مجلة
القانون، المجتمع والسلطة

مدير المجلة
د. محمد بوسلطان
مدير التحرير
د. نصرالدين بوسماحة

رقم 3-2014

باسم الله الرحمن الرحيم

الافتتاحية

مجلة القانون، المجتمع والسلطة هي مجلة سنوية محكمة، تصدر عن مخبر القانون، المجتمع والسلطة بكلية الحقوق، جامعة السانية وهران، المعتمد بموجب القرار الوزاري رقم 66 المؤرخ في 30 ماي 2010.

تنشر المجلة البحوث القانونية العلمية، وتأمل في هذا الإطار أن تكون منارة جديدة في حقل الدراسات القانونية بفضل مساهمات الأساتذة والباحثين من مختلف الجامعات والمؤسسات ومراكز البحث.

بعد تخصيص العدد الأول من المجلة لموضوع الحكم الراشد ثم العدد الثاني لموضوع العدالة الانتقالية، ارتأت هيئة المجلة أن تفتح المجال أكثر في العدد الثالث لنشر دراسات متنوعة ما بين العلوم القانونية والعلوم السياسية. نتيجة لذلك ورد في هذا العدد دراسات يندرج بعضها في القانون الدستوري وكذلك قانون الأعمال وقانون المالية إضافة إلى القانون الجنائي والبعض الآخر في العلوم السياسية.

مجلة: القانون، المجتمع والسلطة

مدير المجلة

الدكتور: محمد بوسلطان

مدير التحرير

الدكتور: نصر الدين بوسماحة

اللجنة العلمية

د. محمد بوسلطان	أستاذ التعليم العالي	جامعة السانية وهران
د. عزور كردون	أستاذ التعليم العالي	جامعة منتوري قسنطينة
د. عمر صادوق	أستاذ التعليم العالي	جامعة مولود معمري
د. لمين شريط	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأمير عبدالقادر قسنطينة
د. تراري ثاني مصطفى	أستاذ التعليم العالي	جامعة السانية وهران
د. شربال عبد القادر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سعد دحلب البليدة
د. نصر الدين بوسماحة	أستاذ محاضر	جامعة السانية وهران
د. فاصلة عبد اللطيف	أستاذ محاضر	جامعة السانية وهران

مجلة سنوية محكمة، تصدر عن مخبر

القانون، المجتمع والسلطة

جامعة وهران

REVUE
DROIT, SOCIETE ET POUVOIR

Directeur de la revue

Dr: Mohamed Bousoltane

Directeur de la rédaction

Directeur nasreddine Bousmaha

ISSN 2253-0266 : ردمك

N°3-2014

LA GOUVERNANCE FISCALE
LE STATUT DU CONTRIBUABLE FACE AU POUVOIR FISCAL

Pr. Bachir YELLES CHAOUCHE
Doyen de la faculté de Droit
Université d'Oran

Les pouvoirs publics financent leur politique économique et sociale au moyen de la fiscalité. Si aujourd'hui la fiscalité pétrolière représente une grande partie de financement, cette ressource n'est pas faite pour exister durablement. C'est la fiscalité ordinaire, celle qui s'applique à l'activité économique et à la richesse produite par la société qui est nécessairement appelée à la remplacer. La libéralisation de l'économique et son ouverture sur le privé national et les investissements étrangers engendrent une modification dans la structure même de la catégorie des contribuables, on passe de petits contribuables, surtout forfaitaires, aux gros contribuables que sont les grandes entreprises. Et des entreprises économiques, essentiellement publiques, aux grandes entreprises privées nationales et entreprises à capital étranger dont le nombre ne cesse de croitre.

