

Le civisme fiscal

De la troisième conférence internationale des Nations unies sur le financement du développement d'Addis-Abeba de 2015, il est ressorti que les pays en développement doivent financer leurs projets de développements en s'appuyant principalement sur la mobilisation des ressources internes. Dans le programme d'action¹ issu de ladite conférence, les chefs d'États et de gouvernements ont pris l'engagement d'améliorer l'administration fiscale par des systèmes fiscaux modernisés et progressifs et de renforcer l'équité, la transparence, l'efficacité et le rendement de la fiscalité. En dépit des efforts consentis, la plupart des pays en développement restent caractérisés par des systèmes fiscaux peu performants. Dans ce contexte, le civisme fiscal apparaît comme un levier important - et engageant relativement peu de moyens - pouvant concourir à l'amélioration de la mobilisation des ressources fiscales dans ces pays. En effet, l'essentiel des recettes collectées par les administrations fiscales vient de la volonté des citoyens de s'acquitter volontairement de leurs obligations fiscales (OCDE, 2019).

Définition du concept

L'OCDE (2019) définit le civisme fiscal comme la motivation intrinsèque à payer des impôts. Les Nations unies² considèrent le civisme fiscal comme l'ensemble des perceptions et attitudes des contribuables qui se traduisent par le consentement à l'impôt ou par des pratiques de fraude. Le civisme fiscal peut être décomposé en trois dimensions³ : le civisme de ponctualité qui porte sur la question du respect des dates de déclaration (DA 4), le civisme d'exactitude qui fait référence à l'exactitude du contenu de chaque déclaration déposée par le contribuable (DA 6), et le civisme de paiement qui considère les cas de non-paiement de l'impôt et de paiement après échéance (DA 5).

Déterminants du civisme fiscal

Comprendre les motivations propres à chaque contribuable permet de déterminer des stratégies de renforcement du civisme fiscal mieux ciblées et plus efficaces (Alm, 2019). Une première classification consiste à distinguer les motivations pécuniaires et non pécuniaires (Slemrod et al., 2019). Dans le premier cas, les contribuables ont la volonté de payer leurs impôts mais ils ne peuvent pas le faire en raison du taux d'imposition et/ou de leur capacité

¹ Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 27 juillet 2015 (unctad.org)

² <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/civisme-fiscal-et-integrite-dans-les-pays-en-developpement-mars-2019.htm>

³ Décomposition selon la norme TADAT.

financière. Dans le second cas, ils ont la capacité financière de payer leurs impôts mais ne le font pas. Une autre littérature distingue l'approche inconditionnelle et de l'approche conditionnelle (Prichard,2022). L'approche inconditionnelle du concept considère qu'il est de la responsabilité des contribuables de s'acquitter de leurs obligations fiscales ; et qu'il est même légitime pour l'État de les y contraindre dans le cas où ces obligations fiscales ne sont pas respectées. En revanche, l'approche conditionnelle du concept établit que le consentement à l'impôt des contribuables est tributaire du comportement des gouvernants notamment en matière transparence, de redevabilité, d'efficacité de la dépense publique. De même, l'administration fiscale doit-être transparente dans la conduite de ses activités et doit rendre compte à l'État et la collectivité (DA9).

Une importante contribution à la littérature est le rapport de l'OCDE sur les déterminants du civisme fiscal à l'échelle mondiale, en Afrique, en Amérique latine et en Asie. L'étude montre qu'au niveau mondial, le civisme fiscal est corrélé positivement à l'âge, au niveau d'étude, aux convictions religieuses et en la confiance en l'administration. Ces résultats sont confirmés à l'échelle régionale mais l'Afrique se démarque sur certains aspects. En particulier, en Afrique, la qualité et la légitimité perçue de l'administration fiscale jouent un rôle décisif dans le civisme fiscal, ce qui corrobore l'existence d'un contrat social entre gouvernants et contribuables. Sur la période 2005-2015, le civisme fiscal s'est amélioré sur le continent Africain. La proportion d'Africains convaincus qu'il est légitime que les autorités fiscales contraignent la population à payer des impôts est passée de 22 % à 30 %. Une autre particularité par rapport au reste du monde est que le civisme fiscal semble être plus faible chez les femmes que chez les hommes en Afrique. Cette différence s'explique par des écarts en matière de taux d'activité, d'entrepreneuriat, de rémunération, d'épargne, de patrimoine et de consommation entre les femmes et les hommes. De même, il apparaît que l'insécurité fiscale influe beaucoup plus souvent sur les décisions des entreprises et le civisme fiscal dans les pays en développement que dans les pays membres de l'OCDE. L'étude utilise la sécurité fiscale comme indicateur indirect du civisme fiscal. Elle conclut que les principales causes de l'insécurité fiscale (incivisme fiscal) sont liées aux différences de traitement ou à l'impossibilité d'obtenir une réponse sûre concernant certains points (allègements, remboursements d'impôts, décisions fiscales anticipées).

