de l'année de perception du revenu	50 % de la moyenne de l'impôt payé au cours des trois années précédentes	6 mois	Liquidation par l'administration /4	10 mois après la fin de l'année de perception du revenu
Finlande	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle 2 lorsque l'impôt est très faible	Chaque mois de l'année de perception du revenu Mars et septembre de l'année de perception du revenu	1/12 ^{ème} du montant estimatif de l'impôt Part proratisée du montant estimatif de l'impôt	4 mois	Liquidation par l'administration	11 mois après la fin de l'exercice budgétaire
France	Tous les contribuables assujettis (sauf ceux dont les bénéfices sont inférieurs à un seuil très faible)	4/trimestrielle	Avant le 15 mars, juin, septembre et décembre de l'année de perception du revenu	8.3 % du revenu ordinaire de l'année précédente (plus un autre pourcentage des autres catégories de revenu)	105 jours	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Allemagne	Tous les contribuables assujettis ayant un revenu imposable	4/trimestrielle	Avant le 10 mars, juin, septembre et décembre de l'année de perception du revenu	¼ de l'impôt de l'année précédente ; montant estimatif de l'impôt de l'année en cours lorsque l'administration fiscale dispose d'informations sur la différence prévisible du revenu par rapport à celui de l'année précédente	5 mois (12 mois en cas de recours à un conseiller fiscal)	Liquidation par l'administration (les états financiers complets doivent être produits avec la déclaration fiscale)	1 mois après la liquidation de l'impôt
Grèce							
Hongrie	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle pour les gros contribuables ; 4/trimestrielle pour les autres	Fin du mois ou du trimestre suivant de l'année de perception du revenu	Proportion proratisée de l'impôt de l'année précédente	5 mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Islande	Tous les contribuables assujettis	10/mensuelle, sauf en janvier et juillet de l'année d'imposition	1 par mois	Mensuelle — 10.5 % de l'impôt de l'année précédente	1 mois	Liquidation par l'administration	Par échéances égales au cours des deux derniers mois de l'année d'imposition

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
Irlande	Tous les contribuables assujettis sauf les entreprises « nouvellement créées », c'est-à-dire dans leur première année d'existence	1	Un mois avant la fin de l'exercice comptable	90 % de l'impôt définitif dû au titre de la période comptable ; si le contribuable est une « petite entreprise », il a la possibilité d'acquitter 100 % de l'impôt définitif dû au titre de l'exercice comptable précédent	9 mois après la fin de l'exercice, dans le cadre du système « Pay & File » (« payez et déclarez »)	Autoliquidation	9 mois après la fin de l'exercice – payé lors de la déclaration dans le cadre du système « Pay & File »
Italie	Tous les contribuables assujettis	2	Avant le 6 ^{ème} et le 11 ^{ème} mois de l'année de perception du revenu	Première échéance — 39.1 % de l'impôt de l'année précédente ; deuxième échéance — 59.1 % de l'impôt de l'année précédente ; troisième échéance – solde	10 mois	Autoliquidation	Solde exigible avant le 6 ^{ème} mois de l'année suivante
Japon	Tous les contribuables assujettis (application d'un seuil d'imposition)	1	Avant la fin du 8 ^{ème} mois de l'année de perception du revenu	50 % de l'impôt de l'année précédente (ou de l'année en cours si une déclaration intermédiaire a été déposée)	2 mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Corée	Tous les contribuables assujettis	1	8 ^{ème} mois de l'année de perception du revenu (pour les contribuables qui déposent une déclaration annuelle)	50 % de l'impôt de l'année précédente ou du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	3 mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Luxembourg	Tous les contribuables assujettis	4/trimestrielle	Avant le 10 mars, juin, septembre et décembre de l'année de perception du revenu	¼ de l'impôt de l'année précédente	5 mois (le contribuable peut demander une prolongation)	Liquidation par l'administration (les états financiers complets et le procès-verbal des assemblées générales d'actionnaires doivent être produits)	Dans un délai d'un mois à compter de l'avis d'imposition officiel.

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
Mexique	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle	Avant le 17 ^{ème} jour suivant la fin du mois concerné	Montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	4 mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration (120 jours après la fin de l'exercice budgétaire)
Pays-Bas	Tous les contribuables assujettis	Jusqu'à 12/mensuelle	Paiement progressif, chaque mois à partir de la réception de l'avis d'imposition au titre du revenu de l'année précédente	Moyenne de l'impôt des deux années précédentes (majorée pour tenir compte de l'inflation) divisée par le nombre de mois restant à courir au cours de l'année de perception du revenu	5 mois (une prolongation peut être demandée)	Liquidation par l'administration (obligation de produire le rapport annuel etc.)	Deux mois après réception de l'avis d'imposition officiel
Nouvelle-Zélande	Tous les contribuables assujettis (sauf ceux dont le revenu est inférieur à un seuil faible)	3	7 juillet, novembre et mars	Reliquat de l'année précédente, auquel s'ajoutent 5 % ou 1/3 du montant estimatif (obligatoire pour tous les contribuables autres que des particuliers).	97 jours	Autoliquidation (depuis l'année de perception du revenu 2002/03)	14 mois en cas de prolongation ; un intérêt est appliqué à l'impôt restant dû
Norvège	Transporteurs et producteurs de pétrole	2	1 ^{er} octobre de l'année de perception du revenu, 1 ^{er} avril de l'année suivante. Le gouvernement a proposé d'amender ces dispositions	100 % du montant estimatif de l'impôt	Déclaration électronique : 5 mois après la fin de l'année de perception du revenu ; 3 mois dans les autres cas (1 mois supplémentaire sur demande)	Liquidation par l'administration (la déclaration doit être accompagnée par les états financiers contrôlés)	3 semaines après l'émission de l'avis d'imposition
	Autres	2	15 février et 15 avril de l'année d'imposition	100 % du montant estimatif de l'impôt			
Pologne	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle 4/trimestrielle	Le 20 de chaque mois suivant le mois de perception du revenu	Différence entre le montant estimatif de l'impôt au titre du revenu perçu au cours de l'année et la somme des acomptes versés jusqu'au mois/trimestre précédent	3 mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration (3 mois après la fin de l'année de perception du revenu)
	Petites entreprises et entreprises nouvelles						

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
Portugal	Tous les contribuables assujettis	3	Juillet, septembre et décembre de l'année de perception du revenu	Gros contribuables – 85 % de l'impôt de l'année précédente ; autres – 75 % de l'impôt de l'année précédente	5 mois	Autoliquidation	30 jours après un avis.
République slovaque	Toutes les personnes morales (au-delà d'un seuil défini)	Gros contribuables : 12/mensuelle ; autres : 4/trimestrielle	Mensuelle – avant la fin de chaque mois ; trimestrielle – avant la fin de chaque trimestre.	Gros contribuables : 1/12 ^{ème} de l'impôt de l'année précédente ; petits contribuables – ¼ de l'impôt de l'année précédente	3 mois civils après la fin de l'exercice budgétaire/ ce délai peut être prolongé de trois ou six mois dans certains cas	Autoliquidation	3 mois civils après la fin de l'exercice budgétaire
Espagne	Tous les contribuables assujettis	3	Avant le 20 avril, octobre et décembre de l'année de perception du revenu	Gros contribuables – % progressif du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours ; autres – % de l'impôt de l'année précédente	Jusqu'à 205 jours (selon la date de l'assemblée générale annuelle)	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Suède	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle	Chaque mois de l'année de perception du revenu	D'après une déclaration préliminaire que doit produire le contribuable	4 mois	Liquidation par l'administration	90 jours à compter de la réception de l'avis
Suisse	Les modalités de recouvrement de l'impôt diffèrent d'un canton à l'autre						
Turquie	Tous les contribuables assujettis	4/trimestrielle	Le 17 du deuxième mois suivant la fin du trimestre	¼ du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	Du 1 ^{er} au 25 du 4 ^{ème} mois suivant la fin de l'exercice comptable	Autoliquidation	Du 1 ^{er} au 30 du 4 ^{ème} mois suivant la fin de l'exercice comptable
Royaume-Uni	Gros contribuables (réalisant plus de 1,5 millions GBP de bénéfices)	4	7 ^{ème} , 10 ^{ème} , 13 ^{ème} et 16 ^{ème} mois suivant l'année de perception du revenu	¼ du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours	12 mois	Autoliquidation	9 mois après la fin de l'année de perception du revenu.
États-Unis /4	Tous les contribuables assujettis	4/trimestrielle	Avant le 15 des 4 ^{ème} , 6 ^{ème} , 9 ^{ème} et 12 ^{ème} mois de l'exercice de la société	En général, ¼ du montant estimatif de l'impôt de l'année en cours ou de l'impôt de l'année précédente	Le 15 du 3 ^{ème} mois suivant la fin de l'exercice	Autoliquidation	Avant le 15 du 3 ^{ème} mois suivant la fin de l'exercice budgétaire

2) Pays hors OCDE

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
Argentine	Toutes les personnes morales sauf les organisations à but non lucratif	10/ mensuelle	À partir du 6 ^{ème} mois suivant l'exercice comptable, puis mensuelle	Première échéance – 25 % de l'impôt de l'année précédente ; échéances suivantes – 8.33 % de l'impôt de l'année précédente	5 mois	Autoliquidation	140 jours (lors de la déclaration)
Bulgarie	Tous les contribuables assujettis	12/ mensuelle ; ou 3/ trimestrielle	Avant le 15 du mois en cours/avant le 15 du mois suivant, puis trimestrielle	1/12 ^{ème} de l'impôt de l'année précédente/ou calcul basé sur le revenu réel du trimestre en cours	3 mois	Autoliquidation	3 mois
Chili	Toutes les entreprises	12/ mensuelle	Avant le 12 du mois suivant Avant le 20 du mois suivant si le contribuable utilise des factures électroniques et Internet (www.sii.cl) pour déclarer et payer son impôt	Pourcentage fixe des reçus mensuels, recalculé chaque année en fonction du pourcentage de l'année précédente ⁶⁷	4 mois	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Chine	Toutes les entreprises	4/ trimestrielle	Dans un délai de 15 jours à partir de la fin de chaque trimestre	¼ de l'impôt de l'année précédente, ou impôt sur les bénéfices trimestriels effectifs	45 jours après la fin de l'année de perception du revenu	Autoliquidation	4 mois après la fin de l'année de perception du revenu
Chypre	Tous les contribuables assujettis	3	Les 1 ^{er} août, 30 septembre et 31 décembre de l'année de perception du revenu	Échéances égales basées sur le montant estimatif de l'impôt	7 mois	Autoliquidation	210 jours
Estonie	Les bénéfices des sociétés ne sont pas imposés s'ils ne sont pas distribués. En cas de distribution, un impôt sur les distributions de bénéfices est appliqué à un taux fixé par la loi. La période d'imposition des personnes morales est le mois civil. En cas de distribution de bénéfices, une déclaration doit être déposée et l'impôt acquitté avant le 10 du mois suivant la distribution.				-	Autoliquidation	-
Lettonie	Tous les contribuables assujettis	12/ mensuelle	Avant le 15 de chaque mois	Sur la base de l'impôt des années précédentes, avec un ajustement en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation	7 mois (gros contribuables), 4 mois (autres)	Autoliquidation	15 jours après réception de l'avis d'imposition