L'administration fiscale se trouve, donc, face à une nouvelle catégorie de contribuables qui évolue tant du point quantitatif que qualitatif et qui exige d'elle un comportement plus rationnel, plus transparent et surtout plus sécurisant. Il s'agit pour l'administration fiscale de faire face à de nouveaux défis: mettre à niveau sa fiscalité par rapport aux standards internationaux, restructurer ses organes en fonction des nouvelles exigences et surtout revoir ses rapports avec les nouveaux contribuables qui arrivent sur le marché.

Concernant ce dernier point, la relation Administration fiscale – Contribuable se caractérise par deux contradictoires qui sont les suivants:

I- LE CONTRIBUABLE, COLLABORATEUR OBLIGE L'ADMINISTRATION FISCALE POUR L'EXECUTION DES TEXTES FISCAUX

II -LE CONTRIBUABLE EXCLU DU PROCESSUS D'EDICTION DES TEXTES FISCAUX

III - LES EFFORTS DEPLOYES EN MATIERE DE COMMUNICATION

I.- LE CONTRIBUABLE, COLLABORATEUR OBLIGE DE L'ADMINISTRATION FISCALE POUR L'EXECUTION DES TEXTES FISCAUX:

On constate actuellement que l'administration fiscale se décharge de plus en plus de certaines de ses tâches pour les confier au contribuable lui-même, qu'il s'agisse d'évaluation de la matière imposable, de la liquidation de l'impôt ou de son paiement.

1) Les impositions propres au contribuable

Pour établir une imposition, le contribuable doit procéder par lui-même aux opérations suivantes

- la déclaration (d'existence, du chiffre d'affaires et du revenu): elles doivent être spontanées, et réalisées à des dates précises.
- la détermination du chiffre d'affaires ou du revenu imposable (déductions des charges: frais généraux, amortissements et provisions);
- le calcul des impositions (les abattements, les taux applicables;
- et enfin le paiement (la plupart des impôts sont portables).

Le tout doit se faire dans des délais de rigueur et sans avertissement préalable de la part de l'administration fiscale. Cette dernière traite le contribuable comme s'il était l'un de ses agents qui doit connaître correctement la législation fiscale.

2) Les impositions relevant des tiers

Ces impositions concernent notamment l'imposition des consommateurs (la TVA) et l'imposition des salaires (IRG). Ce sont des contribuables que l'administration ne peut pas toucher directement.

- Les impositions mises à la charge des consommateurs: la TVA;
- Les impositions mises à la charge des salariés: IRG et cotisations sociales.

Dans ces deux cas, le contribuable joue le rôle de collecteurs d'impôts pour le compte de trésor.

Il ressort de ce qui précède que la législation fait du contribuable un collaborateur forcé de l'administration fiscale quand il s'agit de mettre en application la législation fiscale. Cependant, il est à constater que le contribuable perd complètement cette qualité de collaborateur dès qu'il s'agit de concevoir et d'élaborer cette législation qui le concerne. L'élaboration de cette législation faite en son absence va présenter des insuffisances: elle est rendue illisible aussi bien par son instabilité que par sa dispersion.

II. - LE CONTRIBUABLE EXCLU DU PROCESSUS D'EDICTION DES TEXTES FISCAUX:

Dans la phase de production de la norme fiscale, le contribuable n'est pas associé directement. La raison pourrait résulter de la complexité

de la matière fiscale, de la difficulté de consulter les intéressés eux-mêmes sur leurs propres contributions en raison de leur nombre. D'où la nécessité de transférer cette attribution à leurs représentants élus au Parlement (donc une participation indirecte des contribuables). Cependant, cette contribution indirecte par la voie parlementaire est dérisoire, car le Parlement ne semble y contribuer que de manière très formelle.

