

L'EFFICIENCE FISCALE ET LA THÉORIE GÉNÉRALE DU DROIT

Luciano FILIPPO ¹

Résumé : Pour garantir l'accomplissement des droits fondamentaux, l'État a besoin d'une source de financement, compte tenu que la protection de ces droits présuppose un appareil public qu'utilise trop de ressources. Dans ce contexte, sachant que la fiscalité est la principale source dont dispose l'État, l'efficacité fiscale joue un rôle d'importance. Une fiscalité efficace garantit les ressources nécessaires pour l'actuation gouvernementale. Pourtant, la doctrine n'a pas encore accordé à l'efficacité fiscale l'importance qu'elle mérite. Dans le présent article, on va donc analyser l'efficacité fiscale sous l'optique de la théorie générale du droit, à fin de permettre l'analyse des notions importantes pour son application dans n'importe quel système fiscal.

Mots clés : Efficacité fiscale – classification – notions importantes – application pratique

Resumo : Para garantir o cumprimento dos direitos fundamentais, o Estado precisa de uma fonte de financiamento, tendo em vista que a proteção desses direitos requer um aparato estatal que utiliza muitos recursos. Nesse contexto, sabendo que a tributação é a principal fonte que o Estado dispõe, a eficiência fiscal ganha um importante papel. A tributação eficiente garante os recursos necessários para a atuação governamental. Contudo, a doutrina ainda não deu à eficiência tributária a importância merecida. No presente artigo, pretende-se analisar a eficiência tributária sob a ótica da teoria geral do direito, de modo a permitir a análise de noções importantes para sua aplicação em qualquer sistema tributário.

Palavras-chave : Eficiência tributária – classificação – noções importantes – aplicação prática

I. INTRODUCTION

L'*efficacité* a pris naissance dans la pensée occidentale comme un principe économique. Tout au début de la doctrine libérale, les économistes se sont préoccupés de la question de l'efficacité, particulièrement du point de vue fiscal. A. SMITH a édicté les « quatre maximes » de l'impôt : l'égalité (capacité contributive) ; sûreté (sécurité juridique) ; commodité et économie dans le recouvrement (efficacité).²

¹ Luciano FILIPPO est avocat inscrit au Barreau du Rio de Janeiro, spécialiste en droit fiscal par l'Institut Brésilien de Droit Fiscal (IBET), doctorant en droit fiscal comparé à l'Université Panthéon-Assas, Paris 2, en co-direction avec l'Université Technique de Lisbonne (ISCSP-UTL), membre de l'Association Brésilienne de Droit Budgétaire (ABDF) et de la International Fiscal Association (IFA). E-mail : lfilippo@aof.adv.br.

² SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1950, v. 2, p. 485/487. La dernière est ainsi posée : « *Tout impôt doit être calculé de manière à ce qu'il fasse sortir des mains du peuple le moins d'argent possible au delà de ce qu'il rapporte au trésor de l'État, et en même temps à ce qu'il tienne cet argent le moins longtemps possible hors de la bourse du public* »

Avec la globalisation de l'économie et les nouvelles formulations théoriques, on assiste à l'exportation de la notion d'efficacité au monde juridique. R. POSNER a été le responsable de l'introduction du principe de l'efficacité dans la science juridique, par moyen d'une discipline appelé l'*Analyse Économique du Droit*. Ce nouvel principe aurait pour but de garantir la « maximisation de la richesse » (*wealth maximization*), entendue comme une valeur sociale.³

Mais la notion d'efficacité n'a été bien établie dans le domaine juridique qu'avec l'œuvre de J. RAWLS (*A Theory of Justice*). Selon lui, « (...) pouvons-nous dire qu'une organisation des droits et des devoirs dans la structure de base est efficace si, et seulement si, il est impossible de changer les règles et de redéfinir le système des droits et des devoirs de façon à augmenter les attentes d'un individu représentatif (d'au moins un) sans, en même temps, diminuer les attentes d'une autre (d'au moins un). »⁴

Ses considérations sur ce qu'il appelle de « *principe d'efficacité* » démontrent bien l'importance de cette notion dans la réalisation de la *justice*. L'auteur affirme que l'efficacité (ou l'efficacité) est une condition préalable à une société humaine.⁵ Toutefois, on peut dire que le droit fiscal brésilien s'est intéressé plutôt par le « *principe d'efficacité des moyens* », compris comme le principe qui régit les rapports entre les moyens disponibles pour réaliser un objectif et le degré de réalisation de cet objectif.

La doctrine anglaise – source d'inspiration d'une partie de la doctrine brésilienne – est sans aucun doute celle qui s'est intéressée le plus de la question de l'efficacité. Selon D. J. GALLIGAN, l'efficacité administrative revêt deux aspects complémentaires : d'une part, le devoir d'atteindre un maximum d'objectifs avec un minimum de ressources (*efficiency*) ; et d'autre part le devoir de maximiser l'efficacité de chaque ressource prise individuellement (*effectiveness*)⁶, concepts fondés sur la doctrine *rawlsienne* sur l'efficacité.

Au Brésil, le devoir de l'efficacité, imposé à tous les Pouvoirs publics, est inscrit dans plusieurs articles de la Constitution fédérale de 1988. Le droit brésilien a donc souscrit à la tendance suivie par quelques pays qui consacrent l'efficacité comme principe à valeur constitutionnelle. La Constitution portugaise de 1976, par exemple, dispose que : « Art. 81. L'État doit dans le domaine économique et social: c) Assurer avec priorité la pleine utilisation des forces productives, fiscalisant l'efficacité du secteur public. » La Constitution espagnole de 1978 prévoit dans l'article 31, 2, l'efficacité financière : « *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía* ».

Utilisant une expression différente, la Constitution italienne de 1948 établit dans l'article 97: « *I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione* ». Selon une partie de la doctrine administrative brésilienne, le devoir de *bonne démarche* de l'administration italienne est la source d'inspiration de la notion d'efficacité adoptée par

³ POSNER, Richard. *Frontiers of legal theory*. Cambridge : Harvard University Press, 2001, p. 100.

⁴ RAWLS, John. *Théorie de la justice*. Paris : Éditions de Seuil, 1987, p. 101.

⁵ RAWLS, John. *Op. Cit.*, p. 32.

⁶ GALLIGAN, Dennis James. *Discretionary powers. A legal study of official discretion*. Oxford: Clarendon Press, 1986, p. 129 et s.

la Constitution brésilienne de 1988.⁷ La Confédération Suisse, de son côté, a inscrit dans la Constitution de 1998 : « Art. 170. *Évaluation de l'efficacité. L'Assemblée fédérale veille à ce que l'efficacité des mesures prises par la Confédération fasse l'objet d'une évaluation* ».

D'autres pays non européens ont consacré aussi l'efficience dans leurs constitutions. C'est le cas, par exemple, de la République des Philippines (article IX, B section 3), la République du Suriname (article 122), la République de Cuba (article 66, c) et la Colombie (article 209).

Par ailleurs, il faut noter que certains auteurs distinguent entre *efficience* et *efficacité*. Cette distinction pourtant, à notre avis, n'a pas un fondement sémantique, ce qui pousse la doctrine à proposer plusieurs définitions. Dans le droit brésilien, on rencontre la description de ce grand nombre de définitions chez E. GABARDO⁸ et A. C. DOS SANTOS.⁹ Dans la doctrine française, une distinction est offerte par J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA.¹⁰ Concernant les espagnols, une différenciation est proposée aussi par L. P. ALFONSO.¹¹ Il est rare toutefois de trouver deux définitions semblables.

La confusion est entretenue lorsqu'on constate que quelques dictionnaires français présentent l'efficacité comme synonyme d'efficience, ainsi que les dictionnaires portugais-français qui traduisent efficience (*eficiência*, en portugais) comme efficacité. Ainsi, afin de simplifier l'approche, on va utiliser le mot *efficience*, telle qu'elle est utilisée par la Constitution brésilienne de 1988.

En effet, on constate au Brésil un intérêt croissant pour le thème de l'efficience dans le droit public en général. Naturellement, sachant que la notion d'efficience a été explicitée dans la Constitution fédérale de 1988 par la Réforme Administrative de 4 juin 1998 (Amendement constitutionnel n° 19), la doctrine administrative s'est occupée du sujet avant les autres. Plus récemment, les doctrines fiscaliste et budgétaire se sont aussi intéressés par le sujet.¹² Cependant, cette réforme est encore trop récente pour que la doctrine et la jurisprudence brésilienne aient formulé des concepts solides sur le thème. C'est ainsi que la doctrine n'est en mesure de s'accorder sur l'identification de la nature juridique de l'efficience ou même de son champ d'application pratique.

Dans ce cadre, l'approche théorique de l'efficience exige une double analyse, qui consiste d'abord à déterminer la nature juridique de l'efficience (Chapitre I) et ensuite à bien cerner la notion (Chapitre 2).

⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 20^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 1995, p. 90.

⁸ GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo : Dialética, 2002, p. 24 et s.

⁹ SANTOS, Alvacir Correa dos. *Princípio da eficiência da administração pública*. São Paulo : LTr, 2003, p. 186 et s.

¹⁰ MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. *Droit budgétaire. Budget de l'État. Budgets locaux. Budget de la sécurité sociale. Budget européen*. 3^{ème} édition, Paris : Litec, 1999, p. 319.

¹¹ ALFONSO, Luciano Parejo. *Eficacia y Administración – Tres Estudios*. Madrid : Instituto Nacional de Administración Pública, 1995, p. 93.

¹² Le premier livre entièrement dédié à l'efficience fiscale a été publié en 2006 : MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2006.

II.1. CHAPITRE I – LA NATURE JURIDIQUE DE L'EFFICIENCE EN DROIT BRÉSILIEN

La classification des normes a été toujours une préoccupation de plusieurs doctrines différentes. La distinction entre *règles* et *principes* a été l'objet d'une longue approche scientifique assez diversifiée.¹³ La doctrine brésilienne, fortement inspirée de la doctrine allemande, a développé une théorie générale des principes afin de procéder à la classification des normes juridiques.

Au début, le modèle traditionnel de classification des normes juridiques, y compris la constitution, en *règles* et *principes* a été largement adopté par la doctrine brésilienne. Développé principalement en Angleterre¹⁴ et en Allemagne¹⁵ entre la fin des années 60 et le début des années 80, ce modèle pourtant ne répondait plus aux interrogations actuelles de la doctrine plus actuelle, qui avait du mal à classer quelques normes instituées principalement par la Constitution fédérale de 1988.

Dans ce contexte, H. ÁVILA a développé en 2003 (*Théorie des principes. De la définition à l'application des principes juridiques*, São Paulo, Malheiros) une nouvelle théorie des principes, qui ajoute une troisième catégorie, appelée « *postulat* » aux deux catégories déjà existantes. La rigueur scientifique et l'utilité pratique de cette nouvelle théorie lui ont donné une grande acceptation dans la doctrine brésilienne destinée au droit public en général.

On remarque que, d'un côté, la doctrine brésilienne s'est préoccupée d'une façon un peu excessive de la question des principes juridiques, ce qui a généré un phénomène d'*inflation doctrinale*. D'autre côté, il s'agit d'une discussion qui n'a pas beaucoup intéressé la doctrine française. C'est ainsi que, concernant les catégories de normes constitutionnelles, les auteurs et la jurisprudence française identifient les *règles*, *principes*, *objectifs* ou *exigences* de valeur constitutionnelle. Toutefois, selon M.-A. COHENDET, ces catégories ne sont pas facilement identifiables.¹⁶

Le système de contrôle de constitutionnalité de la loi adopté au Brésil a développé l'importance et le rôle attribués aux principes d'une telle façon, qu'on parle aujourd'hui d'un *état principiológico* (estado principiológico).¹⁷ C'est exactement grâce à cette valeur donnée aux principes que les efforts pour les classer se sont développés dans la doctrine brésilienne. Néanmoins, il ne s'agit pas d'un effort théorique dénué d'intérêt pratique ou plutôt académique. Au contraire, le pragmatisme est une caractéristique bien présente dans ses considérations.

¹³ Pour une histoire de ces doctrines, cf., dans la doctrine brésilienne : GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito*. 3^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2005. Dans la doctrine allemande : ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. 2^{ème} édition, Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 63 et s.

¹⁴ DWORKIN, Ronald. *The model of rules*. University of Chicago Law Review, n.35, 1967, p. 14 et s.; DWORKIN, Ronald. « Is law a system of rules? ». In: DWORKIN, R. M. (ed.). *The Philosophy of Law*. Oxford, Oxford University Press, 1977.

¹⁵ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 63 et s.

¹⁶ COHENDET, Marie-Anne. *Droit constitutionnel*. 3^{ème} édition, Paris, Montchrestien: 2006, p. 58.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2006, p. 23.

Ainsi, pour que l'identification de la nature de l'efficience (§ 2) soit possible, il faut d'abord faire un bref exposé de la « théorie des principes » du droit brésilien (§ 1), qui sera adopté dans ce travail.