Par ailleurs, Masud et al.(2014) analyse l'effet du taux d'imposition sur le civisme fiscal dans 61 pays Africains pour deux années (2012 et 2013). Les résultats suggèrent qu'un taux d'imposition élevé a un effet négatif sur le civisme fiscal, confirmant l'idée d'existence d'incivisme fiscal pour des motivations pécuniaires. D'autres auteurs - tels que Alabede et al.(2011), Ibrahim et al.(2015), Kouamé (2018), Nkundabanyanga et al.(2018) ou Abaté (2022) - montrent que la qualité des institutions et les influences sociales sont des facteurs déterminants du civisme fiscal en Afrique.

Solutions en vue de l'amélioration du civisme fiscal

La littérature sur le civisme fiscal se concentre sur deux grands ensembles de facteurs pouvant améliorer le comportement des citoyens en matière de civisme fiscal : d'un côté les outils de dissuasion, notamment les audits et les amendes, et de l'autre, des outils de moralisation de l'impôt qui incluent l'influence des proches, la réciprocité fiscale et les normes sociales (Mascagni & Santoro, 2018). Au-delà d'améliorer la mobilisation des recettes fiscales, l'éducation à l'impôt permet de créer un environnement dans lequel les citoyens

considèrent le paiement des impôts comme un élément fondamental de redevabilité et de confiance envers le gouvernement (Gaber & Gruevski, 2018). Pour les mêmes auteurs, une politique d'éducation à l'impôt doit intégrer des entités nationales, régionales et internationales, des entreprises et la société civile, afin de garantir sa durabilité à long terme. Quant aux solutions spécifiques aux entreprises, l'allègement des formalités administratives, le renforcement du cadre de concertation entreprise-administration fiscale, la transparence et l'instauration de mécanismes de règlement des différends plus efficaces sont les outils pouvant participer à améliorer le civisme fiscal (OCDE, 2019). Une condition nécessaire à la réussite de l'ensemble des mesures ci-dessus énumérées est la mise à disposition des informations et du soutien nécessaires aux contribuables, afin qu'ils puissent respecter spontanément leurs obligations à un coût modéré (DA 3 du TADAT).

Initiatives mises en œuvre

Plusieurs pays en développement ont mis en place des initiatives, par le canal des nouvelles technologies et de la sensibilisation des contribuables au consentement à l'impôt. Mascagni et Santoro (2018) ont établi un inventaire des initiatives en faveur de l'éducation à l'impôt en Afrique, il s'agit des journées nationales des contribuables au Rwanda et au Sénégal, de l'introduction de la fiscalité à l'école au Kenya, à Maurice, au Rwanda et en Tanzanie, de la mise en place de jeux éducatifs autour de la fiscalité à la radio, à la télévision et médias sociaux, de feuillets sur la fiscalité au Nigeria, des programmes de radio au Rwanda et en Zambie, des campagnes via Twitter au Kenya et de mises en place d'unités fiscales mobiles en Afrique du Sud. Cependant, l'impact réel de ces mesures sur le consentement est hétérogène, les apports éducatifs étant plus susceptibles d'affecter concrètement les connaissances que les comportements (Mascagni & Santoro, 2018). En effet, il se peut qu'une meilleure instruction sur l'impôt n'induit pas automatiquement un meilleur consentement à l'impôt.