1) L'effacement du contribuable et la marginalisation du Parlement dans le processus d'édiction des textes fiscaux:

L'établissement de l'impôt obéit à des principes constitutionnels que la législation elle-même ne peut ignorer. Parmi ces principes, celui de la ***légalité*** de l'impôt qui n'est, en réalité, que la concrétisation du principe du *consentement populaire* de l'impôt. Même si l'initiative de la loi fiscale appartient à l'exécutif, sa discussion, son amendement et son adoption restent du ressort du Parlement. Le Parlement est un lieu de débat entre les élus et les membres de l'exécutif, c'est à lui que revient la décision finale d'adopter ou non la loi fiscale. C'est ce que prévoient les textes en théorie. Qu'en est-il en pratique? Comment est établi un impôt?

Si on examine les trois derniers codes fiscaux (donc les principaux) : le code des impôts directs et taxes assimilées, le code des taxes sur le chiffre d'affaires (1991) et le code des procédures fiscales (2002), on constatera que le Parlement n'a joué qu'un rôle dérisoire quant à leur élaboration. La procédure suivie a été de les faire passer par une loi de finances: celle de 1991 pour les deux premiers codes et celle de 2002 pour le troisième.

- *Le code des impôts directs et taxes assimilées, le code des taxes sur les chiffres d'affaires.* C'est la loi de finances pour 1991 qui a institué ces deux codes qui totalisaient un nombre de 516 articles alors que les dispositions propres à la loi de finances pour 1991 ne comportaient que 158 articles. Le total des articles devant être examiné par le Parlement pour adoption durant une période très courte s'élève à 764 articles.
- *Le code des procédures fiscales.* La loi de finances pour 2002 a introduit dans son article 40 le code des procédures fiscales *qui comprend les dispositions des articles 41 à 200.*

Comment expliquer cette manière d'agir?

On pourrait l'expliquer par la procédure spéciale d'adoption de la loi de finances qui est presque une procédure d'urgence (discussion et vote en 75 jours art. 120 de la constitution). Dans ces conditions, les lois de finances et les codes qu'elles renfermaient, ne pouvaient être sérieusement discutés, en raison du nombre de dispositions (764 articles pour la loi de finances pour 1991 et 235 pour la loi de finances pour 2002), mais aussi en raison de l'importance qualitative de ces dispositions: leur caractère technique et leur incidence sur les droits et

obligations des contribuables. Manifestement, les auteurs de ces codes cherchaient à réduire au maximum l'implication du Parlement en évitant un débat qui pourrait remettre en cause des choix déjà établis.

Cette tendance est confirmée par le recours quasi systématique de l'Exécutif à la technique de l'ordonnance pour établir les lois de finances complémentaires. En effet, depuis plus d'une décennie une loi complémentaire, prenant le plus souvent la forme d'une ordonnance, vient presque chaque année modifier ou compléter la loi de finances initiale. Sur les onze lois de finances complémentaires établies durant la période 2000-2012, huit sont des ordonnances d'origine présidentielle.

Par cette démarche, on aboutit en définitive, à priver aussi bien les contribuables (destinataires des textes fiscaux) que leurs représentants élus du droit de participer à l'élaboration des règles qui régissent la matière fiscale. Manifestement l'administration fiscale entend en préserver l'exclusivité, ce qui constitue une sérieuse atteinte au principe du consentement de l'impôt.

2) Les conséquences sur la qualité de la norme fiscale

La norme fiscale ainsi faite présente des insuffisances: elle est difficilement identifiable de par ses sources, sa dispersion et son instabilité.

- L'instabilité de la norme fiscale

Chaque année, la loi de finances, suivie presque systématiquement par une loi de finances complémentaire, apporte son lot de modifications à la législation fiscale en vigueur. Durant la période 2009 à 2012, le nombre de modifications qui ont été apportées par les lois de finances aux codes fiscaux s'élève à 278, soit une moyenne de 70 modifications par an.