§ 1 – NORMES DE PREMIER DEGRE : LES « REGLES » ET LES « PRINCIPES JURIDIQUES »

D'une façon bien résumée, les règles peuvent être définies comme les normes juridiques qui décrivent un objet (assujettis, conduites, sujets, effets juridiques, contenus, etc.) et exigent du destinataire l'adoption d'un comportement. Dans la logique formelle, on dit que la meilleure structure qui s'applique aux règles est celle du *judgement hypothétique*.¹⁸ C'est-à-dire que cette catégorie normative prévoit dans le plan abstrait un objet qui, une fois concrétisé dans le plan de la réalité (hypothèse), va générer une conséquence immédiate (comportement).

Comme exemple, on peut mentionner l'article 256, I, du Code général des impôts (CGI), ainsi rédigé : « *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ». On peut remarquer que ledit article décrit un objet (livraison de bien ou prestation de services) qui, une fois réalisé, va instaurer une obligation (acquitter la TVA).

Tandis que les règles contiennent une dimension immédiatement comportementale, les principes sont des normes juridiques immédiatement finalistes (établissent une fin qui doit être poursuivie). Cela veut dire que les principes établissent toujours un *état idéal des choses* qui, pour être réussi, il faut l'adoption de quelques comportements. Cet *état idéal des choses* peut être défini comme une *valeur* choisie par le législateur ou par la constitution. Les principes sont les normes juridiques qui contiennent ces valeurs.

Pour clarifier, on peut citer le principe de la dignité de la personne humaine, rattaché au préambule de la Constitution française de 1946, et stipulé dans l'article 1, III, de la Constitution brésilienne de 1988. Il s'agit d'une norme qui ne décrit aucun comportement, mais démontre la valeur donnée à l'être humain et qui oriente le législateur, par exemple, à s'abstenir d'instituer la peine de torture ou d'imposer le minimum vital.

Règles et principes sont traités comme normes de premier degré parce qu'ils se situent au niveau des normes qui doivent être directement appliqués.¹⁹

§ 2 – NORMES DE DEUXIEME DEGRE : LES « POSTULATS »

Les « postulats » se situent dans un deuxième degré parce qu'ils ne sont pas directement appliqués. Cette catégorie est au niveau des normes qui réglementent la méthode d'application des normes de premier degré. C'est-à-dire que les « postulats » établissent la *structure d'application* des règles et principes ou la façon dont ces normes doivent être appliqués.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4^{ème} édition, São Paulo : Max Limonad, 2002, p. 41 et s.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 79.

S'agissant de normes juridiques qui structurent l'application des règles et principes, les « postulats » ne peuvent être violés qu'exceptionnellement. C'est le cas par exemple de la *proportionnalité*, le postulat le plus connu au Brésil. Selon les enseignements de H. ÁVILA : « *L'examen de la proportionnalité est appliqué toujours lorsqu'il existe une mesure concrète destinée à réaliser une finalité. Dans ce cas, il faut analyser les possibilités de cette mesure à réaliser la finalité (examen de l'adéquation), de cette mesure être la moins restrictive aux droits individuels (examen de la nécessité) et de la finalité publique être si valeureuse de façon à justifier la restriction (examen de la proportionnalité au sens strict).* »²⁰

Le « postulat » de la proportionnalité donc impose trois examens : il faut savoir si la mesure est *adéquate* (promeut-elle la finalité désirée ?) ; si la mesure est *nécessaire* (parmi les disponibles, la mesure choisie est-elle celle qui restreint le moins les droits individuels ?) ; et si elle est *proportionnelle au sens strict* (les avantages amenés par la finalité correspondent-ils aux désavantages provoqués par l'adoption de cette mesure ?).

H. ÁVILA donne l'exemple de l'arrêt du Tribunal constitutionnel brésilien qui a annulé la décision de la Cour d'appel qui imposait l'examen hématologique de paternité au père présumé d'un enfant.²¹ En effet, le père présumé ne peut pas être obligé à faire l'examen, s'il ne le veut pas, sous peine d'atteinte à son intégrité physique. En effet, ce n'est pas la proportionnalité qui a été violée dans ce cas, mais le principe de la dignité de la personne humaine, comme d'ailleurs reconnu par le Conseil constitutionnel. La mesure se montrait disproportionnée, compte tenu du fait qu'il existait d'autres mesures moins restrictives pour réussir la même finalité : le propre auteur de la requête pourrait faire l'examen. La soumission forcée à l'examen hématologique donc n'était pas *nécessaire*.

Dans un autre cas, la Haute juridiction a déclaré l'inconstitutionnalité d'une loi qui imposait aux entreprises de distribution de gaz l'obligation d'avoir en chaque véhicule transporteur une balance spéciale afin de peser devant les contribuables tous les unités vendues.²² Dans cet affaire, le Tribunal a décidé que la mesure n'était pas *nécessaire* (la fiscalisation par prélèvement serait moins restrictive) et *disproportionnée au sens strict* (les désavantages – augmentation du prix du gaz, dislocation du consommateur jusqu'au véhicule transporteur, exigence d'investissement par les entreprises – ont été considérés supérieurs aux avantages – protection des consommateurs). De la même façon, ce n'est pas la proportionnalité qui a été violée dans ce cas, mais le principe de la libre initiative (article 170 de la Constitution de 1988), comme d'ailleurs reconnu dans l'arrêt.

À partir de cela, on peut conclure qu'il existe une catégorie normative dépourvue de contenu matériel, dont le rôle principal est d'orienter l'application d'autres principes et règles, avec lesquels elles ne se confondent pas. C'est la catégorie de « postulat ».

SECTION 2 – L'IDENTIFICATION DE LA NATURE JURIDIQUE DE L'EFFICIENCE

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2006, p. 150.

²¹ Suprême Tribunal Fédéral (STF), HC 76.060, juge S. PERTENCE, arrêt rendu le 31 mars 1998, disponible sur : <http://www.stf.jus.br>, accédé le 30 avril 2009.

²² Suprême Tribunal Fédéral (STF), ADI n. 855-2, juge O. GALLOTTI, arrêt rendu le 6 mars 2008, disponible sur : <http://www.stf.jus.br>, accédé le 30 avril 2009.

La doctrine certainement s'est déjà prononcée sur la nature juridique de l'efficience fiscale. Les manifestations, toutefois, ne sont pas convergentes, l'efficience étant classifiée soit comme principe soit comme « postulat ». De cette façon, afin de situer l'efficience fiscale dans la catégorie la plus adéquate parmi celles décrites ci-dessus, on va d'abord faire une brève exposition des différents points de vue de la doctrine sur cette classification (§ 1), et ensuite proposer une classification (§ 2).

§ 1 – LES DIFFÉRENTS POINTS DE VUE DE LA DOCTRINE

Une bonne partie de la doctrine désigne l'efficience comme un principe. C'est le cas par exemple de J. A. DIAS, qui, même sans s'approfondir la détermination de la nature juridique de l'efficience, la désigne comme étant un principe. L'auteur, adoptant expressément la théorie de R. ALEXY, affirme que tous les principes destinés à l'administration publique sont conçus comme des « *mandats d'optimisation* ». ²³ Il faut remarquer que l'idée de « *mandats d'optimisation* » a été utilisée par R. ALEXY comme critère décisive à la différenciation entre les *règles* et *principes* :

« *El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de la posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. (...) En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no.* » ²⁴

Cependant, selon H. ÁVILA, malgré la sophistication de la pensée, l'impropriété de la définition proposée par R. ALEXY consiste en définir les principes partant de la façon dont ils sont appliqués, ce qui a été objet de plusieurs critiques en Allemagne. ²⁵ En effet, R. ALEXY affirme que les principes peuvent être accomplis de façon graduelle (*diferente grado*), que les règles peuvent être accomplies ou pas. Mais il ne définit pas leur contenu.

La théorie de R. ALEXY est adoptée aussi par E. GABARDO, qui classifie l'efficience comme un principe. ²⁶ En plus, l'auteur affirme que le fait que la Constitution fédérale brésilienne ait traité l'efficience comme un principe représente une *volonté* du constituant qui doit être respecté. ²⁷ Or, la dénomination qu'un texte juridique, même la Constitution, donne à un institut, n'est pas suffisante pour définir sa nature juridique.

De l'autre côté, H. ÁVILA affirme que l'efficience n'est pas un principe. Selon l'auteur, le devoir d'efficience va orienter l'administration à poursuivre la mesure qui soit la plus satisfaisante afin d'arriver aux buts qui lui sont attribués : « *Le devoir d'efficience structure la façon dont l'administration doit atteindre leurs buts et quel doit être l'intensité de la relation entre les mesures qu'elle adopte et les fins qu'elle poursuit* ». ²⁸

²³ DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência e moralidade administrativa*. 2^{ème} édition, Curitiba : Juruá, 2008, p. 33.

²⁴ ALEXY, Robert. *Op. Cit.*, p. 67/68.

²⁵ *Ibid.*, p. 88.

²⁶ GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 78 et s.

²⁷ *Ibid.*, p. 86.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 432.

R. L. TORRES affirme que l'efficiencia, étant vide et destitué de contenu matériel, doit « équilibrer et harmoniser les autres principes constitutionnels ». ²⁹ Selon cet auteur, l'efficiencia sera importante au moment de l'application des principes et règles dotés de contenu et qui sont liés à la liberté, justice et sécurité. ³⁰ P. MODESTO, malgré affirmer qu'il s'agit d'un principe, affirme aussi que, étant un *principe instrumental*, l'efficiencia est dépourvue de *valeur substantielle*. ³¹

La catégorie normative plus adéquate à l'efficiencia, selon H. ÁVILA et R. L. TORRES, serait donc celle du « postulat ».

On remarque ainsi que la doctrine n'est pas unanime sur la question de l'identification de la nature juridique de l'efficiencia, qui est classifiée soit comme principe, soit comme « postulat ».

§ 2 – CONCLUSION : L'EFFICIENCIA EST UN « PRINCIPE »

Partant des classifications proposées par les insignes auteurs avant mentionnés, on propose une classification pour l'efficiencia, prenant en compte la théorie des principes. En effet, on n'est pas d'accord avec la classification proposée par H. ÁVILA et R. L. TORRES, selon laquelle l'efficiencia est un « postulat ».

Proposant une définition de la notion d'efficiencia, H. ÁVILA affirme : « *Le devoir d'efficiencia structure la façon dont l'administration doit atteindre ses buts et qu'elle doit être l'intensité de la relation entre les mesures qu'elle adopte et les fins qu'elle poursuit* ». ³² On remarque que la définition proposée présente deux composantes : la première, c'est la façon dont l'administration doit atteindre ses buts. Il concerne le choix des moyens permettant la réalisation des fins poursuivies ; le deuxième, l'intensité de la relation entre les mesures qu'elle adopte et les objectifs visés, selon lequel on doit appliquer les concepts d'effectivité (*effectiveness*) et d'efficacité (*efficiency*). ³³

Il s'agit en évidence d'une définition fondée sur la conception *rawlsienne* de l'efficiencia, où on prend en compte les rapports entre moyens disponibles et objectifs poursuivis. ³⁴ Toutefois, tandis que J. RAWLS part du présupposé que toutes les options disponibles soient des moyens permettant d'atteindre l'objectif, H. ÁVILA ajoute au concept d'efficiencia la nécessité de choisir ces moyens, compte tenu que ni toutes les

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. « Princípio da eficiência em matéria tributária ». In : *Princípio da eficiência em matéria tributária* (coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva), São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 69.

³⁰ *Ibid.*, p. 70.

³¹ MODESTO, Paulo. « Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência ». *Revista Diálogo Jurídico* 1 (2) : 8, 2001. Disponible sur « www.direitopublico.com.br », accédé le 28 avril 2009.

³² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 432.

³³ GALLIGAN, Dennis James. *Discretionary powers. A legal study of official discretion*. Oxford: Clarendon Press, 1986, p. 129 et s.

³⁴ RAWLS, John. *Théorie de la justice*. Paris : Éditions de Seuil, 1987, p. 452. « Supposons un objectif particulier et que toutes les options disponibles soient des moyens pour l'atteindre, tout en étant neutres par ailleurs. Le principe [de l'efficacité des moyens] pose que nous devons choisir l'option qui réalise l'objectif de la meilleure manière. Ce qui donne, en développant, l'idée que, l'objectif étant fixé, il faut l'atteindre en économisant au maximum les moyens (quels qu'ils soient), ou que, les moyens étant fixés, il faut atteindre l'objectif avec un taux de réussite maximum. »

possibilités qui se posent devant l'administration sont adéquates à réaliser les fins qu'elle poursuit.

