



MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

HARMONISATION DE LA VALEUR LOCATIVE

SECTION : *INSPECTEUR DES IMPOTS*

PRESENTE PAR : *RAHERIMAMPIONONA Tahiry*

ENCADRE PAR : *RANDRIAMAMORISOA Marc*
Chef du Centre Fiscal « A » Faravohitra

PROMOTION SANGANY

Décembre 2005

REMERCIEMENTS

Au terme des deux) années de formation à l'Ecole Nationale d'Administration de Madagascar (ENAM), concrétisées par le présent mémoire, je tiens à remercier vivement :

Monsieur le Directeur Général de l'ENAM ;

Monsieur RAMAROZATOVO Anthony, Chef du Service de la coordination générale et de l'orientation auprès de la Direction Générale des Impôts, Correspondant de l'ENAM, pour la clairvoyance de ses recommandations ;

Monsieur BAUVET Serge, Conseiller technique auprès de la Direction Générale des Impôts, pour ses efforts en vue de l'amélioration du cadre d'étude dans notre formation ;

Monsieur RANDRIAMAMORISOA Marc, Chef du Centre Fiscal de Faravohitra, mon encadreur, qui, par ses conseils éclairés et précieux m'a guidé au cours de mes recherches ;

Tous les membres du Jury ;

Tout le Personnel du Service des recherches et de l'intégration des Données,

Tout le personnel des Centres Fiscaux Faravohitra, Anosy, Antsirabe, pour l'esprit de collaboration franche et spontanée ;

Tout le personnel du Centre Fiscal de Fianarantsoa, pour la richesse de l'expérience et la convivialité des relations socioprofessionnelles vécues pendant treize années consécutives ;

Tout le corps enseignant et le personnel administratif de l'ENAM, pour tout le volontariat de votre concours pour notre réussite;

Toute ma famille et tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à la rédaction de la présente étude.

Vos soutiens et aides m'ont permis de mener à bien la présente recherche ; j'exprime ma sincère gratitude.

LISTE DES ABREVIATIONS

CGI : Code Général des Impôts.

DGI : Direction Général des Impôts.

DTI : Direction Technique des Impôts.

SRID : Service de Recherche et Intégration de Données.

DE : Droit d'Enregistrement

IRNS : Impôts sur les Revenus Non Salariaux

IFPB : Impôt sur la Propriété Bâtie

TAFB : Taxe Annexe à l'Impôt Foncier

TP : Taxe Professionnelle

DF : Droit Fixe

DP : Droit Proportionnelle

CA : Centimes Additionnels

VL : Valeur Locative

VV : Valeur Vénale

LISTES DES TABLEAUX

Tableau 1 : Valeurs vénales des véhicules de transport en matière de taxe professionnelle	41
Tableau 2 : Valeurs locatives minimale utilisées dans deux centres fiscaux.....	46
Tableau 3 : Valeurs vénales minimales en droit d'enregistrement.....	49
Tableau 4 : Valeurs minimales en taxe professionnelles.....	50
Tableau 5 : Cas de Maevatanana.....	56
Tableau 6 : Agglomérations.....	74

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
PREMIERE PARTIE : LA NECESSITE DE LA VALEUR LOCATIVE	3
<i>Chapitre 1 : Notions de valeurs vénales et de valeurs locatives.....</i>	<i>4</i>
<i>Chapitre 2 : La valeur locative constitue une base imposable.....</i>	<i>9</i>
<i>Chapitre 3 : L'importance de la valeur locative.....</i>	<i>21</i>
DEUXIEME PARTIE : LES DIFFICULTES D'APPLICATION DES TEXTES.....	27
<i>Chapitre 1 : Les textes en vigueur.....</i>	<i>28</i>
<i>Chapitre 2 : Les différentes interprétation dans l'application des textes fiscaux....</i>	<i>44</i>
<i>Chapitre 3 : Les conséquences et l'injustice fiscale.....</i>	<i>52</i>
TROISIEME PARTIE : UNIFORMISATION DE LA METHODE DE CALCUL DE LA VALEUR LOCATIVE	61
<i>Chapitre 1 : Les objectifs de l'administration fiscale.....</i>	<i>62.</i>
<i>Chapitre 2 : Les suggestions aux différents problèmes.....</i>	<i>68</i>
<i>Chapitre 3 : Les actions à mener.....</i>	<i>79</i>
CONCLUSION.....	87

INTRODUCTION

En matière fiscale, l'harmonisation est un moyen permettant de définir de manière identique l'assiette de l'impôt. Dans le but de rendre effectif la rationalisation administrative et l'équité fiscale, le rapprochement des modes d'imposition est l'objectif à atteindre.

La valeur locative est le facteur discriminant de la fiscalité dans le domaine des impôts locaux. D'une part, elle a des impacts très lisibles sur la prévision fiscale, et par voie de conséquence sur l'objectif global assigné à l'administration fiscale. D'autre part, bien évaluée, la valeur locative cumule une fonction de recoupement pour d'autres impôts et confère la rentabilité à la fiscalité elle-même.

La nécessité de normes et de rigueur est exigée dans l'exercice de la fiscalité pour rendre effectifs les principes fondamentaux, que sont l'équité fiscale et l'égalité des contribuables. Un cadre légal et réglementaire strict régit l'utilisation de la valeur locative en tant qu'outil d'imposition. Il s'agit du Code Général des Impôts et des lois nationales. Par ailleurs, la maîtrise des textes par les agents du fisc est le gage du professionnalisme, préalable à la motivation des contribuables vis-à-vis de leur devoir citoyen en matière d'impôt.

Compte tenu de la couverture spatiale insuffisante du territoire nationale par l'administration fiscale, il en est de même de l'implication des autorités locales dans la fiscalité de proximité.

La problématique des marges d'interprétation du droit fiscal, combiné à la pluralité des modes d'imposition interpelle au plus haut point. A l'horizon du court terme, ces corollaires de la complexité pourraient conférer au contentieux fiscal une tendance inquiétante.

La simplification des modes de calculs basés sur la valeur locative, ainsi qu'un effort d'actualisation des textes qui paraissent un peu trop complexes, s'avère constructif. L'incitation au partenariat, voire l'implication des autorités locales des collectivités territoriales décentralisées, doublée d'un effort de sensibilisation et de communication ne

se révèle pas moins méritoire.

La première partie de l'essai traitera de la « Nécessité de la valeur locative ». Le second volet fera l'objet des « Difficultés d'application des textes ». « L'uniformisation de la méthode de calcul. » sera explicitée à la troisième partie.

PREMIERE PARTIE

LA

NECESSITE DE LA VALEUR

LOCATIVE

CHAPITRE.1/ NOTION DE VALEUR VENALE ET VALEUR

LOCATIVE

L'assiette de l'impôt, droit et taxe, nécessite la détermination de la valeur à laquelle le taux d'imposition s'applique, c'est-à-dire l'évaluation de la base d'imposition.

Pour la majorité des cas, les bases d'imposition sont fondées sur la valeur vénale (ou valeur en capital) et sur la valeur locative (ou valeur en revenu) des biens.

1.1 Définitions

Economiquement, la valeur indique le prix selon lequel un objet peut être échangé, vendu, et en particulier, c'est le prix en argent.

Pour déterminer la valeur d'un produit, il faut une analyse mettant en relation ses fonctions et son coût.

La valeur désigne aussi une quantité approximative, une équivalence, un caractère de ce qui est valable, ce qui est posé comme vrai selon des critères personnels ou sociaux, et sert de référence.

La théorie cherchant à établir de fondement économique de l'usage et de l'échange des choses est la théorie de valeur. Elle doit être logique pour en obtenir une valeur de vérité.

1.1.1 Définition de la valeur vénale

On entend par valeur vénale, la valeur réelle d'une propriété mise en vente sur le marché immobilier. C'est donc le prix du marché d'un bien reflétant l'équilibre entre l'offre et la demande des biens immobiliers.

Ce qui est relatif à l'argent en tant que valeur d'échange, c'est la valeur vénale. La valeur vénale est directement utilisée pour asseoir une imposition destinée, non pas à appréhender le revenu d'un bien, mais sa valeur en capital, telle qu'elle se forme en cas de cession ou de construction.

En matière de droit d'enregistrement, la valeur vénale d'un bien s'étend du prix auquel ce bien aurait pu normalement se vendre au jour du fait générateur. Elle est la somme d'argent contre laquelle un bien peut être normalement échangé.

En d'autres termes, la valeur vénale est la valeur marchande du bien d'après la loi de l'offre et de la demande au jour de la mutation. Il est fait remarquer que cette valeur varie d'une époque à une autre et d'un lieu à un autre.