- Les dispositions fiscales non codifiées

Les modifications et compléments apportés annuellement par les lois de finances aux six codes des impôts doivent figurer normalement dans le chapitre 2 de la loi de finances. Toutefois, ceci n'est pas toujours le cas, puisque certaines de ces modifications vont figurer non pas dans les chapitres ou sections qui leur sont consacrés dans la loi de finances, mais dans des sections fourre-tout, la section 6 du chapitre 2: *Dispositions fiscales diverses*, ou encore la Section 4 du chapitre 3: *Dispositions diverses*. Cette situation va avoir pour conséquence que les modifications en question, quoique produisant tous leurs effets, ne vont pas intégrer les codes auxquels elles correspondent, donc elles ne les modifient pas et ne sont donc pas codifiées, d'où la difficulté de les identifier. Figurent parmi ces dispositions, notamment, les exonérations fiscales ou encore l'institution de nouvelles impositions, etc.

- *Les exonérations fiscales:* Les lois de finances annuelles prévoient régulièrement des exonérations d'impôts qui constituent des modifications apportées à la législation fiscale. Quoique applicables, ces dispositions n'intégreront pas le code concerné, d'où leur caractère insaisissable.
- *Les impôts et taxes institués en dehors des codes des impôts.* Malgré leur nombre, les codes fiscaux ne renferment pas l'ensemble des prélèvements qui sont actuellement en vigueur. En effet, la loi de finances annuelle crée des impositions en dehors des codes ce qui donne au système fiscal algérien un caractère très éclaté. Le problème de ces impositions, n'étant pas codifiées, les modifications qu'elles subissent sont difficilement connues. Pour connaître l'état de ces impositions, il faut passer en revue toutes les lois de finances qui les ont créées et vérifier si elles n'ont pas connu ultérieurement des modifications.

Le nombre de ces impositions hors codes ne cessent d'augmenter d'année en année. On peut citer:

- les taxes écologiques (art. 117 LF 1992);
- la taxe sur les superprofits réalisés dans des conjonctures particulières hors du secteur des hydrocarbures (art. 22 LFC 2010);
- la taxe sur les superprofits applicable sur le blé dur importé à un prix inférieur au prix de régulation (art. 23 LFC 2010);
- la taxe additionnelle au droit de circulation sur les alcools (art. 48 LF 2012);
- la taxe d'habitation (LF 2003);
- la taxe de domiciliation bancaire sur les opérations d'importation de biens et services (art. 62 LF 2012);
- la redevance d'économie d'eau (art. 50 LF 2010) et la redevance de la protection de la qualité d'eau (art. 51 LF 2010);
- la taxe de séjour, (art. 59, LF 1998);
- les droits de fêtes: Taxes sur les fêtes familiales (art. 36, LF 2001);
- la taxe additionnelle sur les produits tabagiques (art. 70 LF 2012).

Il ressort de ce qui précède, que les concepteurs de la réforme fiscale ne semblent pas s'intéresser particulièrement au processus de production de la norme fiscale en vue de sa démocratisation. Pourtant, l'intégration du contribuable ou ses représentants dans ce processus constitue un critère de bonne gouvernance. En revanche, s'agissant de la communication administration-contribuable, les concepteurs semblent s'investir plus franchement pour la développer.

III. - LES EFFORTS DEPLOYES EN MATIERE DE COMMUNICATION:

Les efforts de l'administration fiscale en matière de communication avec les contribuables sont notables: elle s'est dotée d'une feuille de

route par laquelle elle a fixé les objectifs à atteindre et a mis en place les instruments de cette communication.

Les publications de l'administration fiscale

Sur le plan de la communication avec le public et les contribuables, un effort a été consenti par les pouvoirs publics notamment avec la création au sein de la direction générale des impôts d'une direction de la communication et les missions qui lui ont été dévolues. Il en a résulté la création du site de la DGI par lequel cette dernière communique avec les contribuables. Y sont publiés dans ce site:

- *les codes fiscaux et les lois de finances;*
- *les guides:* guide du contribuable, guide de le TVA, guide du jeune promoteur d'investissement, guide de l'artisan traditionnel, guide du système fiscal, guide de l'investisseur, guide des déclarations fiscales… ;
- *la lettre de la direction générale des impôts* qui est un bulletin d'information diffusé sur le site ;

Le but de ces publications est de porter à la connaissance des contribuables les textes fiscaux qui les concernent d'une manière simplifiée avec une certaine dose de pédagogie pour faciliter leur compréhension et permettre au final aux contribuables d'accomplir leurs obligations fiscales en connaissance de cause.