Cependant, la reprise de la définition *rawlsienne* a amené H. ÁVILA à rapprocher l'efficacité de l'examen de proportionnalité, qui analyse justement l'intensité de la relation entre les moyens disponibles et les objectifs poursuivies. Selon cet auteur : « Choisir un moyen adéquat afin de promouvoir un but, mais qui le promeut de façon insignifiante, avec plusieurs effets négatifs parallèles ou avec peu de certitude, c'est violer le devoir d'efficacité administrative ». ³⁵ Or, c'est exactement le rôle du contrôle de proportionnalité : savoir si, parmi les moyens appropriés, on a adopté celui qui restreint peu les droits fondamentaux et dont les effets positifs soient plus nombreux par rapport aux négatifs.

Une brève analyse du droit comparé révèle que ce que H. ÁVILA désigne comme « postulat » d'efficacité est en réalité déjà exercé par le contrôle de proportionnalité, principe général de droit.

En effet, selon K. TIPKE et J. LANG, le principe de proportionnalité (*Verhältnismäßigkeit*) sert à attribuer une « rationalité à la relation moyen-finalité ». ³⁶ Pour que cette rationalité soit réussite, il faut aussi procéder aux mêmes trois examens mentionnés ci-dessus : l'adéquation (*geeignetheit*), la nécessité (*erforderlichkeit*) et la proportionnalité au sens strict (*zumutbarkeit*).

Concernant le premier examen (adéquation), K. TIPKE et J. LANG affirment : « L'autorité fiscale ne peut pas prendre une mesure avec laquelle le but souhaité ne puisse être réussi » ³⁷. Sur la nécessité : « L'autorité fiscale est obligé d'adopter, parmi les plusieurs mesures adéquates, celle qui charge le moins possible les droits du citoyen ». Encore selon les auteurs, même une mesure qui charge le moins possible les droits concernés peut avoir des conséquences qui sont en disproportion avec le but souhaité (proportionnalité au sens strict).

La proportionnalité est aussi largement appliquée en France. Le Conseil constitutionnel utilise souvent cet instrument. L'expression *proportionnalité* a été utilisée par la première fois dans la Décision n° 84-181 DC, du 11 octobre 1984. D'autres décisions plus récentes se réfèrent à un *contrôle de proportionnalité*. ³⁸ L'objectif de ce contrôle est bien définie par M.-A. COHENDET. ³⁹

Comme principe général de droit, le contrôle de proportionnalité est adopté aussi par le droit communautaire. La jurisprudence de la Cour de justice a introduit cet instrument dans l'ordre juridique communautaire. ⁴⁰ Elle a précisé ce que l'article 5, alinéa 3 CE

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 437.

³⁶ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuernrecht)*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 270 et s. Selon les auteurs, le principe de proportionnalité est l'autre dénomination de l'interdiction de l'excès.

³⁷ *Ibid.*, p. 270, 271.

³⁸ Décision n° 98-404 DC, du 18 décembre 1998.

³⁹ COHENDET, Marie-Anne. *Op. Cit.*, p. 67. « À l'instar du juge administratif, le juge constitutionnel apprécie l'adéquation entre l'objectif du législateur et les moyens qu'il met en œuvre pour y parvenir. Il vérifie que ces modalités ne sont pas manifestement inappropriées à la finalité visée. »

⁴⁰ Arrêts du 17 décembre 1970, Köster, Berodt & Co. (25/70, Rec. 1970, p. 1161, points 21 et suiv.); du 18 novembre 1987, Maizena e.a. (137/85, Rec. 1987, p. 4587, point 15); du 13 novembre 1990, Fedesa

reconnaissait déjà en termes larges : « *l'action de la Communauté n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du présent traité* ». ⁴¹ Ainsi, selon sa jurisprudence : « (...) *les actes des institutions communautaires ne dépassent pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la réalisation des objectifs légitimes poursuivis par la réglementation en cause, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriés, il convient de recourir à la moins contraignante, et que les inconvénients causés ne doivent pas être démesurés par rapport aux buts visés* ». ⁴²

Dans ce concept posé par la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE), on identifie facilement les mêmes trois examens proposés par la doctrine brésilienne et allemande : l'*examen de nécessité* (il faut que la mesure soit appropriée) ; l'*examen de nécessité* (le devoir de choisir la mesure la moins contraignante) et l'*examen de proportionnalité au sens strict* (il faut que les inconvénients de cette mesure ne soient pas démesurés par rapport aux buts visés). Ainsi, la proportionnalité servira de critère pour savoir, par exemple, si une mesure affecte trop ou peu les objectifs et principes de la sixième directive, ou si elle cause plus d'inconvénients que d'avantages.

On remarque donc que l'examen de proportionnalité se préoccupe déjà avec la question de l'analyse d'intensité de la relation entre les moyens disponibles et les objectifs poursuivis.

Enfin, il faut souligner que cette confusion entre la proportionnalité et l'efficacité est présente même dans l'œuvre de H. ÁVILA. En effet, dans la deuxième édition du *Système constitutionnel fiscal*, publié en mai 2006, l'auteur mentionne l'efficacité comme un postulat. ⁴³ Toutefois, dans la sixième édition de la *Théorie des principes*, publiée en septembre de 2006, il ne l'aborde pas. Malgré cela, on constate qu'il a pris de cette dernière œuvre quelques extraits consacrés au postulat de la proportionnalité afin de classer, dans la première œuvre, l'efficacité comme un postulat, ce qui a abouti à créer une immense difficulté pour distinguer les deux. ⁴⁴

Le problème pratique de la classification proposée par H. ÁVILA, identifiant l'efficacité avec la proportionnalité, réside en qu'elle restreint l'application du principe seulement aux mesures qui doivent être prises concrètement. Ainsi, elle ne répond pas à toutes les questions. Par exemple : Est-ce que le retard excessive pour l'analyse d'un recours administrative fiscal viole le principe d'efficacité ? Selon la doctrine de H. ÁVILA, il n'existerait pas de violation, car il ne s'agit pas d'une mesure administrative concrète.

e.a. (C-331/88, Rec. 1990, p. I-4023, point 13); du 7 septembre 2006, Espagne/Conseil (C-310/04, Rec. 2006, p. I-7285, point 97) et du 17 janvier 2008, Viamex Agrar Handel (C-37/06 et C-58/06, Rec. 2008, p. I-69, point 33).

⁴¹ BOUCHARD, Jean-Claude; MILLER, Justin Hayden. « La TVA : une question de principes. Analyse des grands principes communautaires ». *Revue de Droit Fiscal*, n. 7, 12 février 2009, p. 12.

⁴² CJCE, 5^e ch., 2 oct. 2003, aff. C-147/01, Weber's Wine World Händel-GmbH e. a: Rec. CJCE 2003, I, p. 11365; Europe 2003, comm.. 378, obs. D. Simon.

⁴³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 430 et s.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2006, p. 152 et s.

D'un autre côté, entendre l'efficience comme un « postulat » signifie lui restreindre la portée pratique, compte tenu du fait que le principe de la séparation des pouvoirs rend difficile le contrôle du mérite des actes administratifs. Si l'on considère l'efficience comme un moyen de contrôle de l'intensité des relations entre mesure et finalité, son utilisation ne sera qu'exceptionnelle. Il s'agit d'un impératif donné par le principe de séparation des pouvoirs. Selon H. ÁVILA : « *Chaque pouvoir doit conserver une prérogative d'évaluation* ». ⁴⁵

En outre, selon J. RAWLS, il n'y a pas de méthode rationnelle pour mettre en balance différents objectifs les uns par rapport aux autres. ⁴⁶ Évidemment, l'administration ne peut pas être contrainte à analyser profondément les pour et les contres de toutes les mesures que lui sont disponibles, car dans ce cas elle n'arriverait pas à être suffisamment flexible pour répondre aux questions sociales et économiques les plus urgentes.

La difficulté posée par le principe de la séparation des pouvoirs est remarquée aussi en France. Concernant le contrôle réalisé par le Conseil constitutionnel, M.-A. COHENDET affirme : « *Il ne sanctionne que les inadéquations flagrantes et importantes, rappelant régulièrement qu'il ne lui appartient pas de supprimer le pouvoir discrétionnaire du législateur en substituant son appréciation à la sienne.* » ⁴⁷

Dans le droit administratif, J. MORAND-DEVILLER considère que le contrôle peut « *conduire le Conseil d'État, s'il n'y prenait garde, à devenir 'un juge qui gouverne'* ». ⁴⁸ Dans la doctrine brésilienne, H. ÁVILA affirme aussi que l'examen de proportionnalité amènera à la déclaration de l'invalidité de la mesure prise seulement si l'incompatibilité entre le moyen et la fin est clairement visible. ⁴⁹

En effet, l'activité administrative ne se borne pas au choix des mesures. La notion de temps d'exécution, par exemple, est primordiale à la notion d'efficience. La recherche d'une culture qui privilégie la courtoisie et la gentillesse dans l'accueil du public fait partie aussi d'une notion d'efficience qui ne peut pas être contrôlée par la relation entre les mesures disponibles et les objectifs poursuivis.

En conclusion, on peut dire qu'appliquer la conception *rawlsienne* d'efficience pour affirmer que celle-ci est un « postulat » signifie affirmer que l'efficience est entièrement comprise dans le contrôle de proportionnalité. L'inconvénient de ce raisonnement réside dans le fait que, comme normes de deuxième degré, le « postulat » n'est pas appliqué directement dans la pratique, de façon que son violation n'est qu'exceptionnelle, ce qui aboutit à réduire la portée pratique de l'efficience. En outre, appliquer la conception *rawlsienne* à l'efficience équivaut à dire que celle-ci n'est applicable qu'aux mesures pratiques prises par l'administration, ce qui exclut l'appréciation des omissions pratiqués et des retards réalisés.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 436.

⁴⁶ RAWLS, John. *Op. Cit.*, p. 453.

⁴⁷ MORAND-DEVILLER, Jacqueline. *Cours de droit administrative*. 5^{ème} édition, Paris : Montchrestien, 1997, p. 67.

⁴⁸ MORAND-DEVILLER, Jacqueline. *Op. Cit.*, p. 281.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2006, p. 157.

Ainsi, on peut affirmer que l'efficacité est un *principe* qui oriente toute l'activité de l'administration. La valeur qu'il porte, compris comme l'*état idéal des choses*, est la « bonne administration », idée que sera mieux expliquée dans la section suivante.

II.2. CHAPITRE II – LA NOTION DE L'EFFICIENCE

Le principe d'efficacité est inscrit à l'article 37, *caput* et XXII, de la Constitution fédérale de 1988, modifié par l'amendement constitutionnel n. 19, de 4 juin 1998, selon lequel : « Art. 37. *L'administration public directe et indirecte de l'Union, des États Fédérés, du District Fédéral et des Communes obéira les principes de la légalité, impersonnalité, moralité et efficacité (...).* »

Toutefois, selon la majorité de la doctrine, le principe existait déjà implicitement dans la Constitution. En effet, on ne saurait admettre qu'avant ledit amendement l'administration pourrait être inefficace. Même parce que le Décret-loi n° 200, de 25 février 1967, mentionnait clairement dans son texte l'efficacité (articles 26, III et 100). Selon A. DE MORAES, le constituant dérivé a inséré dans l'article 37 de la Constitution brésilienne la notion d'efficacité, pour finir avec la discussion doctrinale et jurisprudentielle sur l'existence implicite du principe dans le Texte.⁵⁰

Concernant la fiscalité, la notion d'efficacité existait déjà dans l'article 52, XV de la Constitution fédérale : « Art. 52. *C'est de compétence exclusive du Sénat Fédéral : (...)* XV – *Évaluer souvent la fonctionnalité du système fiscal national, concernant son structure et composants, et la performance des administrations de l'Union, des États Fédérés, du District fédéral et des Communes.* »

La Constitution de 1988, suivant le modèle espagnole d'efficacité financière (Constitution espagnole de 1978, l'article 31, 2), a prévu aussi la même idée dans l'article 74, II : Art. 74. *Les pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire maintiendront, de façon intégrée, un système de contrôle interne avec la finalité de : II – prouver la légalité et évaluer les résultats, en ce qui concerne l'efficace et l'efficacité, de la gestion budgétaire, financière et patrimonial réalisés par des organes et entités de l'administration fédérale, ainsi que de l'application des ressources publics par les entités de droit privé.* »

Toutefois, avant d'initier le travail d'identification de la notion d'efficacité, il faut laisser clair qu'il n'existe pas un concept universel et atemporel. La notion d'efficacité va dépendre invariablement du lieu et du moment où elle est décrite, car chaque ordre juridique et chaque époque peuvent présenter une variante de son concept. C'est ainsi qu'on peut affirmer que l'efficacité est un « *concept juridique indéterminé* »⁵¹, selon la classification des « *formes des pensées* » présentés par la méthodologie du droit développée surtout en Allemagne.⁵²

⁵⁰ MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada*. São Paulo : Atlas, 2002, p. 796.

⁵¹ Dans le même sens: GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo : Dialética, 2002, p. 24; SOUZA, Antonio Francisco de. *Conceitos indeterminados no direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 1994, p. 25.