COUNTRY	PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PAR ACOMPTES				DÉCLARATION ANNUELLE		
	Redevables /1	Nombre d'échéances	Date d'exigibilité /2	Calcul des échéances	Date d'exigibilité normale /3	Autoliquidation ou liquidation par l'administration fiscale	Date d'exigibilité de l'impôt définitif, le cas échéant /3
Malaisie	Tous les contribuables assujettis	12/mensuelle	Avant le 10 du mois suivant	Le montant est estimé par le contribuable mais ne doit pas être inférieur à 85 % de l'impôt de l'année précédente	Dans les 7 mois suivant la fin de l'exercice comptable	Autoliquidation	Lors de la déclaration
Malte	Tous les contribuables assujettis	3	Fin avril, août et décembre de l'année de perception du revenu	Respectivement 20 %, 30 % et 50 % de l'impôt de l'année précédente	9 mois	Autoliquidation	270 jours (lors de la déclaration)
Roumanie	Redevables de l'impôt sur les sociétés et certains particuliers non résidents /4	4/ trimestrielle	Avant le 25 du mois suivant	- ¼ de l'impôt sur les bénéfices de l'année précédente (actualisé en fonction de l'indice des prix à la consommation pour les banques commerciales) -taux x bénéfices trimestriels	Avant le 15 avril inclus de l'année suivante	Autoliquidation	Avant le 15 avril inclus de l'année suivante
Singapour	Les sociétés sont tenues de déposer une estimation leurs bénéfices imposables dans les 3 mois suivant la fin de leur exercice. Le paiement commence au moment du dépôt de cette déclaration estimative.				31 juillet de l'année suivante /4	Liquidation par l'administration	Dans un délai d'1 mois à compter de l'émission de l'avis d'imposition
Slovénie	Tous les contribuables assujettis	12/ mensuelle; 4/ trimestrielle	10 jours après l'arrivée	1/12 ^{ème} (1/4) de l'impôt de l'année précédente.	1 mois ou 3 mois	Autoliquidation	30 jours après l'envoi de l'avis d'imposition
Afrique du Sud	Tous les contribuables assujettis	2/ semestrielle	6 (1 ^{er}) et 12 (2 ^{ème}) mois après le début de l'exercice budgétaire	50 % de l'impôt de l'année précédente ou du montant estimatif de l'impôt	12 mois après la fin de l'année de perception du revenu	Liquidation par l'administration	6/7 mois après la fin de l'année de perception du revenu

Sources : Bureau international de documentation fiscale, réponses aux enquêtes nationales et administrations fiscales nationales

/1. De nombreux pays appliquent un seuil d'imposition ou excluent certaines catégories d'entreprises réalisant de faibles bénéfices.

/2. Sauf indication contraire, l'année de perception du revenu est l'année civile.

/3. Période comprise entre la fin de l'année de perception du revenu et la date limite normale de déclaration ou de paiement.

4. **Chine** — la législation chinoise autorise la déclaration électronique, mais, en pratique, elle doit s'accompagner d'une déclaration imprimée ; **Belgique** — quand l'entreprise opte pour le versement d'un seul acompte, le délai à respecter est le 20 décembre. Des règles spéciales régissent le délai de versement des acomptes par des sociétés dont l'exercice comptable est d'une durée inférieure ou supérieure à un an ; **Chili** — ce pourcentage est de 1 % au cours de la première année d'activité ou quand l'entreprise a réalisé des pertes fiscales l'année précédente ; **Danemark** — depuis 2006, les comptes annuels complets doivent accompagner la déclaration pour les grandes entreprises seulement ; **Roumanie** — contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices (personnes morales roumaines, personnes morales étrangères et particuliers non résidents travaillant en Roumanie dans une association sans statut juridique), particuliers non résidents associés de personnes morales roumaines au titre des bénéfices réalisés à la fois en Roumanie et à l'étranger dans une association sans statut juridique ; **Singapour** — si l'exercice comptable de la société s'est terminé le 31 mars

2005, elle était tenue de produire sa déclaration le 31 juillet 2006 au plus tard. **La date limite de dépôt pour l'année d'imposition 2008 est le 30 novembre 2008. Pour l'année d'imposition 2009, et** ensuite, la date limite de dépôt est le 31 octobre de chaque année ; **États-Unis** — IRS « *Publication 542-corporations* ».

Tableau 41 : Taxe sur la valeur ajoutée : obligations d'enregistrement, de paiement et de déclaration dans les pays de l'OCDE et dans une sélection de pays non membres

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant / 3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
1) Pays de l'OCDE							
Australie	75 000 AUD (150 000 AUD pour les organisations à but non lucratif)	Fait générateur (la liquidation sur la base de l'encaissement est autorisée pour les entreprises qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 2 millions AUD)	Trimestrielle – dans un délai de 28 jours	Mensuelle – dans un délai de 28 jours (gros contribuables) Annuelle – dans un délai de 28 jours (très petits contribuables)	Trimestrielle	Mensuelle (gros contribuables) Annuelles (petits contribuables)	Oui – toutes les obligations fiscales régulières sont déclarées sur une seule déclaration déposée mensuellement, trimestriellement ou annuellement
Autriche	30 000 EUR	Fait générateur (la liquidation sur la base de l'encaissement est possible pour certains types de petites entreprises)	Mensuelle – dans les 45 jours	Trimestrielle- dans un délai de 45 jours	Mensuelle	Trimestrielle	La déclaration annuelle doit être produite avant la fin du mois de mars
Belgique /6	Zéro	Fait générateur (la liquidation sur la base de l'encaissement est possible dans des conditions très précises ; régime forfaitaire)	Mensuelle – dans un délai de 20 jours	Mensuelle – dans un délai de 20 jours	Mensuelle	Trimestrielle	Oui – un registre annuel des ventes recensant tous les acheteurs assujettis à la TVA doit être produit
Canada	30 000 CAD	Fait générateur (il existe un régime rapide simplifié pour certains commerçants réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 200 000 CAD)	Mensuelle – dans un délai de 30 jours pour les contribuables tenus de déposer une déclaration mensuellement	Les petites entreprises peuvent bénéficier d'une périodicité moins fréquente : trimestrielle, dans un délai de 30 jours ; ou annuelle, dans un délai de 3 mois, ou annuelle dans un délai de 4 mois	Mensuelle, pour les entreprises dont les fournitures taxables annuelles sont supérieures à 6 millions CAD	Trimestrielle pour les entreprises dont les fournitures taxables annuelles sont supérieures à 1.5 million CAD ; ou annuelle, pour les entreprises dont les fournitures taxables annuelles sont inférieures ou égales à 1.5 million CAD	Oui – certains secteurs d'activité sont soumis à des obligations déclaratives spécifiques

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant / 3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
République tchèque	1 000 000 CZK (au cours des 12 derniers mois)	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 25 jours, trimestrielle – dans un délai de 25 jours	Mensuelle – dans un délai de 25 jours, trimestrielle – dans un délai de 25 jours	Mensuelle (si le chiffre d'affaires réalisé au cours de la dernière année civile est supérieur à 10 millions CZK)	Trimestrielle (si le chiffre d'affaires réalisé au cours de la dernière année civile est inférieur à 10 millions CZK)	-
Danemark	50 000 DKK	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 25 jours	Trimestrielle et semestrielle – dans un délai de 40 jours et deux mois respectivement	Mensuelle	Trimestrielle et semestrielle	Oui – toutes les obligations fiscales normales sont déclarées sur une seule déclaration
Finlande	8 500 EUR	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 45 jours	Mensuelle- dans un délai de 45 jours ; paiement annuel pour les producteurs du secteur primaire et les artistes	Mensuelle	Mensuelle ; déclaration annuelle pour les producteurs du secteur primaire et les artistes	Oui – toutes les obligations fiscales normales sont déclarées sur une seule déclaration mensuelle
France	76 300 EUR (seuil de 27 000 EUR pour les prestataires de services)	Fait générateur (il existe un régime simplifié pour certaines entreprises et des seuils de chiffre d'affaires sont appliqués) ; les échéances sont calculées sur la base de la taxe de l'année précédente	Mensuelle – dans un délai de 19/24 mois	Trimestrielle– dans un délai de 19/24 mois	Mensuelle	Trimestrielle et annuelle	Dans le cadre du régime simplifié, 4 échéances doivent être réglées au cours de l'année et la déclaration de TVA annuelle doit être déposée avant fin avril
Allemagne	17 500 EUR de chiffre d'affaires l'année précédente et 50 000 EUR de chiffre d'affaires prévu pour l'année en cours	Fait générateur (la liquidation sur la base de l'encaissement est possible dans certains cas, par exemple lorsque le chiffre d'affaires de l'année précédente n'excède pas 125 000 EUR)	Mensuelle – dans un délai de 10 jours	Mensuelle (généralement), trimestrielle/annuelle si la taxe de l'année précédente n'excède pas 6 136/512 EUR	Mensuelle	Mensuelle (généralement), trimestrielle/annuelle si l'impôt de l'année précédente n'excède pas 6 136/512 EUR	Tous les contribuables assujettis doivent produire une déclaration annuelle (les déclarations mensuelles ou trimestrielles sont des déclarations d'acompte provisionnel)
Grèce							
Hongrie	Zéro	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 20 jours	Trimestrielle et annuelle – dans un délai de 20 jours	Mensuelle	Trimestrielle et annuelle pour tous les petits contribuables	-

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
Islande	220 000 ISK	Fait générateur	Bimestrielle, dans un délai de 35 jours		Bimestrielle	Bimestrielle, deux fois par an pour les exploitants agricoles et les très petits contribuables	-
Irlande	Seuil de 70 000 EUR pour les fournisseurs de biens Seuil de 35 000 EUR pour les prestataires de services /6	Base de l'encaissement pour les détaillants et commerçants réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 1 000 000 EUR. Les détaillants peuvent utiliser un régime de répartition lorsque différents taux s'appliquent aux ventes . Un régime forfaitaire s'applique à certaines entreprises (par exemple les exploitations agricoles)	Bimestrielle, dans un délai de 19 jours	Bimestrielle, dans un délai de 19 jours /6	Bimestrielle	Bimestrielle	Tous les contribuables assujettis doivent fournir une déclaration annuelle recensant leurs opérations commerciales
Italie	Zéro	Divers régimes s'appliquent à diverses entreprises bien définies	Mensuelle – 16 jours	Trimestrielle – dans un délai de 46 jours pour les 1 ^{er} , 2 ^{ème} et 3 ^{ème} trimestres et 76 jours pour le 4 ^{ème} trimestre	Annuelle	Annuelle	Tous les contribuables assujettis doivent produire une déclaration annuelle globale
Japon	10 millions JPY	Fait générateur	Dans un délai de 2 mois, à compter du dernier jour de la période imposable /1	-	Dans un délai de 2 mois, à compter du dernier jour de la période imposable /1	-	La déclaration annuelle est obligatoire
Corée	Zéro	Fait générateur	Trimestrielle – dans un délai de 25 jours	Biannuelle – dans un délai de 25 jours pour les petits assujettis	Trimestrielle	Biannuelle – tous les assujettis	
Luxembourg							
Mexique	Zéro	Encaissement	Mensuelle – dans un délai de 17 jours	Mensuelle – dans un délai de 17 jours	Mensuelle	Mensuelle	Déclaration à la fin de la période d'imposition