Études empiriques sur les mesures mises en œuvre

Certains auteurs ont analysé l'efficacité des mesures prises en faveur de l'amélioration du civisme fiscal. Les travaux empiriques sur le Maroc, la Tunisie, le Ghana, le Gabon et la Côte d'Ivoire, réalisés par Mkik et Mkik (2023) montrent que l'utilisation des appareils technologiques permet d'améliorer la mobilisation des ressources fiscales car ils mènent à l'exécution immédiate des flux entre le contribuable et l'administration fiscale réduisant ainsi les coûts et les délais liés aux procédures de paiement de l'impôt. Sadress et al. (2019) et Obert et al. (2018) trouvent des résultats similaires respectivement en Ouganda et au Zimbabwe. À l'inverse, Muhimpundu (2021) observe qu'au Burundi, la mise en place d'un système de paiement en ligne visant à favoriser le civisme fiscal n'a pas atteint l'objectif escompté. En effet, les contribuables Burundais n'ont pas adopté le paiement par mobile de leurs impôts en raison de l'absence de fonctionnalité permettant de numériser les reçus comme preuve de paiement.

Mascagni et al. (2017) ont évalué une expérimentation fondée sur l'envoi de courriers aux contribuables menée par l'Autorité fiscale du Rwanda de janvier à mars 2016. Ils observent que les approches par les incitations envers les contribuables sont généralement plus efficaces que la dissuasion, sauf pour les petits contribuables qui restent sensibles à la possibilité d'être condamné à une amende. En revanche, Modugu & Anyaduba (2014)

trouvent qu'au Nigéria les mesures dissuasives (probabilité d'être audité, montant des pénalités) sont efficaces. En effet, ils constatent que la probabilité d'être audité et le montant des pénalités ont tendance à améliorer considérablement le civisme fiscal.

Une limite méthodologique commune à la plupart des études est la difficulté de déterminer l'effet causal direct des mécanismes en place sur le civisme fiscal. En effet, même si plusieurs études montrent que les déclarations électroniques améliorent le paiement des impôts, celles-ci ne garantissent pas le civisme des paiements (Obert et al., 2018). Aussi, les données de ces études se basent sur des enquêtes et des entretiens. L'une des faiblesses évidentes des données d'enquête est leur fiabilité (Fjeldstad, 2016). En effet, il peut être difficile d'obtenir des réponses honnêtes sur certaines questions en lien avec la fraude ou l'évasion fiscale. Les données administratives remédient à cet inconvénient en examinant le comportement réel des contribuables (même si elles ne tiennent pas compte du secteur informel). Pour Prichard (2022), l'approche expérimentale- soit des expériences de type laboratoire, soit des expériences sur le terrain - qui mesure quels types d'interventions influencent le civisme fiscal doivent être privilégiées. Toutefois, l'auteur reconnaît que ces approches sont coûteuses, complexes et ne peuvent être transposées au comportement dans le monde réel.

Conclusion générale

En définitive, on observe que le civisme fiscal est généralement plus élevé dans les pays les plus développés, bien qu'il existe de fortes disparités entre les pays (OCDE, 2019). Cette corrélation pourrait être la manifestation d'un cercle vertueux entre redevabilité, efficacité des politiques publiques et civisme fiscal. Au-delà donc de la hausse des recettes, l'amélioration du civisme fiscal pourrait témoigner de l'existence d'un contrat social (relation de confiance) entre les contribuables et l'État. Par conséquent, il appartient aux États de prendre des mesures allant dans le sens de l'amélioration de l'efficacité des politiques publiques afin d'en tirer les bénéfices qui en découlent, en particulier l'amélioration du civisme fiscal et par ricochet la hausse des recettes publiques.