⁵² Pour une approche approfondie des « concepts » et « types » dans la théorie générale du droit, cf. LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6^{ème} édition, Wien-New York : Springer, 1991, p. 461 et s., *apud* ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva,

Naturellement, pour que l'approche de la notion d'efficacité soit plus complète, il faut analyser la genèse de cette notion dans le droit administratif (Section 1) puis la reprise et l'adaptation de cette notion par la doctrine fiscale (Section 2), pour qu'il soit possible de proposer à la fin une définition qui réunit les manifestations des plusieurs auteurs (Section 3).

SECTION 1 – LA GENESE DE LA NOTION D'EFFICACIE EN DROIT ADMINISTRATIF

D'abord, il faut analyser les principales manifestations de la doctrine administrative sur le principe d'efficacité (§ 1) et, ensuite, les manifestations de la jurisprudence (§ 2).

§ 1 – DOCTRINE

L'importance de l'analyse du principe d'efficacité dans le droit administratif réside dans le fait que l'activité de l'administration fiscale se matérialise par des actes administratifs. Cette analyse se révèle aussi importante de point de vue budgétaire. D'autre part, l'exposition de motifs de la Réforme Administrative renvoie à l'amélioration du système fiscal et budgétaire. Dans ce sens, un des objectifs déclinés par l'exposition est: « *Contribuer à l'équilibre des dépenses publiques* ». Une spéciale attention est donnée aussi au « *contrôle définitif de la crise fiscale* »⁵³ dont le Brésil ne s'en est jamais sorti.

Il est affirmé que la source de l'inspiration du modèle d'efficacité brésilien est la Constitution italienne de 1948, qui dispose dans l'article 97: « *I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione* ». ⁵⁴ L'expression *bonne démarche* a été considérée synonyme de *bonne administration* par la doctrine italienne, comme remarqué par G. FALZONE: « *Tale principio che, già esistente nell'ordinamento giuridico trova ora la sua formale consacrazione, à quello del 'buon andamento dell'amministrazione' o meglio della 'buona amministrazione'* ». ⁵⁵

J. P. HARRIS enseigne que les principes d'organisation liés à l'idéal d'efficacité et bonne administration sont: le principe d'échelonnement du personnel (qui sert à faciliter la programmation, la coordination et la spécialisation vers l'utilisation maximale du personnel); le principe de la base fonctionnelle (nécessité de structuration de l'organisation, ayant en vue la fonction qu'elle va réaliser); le principe de la division des activités de consultation et exécutives (compte tenu que l'activité de consultation est de grande importance par l'organisation), parmi d'autres. ⁵⁶

2006, p. 169. Dans le droit brésilien, cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2^{ème} édition, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

⁵³ Journal Officiel du Sénat Fédéral brésilien, du 2 décembre 1997, p. 26481.

⁵⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. Cit.*, p. 90; DIAS, Jefferson Aparecido. *Op. Cit.*, p. 74; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13^{ème} édition, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 92; GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 19.

⁵⁵ FALZONE, Guido. *Il dovere di buona amministrazione*. Milan: Giuffrè, 1953, p. 118.

⁵⁶ HARRIS, Joseph P. *Dinamica della pubblica amministrazione nello stato contemporaneo*. Bologne: Zanichelli, 1957, p. 33 et s. Pour une définition plus complète de bonne administration dans la doctrine italienne, cf. FALZONE, Guido. *Op. Cit.*; ANDREANI, Antonio. *Il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione*. Padova: Cedam, 1979; LANDI, Guido; POTENZA, Giuseppe; ITALIA, Vittorio. *Manuale di diritto amministrativo*. 11^{ème} édition, Milan: Dott. A. Giuffrè, 1999; GALATERIA, Luigi; STIPO, Massimo. *Manuale di diritto amministrativo*. 2^{ème} édition, Torino: Utet, 1995.

La classification proposée par E. GABARDO, avec base dans la doctrine espagnole, est aussi intéressante.⁵⁷ L'auteur identifie sept *espèces* différentes d'efficience : « *efficience opérative* » (élaboration d'un bon planning ou une bonne formulation de finalités) ; « *efficience adaptative* » (bonne capacité de reformuler les finalités) ; « *efficience technique* » (bonne relation entre les ressources et les résultats) ; « *efficience économique strictu sensu* » (bonne relation entre les coûts et la valeur des résultats) ; « *efficience économique par consignation* » (distribution optimale des ressources disponibles) ; « *efficience économique productive* » (majeur rendement à l'utilisation des ressources ou minimisation des coûts) ; et « *efficience morale* » (recherche de l'efficience conditionné par valeurs morales).

Ainsi, on remarque que le droit administratif, étant la première branche du droit à s'intéresser de la notion d'efficience, s'est certainement fondé sur quelques concepts économiques d'une importance notable. En outre, l'approche administrative montre que l'efficience doit être regardée de plusieurs angles différents.

§ 2 – JURISPRUDENCE

Comme il a été déjà affirmé auparavant, l'efficience existait dans le système juridique brésilien avant l'altération réalisée par l'amendement constitutionnel n° 19/1998. La preuve c'est la considération, même timide, de l'efficience par la jurisprudence avant la Réforme Administrative. Le Conseil constitutionnel, par exemple, a abordé le thème de l'efficience déjà en 1954.⁵⁸

Toutefois, le Conseil constitutionnel a commencé à aborder l'efficience comme un principe constitutionnel seulement après ladite réforme. Dans ce sens, le Tribunal a décidé dans l'arrêt ADC n° 12-MC/DF⁵⁹ que le népotisme viole le principe d'efficience. Selon le juge C. A. BRITTO, il faut tenir en compte, lors d'une indication pour une fonction administrative de confiance, de la capacité technique de la personne concernée, de sa qualification pour l'exercice d'activités publiques, parmi d'autres caractéristiques orientées vers la réalisation satisfaisante de l'activité publique.

Dans l'arrêt RE-QO 413.478/PR⁶⁰, le juge C. A. BRITTO a décidé que le droit de grève est un instrument du principe d'efficience, ayant en vue que l'unique raison pour laquelle les fonctionnaires de l'État demandent meilleurs conditions de travail est pour mieux réaliser le service public, en conformité avec le principe en débat.

Concernant la Cour de Cassation brésilienne (STJ), on remarque qu'elle reconnaissait aussi l'efficience comme principe, même avant l'entrée en vigueur de l'amendement constitutionnel n. 19/98. C'est le cas de arrêt rendu le 21 septembre 1998 (REsp n° 1 69876/SP).⁶¹ L'approche de la Cour sur le principe de l'efficience est devenue plus

⁵⁷ GABARDO, Emerson. *Op. Cit.*, p. 30.

⁵⁸ STF, RMS-2201 / DF, Juge A. VASCONCELOS, arrêt rendu le 22 juillet 1954. Disponible sur www.stf.jus.br, accédé le 6 mai 2009.

⁵⁹ Arrêt rendu le 16 février 2006. Disponible sur le site : www.stf.jus.br, accédé le 6 mai 2009.

⁶⁰ Arrêt rendu le 22 mars 2004, disponible sur le site : www.stf.jus.br, accédé le 6 mai 2009.

⁶¹ « (...) Le juge ne peut pas substituer à l'administration publique, en déterminant la réalisation d'œuvres d'infrastructure dans la construction de maisons populaires. (...) Appartient au Pouvoir exécutif le jugement de convenance et opportunité pour réaliser des actes physiques d'administration (construction de maisons populaires, etc.). Le judiciaire ne peut pas, par l'argument de protéger les

constante aussi après l'amendement n° 19/1998. Le STJ a décidé dans l'arrêt REsp n° 1.044.158/MS qui pour être efficiente, l'administration doit agir dans les délais établis par la loi. Selon le juge C. MEIRA, « *L'administration publique doit agir selon les principes constitutionnels, dans le cas le principe d'efficacité, qui se concrétise aussi par l'accomplissement des délais légalement déterminés* ». ⁶² Il faut signaler que plusieurs arrêts affirment que le non accomplissement des délais déterminés, ainsi que le retard injustifié de l'administration font figure de violation au principe d'efficacité. ⁶³

On peut remarquer que les arrêts des tribunaux supérieurs brésiliens ne sont pas très éclaircissants sur le contenu de l'efficacité administrative. On rappelle que la Réforme Administrative, étant toute récente, il est encore tôt d'avoir une jurisprudence unifiée sur le sujet. Pourtant, quelques décisions révèlent déjà que l'efficacité n'est pas utilisée comme un « postulat » – c'est-à-dire comme une norme d'orientation d'autres principes. Ainsi, la jurisprudence administrative applique directement l'efficacité, soit en déterminant que l'administration doit accueillir le contribuable de façon satisfaisante, soit en imposant un délai raisonnable à la pratique des actes administratifs.

SECTION 2 – LA REPRISE DE LA NOTION D'EFFICACITÉ PAR LE DROIT FISCAL

Si la doctrine et la jurisprudence en droit administratif n'ont pas encore disséqué toutes les caractéristiques de l'efficacité, en droit fiscal, leur action est encore plus timide. De cette façon, on va analyser d'abord les manifestations doctrinales (§ 1), aussi que les exemples qu'elle mentionne (§ 2) et ensuite l'état actuel de la jurisprudence (§ 3).

§ 1 – DOCTRINE

Concernant la France, bien que l'efficacité soit une préoccupation plus présente dans la doctrine budgétaire, principalement après l'entrée en vigueur de la LOLF 2001, la doctrine fiscaliste ne l'ignore pas. Déjà en 1986, G. GEST et G. TIXIER ont fait une approche de « *l'efficacité de l'action fiscale* » dans la distribution et la division des tâches administratives. ⁶⁴ Selon ces auteurs, l'idée qui oriente la structure du centre des impôts est « *l'organisation rationnelle du travail* », de façon que les tâches plus simples et répétitives soient réalisées séparément de celles plus complexes.

On remarque que l'idée d'efficacité de l'action fiscale présentée par ces auteurs se rapproche de quelques principes d'organisation liés à l'idéal d'efficacité et bonne

droits collectifs, déterminer que ces réalisations soient consommés. (...) Le contrôle des actes administratifs par le Pouvoir judiciaire doit se restreindre à l'obéissance aux principes de la légalité, de la moralité, de l'efficacité, de l'impersonnalité, de la finalité et, dans quelques situations, le contrôle de mérite. (...) (STJ, REsp n° 169876/SP ; (98/0023955-3), arrêt rendu le 21 septembre 1998, juge J. DELGADO). » Disponible sur www.stj.jus.br, accédé le 6 mai 2009. Dans le même sens : STJ, ROMS 5.590/DF; 95/0016776-0, arrêt rendu le 10 juin 1996, juge L. V. CERNICCHIARO, disponible sur www.stj.jus.br, accédé le 6 mai 2009.

⁶² STJ, REsp n° 1044158/MS, arrêt rendu le 27 mai 2008, juge C. MEIRA, disponible sur le site : www.stj.jus.br, accédé le 6 mai 2009.

⁶³ STJ, MS n° 12.376, juge H. BENJAMIN, jugé le 28 mars 2007 ; REsp n° 1.031533, juge C. MEIRA, jugé le 06 mai 2008 ; REsp n° 687.947, juge C. MEIRA, arrêt rendu le 03 août 2006 ; REsp n° 579.020/AL, juge J. DELGADO, arrêt rendu le 17 novembre 2005 ; REsp n° 690.811/RS, juge J. DELGADO, arrêt rendu le 28 juin 2005, parmi d'autres. Disponibles sur le site : www.stj.jus.br, accédé le 6 mai 2009.

⁶⁴ GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Manuel de droit fiscal*. 4^{ème} édition, Paris : LGDJ, 1986, p. 266/267.

administration décrites par J. P. HARRIS⁶⁵ : le principe d'échelonnement du personnel, qui sert à faciliter la programmation, la coordination et la spécialisation vers l'utilisation maximale du personnel ; et le principe de la base fonctionnelle, qui oriente l'action administrative vers la nécessité de structuration de l'organisation, ayant en vue la fonction qu'elle va réaliser.