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
Pays-Bas	Zéro	Sur demande, les commerçants, y compris certains détaillants, peuvent opter pour un régime simplifié	Mensuelle – dans un délai de 30 jours	Trimestrielle – dans un délai de 30 jours	Mensuelle	Trimestrielle, et annuelle pour les très petits commerçants	
Nouvelle-Zélande	40 000 NZD	Encaissement ou encaissement/fait générateur pour les petites entreprises	Mensuelle – dans un délai de 30 jours	Bimestrielle – dans un délai de 30 jours et semestrielle pour les petits contribuables	Mensuelle	Bimestrielle et semestrielle pour les petits contribuables	
Norvège	50 000 NOK	Fait générateur	Bimestrielle – dans un délai de 40 jours (sauf au 3 ^{ème} trimestre, dans un délai de 51 jours)	Annuelle pour les commerçants dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 million NOK – dans un délai de 70 jours + les exploitants agricoles – dans un délai de 100 jours	Bimestrielle	Annuelle pour les commerçants dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 million NOK et les exploitants agricoles. Mensuelle pour les commerçants qui déposent normalement des demandes de remboursement de TVA (exportateurs)	-
Pologne	50 000 PLN	Fait générateur (encaissement possible pour les entreprises autorisées qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à un seuil défini)	Mensuelle – dans un délai de 25 jours	Mensuelle – dans un délai de 25 jours/ trimestrielle – dans un délai de 25 jours (petits contribuables et exploitants agricoles)	Mensuelle – dans un délai de 25 jours	Mensuelle – dans un délai de 25 jours/ trimestrielle – dans un délai de 25 jours (petits contribuables et exploitants agricoles)	Transactions intracommunautaires portant sur des biens – déclarés trimestriellement, dans un délai de 25 jours
Portugal	Zéro	Fait générateur. Régime forfaitaire spécial pour les petits détaillants	Mensuelle – dans un délai de 40 jours	Trimestrielle – dans un délai de 45 jours	Mensuelle	Trimestrielle	Les contribuables tenus de tenir une comptabilité doivent produire une déclaration annuelle
République slovaque	1.5 million SKK au cours des 12 mois consécutifs précédents	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 25 jours	Trimestrielle – dans un délai de 25 jours	Mensuelle	Trimestrielle	-

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant / 3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
Espagne	Zéro	Fait générateur. Régime simplifié pour les entreprises non constituées en société – la taxe est calculée en utilisant des indices spécifiques	Trimestrielle – dans un délai de 20 jours	Mensuelle – dans un délai de 20 jours (gros contribuables)	Trimestrielle	Mensuelle (gros contribuables)	Tous les contribuables assujettis doivent produire une déclaration annuelle
Suède	Zéro	Fait générateur	Mensuelle - dans un délai de 26 jours	Mensuelle – dans un délai de 42 jours	Mensuelle	Mensuelle ; certains commerçants peuvent effectuer leur déclaration avec la déclaration de revenu annuelle	Oui – toutes les obligations fiscales normales sont déclarées par la plupart des entreprises dans une déclaration mensuelle
Suisse	75 000 CHF	Fait générateur (et encaissement, sur demande). Un régime forfaitaire s'applique à certains commerçants	Trimestrielle – dans un délai de 60 jours	Mensuelle/ semestrielle – dans les deux cas dans un délai de 60 jours	Trimestrielle	Mensuelle/ semestrielle – dans les deux cas dans un délai de 60 jours	
Turquie	Zéro	Fait générateur	Mensuelle, dans un délai de 26 jours après le mois d'imposition	Trimestrielle, dans un délai de 26 jours après le mois d'imposition	Mensuelle	Trimestrielle	-
Royaume-Uni	67 000 GBP	Les commerçants qui réalisent un chiffre d'affaires n'excédant pas 660 000 GBP peuvent utiliser la base de l'encaissement ; des régimes forfaitaires spéciaux existent pour les détaillants et les exploitants agricoles	Trimestrielle – dans un délai d'1 mois	Trimestrielle – dans un délai d'1 mois	Trimestrielle	Trimestrielle ; annuelle pour les entreprises qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 660 000 GBP	
États-Unis				Absence de TVA nationale			

2) Pays hors OCDE

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
Argentine	144 000 ARS (commerce ou production de biens) ; 70 000 ARS (prestation de services)	Fait générateur (un régime forfaitaire spécial couvrant la TVA et l'impôt sur le revenu existe pour les petites entreprises)	Mensuelle – la date effective varie (en fonction du numéro d'identification fiscale)	Mensuelle – la date effective varie (en fonction du numéro d'identification fiscale)	Mensuelle	Mensuelle	Bureau des importations
Bulgarie	50 000 BGN	Fait générateur	Mensuelle – avant le 14 inclus du mois suivant celui auquel le paiement se rapporte	-	Mensuelle	-	Oui – toutes les obligations fiscales régulières sont déclarées sur une seule déclaration déposée mensuellement
Chili	Zéro	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 12 jours. Dans un délai de 20 jours pour les contribuables qui utilisent des factures électroniques et Internet	-	Mensuelle – dans un délai de 12 jours. Dans un délai de 20 jours pour les contribuables qui utilisent des factures électroniques et Internet	-	Les gros contribuables sont tenus de déposer une déclaration annuelle de leurs ventes et achats
Chine	Divers /6	Fait générateur (les petits commerçants paient un taux forfaitaire, qui est un pourcentage du chiffre d'affaires)	Dans un délai de 1,3, 5,10, 15 jours ou 1 mois, selon la taille de l'entreprise		Divers	Divers	
Chypre	9 000 CYP	Fait générateur (il existe un régime spécial pour les exploitants agricoles et les détaillants)	Trimestrielle – avant le 10 du deuxième mois suivant le mois au titre duquel la taxe est due	Trimestrielle – avant le 10 du deuxième mois suivant le mois au titre duquel la taxe est due	Trimestrielle	Trimestrielle (une périodicité annuelle est possible pour les exploitants agricoles)	
Estonie	EEK 250,000	Fait générateur (régimes spéciaux pour les agents de voyage, les vendeurs de bois d'œuvre et de biens d'occasion)	Mensuelle – dans un délai de 20 jours	Mensuelle – dans un délai de 20 jours	Mensuelle	Mensuelle	
Lettonie	10 000 LVL	Fait générateur	Mensuelle – dans un délai de 15 jours	Trimestrielle- dans un délai de 15 jours	Mensuelle	Trimestrielle	Tous les contribuables assujettis doivent déposer une déclaration
Malaisie		Sans objet					

PAYS	Seuil d'enregistrement /1	Base de liquidation : encaissement ou fait générateur	Obligations de paiement (périodicité et délai après la fin de la période imposable) /2		Obligations déclaratives (périodicité) /4		Obligations déclaratives spéciales
			En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	En général	Règles spéciales pour les petits (gros) contribuables, le cas échéant /3	
Malte	Zéro	Fait générateur et encaissement	Trimestrielle – dans un délai de 45 jours		Trimestrielle		
Roumanie	35 000 EUR	Montant total, sans taxe pour les livraisons de biens et les services	Mensuelle - avant le 25 du mois suivant	Trimestrielle, semestrielle, annuelle – dans un délai de 25 jours	Mensuelle	Trimestrielle, semestrielle, annuelle	-
Singapour	1 million SGD	Fait générateur	Trimestrielle	-	Trimestrielle	-	
Slovénie	25 000	Fait générateur ou encaissement	Mensuelle – dans un délai de 30 jours	Trimestrielle	Mensuelle – dans un délai de 30 jours	Trimestrielle	Les nouveaux contribuables doivent renseigner les déclarations mensuellement (pendant la première année)
Afrique du Sud	300 000 ZAR ; 1 000 000 ZAR (à partir du 1 ^{er} mars 2009)	Fait générateur (encaissement pour les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 2.5 millions ZAR)	Bimestrielle – dans un délai de 25 jours	Petits contribuables : tous les 4 mois – dans un délai de 25 jours Gros contribuables : mensuelle – dans un délai de 25 jours	Bimestrielle	Tous les quatre mois Mensuelle	Les exploitants agricoles dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1.5 million ZAR peuvent déposer des déclarations bimestrielles. Déclaration électronique – la date d'exigibilité pour le paiement et la déclaration est le dernier jour ouvré du mois

Sources : Bureau international de documentation fiscale, Commission européenne (résumés sur les régimes de TVA dans les pays membres de l'UE publiés en juillet 2002 et 2004).

/1. Seuil basé sur le chiffre d'affaires de l'entreprise, sauf indication contraire.

/2. La plupart des pays prévoient des régimes spéciaux de paiement et de déclaration pour certaines catégories professionnelles (les agriculteurs et les pêcheurs par exemple).

/3. Les données figurant dans cette colonne concernent les règles appliquées aux petits contribuables, sauf mention contraire (par exemple « gros contribuables »).

/4. La plupart des pays prévoient des procédures spéciales de déclaration pour les redevables qui reçoivent régulièrement des remboursements de crédits de TVA (par exemple les exportateurs).

/5. Système de déclaration annuelle électronique pour les fiduciaires ; il sera étendu aux déclarations mensuelles et trimestrielles.

/6. Belgique — **régime forfaitaire pour les entreprises non constituées en sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 EUR** et qui sont dispensées de facturation ; Chine — 2 000-5 000 CNY par mois (ventes imposables), 1 500 à 3 000 CNY par mois (services imposables), 150 à 200 CNY (ventes ponctuelles/journalières) ; France — **les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 760 000 EUR** et les entreprises relevant de la DGE ; Irlande — seuils en vigueur depuis le 1^{er} mars 2007. **Auparavant, les seuils s'établissaient à 55 000 EUR** pour les fournisseurs de biens et à 27 500 EUR pour les prestataires de services. Ils ont de nouveau été relevés avec effet à compter du 1^{er} mai 2008 et portés à 75 000 EUR pour les fournisseurs de biens et 37 500 EUR pour les prestataires de services. **L'administration fiscale permet également aux petits commerçants d'établir des déclarations** deux fois par an (lorsqu'ils paient moins de 3 000 de TVA par an) et tous les quatre mois (lorsque la TVA annuelle est comprise entre 3 000 et 14 000 EUR) ; Japon — période d'imposition : mensuelle si la TVA de l'année précédente est supérieure à 48 millions JPY, trimestrielle si elle est comprise entre 4 et 48 millions JPY, semestrielle si elle est comprise entre 480 000 et 4 millions JPY et annuelle, si elle est inférieure à 480 000 JPY.

Tableau 42 : Recours aux déclarations électroniques pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques

PAYS	Depuis	Taux de déclarations électroniques (%)		Taux de déclarations électroniques par source, en 2007 (%)		Délai supplémentaire en cas de déclaration électronique	Caractère obligatoire de la déclaration électronique
		2004	2007	Contribuable	Mandataire fiscal		
1) Pays de l'OCDE							
Australie	1990	84	86	15	71	Non	Non
Autriche	2003	10	72	29	43	Oui	Oui /1
Belgique	2003	3	20	n. disp.		Oui /1	Non
Canada	1993	48	51	17	34	Non	Non
République tchèque	2004	1		n. disp.		Non	Non
Danemark	1995	68	100 /1	n. disp.		Non	Non
Finlande	2008	-	10		10	Non	Non
France	2002	4	20	n. disp.		Oui	Non
Allemagne	1999	7	19	15	4	Non	Non
Grèce	2001	4	8	n. disp.		Oui /1	Non
Hongrie	2003	3	31.5	15	16.5	Non	Non
Islande	1999	86	93	63	27	Oui	Non
Irlande	2000	62	74	n. disp.		Oui	Non
Italie	1999		100 /1	2	98	Oui	Non /1
Japon	2004	n. disp.	17	n. disp.		Non	Non
Corée	2004	43	80	n. disp.		Non	Non
Luxembourg							
Mexique	2002	48	76	n. disp.		Non	Non
Pays-Bas	1996	69	88	n. disp.		Non	Non
Nouvelle-Zélande	1992	56	68	n. disp.		Oui	Non
Norvège	2000	37	65	65	-	Non	Non
Pologne	2008	-	-		-	Non	Non
Portugal	1999	24	64	63	1	Oui	Non
République slovaque	2005	-	1	n. disp.		Non	Non
Espagne	1999	23 /1	35	n. disp.		Non	Non
Suède	2002	15	45	45	-	Non	Non
Suisse		Administré par des autorités infranationales (par exemple par les cantons), dont certaines possèdent leur propre système de déclaration électronique					
Turquie	2004	30	85	4.3	80.7	Non	Oui
Royaume-Uni	2001	17	33	n. disp.		Non	Non
États-Unis	1986	47	57	16	41	NO	Non
2) Pays hors OCDE							
Argentine	1999		88	n. disp.		Non	Oui
Bulgarie	2005	-	0.4	n. disp.		Non	Non
Chili	1999	83 /1	97.2 /1	n. disp.		Non	Non
Chine	2005	-	n. disp.	n. disp.		Oui	Non
Chypre	2003	-	n. disp.	n. disp.		Non	Non
Estonie	2000		85	n. disp.		Non	Non
Lettonie						Non	Non
Malaisie	2004	-	33	n. disp.		Non	Non
Malte	2006	-	1	0.9	0.1	Oui	Non
Roumanie	2007	-	-	-	-	Non	Non
Singapour	1998		87	n. disp.		Non	Non
Slovénie	2004		4	n. disp.		Non	Non