La valeur vénale s'étend aussi sur le calcul des droits concernant la transmission ou mutation des biens mobiliers. Il s'agit ici du prix de cession au moment de la transaction, sous contrôle de l'administration fiscale pour certains cas, car la base imposable ne peut être inférieure à la valeur vénale minimale fixée par décision du ministère chargé de la réglementation fiscale, pour le cas de Madagascar.

Pour la méthode d'appréciation directe, que nous verrons plus tard, la valeur vénale sert de base pour le calcul de la valeur locative.

1.1.2 Définition de la valeur locative

Se référant au dictionnaire Petit Larousse, la valeur locative est le revenu que peut rapporter un bien immeuble en location.

La valeur locative correspond alors, au loyer annuel théorique qu'un propriétaire pourrait retirer de son bien en le louant dans des conditions normales de marché.

En d'autre terme, on entend par valeur locative, une valeur théorique calculée de façon indiciaire par l'administration fiscale. Elle est destinée à appréhender le revenu d'un bien (son flux), non pas sa valeur en capital.

La valeur locative des propriétés est déterminée à un moment donné lors de la révision foncière. A partir de cette date, la valeur locative peut être actualisée et servir de référence à l'évaluation des propriétés achevées après cette date de la révision foncière.

1.1.3 Autres définitions voisines

1.1.3.1 La valeur locative cadastrale

C'est la notion fondamentale de la fiscalité directe locale en France. Elle est utilisée seule ou avec d'autres éléments pour le calcul de base de chacun des impôts directs locaux.

En France, l'évaluation des propriétés est assurée par le service du Cadastre ou Centre des Impôts Fonciers (CIF) avec le concours des commissions communales et départementales des impôts directs auxquels participent des élus locaux et des contribuables. Des fusions Centre des Impôts (CDF)/Centre des Impôts Fonciers (CIF) sont entreprises par la Direction Générale des Impôts depuis 2003. Alors, la CDI devient compétent pour l'évaluation.

La valeur locative cadastrale correspond au loyer théorique que pourrait produire un immeuble bâti ou non bâti, s'il était loué dans des conditions normales. Elle est calculée forfaitairement à partir des conditions du marché locatif de 1970, pour les propriétés bâties, et de celui de 1961 pour les propriétés non bâties.

La valeur locative cadastrale est modifiée par des coefficients forfaitaires d'actualisation et de revalorisation pour tenir compte de l'érosion monétaire et de l'évolution des loyers depuis ces opérations de révision.

En France également, l'assiette des deux taxes foncières bénéficie d'un abattement forfaitaire tandis que l'assiette de la taxe d'habitation reprend intégralement la valeur locative brute car il n'y a aucun abattement.

Pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la base d'imposition est réduite de 20% de la valeur locative brute pour tenir compte des pertes de fermage éventuelles et des risques de non location. Quant à la taxe foncière sur les propriétés bâties, son assiette est fixée à 50% de la valeur locative brute pour tenir compte des frais de gestion, d'assurance, d'amortissement, d'entretien et de réparation.

1.1.3.2 Net annual value ou valeur nette annuelle

En Grande Bretagne, la valeur locative est aussi utilisée pour base d'imposition d'un impôt foncier dû par les entreprises (National non domestic rates). Cette valeur se nomme « la valeur nette annuelle » ou « net annual value ».

C'est le loyer annuellement escompté d'une propriété.

1.2 Avantages et inconvénients

Les arguments en faveur du recours à la valeur locative s'appuient sur les avantages suivants :

- L'utilisation de la valeur locative permettrait de mieux refléter, au sein d'une collectivité locale, la hiérarchie des contribuables établie en fonction de leur capacité contributive. Cet argument souligne l'importance du principe d'équité entre les contribuables.

- Psychologiquement, le concept de valeur locative est claire, compréhensible et permettrait de doter un impôt (impôt foncier par exemple) d'une plus grande transparence pour les redevables.

- la prévision et la stabilité des recettes constituent des avantages au recours à la valeur locative car, le gouvernement peut en outre faire des économies en repoussant des révisions foncières.

- Sur le plan technique, la mise en place d'un système déclaratif basé sur la valeur vénale pourrait être plus opérante que le système déclaratif recourant à la valeur locative dans la mesure où il contribuerait à éviter à l'administration une grande partie des tâches de mise à jour.

- En revanche, la valeur vénale est principalement attaquée par les arguments s'appuyant sur le critère de capacité contributive. Cet argument considère que l'impôt à la valeur en capital est injuste pour ceux qui ont de bas ou sans revenus.

Prenons par exemple, un retraité possédant un bâtiment par héritage ; son revenu en tant que retraité est souvent fixe ou limité. L'augmentation de la valeur de son bâtiment (pour le calcul de l'impôt foncier par exemple) entraîne une cotisation supplémentaire sans que son revenu s'accroisse pour autant. Cette situation pourra lui mettre dans la difficulté de paiement de l'impôt.

- Un autre inconvénient du recours à la valeur vénale : à Madagascar par exemple, le marché immobilier n'évolue pas aussi vite que le marché locatif. Il ne peut pas, de ce fait, fournir des valeurs de référence plus fiables et plus proche de la réalité que celles issues des baux.

1.3 Corrélations entre valeur locative et valeur vénale

Dans son sens spécifique, le taux directeur de la banque centrale¹ donne l'orientation de la politique monétaire du pays. Il est utilisé pour harmoniser les modes de calcul.

Pris sous l'angle des techniques fiscales, il est utilisé dans la méthode d'appréciation directe pour calculer la valeur locative à partir de la valeur vénale.

Ainsi, avant juillet 2005, ce taux était de 10%, majoré de 2 points. Avec un abattement pour vétusté de 40%, cela fait un coefficient de 7,2 %. Depuis juillet 2005, avec un taux directeur de 16%, et suivant les mêmes principes, le coefficient appliqué sur la valeur vénale pour obtenir la valeur locative est de 10,8%.

¹ Instruction n°006-CR/04 et note n°79/MEFB/SG/DGI/DTI/SICOF : taux Banque Centrale de Madagascar en annexe I et II.

CHAPITRE.2/ LA VALEUR LOCATIVE CONSTITUE UNE BASE IMPOSABLE

2.1 La base d'imposition

2.1.1 L'assiette de l'impôt

La compétence du législateur s'étend au choix à la définition et à l'évolution de la matière imposable, c'est-à-dire à la délimitation de l'assiette fiscale.

Par conséquent, l'assiette de l'impôt consiste à définir le champ d'application de l'impôt, à savoir :

- la définition des personnes et opérations imposables ;
- la détermination des exonérations ;
- la territorialité de l'impôt : la compétence territoriale ;
- la fixation du fait générateur (c'est l'acte ou événement qui fait naître l'obligation fiscale), qui est variable selon les différents impôts et taxes.

Elle donne ensuite le pouvoir de mesurer ou évaluer la qualité des matières imposables.

L'impôt doit s'appliquer sur la matière imposable dont la valeur peut être connue à l'aide d'une évaluation. C'est l'opération la plus difficile car le contribuable a toujours tendance à dissimuler la matière imposable.

2.1.2. La nature équivoque de l'impôt en raison de sa base d'imposition :

Impôt sur le capital ou impôt sur le revenu.

Cas de l'impôt foncier :

A travers plusieurs pays, un trait caractérisant la fiscalité foncière est que les terrains et les constructions sont généralement imposables.

Il existe partout des exonérations ou des réductions d'impôts en fonction des situations des propriétaires ou des usages des propriétés.

Dans la plupart des cas, les propriétaires sont les contribuables légaux. A l'inverse, les occupants le sont dans le système anglais et partiellement au titre de la taxe d'habitation française, ainsi qu'à l'impôt foncier malgache. Dès lors, le fait générateur de la fiscalité

foncière repose à la fois sur l'existence, la possession, et l'utilisation d'un bien foncier.

Les bases d'imposition sont fondées :

- sur la valeur vénale du bien, c'est-à-dire sa valeur en capital. C'est le cas de l'Impôt Foncier sur le Terrain (IFT) à Madagascar.
- sur la valeur locative, c'est-à-dire sa valeur en revenu : par exemple l'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie et sa taxe annexe (IFPB/TAFB).

En théorie, l'impôt fondé sur la valeur vénale est équivalent à celui sur la valeur locative, à condition que l'évaluation de la valeur locative se fasse de manière à tenir compte de l'usage potentiel le plus profitable des propriétés, on prend en compte, alors, les flux de revenus potentiels procurés par les propriétés à l'avenir. Or, cette condition n'est pas toujours remplie. Le choix entre deux assiettes différentes rend, de ce fait, équivoque la nature de l'Impôt Foncier.

2.1.3. La valeur locative en tant que revenu imposable

La valeur locative d'un immeuble ou logement habité par son propriétaire constitue un revenu imposable.