Confirmant l'importance et la nécessité de l'approche conjointe de l'efficacité administrative et de l'efficacité fiscale, G. GEST et G. TIXIER affirment, en invoquant un auteur classique : « *On ne saurait trop insister, avec G. ARDANT (Histoire de l'impôt, p. 849) sur l'importance fondamentale que revêt la qualité du dispositif administratif pour une bonne application des textes fiscaux* ». ⁶⁶

Dans le même sens, M. BOUVIER, en expliquant la nouvelle orientation de l'administration fiscale qui a résulté du changement de la philosophie et des valeurs traditionnelles vers une conception plutôt anglo-saxon de l'impôt, relève bien l'importance de l'efficacité dans la fiscalité française :

« *Cette administration va d'ailleurs bien plus loin depuis ces dernières années en s'assimilant désormais à une entreprise, ses dirigeants n'hésitant pas à utiliser cette image qui fait d'eux les garants des intérêts des 'actionnaires' que deviennent également les contribuables qualifiés par ailleurs de 'clients'. C'est aussi par référence à ce modèle qu'elle s'engage dans un processus de rentabilisation de sa gestion, de professionnalisation de ses agents, de recherche de l'efficacité, de mieux faire accepter l'impôt, de faire en sorte de prévenir l'évasion fiscale, d'isoler les fraudeurs, mais aussi de rendre le meilleur service au meilleur coût.* » ⁶⁷

M. LAURÉ a résumé, ayant comme base le mot d'un chancelier de l'Échiquier, une facette de l'efficacité fiscale dans une phrase au même temps caricaturale et précise, selon laquelle il faut considérer la fiscalité comme « *l'art de tirer un maximum de rendement d'un minimum de mécontentement* ». Il s'agit d'une politique qu'un assez grand nombre de techniciens fiscaux traduisent dans un langage moins noble en disant qu'il faut « *plumer la volaille sans trop la faire crier* ». Cette politique pourtant, suivant l'objectif de procurer aux citoyens le maximum de satisfactions pour le minimum d'efforts, « *ignore trop le souci de l'équité et de la justice : suivant leur aptitude à bien crier, les 'volailles' son plumées vives ou épargnées.* » ⁶⁸

Concernant la doctrine brésilienne sur l'efficacité fiscale, on peut affirmer qu'elle est bien diversifiée, sans être trop développée. Les auteurs proposent des concepts et classifications différentes, sans arriver à une définition commune et générale. Les

⁶⁵ HARRIS, Joseph P. *Dinamica della pubblica amministrazione nello stato contemporaneo*. Bologne : Zanichelli, 1957, p. 33 et s.

⁶⁶ GEST, Guy; TIXIER, Gilbert, *Op. Cit.*, p. 262. Dans un autre passage, les auteurs affirment : « *L'adaptation de l'administration fiscale française constitue une condition préalable à l'efficacité des dispositions législatives existantes et à la mise en œuvre effective de toute réforme fiscale* »

⁶⁷ BOUVIER, Michel. « Les transformations de la légitimité de l'impôt dans la société contemporaine ». *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 2, p.365/378, juillet/décembre 2004, p. 374/375.

⁶⁸ LAURÉ, Maurice. *Traité de politique fiscale*. Paris : Presses Universitaires de France, 1956, p. 299/300.

manifestations pourtant ne s'excluent pas, au contraire, dans la majorité des cas elles peuvent être ajoutées afin d'identifier un concept plus large.

Selon H. AVILA, afin de savoir quelle est la signification de l'efficience en ce qui concerne l'activité administrative, il faut répondre à quelques questions : Est-ce que l'administration doit obtenir « *le meilleur résultat* » ou seulement « *un résultat satisfaisant* » ? D'un autre côté, est-ce que l'administration doit choisir toujours la mesure la moins coûteuse financièrement, ou le coût financier est seulement un parmi plusieurs éléments qu'elle doit pondérer avant de prendre une décision ?

Ainsi, le coût administratif peut être considéré de deux points de vue différents : d'une *manière absolue*, c'est-à-dire que la mesure la moins chère doit être choisie, même s'il existe d'autres mesures qui présentent d'autres avantages ; et d'une *manière relative*, au sens que la mesure la moins chère doit être adoptée seulement dans les cas où les avantages proportionnés par les autres options ne surmontent pas l'avantage financière.

Selon l'auteur, l'ordre juridique brésilien est compatible seulement avec le regard du coût d'une manière relative.⁶⁹ En effet, l'administration ne peut pas entendre comme plus efficiente l'achat des équipements électroniques seulement car ils sont les moins chères. Il faut considérer, par exemple, la durabilité, les services d'assistance technique, la praticité de son utilisation, etc. En effet, l'évaluation de toutes fins administratives impose le devoir de ne pas considérer le coût financier sans pris en compte l'examen des autres buts. Le moindre coût est seulement un des plusieurs éléments que l'administration doit considérer.

Un exemple peut être utile. L'administration choisit un moyen M1 afin de réussir un but déterminé par le principe P1. Le moyen M1 réalise le principe P1, en restreignant peu la liberté du citoyen, principe P2, mais en provoquant des coûts administratives trop élevés, principe P3. L'administration peut donc utiliser un autre moyen M2 afin de réussir le principe P1. Mais ce nouveau moyen en revanche restreint plus la liberté du citoyen, principe P2, en provoquant moins coûts financiers, principe P3.

Devant cette situation, on peut se demander si l'administration, afin de réussir un but déterminé, doit choisir le moyen qui restreint moins la liberté du citoyen en causant un coût financier élevé, ou si elle doit choisir la mesure qui restreint plus la liberté du citoyen en provoquant les coûts plus faibles. Dans ce cas, il n'existe pas une réponse *a priori*. La solution sera déterminée cas par cas par une pondération systématiquement adoptée.⁷⁰

La réponse est différente pourtant si la restriction à la liberté causée par les deux moyens est égale, la différence étant seulement les coûts. Par exemple, le moyen M1 peut amener la réalisation de la fin déterminée par le principe P1, en restreignant peu la liberté du citoyen et en provoquant un coût faible. Un autre moyen M2 restreint de la même façon la liberté du citoyen, provoquant un haut coût. Dans ce cas, l'administration doit obligatoirement choisir le moyen M1.

Ainsi, en principe, l'administration n'est pas obligée de choisir la mesure la moins chère. Elle sera dans l'obligation de le faire si et seulement si la restriction des droits

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 433.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 434.

des citoyens et le degré de réalisation des buts administratifs restent inchangés (*cetera paribus*).⁷¹

Un concept plus vague encore est fourni par H. B. MACHADO, qui définit l'efficacité de la façon suivante : « *Le principe d'efficacité en matière fiscale consiste à la réalisation de l'activité fiscale de manière à procurer le résultat maximale, c'est-à-dire la majeure perception d'impôt, sans préjudice à la réalisation de l'objectif essentiel de l'État qui consiste à la préservation du système juridique comme instrument de réalisation du bien commun, et avec le minimum de sacrifice pour les contribuables.* »⁷²

On remarque que la définition proposée par cet auteur est assez générale, justement parce qu'il considère que l'efficacité se rapporte avec la réalisation des autres principes consacrés par la Constitution, principalement ceux de la légalité et isonomie. Le principe d'efficacité n'aurait pas donc un contenu matériel propre.⁷³

Un autre débat assez constant dans la doctrine concerne la complexité du système fiscal. Selon la plupart des auteurs, la complexité est en général incompatible avec l'efficacité. Selon I. G. MARTINS, plus complexe le système fiscal, moins efficace il est.⁷⁴ H. B. MACHADO affirme que : « *L'excès d'obligations fiscales accessoires et la grande quantité d'impôts sont incompatibles avec le principe d'efficacité (...)* »⁷⁵ R. L. TORRES entend que l'excès d'obligations fiscales et la complexité du système fiscal conduisent à l'inefficacité de la fiscalité brésilienne.⁷⁶

D'autres auteurs considèrent que la complexité des systèmes fiscaux ne les rend pas forcément inefficaces. C'est le cas de O. FILHO : « *On ne peut pas affirmer juridiquement que les obligations fiscales stipulés en loi, la complexité du système fiscal et les plusieurs incidences fiscales sont incompatibles avec l'efficacité* ». ⁷⁷ F. B. GOLDSCHMIDT et A. P. VELLOSO, en s'appuyant sur K. TIPKE, considèrent que la complexité est une caractéristique des systèmes fiscaux contemporains. Selon ces auteurs :

« *Bien que TIPKE reconnaisse que dans le monde entier on dénonce le 'tax chaos' et on exige la 'tax simplification' – 'the demand for tax simplification has become universal' – il conclut que 'par disgrâce' on ne doit pas espérer que dans un avenir prochain on approuve grandes*

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.*, p. 434.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. « *Princípio da eficiência em matéria tributária* », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 54/55.

⁷³ Cette opinion est partagée par R. L. TORRES, qui définit l'efficacité de la façon suivante : « (...) *L'efficacité est un principe de légitimation ou de justification vide, dépourvu de contenu matériel, qui doit équilibrer et harmoniser les autres principes constitutionnelles de la fiscalité et les valeurs présentes dans le droit fiscal, comme la liberté, la justice et la sécurité juridique.* » TORRES, Ricardo Lobo. « *Princípio da eficiência em matéria tributária* », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 69.

⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. « *Princípio da eficiência em matéria tributária* », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 39.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. « *Princípio da eficiência em matéria tributária* », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 60.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. « *Princípio da eficiência em matéria tributária* », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 74.

⁷⁷ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. « *Princípio da eficiência em matéria tributária* », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 304.

réformes fiscales, qui systématisent et simplifient notablement le droit fiscal. »⁷⁸

La doctrine brésilienne diabolise souvent la complexité du système fiscal. Ce type de critique est devenu déjà un lieu commun. Dans la majorité des cas, les auteurs la critiquent sans apporter une analyse plus approfondie ni proposer une solution. C'est le cas, par exemple, d'A. L. COSTA-CORRÊA : « *Concernant la fiscalité, sa simple qualification comme 'complexe' indique d'un coup son incompatibilité avec le principe de l'efficacité fiscale* ». ⁷⁹ Toutefois, il faut que la complexité soit regardée d'une double façon. En effet, il existe deux définitions possibles⁸⁰ : complexité comme caractéristique de ce qui contient, qui réunit plusieurs éléments différents ; et complexité synonyme d'une chose difficile, compliqué.

Le droit fiscal de la plupart des pays occidentaux peut être classifié de complexe, compte tenu de la quantité de prélèvements obligatoires et d'obligations accessoires. Or, le droit fiscal accompagne l'économie. Si cette dernière est complexe dans le sens de présenter plusieurs éléments ou facteurs, la fiscalité le sera aussi. Pourtant, cette complexité ne signifie pas l'inefficacité. Il faut faire attention aux avertissements de M. LAURÉ : « *Il est fréquent, sinon constant, que la complexité de la fiscalité soit imputée au trop grand nombre des impôts ainsi qu'à la longueur des textes. (...) Le grand nombre des impôts n'engendre pas forcément la complexité, de même que leur petit nombre n'est pas forcément une garantie de simplicité.* »⁸¹

Ainsi, un système fiscal avec un grand nombre d'impôts et d'obligations, mais où les règles sont assez claires et de facile manipulation (qu'elles soient codifiées), peut être classifié de complexe dans le premier sens mentionné au-dessus, sans être inefficace. En revanche, un système avec peu d'impôts et règles difficiles à comprendre est complexe dans le deuxième sens et inefficace aussi, car le contribuable aura du mal à accomplir ces obligations, qu'il soit principales ou accessoires.

Encore selon M. LAURÉ, la source principale de la complexité, dans le sens de difficulté, du système fiscal c'est le « *goût des privilèges* ». Il s'agit en réalité d'un problème social qui trouve son origine dans la psychologie du contribuable.⁸² La doctrine brésilienne se préoccupe trop souvent avec le nombre d'impôt, sans identifier la réelle source de la complexité. La simplification fiscale par moyen de la réduction des prélèvements est, selon l'expression utilisée par M. COZIAN⁸³, un *mythe*. Dans la parabole de l'impôt sur les parapluies, cet auteur démontre bien la façon dont le goût des privilèges décrit par M. LAURÉ laisse un système fiscal complexe. Toutefois, le sens de complexité qui affecte plus directement l'efficacité est celui d'absence de clarté.

La discussion la plus dense au Brésil toutefois concerne l'application du principe d'efficacité au droit budgétaire, discussion insérée dans le débat de l'application de l'efficacité dans la fiscalité. Malgré la fluidité des concepts présentés au-dessus par I.

⁷⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun ; VELLOSO, Andrei Pitten. « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 197.

⁷⁹ COSTA-CORRÊA, André L., « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 245.

⁸⁰ Version électronique du Nouveau Petit Robert, mot : *complexe*.

⁸¹ LAURÉ, Maurice. *Op. Cit.*, p. 350/351.

⁸² *Ibid.*, p. 352.

⁸³ COZIAN, Maurice. *Précis de fiscalité des entreprises*. 32^{ème} édition, Paris : Litec, 2008, p. 10.