PAYS	Depuis	Taux de déclarations électroniques (%)		Taux de déclarations électroniques par source, en 2007 (%)		Délai supplémentaire en cas de déclaration électronique	Caractère obligatoire de la déclaration électronique
		2004	2007	Contribuable	Mandataire fiscal		
Afrique du Sud	2006	-	1	n. disp.		Oui	Non

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

Autriche — pour les contribuables qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 100 000 EUR ; **Belgique** — un délai supplémentaire est accordé aux conseillers fiscaux à certaines conditions ; **Chili** — le taux de déclarations électroniques comprend également le taux pour l'IS ; **Danemark** — 100 % de liquidation électronique ; il n'est pas nécessaire de déposer une déclaration. 74 % des changements ont été signalés par voie électronique ; **Finlande** — recueille les données fournies par des tiers (employeurs, banques, compagnies d'assurance) par voie électronique et envoie des déclarations entièrement pré-remplies (4 975 M) aux contribuables. Les contribuables peuvent corriger les erreurs et renvoyer les déclarations à l'administration fiscale par la poste (1 453 M) ou par voie électronique (0 135 M). Il a été pour la première fois possible d'effectuer des corrections électroniques au titre de l'exercice budgétaire 2007 et l'autorité fiscale a reçu environ 10 % des corrections sous cette forme ; **Grèce** — dans certains cas ; **Italie** — la déclaration électronique n'est pas obligatoire, sauf pour les personnes enregistrées aux fins de TVA, mais ces déclarations (15 % en 2007) doivent être déposées par l'intermédiaire d'organismes officiels de collecte des données ; **Espagne** — le taux de déclarations électroniques est un taux global pour l'IRPP, l'IS et la TVA pour 2004.

Tableau 43 : Recours aux déclarations électroniques pour l'impôt sur les sociétés

PAYS	Depuis	Taux de déclarations électroniques (%)		Taux de déclarations électroniques par source, en 2007 (%)		Délai supplémentaire en cas de déclaration électronique	Caractère obligatoire de la déclaration électronique
		2004	2007	Contribuable	Mandataire fiscal		
1) Pays de l'OCDE							
Australie	1990	95	93		93	Non	Non
Autriche	2003	30	88	27	61	Oui /1	Oui /1
Belgique	2005	1	30	n. disp.		Oui /1	Non
Canada	2002	2	18	n. disp.		Non	Non
République tchèque	2004	1		n. disp.		Non	Non
Danemark	2005	n. disp.	4 /1	n. disp.		Non	Non
Finlande	2000	1	55	n. disp.		Non	Non
France	1992	26	40	n. disp.		Non	Oui /1
Allemagne	Non	-	-	-	-	-	-
Grèce	Non	-	-	-	-	-	-
Hongrie	2003	3	99.4	n. disp.		Non	Oui /1
Islande	1997	99	n. disp.	n. disp.		Oui	Non
Irlande	2001	18	66	n. disp.		Non	Non /1
Italie	1998	-	100	3	97	Non	Oui
Japon	2004	n. disp.	19	n. disp.		Non	Non
Corée	2004	92	97	n. disp.		Non	Non
Luxembourg							
Mexique	2002	100	100	n. disp.		Non	Oui
Pays-Bas	2005	n. disp.	n. disp.	n. disp.		Non	Non
Nouvelle-Zélande	1992	67	77	n. disp.		Oui	Non
Norvège	2003	47	78	n. disp.		Oui	Non
Pologne	2006	-	0.0001	n. disp.		Non	Non
Portugal	2000	100	100	-	100	Non	Oui
République slovaque	2005	-	0.2	n. disp.		Non	Non
Espagne	1999	23 /1	98	n. disp.		Non	Oui /1
Suède /1				Sans objet			
Suisse		Administré par des autorités infranationales (par exemple par les cantons), dont certaines possèdent leur propre système de déclaration électronique					
Turquie	2004	72	99.5	5	94.5	Non	Oui
Royaume-Uni	2004	1	7	n. disp.		Non	Non
États-Unis	2004	1	13	n. disp.		Non	Non
2) Pays hors OCDE							
Argentine	1999		100	n. disp.		Non	Oui
Bulgarie	2006	-	7	n. disp.		Non	Non
Chili	1999	83 /1	97.2 /1	n. disp.		Non	Non
Chine	2001		n. disp.	n. disp.		Non	Non
Chypre	2003	-	n. disp.	n. disp.		Non	Non
Estonie	2000		88.4	n. disp.		Non	Non
Lettonie						Non	Non
Malaisie	2001	-	1.2	n. disp.		Non	Non
Malte	2001	-	91	-	91	Oui	Non /1
Roumanie	2004		n. disp.	n. disp.		Non	Oui /1
Singapour	2000		73	n. disp.		Non	Non
Slovénie	2004		29	17	12	Non	Non /1
Afrique du Sud	2006	-	1	n. disp.		Oui	Non

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Autriche** – pour les contribuables qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 100 000 EUR ; **Belgique** – un délai supplémentaire est accordé aux conseillers fiscaux à certaines conditions ; **Hongrie** – la déclaration électronique n'est pas obligatoire pour les entreprises qui n'emploient pas de salariés ; **Irlande** – une loi faisant obligation aux grandes entreprises et aux entités publiques de déposer une déclaration électronique a été adoptée et entrera

progressivement en vigueur en 2009 ; **Chili** — le taux de déclarations électroniques comprend également le taux pour l'IRPP ; **France** — pour les entreprises qui ont réalisé plus de 15 millions EUR de chiffre d'affaires l'année précédente ou pour les entreprises relevant de la DGE ; **Malte** — dans des cas particuliers seulement ; **Roumanie** — pour les gros contribuables seulement ; **Slovenie** — obligatoire pour tous les contribuables à compter de janvier 2009 ; **Espagne** — le taux de déclarations électroniques est un taux global pour l'IRPP, l'IS et la TVA pour 2004 ; obligatoire pour certains segments de contribuables seulement ; **Suède** — les déclarations de bénéfices des entreprises sont normalisées et 70 % des sociétés environ les déposent par voie électronique, même si elles sont néanmoins contraintes de produire la déclaration fiscale sur papier.

Tableau 44 : Recours à la déclaration électronique pour la TVA

PAYS	Depuis	Taux de déclarations électroniques (%)		Taux de déclarations électroniques (%)		Délai supplémentaire en cas de déclaration électronique	Caractère obligatoire de la déclaration électronique
		2004	2004	Contribuable	Mandataire fiscal		
1) Pays de l'OCDE							
Australie	2001	36	44	10	34	Non	Non
Autriche	2003	80	80	30	50	Oui	Oui /1
Belgique	2002	9	26	10	16	Non	Oui /1
Canada	1995	11	13 /1	n. disp.		Non	Non
République tchèque	2002	1		n. disp.		Non	Non
Danemark	1999	60	71	n. disp.		Non	Non
Finlande	1997	35	50	n. disp.		Non	Non
France	2001	2	14	n. disp.		Non	Oui /1
Allemagne	2000	19	17	9	8	Non	Non /1
Grèce	2000	51	48	n. disp.		Oui	Oui /1
Hongrie	2002	6	95.7	n. disp.		Non	Oui /1
Islande	2004	16	51	n. disp.		Non	Non
Irlande	2000	13	34	n. disp.		Non	Non
Italie	1998	-	100	3	97	Non	Oui
Japon	2004	n. disp.	40.7	n. disp.		Non	Non
Corée	2003	50	77	n. disp.		Non	Non
Luxembourg	2003	8	21.5	n. disp.		Non	Non
Mexique	2002	55	57.6	n. disp.		Non	Non
Pays-Bas	2005	-	100	n. disp.		Non	Oui
Nouvelle-Zélande	1992	9	16	n. disp.		Oui	Non
Norvège	2004	38	82	n. disp.		Non	Non
Pologne	2006	-	0.001	n. disp.		Non	Non
Portugal	1997	83	100	n. disp.		Non	Oui
République slovaque	2005	-	0.4	n. disp.		Non	Non
Espagne	1999	23 /1	49	n. disp.		Non	Oui /1
Suède	2001	3	25	n. disp.		Non	Non
Suisse	Néant			Sans objet			
Turquie	2004	70	90	4.5	85.5	Non	Non /1
Royaume-Uni	2005	-	9	n. disp.		Non	Non
États-Unis				Sans objet			
2) Pays hors OCDE							
Argentine	1999		100	n. disp.		Non	Oui
Bulgarie	2004		49	n. disp.		Non	Non
Chili	1999	36.5	53.4	n. disp.		Oui /1	Non
Chine	1998		n. disp.	n. disp.		Non	Non
Chypre	2004	-	1	1	-	Non	Non
Estonie	2000		90.0	n. disp.		Non	Non
Lettonie						Non	Non
Malaisie				Sans objet			
Malte	2005		n. disp.	n. disp.		Non	Non

PAYS	Depuis	Taux de déclarations électroniques (%)		Taux de déclarations électroniques (%)		Délai supplémentaire en cas de déclaration électronique	Caractère obligatoire de la déclaration électronique
		2004	2004	Contribuable	Mandataire fiscal		
Roumanie	2004		n. disp.	n. disp.		Non	Oui /1
Singapour	2005		41	n. disp.		Non	Oui /1
Slovénie	2004		41	25	16	Non	Non /1
Afrique du Sud	2001		20	n. disp.		Non	Non

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Autriche** — pour les contribuables qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 100 000 EUR ; **Belgique** — obligatoire depuis juillet 2007 pour certains gros contribuables, depuis février 2008 pour les contribuables qui déposent une déclaration mensuelle et à compter d'avril 2009 pour tous les contribuables ; **Canada** — les données relatives à 4 % de déclarations de TVA supplémentaires sont recueillies par l'intermédiaire des institutions financières ; **Chili** — si le contribuable émet des factures ou reçus électroniques ou s'il ne déclare pas ses transactions sur la déclaration et n'a pas à payer de taxe ; **France** — pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 760 000 EUR ou pour les entreprises relevant de la DGE ; **Allemagne** — la déclaration électronique est obligatoire pour la déclaration provisoire de TVA ; **Grèce** — pour les livres comptables de catégorie C ; **Hongrie** — la déclaration électronique n'est pas obligatoire pour les entreprises qui n'emploient pas de salariés ; **Roumanie** — pour les gros contribuables seulement ; **Singapour** — l'introduction de l'obligation de déclaration électronique a été progressive ; elle a commencé par concerner les entreprises réalisant plus de 5 millions SGD de chiffre d'affaires et est généralisée depuis octobre 2008 ; **Slovénie** — obligatoire pour tous les contribuables depuis janvier 2009 ; **Espagne** — le taux de déclarations électroniques est un taux global pour l'IRPP, l'IS et la TVA pour 2004 ; obligatoire pour certains segments de contribuables seulement ; **Turquie** — obligatoire depuis janvier 2008.