On entend par revenu la somme de tous les biens et avantages économiques qui affluent durant une période déterminée vers un individu, et que celui-ci peut utiliser pour la satisfaction de ses besoins personnels et de ses économies courantes, sans en diminuer pour autant sa fortune. Cela signifie que tous les afflux de biens ou avantages économiques ayant pour effet un accroissement en valeur nette du patrimoine, sans tenir compte de leur source, sont imposés comme éléments du revenu. Le fait de savoir si ces revenus sont acquis du contribuable en numéraire, en valeurs appréciables en argent ou en nature n'a pas d'importance.

Les rendements nets provenant de la fortune immobilière doivent dès lors également être considérés comme revenu. Ils peuvent revêtir diverses formes :

- Le bailleur, qui loue ou afferme ses biens, réalise par exemple un revenu pécuniaire. Il a donc l'obligation de déclarer les recettes découlant de ses baux à loyer ou à ferme.

- Le propriétaire d'un immeuble ou logement obtient aussi une plus-value s'il l'utilise pour ses propres besoins. En effet, dans la mesure où il occupe sa maison ou son logement, il bénéficie d'une valeur de jouissance. Ce rendement en nature représente ainsi un revenu, guère différent de celui qu'obtiennent d'autres propriétaires d'immeubles qui encaissent des loyers en louant leurs biens à des tiers.

L'imposition au titre de revenu de la valeur locative de l'immeuble ou de logement habité par son propriétaire s'impose donc en partant de la notion du revenu et dans la perspective de la théorie de l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire fondée sur la doctrine juridique.

Elle apparaît en outre du principe de l'égalité, soit du traitement équitable de tous les contribuables. Il s'agit en particulier du traitement équitable des propriétaires fonciers les uns par rapport aux autres et des propriétaires fonciers par rapport aux locataires.

2.2 La diversité des matières imposables

Tout personne travaille pour vivre et pour faire vivre les siens. Elle acquiert des biens, contracte des dettes et constitue ainsi un patrimoine.

2.2.1 Notion de patrimoine

Le patrimoine est un ensemble des valeurs, actives et passives, un agrégat de biens et de dettes dont le titulaire peut disposer par actes entre vifs, pour satisfaire ses besoins, ou à cause de mort. En d'autre terme, le patrimoine d'une personne est l'ensemble de ses droits (ou biens) et de ses obligations pécuniaires (dettes), qui constituent une universalité, une unité abstraite. (L'actif et le passif sont indissociablement liés)

C'est pourquoi dans un déclaration de succession, il faut déclarer aussi bien pour les biens possédés par le De cujus (actif successoral) que toutes les dettes à sa charge (passif successoral)

2.2.2 Notion des biens

La notion de patrimoine nous permet d'entamer l'étude des biens.

Ces biens sont classés de plusieurs façons. Ceux qui nous intéressent sont :

- La classification selon leur appartenance ;
- et, la classification selon leur nature.

2.2.2.1 Classification selon l'appartenance

D'une façon générale, les biens peuvent être distingués en deux :

- Les biens appartenant aux particuliers, aux personnes de droit privé ;
- Les biens appartenant à des personnes morales de droit public où l'on distingue les biens du domaine public et les biens du domaine privé de l'Etat.

2.2.2.2 Classification selon la nature

Cette classification s'attache à la distinction d'un meuble et un immeuble.

A l'origine, la classification ne s'appliquait qu'aux choses corporelles matérielles sur lequel pouvait porter un droit réel, quant au critère de la distinction il découlait et découle encore de la nature des biens.

D'après l'Article 516 du Code Civil : « Tous les biens sont meubles ou immeubles ».

Les biens meubles peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes, soit qu'ils ne puissent changer de place que par l'effet d'une force étrangère.

L'article 527 du Code Civil dispose que les biens sont meubles

- par leur nature : ce sont les meubles corporels ;
- par la détermination de la loi : ce sont les meubles incorporels ou droit mobilier.

Ce sont les meubles par nature qui entrent dans notre évaluation.

La fixité d'un bien va le faire considérer comme immeuble.

L'esprit ne conçoit rationnellement qu'une seule catégorie d'immeuble. Ce sont les immeubles par nature.

Toute fois, la loi a attribué le caractère immobilier à certains meubles dont la raison d'être est de constituer l'auxiliaire et l'accessoire de l'immeuble. La loi déclare même immeubles les biens incorporels qui, de leur nature, ne sont ni meubles ni immeubles mais qui empruntent ces caractères aux objets auxquels ils s'appliquent et qui présentent l'un ou l'autre de ces caractères. Par conséquent, il y a quatre classes d'immeubles :

a) Les immeubles par nature sont les choses qui, en raison de leur structure, ne peuvent pas se déplacer et qu'on ne peut déplacer, sans en aliéner la substance.

Exemple :

- Toutes constructions adhérentes au sol ;
- Ne sont pas, par contre, des immeubles mais meubles, les constructions légères qui ne font pas corps intégrant au sol : les barques démontables, les tentes de cirque...

b) Les immeubles par destination sont des objets mobiliers qui, sans être une partie intégrante et constitutive d'un immeuble par nature, y sont attachés par la volonté du propriétaire. Leur immobilisation n'est pas matérielle, mais purement juridique et fictive.

d) Les immeubles par l'objet auquel ils s'appliquent sont les droits qui ont des immeubles pour objet, plus précisément, des immeubles incorporels comme les droits réels immobiliers : usufruit, immobilier, emphytéose, servitude ;

e) Les immeubles par détermination de la loi :

Des lois particulières ont permis d'immobiliser certaines valeurs mobilières de leur nature. Telles sont les rentes sur l'Etat acquises par les Etablissements publics à titre de placement des sommes reçues par dons ou legs et les actions à la banques.

2.2.3 Intérêts de la distinction

La classification des biens selon son appartenance permet de donner des idées concernant le domaine ou champ d'application dans l'assiette d'un impôt ou taxe bien déterminé. Elle conduit à analyser ou à définir les matières imposables d'une part, et celles exonérées ou exemptées d'autre part.

A titre d'exemple : l'article 10.03.03 du Code Général des Impôts stipule : « Sont exonérés

de manière permanente de l'IPFB, tous les immeubles appartenant à l'Etat, aux collectivités décentralisées ou aux autres établissements publics qui sont affectés à un service public ou d'intérêt général et sont improductifs de revenus ».

Appliquer aux biens corporels la distinction correspond à un critère de valeur.

A titre d'exemple, dans un pays économique agricole, l'immeuble c'est à dire la terre était la seule valeur véritable tandis que les meubles y compris les numéraires étaient une quantité négligeable.

La classification des biens qui appartiennent à telle ou telle catégorie peut entraîner la mise en œuvre de règle déterminée. On peut dire, en effet, qu'à chaque catégorie correspond l'application d'un groupe de règles de droit fiscal.

C'est particulièrement évident pour la distinction des biens en meubles et immeubles.

Exemples :

- La fiscalité varie suivant qu'une aliénation porte sur un meuble ou sur un immeuble. D'une manière générale, les mutations des propriétés immobilières sont plus lourdement frappées que celles portant sur les meubles.
- Les immeubles par destination sont, comme nous avons expliqué ci haut, des choses mobilières mais que la loi traite fictivement comme des immeubles en raison du lien qui les unit à un immeuble par nature. C'est là une application particulière d'un principe générale du droit : « l'accessoire suit le principal ».

L'idée est que tous les biens qui constituent par unité, spécialement une unité économique doivent être soumis à un régime juridique unique.

2.3 Les impôts et taxes ayant la valeur locative pour base

Une incertitude règne souvent dans la terminologie, et les notions d'impôt, taxe, cotisation, redevance ...Elles sont parfois confondues.

L'impôt peut se définir comme un prélèvement pécuniaire effectué par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, sans lien avec le fonctionnement d'un service

public et indépendamment de toute procédure répressive en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat et des collectivités locales².

Quant à la taxe, elle est perçue moyennant une contrepartie. C'est par exemple, le cas de la Taxe Annexe à l'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie (TAFB) qui est perçue au profit de la commune, pour l'enlèvement des ordures.

Le prélèvement est opéré auprès d'un bénéficiaire clairement identifiable. Contrairement aux prix, la taxe n'est pas liée à l'objet même de la prestation, car elle peut disparaître sans faire disparaître du même coup la prestation. Ensuite, à la différence du prix, elle est prélevée par voie de contrainte. En effet, elle relève de la loi et des règlements.

Après avoir distingué et défini l'impôt et la taxe, il y a lieu maintenant d'analyser ceux ou celles ayant pour base la valeur locative.