G. MARTINS, on aperçoit une préoccupation avec l'application des ressources publiques. Le concept d'efficience fiscale engloberait donc l'opportunité de la dépense des recettes. Selon l'auteur :

« Parler en principe d'efficience au recouvrement des impôts et principe d'inefficience lors de la dépense est à l'évidence la même chose que l'inefficience de la politique fiscale. En autres mots, l'efficience fiscale en rigueur existe seulement si le même principe existe aussi dans la politique de dépense. (...) Il n'existe pas une efficience partielle. Ou une politique est intégralement efficiente ou elle est clairement inefficente. Ou il y existe les deux, ou il n'y existe aucune. Si la politique de dépense est prodigue, incorrecte, corrompue, automatiquement il sera exigé de la société plus qu'elle doit payer pour profiter des services publics, ce qui aboutira à l'inefficience. »⁸⁴

En plus, I. G. MARTINS affirme que l'absence d'efficience dans les dépenses publiques aboutit à enlever la légitimité de l'imposition⁸⁵, idée partagée par R. L. TORRES, qui affirme que la légitimité de l'imposition dépend du contrôle des dépenses publiques.⁸⁶ En effet, l'idée d'efficience budgétaire a suscité dans la doctrine espagnole le même débat sur la légitimité de l'impôt dans le cas de mauvaise application de l'argent public. C. ALBIÑANA affirme dans le prologue de l'œuvre de S. FERNÁNDEZ-VICTORIO Y CAMPS : « *Tan pronto se plantea una reforma de nuestro sistema tributario surgen voces que niegan toda base – jurídica y moral – al impuesto por no existir un eficaz control del gasto público o por la falta de productividad del mismo.* »⁸⁷

L'effet pratique de ce manque de légitimité occasionné par l'absence d'efficience, selon F. B. GOLDSCHMIDT e A. P. VELLOSO, est l'exonération totale ou partielle du contribuable. Ainsi, si la prestation d'un service public réalisé d'une façon efficiente coûte 100, mais l'administration demande au contribuable 300 car elle ne se préoccupe pas avec la minimisation des coûts, le contribuable ne peut pas être obligé de supporter la différence.⁸⁸

Il faut remarquer que la Haute juridiction brésilienne s'est déjà prononcée sur l'invalidité d'une imposition à cause de l'inconstitutionnalité de la règle budgétaire, dans une jurisprudence qui date de 1983. En effet, l'article 167, IV, de la Constitution brésilienne de 1988 consacre le principe de l'universalité budgétaire ou principe de la non-affectation des recettes. En interprétant l'article précité, la Cour a entendu que l'impôt créé par une loi qui établit aussi l'affectation de son produit doit être annulé et ses effets effacés de l'ordre juridique, de façon que le contribuable n'est plus obligé de le payer.⁸⁹

⁸⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 46/47.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 45.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 75.

⁸⁷ ALBIÑANA, Cesar. Prologue. In : S. Fernández-Victorio Y Camps. *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1977, n. 32, p. XIII.

⁸⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun ; VELLOSO, Andrei Pitten. « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 209.

⁸⁹ STF, RE n° 97.718, juge S. MUÑOZ, arrêt rendu le 24 mars 1983 ; RE n° 183.906/SP, juge M. AURÉLIO, arrêt rendu le 18 septembre 1997 ; RE n° 213.739, juge M. AURÉLIO, arrêt rendu le 6 mai

Ainsi, on remarque que le Conseil constitutionnel prend en compte les données budgétaires lors de l'appréciation de la légitimité de l'imposition. Si les données budgétaires ne seraient pas importantes pour la légitimation de l'impôt, la Haute juridiction pourrait déclarer inconstitutionnelle seulement l'affectation, de sorte que la seule conséquence serait la réintégration des recettes dans la masse budgétaire, mais pas l'exonération du contribuable.

Dans l'autre côté, contre cette doctrine que projette dans la fiscalité les effets négatifs de l'inefficience de l'exécution financière et budgétaire, H. B. MACHADO affirme que le droit fiscal ne se confond pas avec le droit budgétaire. Ainsi, l'irrégularité dans le champ d'action du droit budgétaire ne contamine pas l'impôt.⁹⁰ Selon cet auteur, l'orientation contraire conduirait à affirmer que n'importe quelle illégalité dans l'application des ressources de l'État annulerait l'obligation fiscale. Les illégalités pratiquées dans l'action financières et budgétaire font objet de sanctions spécifiques. La même opinion est partagée par O. C. FISCHER.⁹¹

Concernant la France, même si la Constitution de 1958 n'a pas institué l'efficience comme valeur suprême, les pouvoirs publics s'en occupent d'une façon bien plus pratique. En réalité, la notion d'efficience est apparue en France avec la *Rationalisation des choix budgétaires* (RCB), créée par l'arrêté du 13 mai 1968 et inspirée de la technique américaine du *Planning programming budgeting system* (PPBS). Selon J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA, « *L'essence de la méthode consiste à identifier des objectifs, à définir les moyens pour les atteindre et à sélectionner les plus rentables parmi les plus efficaces.* »⁹²

La RCB se partage en deux phases différentes, dans lesquelles on rencontre toujours le souci avec l'efficience : (i) le choix du programme et (ii) sa réalisation. La première phase, est aussi partagée en trois étapes (le *planning*, le *programming* et le *budgeting*). Dans la première étape, par exemple, des indicateurs permettant d'apprécier le *degré de réalisation* des objectifs choisis sont définis.⁹³ Le même avec l'étape du *programming*, où l'évaluation des programmes se fait avec des instruments empruntés au calcul analytique, comme *l'analyse coût-efficacité*, qui impose le choix du programme qui permet d'obtenir le plus grand degré de réalisation de l'objectif pour le moindre coût, ainsi que *l'analyse coûts-avantages*.⁹⁴

Un autre instrument apporté par la RCB est l'analyse de système. Selon J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA, « *Il s'agit d'une méthode pour aider les 'décideurs' à choisir une solution après un examen systématique des objectifs poursuivis et une comparaison quantitative des coûts, de l'efficacité et des risques associés à chacune des*

1998 ; ADI n° 2.848/MC, juge I. GALVÃO, arrêt rendu le 3 avril 2003, disponibles sur www.stf.jus.br, accédé le 20 mai 2009.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 67.

⁹¹ FISCHER, Octavio Campos. « Princípio da eficiência em matéria tributária », In : *Princípio da eficiência em matéria tributária. Op. Cit.*, p. 272.

⁹² MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. *Droit budgétaire. Budget de l'État. Budgets locaux. Budget de la sécurité sociale. Budget européen.* 3^{ème} édition, Paris : Litec, 1999, p. 313.

⁹³ *Ibid.*, p. 314.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 321.

alternatives possibles. »⁹⁵ Les auteurs affirment encore que cette méthode permet la meilleure affectation des moyens disponibles.

Toutefois, c'est avec la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF 2001) que les notions d'efficacité et de performance, en conjoint avec celle de la transparence financière, intégreront la philosophie d'une nouvelle constitution financière de l'État.⁹⁶

Pour conclure, on relève que, bien que l'efficacité ne soit pas tenue en France comme un principe fiscal, il s'agit d'une notion présente dans une partie de la doctrine, puisque elle est inhérente à l'activité fiscale. En effet, on ne saurait pas concevoir un système fiscal orienté vers l'inefficacité. L'idée d'efficacité pourtant est connue déjà longtemps par le droit budgétaire français.

De l'autre côté, même si la doctrine et l'ordre juridique brésilien reconnaissent l'efficacité comme un principe portant valeur constitutionnel, on remarque qu'il n'y a pas une unanimité sur sa notion. En effet, le principal motif de cette diversité de définitions est la classification variée proposée les auteurs : ceux qui affirment que l'efficacité est un « postulat » proposent une définition plus générale, toujours conditionnée par le respect d'autres principes ; ceux qui la classifient comme étant un « principe » proposent de définitions plus pratiques.

On remarque aussi que, contrairement à la doctrine administrative, la doctrine fiscale n'a pas réussi à s'offrir des instruments d'analyses de l'efficacité. L'unique apport de la doctrine fiscale concernant la conception des instruments d'application pratique de l'efficacité est l'affirmation selon laquelle on ne doit pas considérer seulement l'analyse « coût-bénéfice », il faut prendre en compte d'autres aspects.

§ 2 – QUELQUES EXEMPLES MENTIONNES PAR LA DOCTRINE

La doctrine brésilienne mentionne encore quelques exemples de mesures qui apportent l'efficacité à l'activité fiscale. C. A. ABRÃO, par exemple, affirme que l'administration fiscale ne peut pas s'occuper du recouvrement et la poursuite des valeurs dérisoires.⁹⁷ Et une valeur doit recevoir cette qualification lorsque les coûts des activités administratives mis en place pour les obtenir sont supérieurs aux sommes espérées.

La célérité et la rapidité des décisions et des actes administrative sont aussi indiquées, par J. DE MELO,⁹⁸ comme exemples de la réalisation de l'efficacité fiscale. En effet, le retard de décisions émises par l'administration fiscale est préjudiciable tant pour elle-même, dans la mesure où, avant de la décision, le fisc ne peut pas procéder au recouvrement de l'impôt contesté, que pour le contribuable, compte tenu qu'il ne peut pas savoir, sans une décision formelle, si son procédé est légal ou illégal.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 322.

⁹⁶ MORDACQ, Frank. *La LOLF : Un nouveau cadre budgétaire pour 'reformer l'État*. Paris ; LGDJ, 2006, p. 7.

⁹⁷ ABRÃO, Carlos Henrique. *Op. Cit.*, p. 83.

⁹⁸ DE MELO, José Eduardo Soares. *Op. Cit.*, p. 136/138.

Plus abstraitement, F. B. GOLDSCHMIDT et A. P. VELLOSO⁹⁹, toujours en s'appuyant sur la doctrine de K. TIPKE, citent quelques indications qui doivent être suivies par l'administration fiscale, afin réaliser le principe de l'efficacité. Pour cela, elle doit garantir que les impôts ne soient pas l'objet d'évasion ou appliqués de façon contraire au droit. En outre, les auteurs mentionnent que l'autorité fiscale doit mettre en place des audiences pour les contribuables, avant l'établissement de l'impôt, ayant pour but l'éclaircissement des faits, afin d'éviter les établissements incorrects de l'impôt. Ou encore reconnaître *ex officio* la consommation de la prescription du droit d'établir l'impôt, de façon à éviter aussi des procédures inefficaces et inutiles, avec charge pour l'administration et pour le contribuable.

Toutefois, les exemples les plus mentionnés par la doctrine sont ceux en rapport avec la *praticité* ou *devoir de simplification* de l'application de la législation fiscale. Il existe même des auteurs qui, par confusion, identifient le concept d'efficacité avec celui de praticité.¹⁰⁰

Quelques pays mentionnent ce devoir de simplification comme un principe dit de *praticabilité*. C'est le cas par exemple de l'Espagne (*practicabilidad o factibilidad de las normas tributarias*), de l'Argentine (*regla de la practicabilidad de las medidas fiscales*) ou de Portugal (*princípio da praticidade*). Toutefois, les études les plus approfondies sur les techniques en rapport avec la *praticité*, qui sont orientés vers la possibilité de l'exécution simplifiée, économique et viable des lois, ont été développées par les juristes allemandes.¹⁰¹ Au Brésil, une importante partie de la doctrine s'est dédié aussi au thème.¹⁰² Les professeurs K. TIPKE et J. LANG décrivent l'importance de la praticité dans le droit fiscal :

« (...) même une ordre juridique imprégné de principes adéquats a besoin d'être pratique. Spécialement dans une administration qui applique les cases en masse comme l'administration fiscale, il faut qu'il existe des normes avec le but de simplifier. Ces normes doivent permettre ou soulager l'opération de masse traduite par l'imposition. »¹⁰³

En effet, pour préserver l'*efficacité* de la législation fiscale, l'administration doit appliquer ces règles *en masse*, c'est-à-dire à toutes les personnes physiques et morales qui sont soumises à l'imposition. Cependant, compte tenu du grand nombre de contribuables et de la complexité des rapports économiques, il est clair que l'administration ne possède pas la capacité opérationnelle d'analyser la situation de

⁹⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun ; VELLOSO, Andrei Pitten. *Op. Cit.*, p. 193/194.

¹⁰⁰ FISCHER, Octavio Campos. *Op. Cit.*, p. 268.

¹⁰¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor: 2008, p. 232/235. Spécifiquement sur le thème, cf. aussi : ARNDT, Hans Wolfgang. *Practicabilidade und effizienz*. 1^a Köln, Otto Schmidt, KG, 1983 ; ISENSEE, Josef. *Die Typisierende Verwaltung*. 1^a Berlin, Duncker & Humblot, 1976 ; WENNRICH, Eberhard. *Die Typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*. 1^a Düsseldorf, Institut der Wirtschaftsprüfer, 1963, *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. « Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença Corporativismo ». *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 100, p. 76.