Tableau 45 : Modes de paiement de l'impôt (juillet 2008)

COUNTRY	Modes de paiement proposés (✓ signifie que le mode de paiement existe, (1) (2) (3) correspond au classement par fréquence d'utilisation)								
	Envoi postal d'un chèque	En personne		Télépaiement par téléphone	Télépaiement en ligne	Paiement par débit direct	Terminal de paiement	Cartes de crédit	Autres
		Dans un organisme (ex : banque)	Au centre des impôts						
1) Pays de l'OCDE									
Australie	✓ (3)			✓	✓ (2)	✓	✓ (1) /1		
Autriche		✓ (1)	✓ (3)	✓	✓ (2)				
Belgique		✓		✓	✓				
Canada	✓ (1)	✓	✓	✓	✓	✓ (2)	✓ (ARC)		
République tchèque		✓	✓ (2)	✓	✓ (3)	✓ (1)			
Danemark	✓ (4)	✓ (3)	✓ (5)		✓ (2)	✓ (1)			
Finlande		✓ (2)		✓	✓ (1)	✓ (3)	✓		
France	✓		✓		✓ (2)	✓ (1)			
Allemagne	✓ (3)	✓		✓	✓ (2)	✓ (1)			
Grèce /1		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
Hongrie		✓ (1)	✓	✓	✓				
Islande					n. disp.				
Irlande /1	✓ (1)		✓ (4)		✓ (3)	✓ (2)			
Italie		✓ (2)			✓ (1)	✓ (3)			
Japon		✓ (1)	✓		✓	✓ (2)	✓ /1		✓
Corée		✓ (1)	✓ (3)	✓ (4)	✓ (2)		✓ (5) /1	✓ /1	
Luxembourg	✓ (3)	✓ (1)	✓ (3)		✓ (2)				
Mexique		✓ (1)			✓ (2)				
Pays-Bas		✓			✓ (2)	✓ (1)			✓ (3) /1
Nouvelle-Zélande	✓ (2)	✓	✓		✓ (1)	✓ (3)			
Norvège	✓ (4)	✓ (2)	✓ (3)	✓ (1)	✓ (1)	✓ (1)			
Pologne		✓	✓ (2)	✓	✓ (1)				✓ (3)
Portugal	✓ (2)	✓ (3)	✓ (1)		✓ (1)	✓			
République slovaque		✓ /1		✓ /1	✓ /1	✓ /1		✓ /1	
Espagne		✓ (2)			✓ (3)	✓ (1)			
Suède		✓ (3)		✓	✓ (2)	✓ (1)			
Suisse		✓ (3)	✓	✓	✓ (2)	✓ (1)			
Turquie	✓ (3)	✓ (2)	✓ (1)		✓ (3)				
Royaume-Uni	✓ (2)	✓	✓	✓	✓	✓ (1)		✓ /1	
États-Unis	✓ (1)	✓ (3)	✓	✓	✓	✓ (2)		✓	✓ /1
2) Pays hors OCDE									
Argentine		✓		✓	✓ (1)	✓	✓	✓	
Bulgarie /1		✓ (3)			✓ (2)	✓			✓ (1) /1
Chili		✓ (3)			✓ (1)	✓ (1)		✓ (2)	
Chine	✓	✓ (3)	✓	✓	✓ (2)	✓ (1)		✓	
Chypre	✓	✓ /1	✓					✓ /1	
Estonie	✓	✓ (2)	✓ (3)	✓	✓ (1)			✓	
Lettonie		✓ (1)			✓ (2)				
Malaisie	✓ (1)	✓ (2)	✓ (3)		✓ (4)				
Malte /1	✓ (1)	✓	✓ (1)		✓	✓			
Roumanie		✓	✓ (1)				✓		
Singapour	✓ (2)			✓	✓	✓ (1)	✓	✓	✓ (3) /1
Slovénie	✓ (3)	✓ (1)			✓ (2)				
Afrique du Sud	✓ (2)	✓ (1)	✓ (1)		✓	✓ (1)			

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Australie** — système de paiement automatisé installé dans les locaux de l'entreprise/des distributeurs/de l'administration ; **Bulgarie** — guichet bancaire au sein du centre des impôts ; la catégorie autres regroupe toutes les autres méthodes acceptées par les banques ; **Chypre** — seule la TVA peut être payée à la banque ; seuls les impôts directs peuvent être payés par carte de crédit ; **Grèce** — classement non connu ; **Irlande** — données de 2007 ; **Japon** — dans les magasins de proximité depuis janvier 2008 ; **Corée** — le terminal de paiement renvoie aux guichets automatiques (DAB) ; pour 2007, les paiements par carte de crédit correspondent à des prêts sur carte de

crédit ; paiement par carte de crédit depuis octobre 2008 ; **Espagne** — les paiements et remboursements se font toujours par l'intermédiaire du système bancaire (par tout moyen accepté par les banques) ; **Malte** — le paiement à la banque n'est possible que pour la TVA ; **Pays-Bas** — virement bancaire ; **Singapour** — dans les bureaux de poste ; **République slovaque** — le service dépend de l'offre des banques dans lesquelles les contribuables ont un compte ; **Royaume-Uni** — service limité actuellement (proposé dans les ports, les aéroports et les unités de contrôle du carburant (*Road Fuel testing Units*), où il serait plus coûteux de recouvrer les impôts et taxes par d'autres moyens ; ce service sera étendu fin 2008 à d'autres catégories de paiement ; **États-Unis** — prestataires de services d'établissement des fiches de paie et paiement électronique avec la déclaration électronique.

Tableau 46 : Autres services électroniques proposés aux contribuables et aux conseillers fiscaux

PAYS	AUTRES SERVICES ÉLECTRONIQUES PROPOSÉS AUX CONTRIBUABLES ET CONSEILLERS FISCAUX				
	Émission de certificats fiscaux	Accès aux dossiers fiscaux	Accès à une base de données légale	Envoi d'avis aux contribuables	Autres
1) Pays de l'OCDE					
Australie		✓	✓		
Autriche		✓	✓	✓	
Belgique		✓	✓	✓	
Canada		✓	✓	✓	✓ /1
République tchèque	✓	✓	✓	✓	
Danemark	✓	✓	✓	✓ /1	
Finlande			✓	✓	
France		✓	✓		
Allemagne	✓	✓ /1	✓		
Grèce	✓	✓	✓		
Hongrie		✓			
Islande		✓	✓	✓	
Irlande	✓	✓	✓	✓	✓ /1
Italie		✓	✓ /1	✓	
Japon	✓	✓	✓		E-mail
Corée	✓	✓	✓	✓	
Luxembourg			✓		
Mexique	✓	✓	✓	✓	
Pays-Bas		✓ /1	✓ /1		
Nouvelle-Zélande		✓	✓		
Norvège	✓	✓	✓	✓	
Pologne					
Portugal	✓	✓	✓	✓	
République slovaque		✓ /1			
Espagne	✓	✓	✓	✓	
Suède		✓	✓	✓ (fin 2008)	
Suisse					
Turquie	✓		✓	✓	
Royaume-Uni			✓	✓ /1	
États-Unis		✓ /1	✓	Courrier électronique seulement	
2) Pays hors OCDE					
Argentine	✓	✓	✓	✓	
Bulgarie	/1		✓	✓	
Chili	✓	✓	✓		✓ /1
Chine	✓	✓	✓	✓	
Chypre			✓ /1		
Estonie	✓	✓	✓	✓	
Lettonie		✓	✓		
Malaisie	✓		✓		
Malte	✓ /1	✓	✓		
Roumanie			✓		
Singapour		✓	✓ /1		
Slovénie			✓		
Afrique du Sud	✓	✓	✓	✓	

Sources : réponses aux enquêtes nationales.

/1. **Bulgarie** — demandes seulement ; **Canada** — les avis d'imposition peuvent être consultés en ligne ; possibilité de demander à ce que des corrections soient apportées aux déclarations déposées et à l'adresse postale, de déposer une demande de prestations familiales, de faire les démarches nécessaires pour payer par débit direct, d'établir une procuration, de mettre en place un échéancier de paiement et d'enregistrer un contentieux ; **Chili** — portail fiscal (MIPYME) pour la facturation électronique aux fins de TVA ; demande en ligne pour les contribuables qui ont une

comptabilité simplifiée leur permettant de tenir leurs documents à jour et de déterminer leur revenu imposable en ligne ; **Chypre** — pour les impôts directs seulement ; **Danemark** — calcul des impôts, des plus-values et moins-values sur titres, formulation de décisions et accès aux données relatives à l'immobilier ; **Allemagne** — documents relatifs au paiement seulement ; **Irlande** — 20 impôts et taxes peuvent faire l'objet d'une déclaration et d'un paiement en ligne ; sont notamment concernés les droits de douane, l'immatriculation des véhicules et des systèmes spéciaux pour les contribuables salariés soumis à la retenue à la source ; **Italie** — service fourni par le ministère de l'économie et des finances ; **Corée** — les contribuables peuvent imprimer des certificats en cours de validité ; **Malte** — pour la TVA seulement ; **Pays-Bas** — accès aux dossiers des contribuables professionnels seulement ; la base de données juridique est un produit commercial, qui n'appartient pas à l'administration fiscale ; **Singapour** — des informations générales sur la législation et la réglementation fiscales sont publiées sur le site Internet de l'IRAS ; **République slovaque** — accès aux documents transmis par voie électronique et confirmation en temps réel du dépôt de déclaration ; accès à certaines données du système d'information fiscale (documents et données sur les contribuables enregistrés) et envoi de demandes par voie électronique ; **Royaume-Uni** — service proposé aux utilisateurs inscrits uniquement ; **États-Unis** — accès aux documents concernant les paiements effectués par l'intermédiaire du système fédéral électronique de paiement de l'impôt (*Federal Tax Payment System*) ; les mandataires fiscaux peuvent avoir accès aux dossiers individuels de leurs clients via un service électronique.