2.3.1 Les impôts locaux

Les prélèvements fiscaux des collectivités déconcentrées ou / et décentralisées sont régis par le Code Général des Impôts (CGI) et par la loi n° 94.007 du 26 Avril 1995 relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées.

2.3.1.1 Les impôts fonciers

a. L'impôt foncier sur la propriété bâtie (IFPB)

L'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie est un impôt direct, annuel, émis par voie de rôle, établi en raison des faits existants au 1^{er} Janvier de l'année d'imposition et, perçu au profit de la commune où se situe le bien.

L'IFPB est établi au nom du propriétaire, ou de l'usufruit ou à défaut, au nom du propriétaire apparent.

Sont imposables, sauf exemption prévue par les dispositions de l'article 10.03.03 du CGI :

² Jean-Jacques Bienvenu, Droit fiscal, Presse Universitaire de France, France, 1987, p.14

- Toutes les constructions quelle que soit la nature des matériaux utilisés.
- Les terrains employés à usage industriel ou commercial tels que chantiers, lieu de dépôt de marchandises, matières ou produits, et autres emplacements de même nature occupés par le propriétaire ou par d'autres personnes, à titre gratuit ou à titre onéreux.
- L'outillage des établissements industriels fixés à perpétuelle demeure dans les conditions indiquées au paragraphe 1^{er} de l'article 525 du code civil³, ou reposant sur des fondations spéciales faisant corps avec l'immeuble, ainsi que toutes installations commerciales assimilées à des constructions.

En matière d'IFPB, il y a deux sortes d'exonération :

- L'exonération permanente
- Et l'exonération temporaire.

Les propriétaires ou les occupants effectifs des biens imposables doivent souscrire une déclaration avant le 15 Octobre de l'année qui précède celle de l'imposition auprès du bureau des impôts territorialement compétent, déclaration faite sur un imprimé fourni par l'administration fiscale. Pour les localités autres que les chefs-lieux de commune, ils peuvent faire une simple déclaration verbale qui sera consignée sur un registre réservé à cet effet et tenu par le Maire ou son Représentant.

Si entre le 15 Octobre et le 1^{er} janvier de l'année d'imposition, des changements pouvant modifier la taxation interviennent, le propriétaire est tenu de souscrire une déclaration rectificative.

b. La Taxe Annexe à l'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie (TAFB)

La taxe annexe à l'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie est un impôt annexé à l'IFPB. Elle est également perçue au profit de la commune où se situe le bien. C'est un impôt facultatif, donc les communes peuvent voter, ou non, chaque année, son application.

³Les outillages des établissements industriels étant scellés en plâtre ou à chaux ou à ciment, ou ne pouvant être détachés sans être fracturés ou détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fond à laquelle ils sont détachés.

Les immeubles imposables à l'impôt Foncier sur la Propriété Bâtie ou productifs de revenus et ceux jouissant d'une exemption temporaire ou permanente à l'IFPB, qui sont affectés à usage d'habitation sont taxables au nom de ses propriétaires ou usufruitiers, et à défaut, de ses occupants effectifs.

Les propriétaires d'immeubles bénéficiant des exonérations en matière d'IFPB mais taxables à la TAFB doivent souscrire la déclaration prévue par l'article 10.03.11 du Code Général des Impôts. Les pénalités prévues en matière d'IFPB sont applicables mutatis mutandis en matière de TAFB.

2.3.1.2 La Taxe Professionnelle

La taxe professionnelle est un impôt annuel dû par les personnes physiques ou morales non salariées qui exercent à titre habituel des activités à but lucratif non exonérées par le Code Général des impôts.

La taxe professionnelle est annuelle :

Elle est due en raison des faits existants au 1^{er} Janvier de l'année d'imposition. Les activités saisonnières sont taxées pour une période d'un an. Il en est de même pour les activités déjà exercées au cours de l'année précédente et reprise en cours d'année.

Par opposition, on applique le prorata⁴, pour les activités nouvellement créées au cours d'année, ou en cas d'une acquisition d'éléments nouveaux pouvant entraîner une augmentation de la taxe qui se présente en cours d'année.

La taxe professionnelle est personnelle.

Elle ne doit être établie qu'au nom de la personne qui exerce effectivement l'activité taxable et ne peut servir qu'à son nom individuellement et pour son propre compte.

Par contre, une même activité exercée dans un seul et même établissement fixe par les époux mariés, même s'ils ont opté le régime de la séparation de biens, n'a droit qu'une seule taxe professionnelle.

⁴ La Taxe Professionnelle à payer est calculée en proportion avec le nombre de mois restant dans l'année. Tout mois commencé est dû en entier.

Toutes personnes physique ou morale exerçant à Madagascar une activité non exonérée est assujettie à la Taxe professionnelle.

En matière de Taxe Professionnelle, il existe deux sortes d'exonération :

- L'exonération Totale
- Et l'exonération partielle

L'article 10.01.11 du CGI énumère les cas d'exonérations totales, tandis que les articles 10.01.12 et 10.01.13 du même Code mentionnent les exonérations partielles⁵.

La taxe professionnelle est constituée par le Droit Fixe et le Droit Proportionnel (ou droits principaux analysés à la deuxième partie), ainsi que les Centimes Additionnels à la Taxe Professionnelle.

Les Centimes Additionnels (CA) à la taxe professionnelle sont des éléments complémentaires des droits principaux perçus au budget de la Province Autonome. Cette dernière peut décider en conseil provincial de leur affectation aux budgets de ses démembrements.

Ils sont fixés à 30% des droits principaux.

Les contribuables doivent se soumettre à des obligations suivantes :

- Toutes nouvelles activités passibles de la taxe professionnelle doivent faire l'objet d'une souscription et dépôt de déclaration fournis par l'administration avant le commencement d'activités.
- Le contribuable qui exerce déjà une activité taxable et qui désire la poursuivre au cours de l'année suivante doit souscrire et déposer une déclaration entre le 1^{er} et le 15 Octobre de l'année précédent celle de l'imposition.
- Il est aussi tenu de déclarer, dans les dix jours de l'événement, toute modification dans les conditions d'exercice, des activités, des matériels et locaux d'exploitation, ainsi que la cessation d'une activité taxable.

Toutes ces déclarations doivent être déposées au bureau des impôts territorialement compétent.

⁵ Voir annexe III : liste des exonérations

2.3.2 Les impôts d'Etat

2.3.2.1 L'Impôt sur les revenus non salariaux

Les revenus sont les ressources qu'une personne physique ou morale tire de son travail ou de son capital, ou simultanément de son travail et de son capital.

L'impôt sur les revenus non salariaux est un impôt direct, annuel et perçu au profit du budget général de l'Etat par système déclaratif spontané.

Il frappe l'ensemble de revenus de toute nature réalisé à Madagascar par les personnes physiques non soumis à l'impôt sur les revenus salariaux et à l'impôt synthétique, sous réserve des exonérations prévues par le Code Général des Impôts et des conventions internationales et bilatérales.

L'impôt est établi chaque année sur le bénéfice ou revenu net global réalisé par le contribuable pendant l'année précédente. Le revenu imposable s'obtient en faisant la somme algébrique des résultats de toutes les exploitations, entreprises ou professions.

Pour chaque catégorie, le revenu imposable est donné par le revenu brut, déduction faite des charges nécessaires à l'exploitation normale de l'entreprise (contribuable qui tient la comptabilité régulière). Les charges déductibles sont stipulées dans le Code Général des Impôts.

Ce qui nous intéresse ici, c'est le revenu foncier, plus précisément celui provenant de la propriété bâtie.

2.3.2.2 Le Droit d'Enregistrement

L'enregistrement est une formalité administrative à but fiscal. Il donne date certaine et constitue un commencement de preuve. Le droit d'enregistrement régit l'ensemble des actes et mutations intervenus à Madagascar ou relatif à des biens situés sur le territoire. Il est perçu au profit du budget général de l'Etat.

Suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis, les droits d'enregistrement peuvent être fixes, proportionnels, progressifs ou dégressifs.

Les mutations soumises au droit d'enregistrement se divisent en deux groupes : ce sont les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit.

a. Les mutations a titre onéreux

On entend par mutations à titre onéreux les transmissions opérées moyennant la fourniture d'une contre partie par le nouveau possesseur à l'ancien.

Les mutations à titre onéreux sont constituées par plusieurs actes et mutations imposables tels que :

- les baux et location verbale ;
- l'échange d'immeubles ;
- les ventes et autres actes translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux ;
- les ventes et autres actes translatifs de propriété à titre onéreux de meubles et objets mobiliers ;
- les ventes simultanées de meubles et immeubles...

b. les mutations a titre gratuit

Les mutations à titre gratuit sont caractérisées par les donations et les successions.