Bibliographie

- Abate, M. A. (2022). Le développement moral et l'éthique des contribuables dans un contexte de corruption. *Dans Revue Management & Innovation*, 70-93. Récupéré sur <https://www.cairn.info/revue-management-et-innovation-2022-2-page-70.htm&wt.src=pdf>
- Alabede, J. O., Ariffin, Z., & Idris, K. M. (2011). Determinants of Tax Compliance Behaviour: A Proposed Model for Nigeria. *International Research Journal of Finance and Economics*(78).
- Alm, J. (2019). WHAT MOTIVATES TAX COMPLIANCE? *Journal of economic surveys*, 33(2), 353-388. Récupéré sur <https://doi.org/10.1111/joes.12272>
- Fjeldstad, O.-H. (2016). *What Have We Learned About Tax Compliance in Africa?* Summary Brief, ICTD, Brighton. Récupéré sur <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/handle/20.500.12413/12784>
- Gaber, S., & Gruevski, I. (2018). The Influence of Tax Culture in Improving the Tax Compliance. *Journal of Economics*, 3(2), 80-88. Récupéré sur <https://eprints.ugd.edu.mk/id/eprint/20864>
- Ibrahim, M., Musah, A., & Abdul-Hanan, A. (2015). Beyond enforcement: what drives tax morale in Ghana? *Humanomics*, 31(4), 399-414. Récupéré sur <https://doi.org/10.1108/H-04-2015-0023>
- Kouamé, W. A. (2018). *Contrat social et mobilisation des ressources domestiques dans les pays en développement*. PHD Thesis.
- Mascagni, G., & Santoro, F. (2018). What is the Role of Taxpayer Education in Africa? *ICTD African Tax Administration Paper*.
- Mascagni, G., Christopher, N., & Monkam, N. (2017, January). *One Size Does Not Fit All: A Field Experiment on the Drivers of Tax Compliance and Delivery Methods in Rwanda*. ICTD Working Paper 58. the Institute of Development Studies.
- Masud, A., Aliyu, A. A., & J, G. E.-M. (2014, May). TAX RATE AND TAX COMPLIANCE IN AFRICA. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(3), 22-30.
- Mkik, M., & Mkik, S. (2023, Janvier). Encouragement du civisme fiscal en Afrique par le biais des appareils mobiles. *Moroccan journal of business studies*, 4(1).
- Modugu, K. P., & Anyaduba, J. O. (2014). Impact of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 5(9).
- Muhimpundu, F. (2021). Promotion du civisme fiscal en Afrique grâce au téléphone mobile: Cas d'utilisation du téléphone portable au Burundi. *Communication, technologies et développement*. Consulté le mai 27, 2021, sur <http://journals.openedition.org/ctd/5088> ; DOI : <https://doi.org/10.4000/ctd.5088>
- Nkundabanyanga, S. K., Mvura, P., Opiso, J., Nyamuyonjo, D., & Nakabuye, Z. (2017). Tax compliance in a developing country. *Journal of Economic Studies*, 44(6), 931-957.
- Obert, S., Rodgers, K., Tenda, M. J., & Desderio, C. (2018, June 14). Effect of e-tax filing on tax compliance: A case of clients in Harare, Zimbabwe. *African Journal of Business Management*, 12(11), 338-342.
- OCDE. (2019). *Quels sont les déterminants du civisme fiscal ?*
- Prichard, W. (2022). *Unpacking 'Tax Morale': Distinguishing Between Conditional and Unconditional Views of Tax Compliance*. ICTD. Institute of Development Studies.

Sadress, N., Bananuka, J., Orobia, L., & Opiso, J. (2019). Antecedents of tax compliance of small business enterprises: a developing country perspective. *International Journal of Law and Management*, 61 (1), 24-44. Récupéré sur <http://dx.doi.org/10.1108/IJLMA-10-2017-0234>

Slemrod, J., Rehman, O. U., & Waseem, M. (2019, February). Pecuniary and Non-Pecuniary Motivations for Tax Compliance: Evidence from Pakistan. *NBER Working Paper No. 25623*.

TADAT. (2019). *Field guide prepared by TADAT secretariat*.

Liens internet

OCDE. (2019, mars). Récupéré sur <https://www.oecd.org/fr/>:
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/civisme-fiscal-et-integrite-dans-les-pays-en-developpement-mars-2019.htm>

Unies, N. (2015). Récupéré sur Résolution adoptée par l'Assemblée générale le 27 juillet 2015 (unctad.org)