Annexe 1

Liste des autorités fiscales ayant participé à l'enquête : nom de l'autorité et dates de l'exercice budgétaire

Pays	Nom de l'autorité fiscale	Adresse du site Internet	Unité monétaire	Exercice budgétaire 2007
1) Pays de l'OCDE				
Australie	Australian Taxation Office (ATO)	www.ato.gov.au	Dollar australien (AUD)	01/07/06 – 30/06/07
Autriche	Federal Ministry of Finance	www.bmf.gv.at	Euro (EUR)	01/01/07-31/12/07
Belgique	Service public fédéral des finances	http://minfin.fgov.be/portail1/fr/cadrefr.htm	Euro (EUR)	Année civile
Canada	Agence du revenu du Canada	www.cra-arc.gc.ca	Dollar canadien (CAD)	01/04/06 – 31/03/07
République tchèque	The Czech Tax Administration	http://cfs.mfcr.cz	Couronne tchèque (CZK)	Année civile
Danemark	SKAT	www.skat.dk	Couronne danoise (DKK)	Année civile
Finlande	Tax Administration	www.vero.fi www.tax.fi	Euro (EUR)	Année civile
France	Direction Générale des Finances Publiques	www.impots.gouv.fr	Euro (EUR)	Année civile
Allemagne	Federal Ministry of Finance	http://www.bundesfinanzministerium.de	Euro (EUR)	Année civile
Grèce	Ministry of Economy & Finance	www.gsis.gr	Euro (EUR)	Année civile
Hongrie	Tax and Financial Control Administration	www.apeh.hu	Forint (HUF)	Année civile
Islande	Directorate of Internal Revenue	www.rsk.is	Couronne islandaise (ISK)	Année civile
Irlande	Revenue Commissioners	www.revenue.ie	Euro (EUR)	Année civile
Italie /1	Revenue Agency, Italian Tax Police, Equitalia	www.agenziaentrate.gov.it	Euro (EUR)	Année civile
Japon /1	National Tax Agency	http://www.nta.go.jp/	Yen (JPY)	01/04/06 – 31/03/07
Corée	National Tax Service	www.nts.go.kr	Won (KRW)	Année civile
Luxembourg	Administration des Contributions directes (ACD) Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED)	www.impotsdirects.public.lu www.aed.public.lu	Euro (EUR)	Année civile
Mexique	Tax Administration Service (SAT)	www.sat.gob.mx	Peso mexicain (MXN)	Année civile
Pays-Bas	Dutch Tax and Customs Administration	http://www.belastingdienst.nl	Euro (EUR)	Année civile
Nouvelle-Zélande	Inland Revenue Department	http://www.ird.govt.nz	Dollar néo-zélandais	01/04/06 – 31/03/07

			(NZD)	
Norvège	Tax Norway	www.skatteetaten.no	Couronne norvégienne (NOK)	Année civile
Pologne	Ministry of Finance	www.mf.gov.pl	Zloty (PLN)	Année civile
Portugal	DGCI – Direcção-Geral dos Impostos	http://www.dgci.min-financas.pt/pt	Euro (EUR)	Année civile
République slovaque	Tax Directorate of the Slovak Republic	http://www.drshr.sk	Couronne slovaque (SKK)	Année civile
Espagne	State Tax Administration Agency	www.agenciatributaria.es	Euro (EUR)	Année civile
Suède	Swedish Tax Agency	www.skatteverket.se	Couronne suédoise (SEK)	Année civile
Suisse	Federal Tax Administration	www.estv.admin.ch	Franc suisse (CHF)	Année civile
Turquie				
Royaume-Uni	Her Majesty's Revenue & Customs	http://www.hmrc.gov.uk/	Livre sterling (GBP)	01/04/06 – 31/3/07
États-Unis	Internal Revenue Service	www.irs.gov	Dollar des États-Unis (USD)	01/10/06 – 30/09/07
2) Pays non membres de l'OCDE				
Argentine	Federal Administration of Public Revenues	www.afip.gov.ar	Peso (ARS)	Année civile
Bulgarie	National Revenue Agency (NRA)	www.nap.bg	Lev (BGN)	Année civile
Chili	Servicio de Impuestos Internos (SII)	http://www.sii.cl	Peso chilien (CLP)	Année civile
Chine	State Administration of Taxation	http://www.chinatax.gov.cn	Yuan Ren-Min-Bi (CNY)	Année civile
Chypre	Inland Revenue Department, Service de la TVA	http://www.mof.gov.cy/mof/ird/ird.nsf/dmlindex_en/dmlindex_en?OpenDocument, http://www.mof.gov.cy/mof/vat/vat.nsf/DMLindex_en/DMLindex_en?OpenDocument	Euro (EUR)	Année civile
Estonie	Tax-and Customs Board	http://www.emta.ee	Couronne d'Estonie (EEK)	Année civile
Lettonie	State Revenue Service	http://www.vid.gov.lv/default.aspx?hl=2	Lats letton (LVL)	Année civile
Lituanie				
Malaisie	Inland Revenue Board	http://www.hasil.gov.my	Ringgitt de Malaisie (MYR)	Année civile
Malte				
Roumanie	National Agencie for Fiscal Administration	http://anaf.mfinante.ro/wps/porta	Nouveau leu (RON)	Année civile
Russie				
Singapour	Inland Revenue Authority of Singapore	www.iras.gov.sg	Dollar de Singapour (SGD)	01/04/06 – 31/03/07
Slovénie	Tax Administration of the Republic of Slovenia	www.durs.gov.si	Euro (EUR)	Année civile
Afrique du	South African	http://www.sars.gov.za/	Rand	01/04/06

Sud Revenu Service (ZAR) – 31/03/07

Sources : réponses à l'enquête

/1. **Italie**—AE : Agenzia delle Entrate (*administration fiscale*), GDF : *Guardia di Finanza (police fiscale italienne)* ; **Japon**—la période prise en compte dans certains tableaux, notamment les tableaux 20 et 34, est l'exercice comptable (juillet 2006 à juin 2007) ; **Espagne**—Agencia Estatal de Administracion Tributaria.

Annexe 2**Listes de toutes les publications du FAF****1) Administration de l'impôt en général**

Titre	Date de publication	Lien Internet
<i>L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives » (2006)</i>	2007 (février)	http://www.oecd.org/dataoecd/37/56/38093382.pdf
<i>L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives » (2004)</i>	2004 (octobre)	http://www.oecd.org/dataoecd/28/2/33866659.pdf
<i>Droits et obligations des contribuables.</i>	2003 (juillet)	http://www.oecd.org/dataoecd/24/52/17851176.pdf

2) Discipline fiscale

Titre	Date de publication	Lien Internet
<i>Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience</i>	2008 (juin)	http://www.oecd.org/dataoecd/51/13/40947920.pdf
<i>Tax Intermediaries Study Report</i>	2008 (janvier)	http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf
<i>Information Note -Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods</i>	2006 (octobre)	http://www.oecd.org/dataoecd/46/16/37590009.pdf
<i>Information Note - Strengthening Tax Audit Capabilities: Audit Workforce Management Survey Findings and Observations</i>	2006 (octobre)	http://www.oecd.org/dataoecd/46/17/37589929.pdf
<i>Information Note - Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches</i>	2006 (octobre)	http://www.oecd.org/dataoecd/46/18/37589900.pdf
<i>Workshop Report on Compliance Measurement and Evaluation</i>	2006 (mars) [diffusion limitée]	
<i>Report on the Survey of Country Practices in Debt Collection & Overdue Returns Enforcement</i>	2006 (mars) [diffusion limitée]	
<i>Pratiques abusives en matière de TVA – Rapport 2004</i>	2005 (mai) [diffusion limitée]	
<i>Guidance Note – Guidance for the Standard Audit File-Tax (SAF-T)</i>	2005 (mai)	http://www.oecd.org/document/57/0,2340,en_2649_33749_34910329_1_1_1_1,00.html
<i>Guidance Note – Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting</i>	2005 (mars)	http://www.oecd.org/document/57/0,2340,en_2649_33749_34910329_1_1_1_1,00.html

<i>Software (GTCBAS)</i>		
<i>Information Note - Catalogues of Compliance Research Projects and Compliance Strategies</i>	2004 (octobre)	http://www.itdweb.org/documents/catalogue/COMPLIANCE_RESEARCH_PROJECTS_SEPT_04_ITD.htm
<i>Note d'information - Gestion du risque d'indiscipline fiscale: utilisation des programmes de contrôles aléatoires</i>	2004 (octobre)	http://www.oecd.org/dataoecd/18/63/33947941.pdf
<i>Note d'information – Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Systèmes de sélection des dossiers à contrôler</i>	2004 (septembre)	http://www.oecd.org/dataoecd/44/36/33818568.pdf
<i>Guidance Note – Compliance Risk Management: Progress with the Development of Internet Search Tools for Tax Administration</i>	2004 (octobre)	http://www.oecd.org/dataoecd/44/15/33818593.pdf
<i>Note d'orientation – Risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale</i>	2004 (septembre)	http://www.oecd.org/dataoecd/44/19/33818656.pdf

3) Services aux contribuables (reposant sur les technologies)

Title	Date Released	Link
<i>Third Party Reporting Arrangements and Pre-filled Tax Returns : The Danish and Swedish Approaches</i>	2008 (janvier)	http://www.oecd.org/dataoecd/39/5/39948012.pdf
<i>Programmes de réduction de charges administratives découlant de la réglementation fiscale dans certains pays</i>	2008 (janvier)	http://www.oecd.org/dataoecd/56/49/40233513.pdf
<i>Note d'information – Le recours aux déclarations de renseignements émanant de tiers pour aider les contribuables à s'acquitter de leurs obligations déclaratives – Expériences des pays utilisant des déclarations fiscales préremplies à l'usage des particuliers</i>	2006 (March)	http://www.oecd.org/dataoecd/42/14/36280368.pdf
<i>Note d'information - Stratégies d'amélioration du taux d'utilisation des services électroniques</i>	2006 (mars)	http://www.oecd.org/dataoecd/51/26/36759297.pdf
<i>Information Note - Management of Email</i>	2006 (mars)	http://www.oecd.org/dataoecd/42/19/36279861.pdf
<i>Information Note - Application Software Solutions Being Used to Support the Technical Architecture of Selected Revenue Bodies</i>	2006 (mars)	http://www.oecd.org/dataoecd/42/12/36280568.pdf
<i>Guidance Note - Achieving Success With Electronic Services: The Importance of Having a Sound Business Architecture</i>	2005 (April)	http://www.oecd.org/dataoecd/27/19/34767000.pdf
<i>Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies</i>	2005 (février)	http://www.oecd.org/dataoecd/56/41/34904237.pdf

4) Commerce électronique

Titre	Date de publication	Lien Internet
--------------	----------------------------	----------------------

<i>Electronic Payment Systems— Accountability Guidance</i>	2003 (juillet)	http://www.oecd.org/dataoecd/29/27/31663069.pdf
<i>Record Keeping Guidance</i>	2003 (juillet)	http://www.oecd.org/dataoecd/29/25/31663114.pdf
<i>Transaction Information Guidance</i>	2003 (juillet)	http://www.oecd.org/dataoecd/29/26/31663095.pdf
<i>Business Identification Guidance</i>	2003 (juillet)	http://www.oecd.org/dataoecd/4/56/14990201.pdf

Annexe 3

Cadres de planification, d'évaluation et d'information

Cette annexe décrit les cadres de planification, de mesure et de communication d'informations en place au Canada et aux États-Unis.

Encadré 6. L'Agence du revenu du Canada : planification, évaluation et information

Contexte et cadre législatif

L'Agence du revenu du Canada (ARC) opère dans le cadre d'un système de planification, d'évaluation et d'information bien structuré. Ce système a pris une dimension nouvelle quand le gouvernement a annoncé, en 1996, son intention de faire passer cette administration du statut de ministère à celui de « commission du revenu ».

La loi C-43 portant création de l'Agence des douanes et du revenu du Canada a été présentée au parlement en juin 1998 et promulguée en avril 1999. L'Agence des douanes et du revenu du Canada, qui est ensuite devenue l'Agence du revenu du Canada (ARC), a été créée le 1er novembre 1999. La loi comporte cinq grands volets : 1) les missions et les modalités de gouvernance de l'Agence ; 2) l'exercice de sa responsabilité ; 3) le partenariat ; 4) les prérogatives en matière de ressources humaines ; 5) les prérogatives sur le plan administratif.

Planification

Aux termes de la loi, l'une des principales responsabilités du Conseil de direction est d'établir un plan d'entreprise. Ce dernier doit présenter : 1) les objectifs de l'Agence ; 2) les stratégies pour atteindre ces objectifs (stratégies opérationnelles, financières et de ressources humaines) ; 3) les performances attendues ; 4) les budgets d'exploitation et d'investissement ; 5) toute autre information stratégique demandée par le Conseil du Trésor.

Le plan d'entreprise, qui est un document confidentiel indiquant les orientations de l'Agence pour les trois années à venir, est normalement soumis tous les ans (au mois de février), à l'approbation du Conseil du Trésor. Une fois avalisé, il sert de base à l'établissement de deux documents publics : le Résumé du plan d'entreprise et le Rapport sur les plans et les priorités, qui sont l'un et l'autre présentés au parlement en mars.