La donation est la transmission des biens entres vifs à titre gratuit, tandis que la succession est la transmission du patrimoine laissé par le défunt ou de cujus à ceux qui ont vocation pour le recueillir, c'est-à-dire les héritiers (ou mutation par décès).

Dans la majorité des cas, les droits sont perçus d'après une déclaration estimative des parties. Cette déclaration et estimation doivent être détaillées.

CHAPITRE.3 / L'IMPORTANCE DE LA VALEUR LOCATIVE

3.1 La périodicité et le coût de l'évaluation

Se focalisant sur l'évaluation des immeubles bâtis, il est d'autant plus difficile qu'il y a de fortes disparités géographiques et physiques des biens immobiliers et une exigence de réévaluation périodique. La qualité de l'évaluation reste un objectif à désirer.

De plus, l'évaluation est trop compliquée et coûteuse pour s'effectuer de manière régulière.

3.1.1. L'estimation de la valeur locative

L'objectif de l'évaluation de la propriété est d'apprécier la valeur locative brute en fonction de son usage actuel, que chaque propriété pourrait procurer si elle était louée dans des conditions normales du marché.

Afin de déterminer la valeur locative de chaque local, il faut évaluer la valeur locative des locaux de référence qui sont destinés à servir de termes de comparaison pour le calcul des valeurs locatives des autres locaux.

Bref, la valeur locative du local de référence est obtenue en multipliant un prix de location au mètre carré (résultant d'un tarif d'évaluation) par la surface pondérée du local. Ce tarif d'évaluation est établi par l'administration fiscale, après avis de la commission municipale.

Il est fixé pour chaque commune, pour chaque nature et chaque catégorie de locaux.

Le processus de ce procédé se résume ainsi :

- recensement général des immeubles d'une localité donnée (dans une commune), au moyen de la déclaration spéciale dans certains cas ;
- relevé d'un certain nombre d'immeubles loués en les classant selon les caractéristiques nécessaires :
 - superficie totale utile,
 - année d'achèvement,
 - situation géographique,
 - nature des matériaux de construction,
 - accessibilité,
 - existence ou non d'eau et d'électricité,
 - confort...

- ce relevé donne une série de types ainsi que le loyer mensuel au mètre carré d'immeuble d'un type donné.
- inscription au procès-verbal : l'administration fiscale doit soumettre le relevé ainsi établi à l'approbation et à l'homologation de la commission d'évaluation prévue à l'article 10.03.08 du CGI avant d'être exécutoire.

3.1.2 Mise à jour de l'évaluation

En principe, la loi prévoit une fréquence de réévaluation des propriétés.

Les évaluations servant de base à l'impôt foncier sur la propriété bâtie (IFPB) peuvent être révisées, chaque année, sur proposition de la collectivité intéressée (commune).

La périodicité de l'évaluation permettrait non seulement le respect d'équité entre les contribuables mais également l'évolution des bases d'imposition.

En réalité, ce n'est pas toujours le cas. La réévaluation est généralement reportée en raison des difficultés d'ordre financier et politique.

En France par exemple, la plus récente révision générale pour les propriétés bâties remonte à 1970, et pour les propriétés non bâties en 1961. Le délai de six ans entre deux révisions n'est pas respecté jusqu'en 1990. Cependant, les résultats de la révision prévue par la loi du 30 juillet 1990 n'entrent pas encore dans le calcul des bases d'imposition.

Pour Madagascar, à Fianarantsoa par exemple, les deux derniers recensements et révisions d'évaluation foncière successifs dataient de 1969 et 1999. Notons que cet ajustement de 1999 a provoqué le mécontentement et la contestation des contribuables, puisqu'une hausse considérable de l'impôt a été constatée.

En ce qui concerne la mise à jour des évaluations, elle s'effectue périodiquement : entre les deux révisions générales, des actualisations doivent prendre en compte l'évolution du marché foncier. Une majoration forfaitaire annuelle doit faire évoluer le montant des bases au même rythme que l'évolution des prix de loyer

3.1.3. Le coût

La valeur locative a une importance très marquée dans l'évaluation du coût. Elle constitue un outil de calcul fiable de la base imposable. En matière d'assiette et de recouvrement, ce coût paraît trop onéreux.

La révision des modalités de recouvrement ou du régime d'imposition s'avère opportune. Il en est de même de la nécessité de disposer d'indicateur dans le cadre du suivi de l'exercice des actions fiscales entreprises.

L'effet à obtenir dans ce cadre est toujours de conférer la rentabilité de l'impôt concerné.

3.2 Les effets de la valeur locative sur les prévisions de recettes fiscales

3.2.1 La prévision fiscale

L'effet de la valeur locative sur les prévisions fiscales vise à la pleine satisfaction des objectifs fiscaux affectés à chaque centre fiscal.

La valeur locative constitue de facto une référence fiable au recouvrement. La méthode de détermination de ces objectifs paraît trop statistique, des fois, et pêche par défaut de réalisme.

Dans le cheminement de cette idée, la valeur locative servira alors d'outil pour atteindre le plus objectivement possible cette prévision fiscale, tout en servant de base imposable pour plusieurs impôts à la fois.

A titre d'illustration, le cas du loyer réel déclaré par un locataire commerçant, utilisé pour le calcul de la taxe professionnelle (TP), peut servir de base imposable du propriétaire en impôt sur les revenus non salariaux (IRNS) et impôt foncier (IF), et, de limite ou minimum d'imposition en IRNS du locataire.

Pour un impôt bien déterminé, la valeur locative bien évaluée et bien cernée constitue un élément de recouvrement pour les autres impôts, voire pour les autres contribuables.

Chaque année, la prévision tend à la hausse. La proposition de prévision passe par le taxateur qui est censé tenir compte de la situation des matières imposables. En outre, pour remplir sa mission avec efficacité, il doit garder un lien étroit avec les textes en vigueur.

La prévision fiscale reflète la réalité, la réalisation de l'année précédente n'est pas toujours une référence évidente.

3.2.2 Le taux de pression fiscale

Le taux de pression fiscal englobe tous les prélèvements de l'Etat. C'est un indicateur de productivité de l'Etat. Sa signification se traduit en terme de rehaussement du crédit confiance tripartite contribuable / administration fiscale / bailleurs de fonds internationaux.

Une détermination de valeur locative fiable et juste génère un seuil de recouvrement viable pour l'Etat, et confère sa performance en rentrée fiscale.

La fiscalité locale présente pourtant un taux de pression difficilement différenciable, ce qui suppose un soin particulier de normes à respecter et de rigueur à apporter dans le calcul de la valeur locative.

3.2.3 Les méthodes d'augmentation de recettes fiscales

Les méthodes d'augmentation des recettes fiscales ont pour but d'atteindre pleinement la prévision fiscale. Elles sont multiples mais restent toujours dans un cadre législatif strict.

L'augmentation du taux combinée avec l'élargissement du champ d'application, l'allègement fiscal, l'actualisation permanente de la base fiscale et le recensement des secteurs informels leurs permettent d'atteindre un rendement acceptable.

En effet, la suppression de certaines exonérations ou exemptions renforce la performance fiscale tandis qu'une base actualisée suppose un relèvement du nombre d'articles ainsi qu'une fiabilité de la valeur locative qui reflète à cet effet le marché locatif.

3.3 Ressources fiscales, facteur de développement

3.3.1 Pertinences des impôts locaux

L'impôt assis sur les valeurs immobilières et foncières constitue le pivot de la fiscalité locale dans de nombreux pays. Cette base fiscale fut longtemps partagée entre les divers échelons territoriaux des collectivités publiques (Province autonome, Région, commune).

Les années récentes ont toutefois vu émerger l'idée que cette assiette fiscale (à la valeur locative ou valeur vénale des biens) était un instrument puissant au service de l'efficacité économique tout en respectant, dans une certaine mesure, les impératifs d'équité de l'impôt.

3.3.2 Cas de la fiscalité foncière

En analysant les impôts fonciers, ils se présentent comme une ressource fiscale particulièrement appropriée au niveau local. Les raisons sont multiples :

- Par la nature d'immobilité des propriétés foncières ; elles ne peuvent pas se déplacer vers d'autres localités en réagissant à l'imposition. Cette caractéristique spéciale des bases foncières est totalement différente de celle des bases fondées sur le revenu ou la consommation.
- Par la nature de la terre répartie de façon géographiquement équitable sur l'ensemble du territoire d'un pays donné. Ce caractère peut éviter la concentration des bases d'imposition dans certaines localités au détriment d'autres.
- Enfin, l'adéquation de la fiscalité foncière au niveau local s'explique par la relation étroite entre un grand nombre de services publics locaux et les bénéfices incorporés dans la valeur des propriétés. L'aménagement urbain dans une collectivité augmente potentiellement la valeur des immeubles.