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006, p. 166 et s. ; BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Actualisé par Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense: 1998, p. 581/582 ; et DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2^{ème} édition, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

¹⁰³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. Cit.*, p. 232.

chaque contribuable. Elle doit regarder plutôt l'ensemble des contribuables, de façon à établir une imposition standardisée. La praticité est ainsi expliquée par H. ÁVILA :

« *Quand, toutefois, le législateur opte pour privilégier la justice générale, il s'oblige à considérer la situation standardisée (Normalfall), comprise comme celle qui reflète concrètement la moyenne des situations réelles. Et cela parce que dans l'imposition standardisée on n'abandonne pas la réalisation du principe d'égalité, mais on modifie seulement son spectre de concrétisation : tandis que à l'imposition non orienté vers une cause simplificatrice l'on privilégie la réalisation de l'égalité individuelle par moyen de la valorisation de la capacité contributive concrète d'une situation, dans l'imposition standardisée on opte par la réalisation de l'égalité générale par moyen de la considération des éléments qui sont présumés présentes dans la majorité des cas. Cela revient à dire que la standardisation, au lieu d'abandonner le principe de la capacité contributive, est un instrument de sa concrétisation dans la majorité des cas.* »¹⁰⁴

Ainsi, quelques techniques ont été créées par le législateur afin de simplifier l'exécution de la loi fiscale. On peut citer comme exemple : (i) l'établissement de l'impôt par moyen d'une estimation, selon lequel ne sont pas prises en compte les opérations effectivement réalisés, mais la moyenne présumée de ces opérations ; (ii) la « *substitution fiscale* »¹⁰⁵ progressive, dans laquelle on présume la réalisation de l'opération suivante, selon la généralité des cas et selon une base de calcul estimée ; (iii) les « *listes de valeurs* », fixées par le Pouvoir exécutif, où sont établis la valeur imposable, selon le prix moyen, de quelques marchandises ; parmi d'autres.

La « *substitution fiscale* » progressive a été inscrite dans l'article 150, paragraphe 7, de la Constitution fédérale, par moyen de l'amendement constitutionnel n° 7, de 17 mars 1993. L'intense débat qu'elle a suscité dans la doctrine s'est répercuté naturellement dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel brésilien, qui a tranché le débat en faveur de sa constitutionnalité. Pour ce motif, on fera l'approche de cette discussion dans le paragraphe suivant (Jurisprudence).

L'exemple de praticité le plus présent dans la fiscalité française est le *forfait*. Selon l'étymologie, le mot *forfait* a plusieurs origines. Celle utilisée par le droit fiscal dérive de la conjonction des racines latines « *forum* » (place publique, marché) et « *factum* » (fait). Autrement dit, un marché fait d'avance, par lequel on s'engage à faire ou à fournir

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto. *ICMS. « Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade »*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 124, p. 97.

¹⁰⁵ La « *substitution fiscale* » est une technique née en Italie (*sostituto d'imposta*), selon laquelle on attribue à une personne non liée au fait générateur le devoir de payer l'impôt. C'est-à-dire que ce n'est pas la personne qui réalise le fait générateur qui doit acquitter l'impôt, mais une autre déterminée par la loi. Selon BERLIRI, Antonio : « *Il legislatore, dopo aver fatto la scelta del fatto giuridico rivelatore di capacità giuridica al cui verificarsi esso ricollega la nascita dell'obbligo di contribuire, può stabilire che, in alcuni casi, eccezionali rispetto ai principi che regolano quell'imposta, l'obbligo di pagare il tributo non nasca da quel fatto ma da un altro con quello più o meno intimamente connesso.* » (BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Volume II, Tome 1, Milan : Giuffrè, 1957, p. 128/129).

une chose pour un prix déterminé, à perte ou à profit.¹⁰⁶ À partir de cette origine et en fonction des modalités prévues par le Code général des impôts, on peut définir le *forfait* comme l'option simplifiée de détermination d'une donnée de l'imposition (le montant de la dette fiscale ou des charges déductibles), dans lequel l'évaluation exacte est remplacée par une évaluation approximative fixée par la loi (forfait légal) ou arrêtée après négociation avec le contribuable (forfait conventionnel).¹⁰⁷

S'agissant de l'évaluation forfaitaire, deux techniques peuvent être utilisées : on procède soit à une évaluation *directe* de la dette fiscale, par la détermination approximative de son montant ; soit à une évaluation *indirecte*, consistant à déterminer approximativement les frais, et donc par contrecoup l'imposition due par le contribuable.

Dans la littérature juridique, l'évaluation forfaitaire est toutefois une technique relativement controversée, suscitant le débat quant à son opportunité, notamment sur le plan de la *justice fiscale*. Le professeur M. COZIAN cite une phrase intéressante de R. MACARD (*Echec au fisc !*, Gallimard 1958, p. 239), selon laquelle le bénéficiaire agricole forfaitaire déterminé par la commission départementale des impôts serait « *le bénéficiaire le plus faible que le cultivateur le plus maladroite peut tirer de la terre la plus maigre au cours de l'année la plus calamiteuse* ». ¹⁰⁸

Concernant l'imposition des bénéfices non-commerciaux (BNC) des petits contribuables, les frais sont fixés forfaitairement à 34% du montant des recettes brutes annuelles, dès lors que leur montant hors taxe n'excède pas 32.000 €. De même, en matière de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) des micro-entreprises, les frais sont évalués forfaitairement à 71% des recettes pour les ventes et à 50% pour les prestations de services, dès lors que le chiffre d'affaires ne dépasse pas, respectivement, 80.000 € et 32.000 €. ¹⁰⁹

À l'origine, l'application du forfait dans la fiscalité française était en rapport avec cette notion de praticité, comme le souligne M. R. LOISEAU : « *Le forfait est un procédé servant directement ou indirectement à la liquidation de l'impôt et visant à simplifier la tâche normale de l'Administration chargée de le recouvrer (...)* ». ¹¹⁰ La même idée est soutenue par E. F. BORIE : « *Il est toujours difficile de taxer des valeurs réelles et les moyens de contrôle du fisc sont limités ; avec le forfait, on a commodité et rapidité, par suite, économie de temps et économie d'argent ; car plus un système est simple, moins il exige de personnel et, par conséquent, plus il est économique.* » ¹¹¹ Parmi les avantages de l'évaluation forfaitaire, G. GEST et G. TIXIER identifient :

« *En allégeant le travail d'assiette de l'Administration fiscale, le régime du forfait permet à celle-ci d'employer les moyens dont elle dispose à d'autres tâches comme la lutte contre la fraude fiscale. Enfin, il lui procure des recettes sûres et stables. D'une part un forfait, même sous-*

¹⁰⁶ Cf. CORNU, Gérard. *Vocabulaire juridique*. Paris : PUF, 2006, p. 422/423.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 423.

¹⁰⁸ COZIAN, Maurice. *Précis de fiscalité des entreprises*. Paris, Litec : 2008, p. 146.

¹⁰⁹ FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle; MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Les impôts en France. Traité de fiscalité*. Paris : Éditions Francis Lefebvre, 2008, p. 70/71 et p. 87.

¹¹⁰ LOISEAU, M. R. *Le forfait en matière imposable*. Paris, Éditions Médecis, 1934, p. 10.

¹¹¹ BORIE, E. Fernand. *L'introduction du forfait dans les impôts sur les revenus*. Paris : LGDJ, 1924, p. 13/14.

*évalué, vaut mieux que la déclaration d'un bénéfice réel nul ou négatif. D'autre part le forfait, parce qu'il est considéré comme l'expression des résultats moyens de l'exploitation, est largement indépendant des variations de la conjoncture ; le produit de l'imposition forfaitaire présente donc une certaine stabilité. »*¹¹²

En effet, l'application du *principe de praticabilité* d'une manière générale entre souvent en conflit avec la *justice fiscale*.¹¹³ Il existe une *tension* entre la simplification fiscale et la justice, comme l'expliquent K. TIPKE et J. LANG, « (...) en pratique, la praticabilité ne peut être obtenue qu'au prix de sacrifices considérables en termes de justice fiscale. »¹¹⁴ Dans le même sens, M. DERZI affirme que les principes de la capacité contributive et de l'égalité sont moins respectés (et souvent violés) lors de l'application du principe de la praticité.¹¹⁵ De son côté, M. R. LOISEAU ainsi exprime les problèmes de l'application du forfait :

*« Mais les systèmes forfaitaires ne restent que des pis aller. Ce sont de solutions de paresse. Le législateur recherche le moyen pratique et élégant de tourner la difficulté au risque d'être injuste. Le forfait est forcément arbitraire et il ne tient aucun compte des réalités. Il risque de créer des inégalités choquantes et d'aboutir parfois à des taxations excessives, surtout qu'il est en principe absolu. Il imposera certains beaucoup trop, alors que d'autres ne le seront plus suffisamment. »*¹¹⁶

En conclusion, on remarque que la doctrine brésilienne a déjà proposé plusieurs méthodes afin de réaliser l'efficacité dans le domaine de la fiscalité. Concernant la France, la doctrine mentionne le *forfait* comme un moyen de réaliser l'efficacité fiscale, nonobstant l'absence d'approche de la « praticité » en tant que principe, comme c'est le cas en Allemagne et au Brésil. La plupart des exemples cités pourtant présentent des inconvénients, qui seront analysés au troisième paragraphe de cette section.

§ 3 – JURISPRUDENCE

La jurisprudence des tribunaux supérieurs n'est pas très fournie. Le Conseil constitutionnel, par exemple, s'est manifesté une seule fois sur l'efficacité dans la fiscalité. Il s'agit de l'arrêt ADI n° 1.851/AL¹¹⁷, très connu d'ailleurs, où un des mécanismes utilisés pour réussir l'efficacité fiscale (la praticité ou praticabilité) a été analysé.

Dans l'espèce, était en cause la *substitution fiscale progressive* (mentionné au-dessus), institué par l'article 150, paragraphe 7, de la Constitution de 1988. Appliquant cette

¹¹² GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Op. Cit.*, p. 186

¹¹³ Sujet assez discuté dans la doctrine allemande : J. LANG, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, in FS für D. Meyding, Heidelberg 1994, 33ff.: R. Seer, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung (Bericht über ein Symposium der DStJG)* StuW 1995, 184, *apud* TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. Cit.*, p. 233.

¹¹⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. Cit.*, p. 233.

¹¹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. « Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrência Corporativismo ». *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 100, p. 77.

¹¹⁶ M. R. LOISEAU, *Op. Cit.*, p. 93.

¹¹⁷ STF, ADI n° 1.851/AL, juge I. GALVÃO, arrêt rendu le 8 mai 2002, disponible sur www.stf.jus.br, accédé le 7 mai 2009.

règle à la TVA brésilienne – Impôt sur la Circulation de Marchandise et Services (ICMS) –, la Loi complémentaire n° 87, de 13 septembre 1996 (qui joue le rôle de la 6^{ème} Directive), a réglementé la *substitution fiscale progressive* dans l'article 8. De son côté, la Convention ICMS n° 13/97, réglementant la restitution mentionnée, a établi dans la deuxième clause que :

« Il est interdit la restitution ou le recouvrement complémentaire de l'ICMS quand l'opération ou la prestation subséquent au recouvrement de l'impôt se réaliser avec la valeur inférieur ou supérieur à celle établi avec fondement dans l'article 8 de la Loi complémentaire n° 87/96. »

Dans la pratique, cela signifie que, dans les cas établis par la loi, le contribuable de la TVA doit verser l'impôt en avance, toujours qu'il soit l'intermédiaire d'une opération ou prestation imposable. Pourtant, il n'a pas le droit de demander la restitution immédiate et préférentielle dans le cas où il pratique dans le marché un prix inférieur à celui établi forfaitairement par l'administration.

Ainsi, le Tribunal constitutionnel a été saisi, en résumé, pour savoir si ce mécanisme viole l'article 150, paragraphe 7, de la Constitution de 1988, qui prévoit la restitution mentionnée, une fois le fait générateur présumé n'a pas été réalisé. La cour a décidé qu'il n'existe aucune violation, parce que ce dernier article réglemente la restitution seulement dans le cas où le fait générateur *ne se réalise pas*. Une autre chose est la réalisation du fait générateur, mais avec une base de calcul (le prix pratiqué) différente, mineur ou majeur, de celle stipulé par l'administration. En outre, l'injustice de cette situation serait justifiée par la nécessité de conférer au système fiscal la praticité qu'il faut pour que l'administration ne soit pas trop chargée avec la fiscalisation des plusieurs vendeurs finaux. Le Conseil constitutionnel a reconnu aussi que la praticité est un principe qui sert à concrétiser l'efficacité fiscale.

De cette façon, si l'administration serait obligé de calculer la différence de la TVA dans tous les cas où la base de calcul est mineure que celle établi forfaitairement, sa tâche ne serait pas allégée, ce qui aboutirait pour enlever toute l'utilité pratique de la substitution fiscale établie par l'article 150, paragraphe 7, de la Constitution de 1988. Selon l'arrêt :

« Admettre le contraire serait dépouiller la substitution de toutes les avantages qui ont déterminé sa conception et adoption, comme la réduction, à un seul coup, de la machine-fiscale et de la fraude fiscale, et apportant une majeure commodité, économie, efficace et célérité aux activités de l'imposition et de la perception de l'impôt. »

La Cour de cassation brésilienne (STJ) s'est aussi manifestée une seule fois sur le principe d'efficacité dans la fiscalité.¹¹⁸ Toutefois, il s'agit de la même discussion abordée par le Conseil constitutionnel dans l'arrêt décrit ci-dessus (*substitution fiscale progressive*), dans lequel elle se rapporte à la jurisprudence déjà fixé par le Tribunal constitutionnel, sans rien ajouter de nouveau.