La préparation du plan d'entreprise commence au printemps, période où le Conseil de direction et le Comité de gestion de l'Agence réfléchissent aux priorités, aux risques et aux possibilités d'action. L'exercice a pour objet d'aboutir à un document établissant des liens directs entre la planification stratégique, financière et celle des programmes, tout en tenant pleinement compte des réalités de l'organisation sur le plan des ressources humaines, des moyens de financement et des technologies de l'information. Le Conseil approuve d'abord un ensemble de thèmes et de priorités pour le plan d'entreprise. Une fois ces thèmes et priorités définis, toutes les unités fonctionnelles sont invitées à ajouter leur contribution au plan.

Sur la base du contenu soumis par les unités, la Direction de la planification, de la régie de l'entreprise et de la mesure élabore un projet de plan, que les unités, le Comité de gestion de l'Agence et le Conseil de direction ont plusieurs occasions de commenter. En janvier, le Conseil recommande le plan définitif au ministre qui le soumet à l'approbation du Conseil du Trésor. La version approuvée du plan donne lieu à la rédaction du Résumé du plan d'entreprise et du Rapport sur les plans et les priorités, qui sont l'un et l'autre présentés au parlement.

En 2005, conformément à la loi, l'ARC a adressé au parlement un bilan de ses cinq premières années de fonctionnement. Elle en a profité pour se livrer à une réflexion stratégique d'envergure portant sur les cinq années suivantes et au-delà. Le produit de cette réflexion est un texte intitulé « Agence 2010 », qui constitue le fondement du Plan d'entreprise 2006-2007 à 2008-2009. On peut consulter le résumé du plan d'entreprise sur le site http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/bsnss_plns/menu-fra.html.

Information

Comme le prévoit la loi qui a instauré l'ARC, le ministre doit adresser chaque année un exemplaire de son rapport annuel aux deux chambres du parlement. Les deux éléments essentiels contenus dans ce rapport sont les états financiers de l'Agence et des informations concernant la réalisation des objectifs du plan d'entreprise. Le Rapport annuel de l'ARC est disponible à l'adresse <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/menu-fra.html>.

La loi qui a instauré l'ARC dispose que l'auditeur général du Canada doit se prononcer sur les états financiers ainsi que sur l'honnêteté et la fiabilité des informations relatives aux performances de l'ARC. Ses opinions et appréciations doivent figurer dans le rapport annuel au parlement. Cette procédure est certes lente et coûteuse, mais elle ajoute beaucoup au caractère transparent et responsable des systèmes de planification et d'information de l'Agence ; à ce titre, elle renforce en définitive la confiance des canadiens à l'égard de leur système fiscal et de prestations sociales.

Comme pour le plan d'entreprise, l'ARC doit respecter les dispositions de la Loi sur la gestion des finances publiques relatives à l'établissement d'un Rapport ministériel sur le rendement (RMR). Dans un souci d'efficacité et d'efficience, le contenu de ce rapport est identique à celui du rapport annuel. Le rapport sur le rendement est présenté au parlement par le président du Conseil du Trésor, en même temps que les RMR émanant de l'ensemble des ministères et agences.

Le Secrétariat du Conseil du Trésor s'appuie sur les Rapports sur les plans et priorités (RPP) et les RMR de chaque ministère pour élaborer deux documents annuels de programmation et d'information signés par le président de ce conseil : le Rapport sur les plans et priorités de l'ensemble de l'État fédéral (lancé en 2006) et le Rapport sur le rendement du Canada. Ces documents visent à mieux informer le parlement en donnant une vision globale des dépenses, projets et résultats de l'État fédéral dans son ensemble. La version électronique du rapport permet au lecteur de passer des « secteurs de résultats » de l'État canadien aux informations spécifiques en matière de programmation, de ressources et de résultats contenues dans les RPP et les RMR. Les parlementaires et les Canadiens en général sont ainsi en mesure de voir comment les ministères et les agences œuvrent ensemble pour atteindre des buts communs.

Systeme de communication de l'information

Les ministères et les agences doivent mettre en place leur propre Structure de gestion des ressources et des résultats (SGRR). L'idée est de doter l'ensemble des administrations d'une méthode uniforme de programmation et de gestion des rapports entre ressources et résultats, qui constitue aussi un fondement cohérent et durable pour la communication d'informations financières et non financières au parlement. Chaque SGRR définit clairement des résultats stratégiques conformes à la mission et à la vision de l'entité concernée et liés aux 13 secteurs de résultats de l'État – c'est-à-dire les bienfaits à long terme qu'il s'efforce de procurer aux Canadiens. En outre, chaque SGRR comporte une Architecture d'activités de programme (AAP) qui relie les actions prévues dans les programmes aux résultats stratégiques ; cela permet aux ministères de présenter des informations au parlement selon le même schéma. Toutes les activités des programmes sont accompagnées d'anticipations de rendement et s'appuient sur des indicateurs et des objectifs de rendement.

Source : ARC (2008).

Encadré 7. Planification opérationnelle stratégique – les méthodes de l'administration fiscale américaine (IRS)

Contexte

Le dispositif de planification stratégique de l'IRS a pour but d'aider à définir les stratégies et mesures susceptibles de permettre à cet organisme de remplir sa mission globale, c'est-à-dire : s'assurer que les contribuables comprennent leurs obligations fiscales et les respectent dans les délais et avec exactitude ; affecter les ressources de manière à atteindre ce but ; évaluer les résultats. La législation applicable à l'administration dans son ensemble exige des administrations fédérales l'établissement des trois documents suivants :

- **Plan stratégique.** Il constitue le cadre sur lequel s'appuient l'*Annual Performance Budget* et l'*Annual Performance and Accountability Report*. Il doit présenter les objectifs généraux de l'organisme ainsi que les instruments de mesure des résultats finals ; il doit aussi expliquer le rapport entre ces derniers et les objectifs de performance des différents programmes. Enfin, on doit y trouver des critères objectifs et quantifiables permettant d'évaluer le succès de chaque action d'un programme.
- **Annual Performance Budget (APB).** Le budget annuel de performances formule, pour l'exercice budgétaire, des objectifs et des indicateurs de performance ; il indique les moyens nécessaires pour réaliser les objectifs de l'exercice, c'est-à-dire les procédures, les compétences, la technologie, le personnel et le capital ; il définit les modalités de vérification et de validation des résultats.
- **Performance and Accountability Report (PAR).** Le rapport de performance et de responsabilité évalue le degré de réalisation des objectifs de performance comparativement à l'exercice antérieur. Les six phases du processus de planification stratégique de l'IRS sont les suivantes :

- 1) **L'évaluation stratégique** – c'est une évaluation générale du segment de contribuables qui vise à dégager les tendances et les problèmes ayant une incidence sur l'administration de l'impôt. Cette phase consiste à proposer des solutions face aux évolutions et aux questions qui se posent, et à déterminer les ressources disponibles.
- 2) **Les orientations données par le directeur de l'IRS** – le directeur de l'IRS définit, dans les grandes lignes, les priorités stratégiques, les moyens disponibles et la répartition des cibles pour l'IRS dans son ensemble.
- 3) **La phase de préparation des programmes** – les directions opérationnelles établissent des projets de programmes et de stratégies qui répondent aux questions suivantes : que faire pour mener à bien les stratégies retenues ? de quelles ressources a-t-on besoin ? quelles sont les performances attendues ?
- 4) **La présentation au Congrès** – la phase de présentation du budget et du plan de performance consiste à établir et à présenter l'APB de l'IRS.
- 5) **La phase de programmation des activités** – c'est le moment où les grandes orientations définies dans les projets de programmes et de stratégies sont traduites en plans opérationnels. A ce stade, on finalise les outils de mesure et les cibles, puis on les relie aux actions spécifiques projetées et aux engagements des responsables.
- 6) **La phase de gestion des performances** – cette phase constitue la principale procédure pour mesurer et publier les performances et les comparer aux projets.

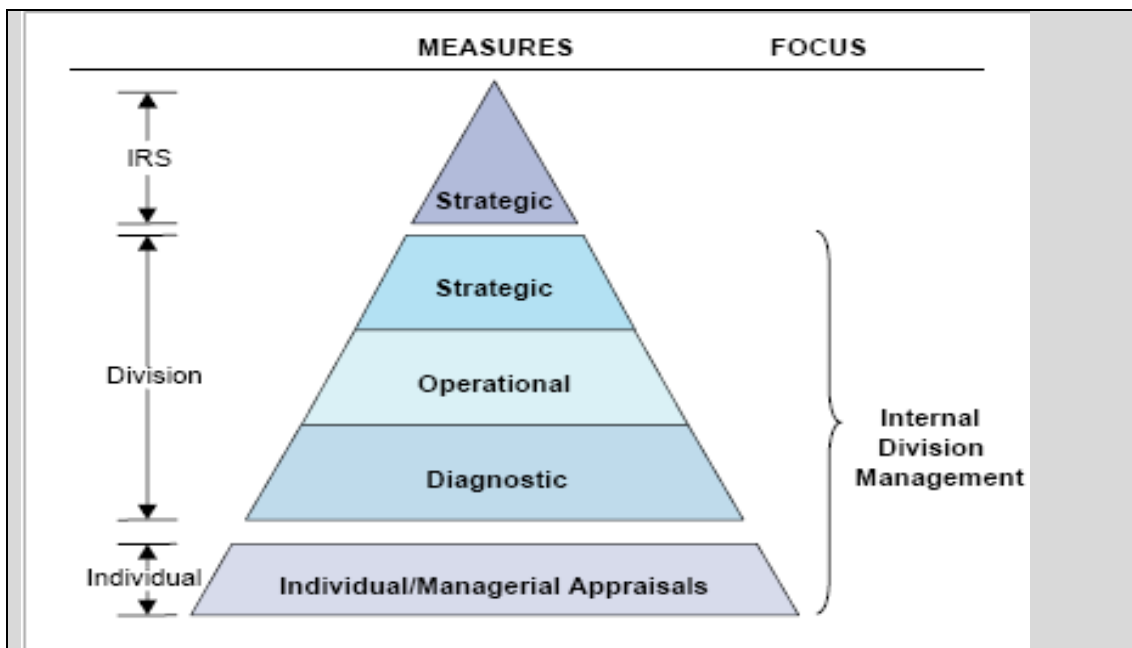
La sixième étape du cycle – la gestion des performances – est très différente des précédentes, dans la mesure où il s'agit d'un processus continu et itératif qui se déroule pendant toute l'année. La gestion des performances repose sur l'utilisation du système de mesure équilibré qui permet de rapprocher les performances des objectifs prévus. La phase de gestion des performances met l'accent sur la réalisation de résultats spécifiques et sur leurs liens avec l'accomplissement de la mission générale et des objectifs stratégiques de l'IRS. Ce système garantit que les trois composantes du système de mesure – la satisfaction des clients, celle des agents et le résultat des activités – soient soigneusement prises en considération au moment de choisir les buts finals de l'organisation, de fixer les objectifs intermédiaires et d'évaluer les progrès puis les résultats.

Rôle des outils de mesure de performance:

Les outils de mesure de performance sont le socle commun qui unit les différentes étapes du cycle de gestion – de la planification et de l'exécution au contrôle et à la révision. Ils sont les indicateurs de performance clés dans la procédure de contrôle. L'IRS utilise le système de mesure aux niveaux stratégique et opérationnel, pour évaluer la performance d'une organisation.

Le système de mesure qui figure ci-dessous met en évidence le lien entre la procédure de contrôle et les outils de mesure opérationnels et diagnostiques. Les outils de mesure et les résultats correspondants sont suivis par l'intermédiaire du processus de contrôle des performances des activités (BPRS), conçu pour que les responsables se concentrent sur la réalisation des objectifs stratégiques et opérationnels, mais aussi pour démontrer les liens entre les performances et la poursuite des orientations stratégiques de l'IRS dans son ensemble.