3.3.3 La stabilité du rendement

Les autorités locales sont responsables des compétences préalablement déterminées par la législation. Les dépenses qui en découlent ont, dès lors, vocations à être prévisibles et stables. C'est la raison pour laquelle les collectivités locales devraient avoir des ressources prévisibles, stables et sûres pour couvrir leurs dépenses. La fiscalité foncière, caractérisée par sa base d'imposition répond à la nature de telles ressources.

La prévisibilité du produit des impôts fonciers réside dans la disponibilité de connaissances sur les bases imposables. Leur sûreté tient à la nature de l'assiette foncière qui n'est pas ou peu sujette aux conjonctures économiques. Elle permet également d'augmenter légalement la recette attendue.

La stabilité du produit des impôts fonciers contribue à la stabilité de la situation financière des collectivités locales.

DEUXIEME PARTIE
LES DIFFICULTES D'APPLICATION
DES TEXTES

CHAPITRE.1/ LES TEXTES EN VIGUEUR

1.1 Les dispositions du Code Général des Impôts

Depuis la fusion des trois services de l'administration fiscale Malagasy, le CGI est formé de trois livres :

- Livre I constitué par tous les impôts d'Etat ;
- Livre II spécialisé par les impôts locaux ;
- Livre II renfermant les dispositions communes aux impôts, droits, taxes et redevances compris dans les livres I et II.

La recherche pour harmoniser la valeur locative conduit à faire l'analyse des dispositions légales relatives à l'assiette de chaque impôt, taxe, ou droit concerné.

Le code général des impôts définit le cadre et le champ d'action de l'imposition. A ce titre, il constitue un garde-fou et un repère dans le calcul de la valeur locative.

Les écueils, auxquels est exposée l'administration fiscale, sont pourtant multiples. Les interprétations de textes peuvent diverger d'un taxateur à un autre en matière de valeur locative. Cet aléa doit être jugulé dans la maîtrise parfaite et pointue des textes en vigueur.

Le garanti de l'équité fiscale et de l'égalité des contribuables en matière d'assiette doit rester le fil directeur dans l'atteinte des objectifs de la prévision fiscale. C'est le gage même de l'orthodoxie professionnelle dans le métier choisi par vocation.

1.1.1 En matière d'impôts d'Etat

Il existe plusieurs types d'impôts d'Etat, mais ceux qui nous intéressent ont été déjà définis auparavant. Ses produits sont perçus au profit du budget général de l'Etat.

1.1.1.1 Le droit d'enregistrement

Pour les mutations à titre gratuit d'un immeuble, l'article 02.03.36 du Code Général des Impôts stipule que la valeur déclarée ne peut pas être inférieure au capital formé de dix fois

du loyer ou de la valeur locative de l'immeuble bâti en question.

1.1.1.2 L'impôt sur les revenus non salariaux (IRNS)

a. Revenus fonciers imposables en matière d'IRNS

L'article 01.02.02 du CGI précise que les revenus fonciers sont imposables à l'IRNS.

En son article 01.02.03.8^e, le CGI dispose que le revenu foncier exonéré en matière d'IRNS est le revenu net des propriétés foncières bâties occupées à titre de logement principal par leurs propriétaires, à condition que lesdites propriétés ne figurent pas au bilan d'une entreprise ou ne fassent pas l'objet d'une location.

En partant de cet article, les revenus fonciers imposables en matière d'IRNS sont :

- Le revenu net des propriétés foncières bâties données en location ;
- Le revenu net des propriétés foncières bâties occupées à titre de logement secondaire par leurs propriétaires, ou à titre gratuit par des tiers ;
- Le revenu net des propriétés foncières bâties occupées à titre de logement principal par leurs propriétaires si lesdites propriétés figurent au bilan de l'entreprise.

b. Base imposable à l'IRNS

Le revenu brut imposable est constitué par les loyers perçus annuellement, ou par la valeur locative définie par l'article 10.03.06 du CGI.

La base imposable est obtenue suivant le régime fiscal d'imposition ci après :

- régime réel (Article 01.02.11 du CGI) :

Les contribuables tenant de la comptabilité régulière sont autorisés à déduire des revenus bruts des immeubles bâtis donnés en location, des charges nécessaires à l'exploitation normale de l'entreprise.

$$\text{BASE IMPOSABLE} = \text{LOYER ANNUEL ou VALEUR LOCATIVE} - \text{CHARGES DEDUCTIBLE}$$

- Régime des Micro et Petites Entités (Article 01.02.13 du CGI) :

Pour ceux ne tenant pas de la comptabilité régulière, ils sont autorisés à déduire des revenus bruts des immeubles bâtis donnés en location, ou occupés à titre de résidence secondaire par leur propriétaire ou à titre gratuit par des tiers, outre l'impôt foncier, un abattement forfaitaire défini par le CGI représentant tous les frais et charges locatives.

$$\text{BASE IMPOSABLE} = \text{LOYER ANNUEL ou VALEUR LOCATIVE} - (\text{ABATTEMENT FORFAITAIRE} + \text{IFPB})$$

- Taxation sur les éléments de train de vie (Article 01.02.34 du CGI) :

Le revenu forfaitaire à retenir pour les contribuables occupant des immeubles à titre de résidence principal et/ou de résidence secondaire est égale au double du prix de location des immeubles en question, ou au double de la valeur locative déterminée conformément aux dispositions de l'article 10.03.06 du CGI lorsque le contribuable est propriétaire de l'immeuble en cause.

$$\text{BASE IMPOSABLE} = (\text{LOYER ANNUEL ou VALEUR LOCATIVE}) \times 2$$

c. Détermination de l'impôt (Article 01.02.36 du CGI)

Pour le calcul de l'impôt, la base imposable est arrondie à la centaine d'ariary inférieure. L'impôt est calculé par application d'un taux progressif défini par l'article du CGI, et le montant obtenu après réduction d'impôt ne doit être inférieur ni à 5/1000 du chiffre d'affaires réalisé pendant l'exercice considéré ni à Ar 5000 pour les contribuables non soumis à la taxe professionnelle.

1.1.2 En matière d'impôts locaux

Le premier domaine d'emploi de la valeur locative est le celui des impôts locaux. Des problèmes de cohérence y sont soulevés.

La taxe professionnelle et les impôts fonciers utilisent la valeur locative comme base. Toutefois, les dispositions ou autres références du Code Général des Impôts sont incontournables. Celles-ci doivent être actualisées et à mettre à jour sous peine d'anachronisme, par voie de conséquence, inutiles. Les forces de vigueur des textes

doivent être renforcées par des notes d'application.

Egalement, la révision de la valeur locative se fait pressant car la relativité le caractérise : elle est fonction du procès-verbal d'évaluation des collectivités territoriales décentralisées. Bref il s'agit d'un problème de fonds nécessitant des travaux d'actualisation de textes.

1.1.1.2 L'impôt foncier sur la propriété bâtie (IFPB)

a. Base imposable en IFPB (Article 10.03.06 du CGI)

La base imposable est constituée par la valeur locative des immeubles imposables. Cette valeur locative est obtenue :

- Soit à partir des loyers déclarés ramenés à l'année, qui ne doivent pas être inférieurs à la valeur déterminée par la commission d'évaluation dans la commune ;
- Soit à partir de la valeur fixée par la commission d'évaluation au niveau de la commune pour l'immeuble occupée par le propriétaire à titre de résidence principale, avec application d'un abattement de 70%. (VL imposable : 30% x VL sur PV de la commission d'évaluation).

Les éléments pour la détermination de cette valeur varient selon les communes (confort, accessibilité, âge de l'immeuble).

Les évaluations servant de base à l'IFPB peuvent être révisées, chaque année, sur proposition de la collectivité bénéficiaire.

Par contre, en l'absence de révision, une majoration de 5% de la base sera appliquée pour une nouvelle période de trois ans.

b. Calcul de l' IFPB (Article 10.03.10 du CGI)

Il est obtenu par application d'un taux proportionnel à la valeur locative ainsi fixée.

Ce taux varie selon le résultat du vote du Conseil Municipal ou Communal. Pourtant, il ne peut être ni supérieur à 5% ni inférieur à 2%.

Toutefois, l'IFPB ne doit pas être inférieur à 1 000 Ariary par immeuble.

1.1.2.2 La taxe annexe à l'impôt foncier sur la propriété bâtie (TAFB)

➤ *Base taxable à la TAFB (Article 10.04.03 du CGI)*

La base taxable est constituée par la Valeur Locative déterminée comme celle devant servir pour le calcul de l'IFPB.

➤ *Calcul de la taxe (article 10.04.05 du CGI)*

Il est appliqué sur la valeur locative ainsi déterminée, un taux voté par le conseil Municipal dans la limite minima et maxima de 2% à 5%.