Cependant, quoique cette volonté de communiquer avec le contribuable soit louable, elle reste de portée limitée. On déplore la non publication des instructions et circulaires que les services centraux de l'administration fiscale rendent chaque année et par lesquelles sont précisés et commentés les textes fiscaux (on y trouve des circulaires datant de 2008). On déplore également la non publication du montant des prélèvements fiscaux réalisé par catégories socio professionnelles; ou encore le montant annuel des exonérations fiscales accordé et l'impact de ces exonérations sur l'économie et l'emploi.

Ainsi, la politique de communication telle qu'elle est envisagée par les pouvoirs publics, vise principalement à aider les contribuables à remplir leurs obligations fiscales pour «*garantir une meilleure mobilisation des ressources fiscales*». Là, semble s'arrêter le rôle de la communication. Il ne s'agit pas encore pour l'administration de rendre compte au citoyen en général et au contribuable en particulier de ses activités. Cette question ne semble pas être encore d'actualité.

2) Les nouvelles mesures de communication

Deux nouvelles mesures viennent d'enrichir les instruments de communication administration fiscale / contribuable, c'est la procédure du rescrit qui permet de prévenir de futurs contentieux et le conseil national de l'impôt.

- *La procédure de prévention des litiges: le rescrit fiscal*

L'article 47 de la loi de finances pour 2012 a institué «*le rescrit fiscal*». Par cette procédure, le contribuable peut désormais consulter par écrit l'administration fiscale à propos d'une difficulté ou d'un montage juridique envisagé. La réponse de l'administration apporte au contribuable une garantie contre tout redressement fiscal ultérieur.

Pour être recevable, la demande doit être écrite, précise et complète. L'administration doit prendre position dans un délai de quatre mois. Elle est considérée avoir pris position même au cas où elle n'aurait pas répondu dans ce délai.

L'intérêt du rescrit réside essentiellement dans le fait que l'administration, après avoir donné son accord ou son avis formel ou implicite, elle ne pourra procéder à aucun redressement d'imposition par la suite. Cette procédure connait cependant une limite, elle reste réservée aux contribuables relevant de la direction des grandes entreprises (dont le chiffre d'affaires excède: 100.000.000DA).

- *Le Conseil national de la fiscalité*

DE n° 12-430 du 22 décembre 2012 fixant la composition, l'organisation et le fonctionnement du conseil national de la fiscalité, Arrêté du 31 mars portant nomination des membres du CNF, (JORA n° 48, 2013, p. 14).

Conclusion

Le droit fiscal algérien enregistre de nos jours d'importantes avancées dans le sens de sa modernisation (mise à niveau du système fiscal, restructuration de l'administration fiscale et renforcement de ses moyens, accroissement des garanties du contribuable et évolution des moyens de communication). Il reste néanmoins nécessaire de repenser la norme fiscale notamment du point de vue du processus de sa production car elle ne fait toujours pas l'objet de débats, le Parlement reste confiné dans un rôle formel et accessoire, et les partenaires socio-économiques rarement consultés. De même qu'il faut repenser la codification des textes fiscaux pour éviter leur dispersion et rendre la matière fiscale plus lisible et mieux accessible pour les acteurs qui en sont les destinataires. Quant à la question de la communication, sa conception ne doit pas rester enfermée uniquement dans l'obligation pour l'administration d'informer le contribuable de ses droits et obligations, mais elle doit s'étendre à l'obligation de rendre compte de ses missions à ce pourvoyeur de fonds.