Le thème de l'efficacité est abordé aussi par quelques cours d'appel. C'est le cas par exemple de la Cour d'Appel de l'État de Rio de Janeiro, qui a exonéré le contribuable

¹¹⁸ STJ, REsp n° 598.888/SP, juge T. ZAVASCKI, arrêt rendu le 28 novembre 2006, disponible sur www.stj.rj.jus.gov, accédé le 7 mai 2009.

dans le cas où la propre administration a perdu le dossier administratif, avec le titre exécutif (Appellation n° 2007.001.05607, juge D. TREDLER, jugé le 20 mars 2007).¹¹⁹ La Cour a affirmé que l'administration doit avoir un minimum d'efficacité, que le permet au moins de conserver le titre exécutif, faute duquel il est impossible de continuer le procès de recouvrement. Cette situation, assez constante dans la jurisprudence du tribunal, illustre bien la nature des relations entre l'administration et le contribuable, ce qui sera l'objet du chapitre suivant.

On considère aussi que la saisie du Pouvoir judiciaire pour le recouvrement de valeurs dérisoires (moins de R\$ 1.000,00, par exemple) viole le principe d'efficacité, compte tenu que les coûts dépensés par la propre administration ne récompensent l'effort réalisé, outre que congestionner les tribunaux. C'est le cas de la jurisprudence de la Cour d'Appel Fédérale de la première région (Appellation n° 2007.01.000414131, juge M. CARDOSO, jugé le 23 novembre 2007)¹²⁰ et de la Cour d'Appel Fédérale de la quatrième région (Appellation n° 1999.71.08.0112286, juge T. FERRAZ, jugé le 22 août 2007 et Appellation n° 2005.04.01.0531620, juge A. JUNQUEIRA, jugé le 25 janvier 2006).¹²¹

Cependant, le principe d'efficacité est invoqué le plus souvent dans la jurisprudence des cours d'appel dans les cas où l'administration ne respecte pas les délais établis par la loi, parfois de manière excessive. En effet, bien que la loi édicte plusieurs délais pour la réalisation d'un acte, d'une décision ou d'une réponse à une demande du contribuable, on a créé au Brésil une culture selon laquelle l'administration ne doit pas subir aucune conséquence une fois ces délais ne sont pas respectés, compte tenu des problèmes structureux du service public.

Pourtant, si les lois qui établissent ces délais ne stipulent aucune sanction, les tribunaux ont commencé à changer cette culture, en établissant un délai au nom du principe d'efficacité. La Cour d'appel de l'État du Rio de Janeiro a donné à l'administration un délai de 30 jours pour se manifester sur une demande de compensation de TVA, comptés à partir de la publication de la décision, ayant en vue que l'administration se maintenait complètement inerte après plus de deux mois comptés de la requête du contribuable (Appellation n° 2005.004.00915, juge B. M. NETO, jugé le 4 janvier 2006).¹²²

On peut donc affirmer que la jurisprudence approuve les moyens mis en œuvre pour réaliser l'efficacité mentionnés par la doctrine, en ajoutant quelques autres. En outre, on remarque que le Conseil constitutionnel met en évidence les inconvénients de l'application de la « praticité ». Enfin, il faut rappeler que les tribunaux supérieurs n'ont pas eu encore l'occasion de se prononcer de façon plus profonde sur le thème, puisque l'amendement constitutionnel qui a établi la notion d'efficacité à la Constitution fédérale est récent.

SECTION 3 – UNE PROPOSITION DE DEFINITION DE L'EFFICACITE FISCALE

¹¹⁹ Disponible sur www.tj.rj.jus.gov, accédé le 7 mai 2009.

¹²⁰ Disponible sur www.trf1.jus.gov, accédé le 7 mai 2009.

¹²¹ Disponibles sur www.trf4.jus.gov, accédé le 7 mai 2009.

¹²² Disponible sur www.tj.rj.jus.gov, accédé le 7 mai 2009.

En se basant sur la doctrine et la jurisprudence, on peut définir l'efficacité fiscale comme un principe qui oriente l'activité de l'administration vers la maximisation de la perception de l'impôt, de façon à générer le moindre « désagrément » possible au contribuable (soit en termes économiques, soit en termes d'accomplissement des obligations comptables et accessoires).

Il s'agit d'un principe et non d'un « postulat », parce qu'il s'applique à toute activité administrative, positive ou négative, et non seulement au choix des mesures pratiques (actes positifs). En outre, au lieu simplement d'orienter l'application d'autres principes, l'efficacité peut et doit être appliquée dans la pratique, en contraignant par exemple l'administration à réaliser ses actes dans un délai raisonnable.

La « bonne administration » est la valeur, c'est-à-dire l'*état idéal des choses*, portée par le principe d'efficacité. Son contenu matériel, entendu comme la fin suivie par le principe, c'est, comme informée ci-dessus, la maximisation de la perception de l'impôt, de façon à générer le moindre « désagrément » possible au contribuable.

On remarque que les exemples mentionnés par la doctrine brésilienne et française réalisent, en majeur ou mineur degré, le principe d'efficacité. Néanmoins, la plupart de ces exemples présentent toujours des inconvénients, soit à l'État (perte de recettes, par exemple) soit au contribuable (dépenses additionnelles et imposition en désaccord avec la capacité contributive, par exemple).

Dans ce cadre, concernant le non recouvrement de valeurs dérisoires, on peut dire que la perte de recettes qu'il entraîne peut être considérable, principalement si l'on prend en compte une période de temps plus large (cinq ou dix ans, par exemple). À propos de l'élimination des moyens physiques de contrôle (notes fiscales et livres comptables en papier), c'est évident qu'elle impose aux entreprises un coût supplémentaire, dans la mesure où elle suppose l'acquisition de logiciels qui présentent un haut coût, ce qui peut déstabiliser ses activités.

Au sujet de la praticité, on relève la déconsidération de la personnalité lors d'imposition, ce qui a deux conséquences possibles : où bien l'État va imposer le contribuable au-dessous de sa capacité contributive, ce qui entraînera de perte de recettes, ou bien le contribuable sera imposé au-dessus de ces facultés, ce qui créera l'injustice. Toutefois, la pratique démontre que l'État brésilien n'a jamais suivi la première option, comme l'a relevé le juge M. AURÉLIO dans l'arrêt ADI n° 1.851/AL, précité au-dessus. En conséquence, la mise en place de la praticité apporte toujours au contribuable le devoir de payer au-delà de sa capacité contributive.

Enfin, il faut relever que le consentement à l'impôt ne présente pas ces inconvénients, comme sera démontré dans le chapitre suivante, ce qui le rend le meilleur instrument pour la réalisation de l'efficacité fiscale.

III. CONCLUSION

Le temps, notion inséparable de l'expérience, est sans doute un élément fondamental de la consolidation doctrinale et jurisprudentielle d'un thème juridique, ou de n'importe quel autre. Analyser un sujet nouveau apporte toujours deux conséquences : le risque de tomber dans l'erreur, faute d'une base bien délimitée ; et la possibilité de contribuer,

même d'une façon éphémère, à sa délimitation. Et la science se développe quand la deuxième conséquence vaut le risque, qui n'est point grave, puisque la perpétuité d'une idée est toujours incompatible avec l'esprit de la science.

L'analyse de l'efficacité fiscale réalisée au-dessus démontre qu'il s'agit encore d'un concept immature, sur lequel il n'existe pas un accord. La jurisprudence n'a pas eu encore le temps de se manifester sur toutes ses facettes et la doctrine, certes, est dans la phase de lui proposer plusieurs concepts et exemples différents. Et dans cette genèse de concepts et de natures juridiques, la doctrine brésilienne a oublié le rôle fondamental du consentement à l'impôt.

IV. BIBLIOGRAPHIE

ALBIÑANA, Cesar. Prologue. In : S. Fernández-Victorio Y Camps. *El control externo de la actividad financiera de la Administración Pública*. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1977;

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. 2^{ème} édition, Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007;

ALFONSO, Luciano Parejo. *Eficacia y Administración – Tres Estudios*. Madrid : Instituto Nacional de Administración Pública, 1995;

ANDREANI, Antonio. *Il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione*. Padova : Cedam, 1979;

ÁVILA, Humberto. *ICMS. « Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre o Preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade »*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 124;

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 2^{ème} édition, São Paulo : Saraiva, 2006;

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 6^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2006;

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Actualisé par Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense: 1998;

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Volume II, Tome 1, Milan : Giuffrè, 1957;

BORIE, E. Fernand. *L'introduction du forfait dans les impôts sur les revenus*. Paris : LGDJ, 1924;

BOUCHARD, Jean-Claude; MILLER, Justin Hayden. « La TVA : une question de principes. Analyse des grands principes communautaires ». *Revue de Droit Fiscal*, n. 7, 12 février 2009 ;

BOUVIER, Michel. « Les transformations de la légitimité de l'impôt dans la société contemporaine ». *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 1, n. 2, p.365/378, juillet/décembre 2004;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4^{ème} édition, São Paulo : Max Limonad, 2002;

COHENDET, Marie-Anne. *Droit constitutionnel*. 3^{ème} édition, Paris, Montchrestien: 2006;

CORNU, Gérard. *Vocabulaire juridique*. Paris : PUF, 2006;

COZIAN, Maurice. *Précis de fiscalité des entreprises*. Paris, Litec : 2008;

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2^{ème} édition, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007;

DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência e moralidade administrativa*. 2^{ème} édition, Curitiba : Juruá, 2008;

DWORKIN, Ronald. « Is law a system of rules? ». In: DWORKIN, R. M. (ed.). *The Philosophy of Law*. Oxford, Oxford University Press, 1977;

DWORKIN, Ronald. *The model of rules*. University of Chicago Law Review, n.35, 1967;

FALZONE, Guido. *Il dovere di buona amministrazione*. Milan : Giuffrè, 1953;

FÉNA-LAGUENY, Emmanuelle; MERCIER, Jean-Yves; PLAGNET, Bernard. *Les impôts en France. Traité de fiscalité*. Paris : Éditions Francis Lefebvre, 2008;

GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo : Dialética, 2002;

GALATERIA, Luigi ; STIPO, Massimo. *Manuale di diritto amministrativo*. 2^{ème} édition, Torino : Utet, 1995;

GALLIGAN, Dennis James. *Discretionary powers. A legal study of official discretion*. Oxford: Clarendon Press, 1986;

GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. São Paulo : Saraiva, 2000;

GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Manuel de droit fiscal*. 4^{ème} édition, Paris : LGDJ, 1986;

HARRIS, Joseph P. *Dinamica della pubblica amministrazione nello stato contemporaneo*. Bologne : Zanichelli, 1957;

LANDI, Guido ; POTENZA, Giuseppe ; ITALIA, Vittorio. *Manuale di diritto amministrativo*. 11^{ème} édition, Milan : Dott. A. Giuffrè, 1999;

- LAURÉ, Maurice. *Traité de politique fiscale*. Paris : Presses Universitaires de France, 1956 ;
- LOISEAU, M. R. *Le forfait en matière imposable*. Paris, Éditions Médecis, 1934;
- MARTINEZ, Jean-Claude; DI MALTA, Pierre. *Droit budgétaire. Budget de l'État. Budgets locaux. Budget de la sécurité sociale. Budget européen*. 3^{ème} édition, Paris : Litec, 1999 ;
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2006;
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 20^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 1995;
- MELLO, Celson Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13^{ème} édition, São Paulo : Malheiros, 2001;
- MODESTO, Paulo. « Notas para um debate sobre o princípio constitucional da eficiência ». *Revista Diálogo Jurídico* 1 (2) : 8, 2001. Disponible sur « www.direitopublico.com.br », accédé le 28 avril 2009;
- MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada*. São Paulo : Atlas, 2002;
- MORAND-DEVILLER, Jacqueline. *Cours de droit administrative*. 5^{ème} édition, Paris : Montchrestien, 1997;
- MORDACQ, Frank. *La LOLF : Un nouveau cadre budgétaire pour 'reformer l'État*. Paris ; LGDJ, 2006;
- POSNER, Richard. *Frontiers of legal theory*. Cambridge : Harvard University Press, 2001;
- RAWLS, John. *Théorie de la justice*. Paris : Éditions de Seuil, 1987;
- SANTOS, Alvacir Correa dos. *Princípio da eficiência da administração pública*. São Paulo : LTr, 2003;
- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1950, v. 2;
- SOUZA, Antonio Francisco de. *Conceitos indeterminados no direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 1994;
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.