Exemple :

Pour la Commune Urbaine d'Antananarivo : 3%

Remarque : La TAFB n'est pas cumulable avec la Redevance sur les Ordures ménagères (ROM) qui est instituée par la loi n° 95-035 du 03 Octobre 1995.

1.1.2.3 La taxe professionnelle (TP)

a. Base de la taxe professionnelle

La taxe professionnelle comporte deux droits principaux auxquels est annexé un autre impôt : les centimes additionnels à la Taxe Professionnelle. Ces droits principaux sont le Droit fixe et le droit Proportionnel.

Le Droit Fixe (DF) est déterminé d'après les tableaux A et B annexés au Code Général des Impôts, à raison de chaque établissement distinct où l'activité taxable est exercée.

En général, le tableau B indique la nature et la classe des activités exercées selon :

- L'importance des matériels utilisés
- Le nombre de salariés
- La puissance du matériel
- Le nombre de places ou les charges utiles pour les transporteurs ...

Le tableau A détermine le montant du Droit Fixe en fonction de la classe obtenue d'après

le tableau B et la catégorie de population de la zone⁶ où l'activité est exercée.

Il y a neuf catégories de population et huit classes d'activités.

La détermination du droit Proportionnel (DP) permet de différencier le montant de la Taxe Professionnelle à payer par deux assujettis différents, exerçant des activités apparemment semblables.

Le droit proportionnel est établi sur la valeur locative de toute les immobilisations corporelles servant à l'exercice de l'activité taxable tels que les bureaux, magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, chantiers, terrains de dépôts ou autres locaux à l'exclusion ceux servant de logement ; tous les moyens matériels de production et d'exploitation fixes et mobiles même ces immobilisations n'appartiennent pas à l'entreprise mais exploitées par elle.

Cette valeur locative est déterminée de trois manières différentes surtout concernant les locaux professionnels :

- Soit à partir du loyer au moyen de baux authentiques ou de conventions verbales passées dans des conditions normales ;
- Soit par comparaison avec des éléments dont le loyer aura été régulièrement constaté ou notoirement connu ;
- Soit par voie d'appréciation directe.

Le montant du DP est obtenu en appliquant à la valeur locative, le taux fixé par la loi pour chaque nature et classe d'activité.

$$\text{DROIT PROPORTIONNEL} = \text{VALEUR LOCATIVE} \times \text{TAUX}$$

b. Calcul de la taxe professionnelle

La taxe professionnelle est obtenue par la somme du droit fixe et droit proportionnel ainsi que les centimes additionnels définis auparavant.

⁶ Zone : peut être commune ou plusieurs villages ou un simple hameau

1.1.3 Les trois méthodes d'évaluation de la valeur locative

Les dispositions de l'article 10.01.23 du CGI énumèrent que la valeur locative est déterminée :

- soit au moyen de baux authentiques ou de conventions verbales passées dans des conditions normales ;
- soit par comparaison avec les éléments dont le loyer aura été régulièrement constaté ou notoirement connu ;
- soit par voie d'appréciation directe.

La pratique administrative permet de définir chacune de ces trois méthodes.

1.1.3.1 L'évaluation au moyen du loyer présumé normal

Dans ce cas, la valeur locative est égale au montant des loyers annuels perçus par le bailleur, ou le propriétaire de l'immeuble.

Les loyers manifestement exagérés ou minorés sont à écarter. Ils constituent ce qu'on appelle loyer anormal.

Les exemples suivants représentent le loyer dit anormal :

- la collusion d'intérêts entre propriétaire et locataire engendrée par l'existence de lien de parenté ; la relation entre société et associé propriétaire ;
- une grosse réparation à supporter par le locataire : ceci représente une minoration manifeste du montant de loyer ;
- la sous location ;
- la location d'immeuble meublé : il faut déduire le loyer correspondant aux meubles sinon, une majoration de loyer est constatée ;
- loyer comprenant des charges locatives qui devraient être à la charge du locataire mais à supporter par le propriétaire. Ces charges constituent une majoration de loyer.

1.1.3.2 L'évaluation par voie de comparaison

On appelle évaluation par voie de comparaison, le cas où la valeur locative d'un immeuble est déterminée par comparaison avec celle d'un immeuble similaire loué dans des conditions normales.

La valeur locative utilisée fréquemment comme référence se fixe sur celle de la commission d'évaluation de la commune d'implantation du bien, en matière d'IFPB (cf. infra). De telle valeur locative est obtenue par simple lecture du type correspondant, consigné dans ce procès verbal.

Il est précisé qu'en matière d'impôts locaux, la valeur locative obtenue à partir du loyer réel ne doit pas être inférieure à celle consignée dans le Procès Verbal d'évaluation.

Par contre, le CGI n'a pas évoqué ni la limitation avec cette valeur locative de référence, ni le caractère de loyer normal pour la déclaration du revenu foncier imposable en IRNS, ainsi que celle du contrat de bail ou location verbale, pour le calcul du droit d'enregistrement.

1.1.3.3. L'évaluation par voie d'appréciation directe

Lorsque les deux méthodes précédentes ne peuvent s'appliquer, l'évaluation par voie d'appréciation directe est utilisée surtout pour les établissements industriels et les maisons exceptionnelles comme les châteaux.

Ce procédé devient utile en matière de Taxe Professionnelle.

Dans ce cas, la valeur locative est obtenue par application d'un taux d'intérêt usuel de placement immobilier obtenu de la Banque Centrale de Madagascar, majoré de deux point, par la valeur vénale du bien.

La valeur vénale constitue le prix du bien si l'on venait à le vendre (cf. supra). Elle est différente du prix de revient ou de la valeur résiduelle comptable, mais elle ressemble à un prix de revient ou prix d'acquisition corrigé.

Les corrections à apporter au prix d'acquisition au prix de revient du bien sont :

- l'abattement pour vétusté, compte tenu de la dépréciation subie par le bien meuble ou immeuble depuis sa construction ou son acquisition ;
- l'abattement pour spécialisation au cas où son affectation ou son utilisation est bien déterminée, car plus un bien est spécialisé, plus sa valeur vénale est faible.

Il y a aussi la correction pour des circonstances économiques, selon la hausse ou baisse du prix de matériaux de construction ou l'obsolescence du matériel par exemple.

De ce fait, il y avait des cas où l'on actualise la valeur du bien par le coefficient de revalorisation⁷ utilisé en matière de droit d'enregistrement défini par l'article 02.12.06 du CGI, et qui est publié par décision du Ministre chargé de la réglementation fiscale.

1.2 Les notes de service et manuel de procédures

Les notes d'application, décisions, instructions et circulaires sont très rares pour les dispositions légales et réglementaires nécessitant une clarification.

En cas d'existence, elles ne sont pas uniformes pour la résolution d'un même problème et présentent un caractère imprécis.

Les exemples plus près de ce domaine sont le cas de la JIRAMA issu de la note de service n°134-MBP/SG/DGRF/2/1. en date du 25 Mars 1992 et ceux de la société HOTELIERE DE L'ERMITAGE et la société TIKO qui servent de référence pour le mode de calcul de la valeur locative en utilisant la méthode d'appréciation directe.

1.2.1 Cas de la JIRAMA

Note de service n°134-MBP/SG/DGRF/2/1⁸.

Cette note concerne l'imposition de la JIRAMA à la Taxe Professionnelle afin d'homogénéiser le calcul dans tout le territoire national.

⁷ Voir annexe IV: coefficients de revalorisation.

⁸ Voir annexe V : note de service n°134-MBP/SG/DGRF/2/1.