Dispositif de mesure équilibré de l'IRS



Une panoplie d'outils de mesure

Les outils de mesure concernant l'ensemble de l'organisation (ou les outils de mesure stratégiques) servent à apprécier la performance globale sous l'angle de l'accomplissement de la mission générale de l'IRS et de ses objectifs stratégiques, qui sont : l'amélioration du service au contribuable, le renforcement de la discipline fiscale et la modernisation de l'organisation grâce à ses ressources humaines, procédures et technologies. On utilise les outils de mesure opérationnels pour juger de l'efficacité des programmes et de la fourniture de services spécifiques de l'IRS. Les outils diagnostiques servent à expliquer ou à découvrir les facteurs qui induisent des changements dans le système de mesure. Enfin, les indicateurs de charge de travail sont utilisés pour projeter le niveau d'activité anticipé d'une unité de l'organisation ou d'un programme ; ils sont nécessaires pour connaître les besoins en ressources et justifier les demandes correspondantes.

Source : *The Control of Strategic Plans (US Internal Revenue Service), CIAT Technical Conference (octobre 2004) révisé en 2008.*

Légende du schéma :

	Outils de mesure	Application	
IRS	Stratégiques		Gestion interne des directions
	Stratégiques		
Direction	Opérationnels		
	Diagnostiques		
Agents	Évaluations individuelles/managériales		

Annexe 4

Comprendre le ratio « coût de recouvrement »

Beaucoup d'administrations fiscales ont désormais coutume de calculer et de publier (par exemple dans leurs rapports annuels) un ratio « coût de recouvrement », qui constitue un **outil de mesure indirecte de l'efficacité/efficience de leur gestion**.⁶⁸ Ce ratio compare les dépenses annuelles d'administration engagées par une autorité fiscale aux recettes fiscales recouvrées au cours d'un exercice budgétaire. Il peut s'exprimer sous forme d'un pourcentage ou du coût de perception de 100 unités de recettes. Auparavant, il était parfois calculé pour chaque impôt administré, mais le fait que les autorités fiscales tendent désormais à être organisées par « fonction » et/ou « segment de contribuables », plutôt que par « type d'impôt » rend ce mode de calcul plus problématique.

La plupart des administrations fiscales indiquent l'évolution de ce ratio sur plusieurs années ; toutes choses égales par ailleurs, le sens de cette évolution devrait être indicatif de la tendance de leur efficacité et/ou efficience relatives. En effet, le ratio est établi en comparant les moyens investis (les coûts administratifs) à des produits (les rentrées fiscales). Les mesures qui réduisent les coûts relatifs (et augmentent donc l'efficience) ou améliorent la discipline fiscale et les rentrées fiscales (permettant une plus grande efficacité) influent sur le ratio. En pratique, toutefois, plusieurs facteurs, qui n'ont rien à voir avec l'efficacité ou l'efficience relative, interviennent inévitablement et influent sur le rapport coûts/recettes (voir l'encadré 22). Il faut évidemment en tenir compte quand on analyse l'évolution du ratio.

Encadré 22. Le « ratio « coût de recouvrement » est-il un indicateur fiable d'efficacité ou d'efficience?

Sur la durée, une tendance à la baisse de ce ratio peut être le signe d'une réduction des coûts relatifs (c'est-à-dire de gains d'efficience) et/ou d'une amélioration de la discipline fiscale (c'est-à-dire d'une plus grande efficacité). Cependant, l'expérience montre aussi que de nombreux facteurs susceptibles d'influer sur le ratio sont sans rapport avec l'évolution de l'efficacité et/ou de l'efficience d'une administration fiscale :

- **Les modifications des taux d'imposition** : les taux d'imposition prévus par la loi sont un élément important du rapport entre coûts et recettes. Théoriquement, une décision d'augmentation des prélèvements obligatoires devrait, toutes choses égales par ailleurs, entraîner une amélioration équivalente du ratio, ce qui n'a rien à voir avec une amélioration de l'efficience ou de l'efficacité opérationnelle.
- **Les changements macroéconomiques** : des changements inattendus du rythme de croissance économique, de l'inflation etc. sont de nature à modifier, à la longue, le total des recettes collectées par l'administration fiscale et le rapport entre les coûts et les rentrées. C'est sans doute particulièrement vrai dans les pays où ces indicateurs sont très instables.
- **La réalisation de dépenses exceptionnelles par l'administration fiscale** : de temps à autre, une administration fiscale peut être obligée de procéder à des investissements d'une ampleur inhabituelle (comme la mise en place de nouveaux équipements informatiques ou l'acquisition de nouveaux locaux plus coûteux). Il est probable que de tels investissements augmentent les coûts globaux de fonctionnement à moyen terme et, en l'absence de gains d'efficience pour compenser ces coûts, modifient le rapport entre les coûts et les recettes. L'instauration de nouveaux impôts peut aussi entraîner une augmentation des coûts administratifs, qui pèse initialement sur le ratio coûts/recettes, mais cet effet se dissipe ensuite progressivement (l'utilisation de la comptabilité d'exercice peut diminuer l'incidence de ces dépenses sur le ratio).
- **Les modifications du nombre d'impôts perçus par une administration fiscale :**

⁶⁸ C'est le cas en Australie, au Japon, en Corée, en Nouvelle-Zélande, à Singapour, en Slovénie, en Afrique du Sud, au Royaume-Uni et aux États-Unis, par exemple.

périodiquement, les pouvoirs publics décident de transférer la responsabilité du recouvrement de certains impôts d'un organisme à un autre. C'est ainsi qu'en Australie l'administration des droits d'accises est passée en 1999 des douanes aux services. Au Royaume-Uni, le recouvrement des cotisations sociales relève depuis longtemps de l'administration fiscale mais son coût a été exclu du calcul du « coût de recouvrement » jusqu'en 1999-2000, date à laquelle les compétences de l'autorité fiscale dans ce domaine ont été élargies. Dans les deux cas, l'intégration d'une nouvelle catégorie de recettes a sensiblement amélioré le ratio publié par les services fiscaux australiens et britanniques.

Le ratio « coût de recouvrement » tenant compte de l'ensemble des rentrées fiscales, il a parfois été utilisé comme indicateur d'efficacité. Pourtant, l'intérêt qu'il présente à cet égard est limité pour une raison fondamentale. La différence entre le montant de l'impôt effectivement perçu et son montant maximum potentiel est généralement qualifiée, dans la littérature économique spécialisée, de « manque à gagner fiscal ». En d'autres termes, l'écart entre les rentrées effectives et les recettes maximales potentielles, exprimé en pourcentage, représente le niveau global de discipline fiscale ou d'efficacité atteint par l'administration fiscale. Toutes choses égales par ailleurs, les initiatives qui renforcent la discipline fiscale (et donc l'efficacité) ont des effets sur le rapport coûts/recettes. **Toutefois, comme ce rapport ne tient pas compte du potentiel de recettes du système fiscal, sa valeur en tant qu'indicateur d'efficacité est extrêmement limitée.** C'est particulièrement vrai quand on procède à des comparaisons internationales : certains pays dont les ratios coûts/recettes sont similaires peuvent être très éloignés en termes d'efficacité relative.

Comparaisons internationales des ratios de dépenses administratives et de personnel

Le ratio « coût de recouvrement »

Compte tenu des nombreuses similitudes entre les prélèvements obligatoires dont sont chargées les autorités fiscales du monde entier, on est naturellement enclin à comparer les ratios « coût de recouvrement » et à tirer des conclusions sur l'efficacité et l'efficacités de l'autorité fiscale. Toutefois, l'expérience montre qu'il est difficile de le faire de façon cohérente, du fait de la multiplicité des variables à prendre en compte (voir encadré 23).

Encadré 23. Les comparaisons internationales des ratios « coût recouvrement »

D'après les travaux de recherche entrepris pour effectuer ces comparaisons, de nombreux facteurs expliquent les écarts substantiels entre les ratios indiqués par les différents pays. On trouvera ci-après une description des principaux facteurs en jeu.

- **Les différences de taux d'imposition et de structure de l'impôt** : les taux d'imposition et la structure de l'impôt ont des conséquences sur le montant des recettes et, dans une moindre mesure, sur les considérations de coût. Ainsi, il n'est pas judicieux de comparer les pays où la pression fiscale est forte (comme les pays européens, où le total des prélèvements obligatoires dépasse fréquemment 40% du PIB) aux pays où elle est légère (ceux d'Asie ou d'Afrique, par exemple).
- **Les différences concernant le nombre et la nature des impôts gérés par l'administration fiscale centrale** : elles peuvent être nombreuses. Dans certains pays, il existe plusieurs administrations fiscales importantes au niveau national (Inde, Chypre, Malte etc.) ; il arrive aussi, dans les systèmes fédéraux, que les impôts fédéraux soient surtout directs, alors que les taxes indirectes sont principalement du ressort d'autorités régionales/étatiques distinctes (c'est le cas aux États-Unis par exemple). Ailleurs, une seule administration nationale recouvre l'impôt pour le compte de tous les échelons de l'administration, c'est-à-dire des administrations régionales, fédérales et locales (c'est le cas dans plusieurs pays de l'Union européenne). Les comparaisons internationales doivent tenir compte de ce facteur.
- **Le recouvrement des cotisations d'assurance sociale, de retraite, etc.** : comme on l'a indiqué précédemment dans cet ouvrage, les modalités de recouvrement des cotisations sociales diffèrent sensiblement d'un pays à l'autre. Certains pays (comme l'Australie et la Nouvelle-Zélande) n'ont pas de régime à part entière pour le recouvrement des cotisations sociales, alors que d'autres ont prévu des dispositions particulières pour ces cotisations et les

font percevoir par l'organe principal de recouvrement des impôts. Certains pays chargent un organisme public distinct de les recouvrer. Sachant que les cotisations sociales sont l'une des principales sources de recettes publiques dans de nombreux pays, le fait d'en tenir compte ou non pour calculer le « coût de recouvrement » peut avoir une incidence significative sur le niveau du ratio obtenu.

- **Différences dans l'éventail des fonctions assumées** : le champ de compétence de l'administration fiscale peut différer d'un pays à l'autre. Dans certains cas, par exemple 1) les enquêtes sur les affaires de fraude fiscale sont effectuées par un organisme public distinct (dont les coûts ne sont pas intégrés au ratio « coût de recouvrement »), et non par l'administration fiscale principale ; 2) les services fiscaux sont aussi chargés de missions non directement liées à leur cœur de métier (administration du code des douanes, fonctions d'évaluation, versement de certaines prestations sociales etc.).
- **L'absence de méthode de mesure commune** : il n'existe pas de méthodologie universellement reconnue pour évaluer les coûts administratifs. Les administrations fiscales qui publient des ratios « coût de recouvrement » ne révèlent généralement pas les détails de leurs modalités de calcul. Le traitement comptable des charges de retraite, des frais immobiliers, des intérêts versés au titre des trop-versés, l'utilisation de moyens monétaires ou autres pour dédommager les institutions financières qui recouvrent des impôts et la comptabilisation des achats d'équipement sont quelques-uns des domaines où les techniques de mesure adoptées sont susceptibles de différer. Le ratio dépend aussi du choix de la base de calcul des recettes retenue – recettes « brutes » ou recettes « nettes » (déduction faite des remboursements de trop-versés). Ainsi, l'IRS, aux États-Unis, qui affiche l'un des ratios « coût de recouvrement » les plus faibles, et l'administration fiscale irlandaise se basent sur les recettes brutes, alors que la plupart des autres administrations font référence aux rentrées nettes. En conséquence, le ratio indiqué par ces deux pays est de 10 à 12% inférieur à ce qu'il serait s'il était calculé sur la base des recettes nettes.