A titre indicatif, vous trouverez ci-après un exemple concret de détermination de valeur locative :

<u>Immobilisations</u>	<u>Valeur vénale</u>
Installation pour production d'électricité.....	400.000.000
Matériels de production d'électricité (1970).....	250.000.000
Bâtiment pour bureau JIRAMA.....	60.000.000
Matériels de bureaux.....	30.000.000
Matériels de transport.....	100.000.000

CALCUL DE LA VALEUR LOCATIVE

1°BATIMENT :

a) <u>Bureaux</u>	60.000.000
• Abattement pour vétusté (7ans).20%.....	12.000.000
• Abattement pour spécialisation.....	NEANT
(Immeuble pouvant servir à d'autres usages)	
• Valeur restante.....	48.000.000
• Valeur locative...48.000.000 x 12%.....	<u>5.760.000</u>
b) <u>Installation</u>	400.000.000
• Abattement pour vétusté (22 ans)...60%.....	240.000.000
• Valeur restante	160.000.000
• Valeur actualisée : 160.000.000 x 1.30.....	208.000.000
• Abattement pour spécialisation...70%.....	145.000.000
• Valeur restante	62.400.000
• Valeur locative...62.400.000 x 12%.....	<u>7.488.000</u>

2°MATERIELS :

c) <u>Matériels de production</u>	250.000.000
• Abattement pour vétusté...70%.....	175.000.000
• Valeur restante.....	75.000.000
• Abattement pour spécialisation...70%.....	52.500.000
• Valeur restante.....	22.500.000
• Valeur actualisée : 22.500.000x 1.30	29.250.000
• Valeur locative....29.250.000 x 12%.....	<u>3.510.000</u>

d) <u>Matériels de bureaux</u>	30.000.000
• Abattement pour vétusté 30%.....	9.000.000
• Valeur restante.....	21.000.000
• Abattement pour spécialisation	NEANT
(Matériels pouvant servir à divers usages)	
• Valeur locative : 21.000.000 x 12%.....	<u>2.520.000</u>
e) <u>Matériels de transport</u>	100.000.000
• Abattement pour vétusté 30% (7ans).....	30.000.000
• Valeur restante.....	70.000.000
• Valeur locative : 70.000.000 x 12%.....	<u>8.400.000</u>

Total de la valeur locative :

$$5.760.000+7.488.000+3.510.000+2.520.000+8.400.000 = \underline{\underline{27.678.000}}$$

1.2.2 Exemples concrets de la détermination de la valeur locative par voie d'appréciation directe diffuses par l'administration fiscale :

Cas de la société TIKO

I. PRIX DE REVIENT DES IMMOBILISATIONS ENTRANT DANS LE CALCUL

a. Terrain industriel.....	12.700.500
Aménagement de ces terrains.....	3.904.802
Prix de revient.....	16.605.302
b. Locaux équipés mécaniquement	
Matériels fixes.....	413.551.923
Matériels mobiles.....	1.000.000
Prix de revient.....	414.551.923
c. Autres locaux (Bureaux, entrepôts, hangars).....	185.025.174
d. Mobilier et matériel de bureau (non déclaré par l'entreprise)	14.715.252

II. DETERMINATION DE LA VALEUR VENALE

a. Terrain et aménagement correspondant :

- Abattement pour vétusté :

Les terrains ne se déprécient pas ; au contraire, ils prennent de la valeur au fur et à mesure que les temps avancent. Dans le cas particulier de TIKO, ses terrains ne peuvent qu'enregistrer des plus values.

Il est, par conséquent, normal qu'il n'y ait pas d'abattement pour vétusté.

- Abattement pour spécialisation :

S'agissant de terrains sur lesquels il n'y a pas de spécificités particulières, un abattement pour spécialisation ne trouve pas de justification valable.

La valeur vénale des terrains peut donc être maintenue à leur valeur d'actif, soit 16.605.302.

b. Locaux équipés mécaniquement :

- Abattement pour vétusté (15%) :

Il s'agit d'immobilisations récentes (2 à 4 ans).

Les taux d'amortissement pratiqués par l'entreprise qu'on peut admettre comme taux normaux de dépréciation sont respectivement de 5% pour les constructions et de 10% pour le matériel de production.

Un abattement de 15% pour vétusté semble répondre aux critères de dépréciation comptable, abstraction faite de l'incidence de l'inflation galopante qui risquerait d'annihiler ce principe de l'abattement pour vétusté.

- Coefficient de spécialisation :

Compte tenu de la politique de développement du secteur agro-industriel, un coefficient de spécialisation de 25% répond aux normes du calcul du droit proportionnel en matière de taxe professionnelle. Le total de l'abattement pour vétusté et du coefficient de spécialisation est de 40% (15%+25%).

La valeur vénale des locaux équipés mécaniquement peut donc être arrêtée à :

$$414.551.923 \times (100\% - 40\%) = 248.731.153$$

c) Mobilier et matériel de bureau :

- Abattement pour vétusté :

Le taux de 15% peut également être retenu.

- Coefficient de spécialisation :

Le coefficient de spécialisation pour le mobilier et matériel de bureau peut être considéré comme négligeable, ces éléments d'actif étant interchangeable entre les entreprises.

La valeur vénale est donc estimée à :

$$14.715.252 \times (100\% - 15\%) = 12.507.965$$

d) Autres locaux (Bureaux, entrepôts, hangars) :

- Abattement pour vétusté :

Il s'agit de constructions très récentes. Le taux d'amortissement pratiqué par l'entreprise de

5% peut être considéré comme normal.

Un abattement de 10% semble répondre au critère de dépréciation comptable, abstraction faite de l'incidence de l'inflation qui risquerait de neutraliser totalement ce principe d'abattement pour vétusté.

- Coefficient de spécialisation :

Le coefficient de spécialisation des bureaux, entrepôts et hangars demeure négligeable, ces valeurs immobilisées peuvent être utilisées par d'autres entreprises.

Toutefois, compte tenu de l'activité spécifique de fabrication de beurre et fromage, un coefficient de spécialisation de 10% répond au cas spécifique de TIKO.

Le total de l'abattement pour vétusté et du coefficient de spécialisation est de 20%.

La valeur vénale de ces locaux peut donc être estimée à :

$$185.025.174 \times 80\% = 148.020.139$$

III. DETERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE

- Terrains industriels :.....	16.605.302 x 12%.....	1.992.636
- Locaux équipés mécaniquement :.....	248.731.153 x 12%.....	29.847.738
- Mobilier et matériel de bureaux :.....	12.507.965 x 12%.....	1.500.955
- Autres locaux (bureaux, entrepôts, hangars) :	148.020.139 x 12%.....	17.762.416
Total de la valeur locative.....		51.103.745

1.2.3 La note de service n°001-MEFB/SG/DGI⁹.

(En date du 03janver 2003 relative à la taxe professionnelle des transporteurs).

L'objet de cette note est l'harmonisation du calcul de la valeur locative des véhicules de transport pour le calcul du droit proportionnel, dans toute l'étendue du territoire nationale.

EXEMPLES DE CALCUL DE LA VALEUR LOCATIVE (annexés dans la note) :

Exemple 1 : taxation d'un transporteur en possession d'un Taxi ville :

Age du véhicule : 12

Puissance : 5 CV

Valeur vénale18.000.000

⁹ Voir annexe VI : note n°001-MEFB/SG/DGI.

Abattement forfaitaire 40%.....7.200.000
 Valeur restante.....10.800.000
 Valeur locative : 10.800.000 x 12%.....1.296.000
 Ou bien :
 Valeur locative : 18.000.000 x 7,2%.....1.296.000

Exemple 2 : cas d'un transporteur ayant trois véhicules dont le nombre total de places est de 67 :

Tableau n°1 : valeur vénale des véhicules de transport

NUMERO	NOMBRE DE PLACES	AGE	VALEUR VENALE
1	9	8	25.000.000
2	18	13	27.000.000
3	40	22	32.000.000
TOTAL	67		84.000.000

Valeur locative : 84.000.000 x 7,2%.....6.048.000

Actuellement, le taux de la Banque Centrale de Madagascar de 12% est porté à 16% par la note de service n°79/MEFB/SG/DGI/DTI/SICOF en date du 22 Juin 2005.

Le coefficient utilisé, à compter de cette date, pour l'obtention de la valeur locative à partir de la valeur vénale provenant du barème devient alors 10,8% au lieu de 7,2%.

Il est important, aussi, de signaler l'existence de la DECISION N° 001-MEFB/SG/DGI/DLF¹⁰ en date du 18 Février 2003 fixant les modalités d'application des dispositions de l'article 02.02.45 du Code Général des Impôts relatives aux mutations à titre onéreux de voitures automobiles.

En principe, le droit de mutation est assis sur le prix ou sur la valeur réelle sous le contrôle de l'administration fiscale.

¹⁰ Voir annexe VII : Décision n°001-MEFB/SG/DGI/DLF

Afin de simplifier et d'uniformiser cette imposition pour tous les centres fiscaux, les valeurs minimales imposables des véhicules sont fixées suivant l'âge et la puissance fiscale du véhicule, d'après les tableaux en annexe.

1.3 Les lois nationales encadrant la fiscalité locale

Pour cette recherche, il est utile de mentionner la loi portant l'orientation générale de la politique de décentralisation, surtout celle relative aux pouvoirs, Compétences et ressources des Collectivités Territoriales Décentralisées.

1.3.1 La loi n°94.007¹¹

Les dispositions générales de cette loi sont constituées par la répartition ainsi que les transferts de compétences entre l'Etat et les Collectivités Territoriales Décentralisées.

Par conséquent, les collectivités territoriales assurent avec le concours de l'Etat la sécurité publique, l'administration et l'aménagement du territoire ainsi que la protection de l'environnement et l'amélioration du cadre de vie. Elles sont souveraines et autonomes les unes par rapport aux autres.

Le transfert de compétences au profit d'une collectivité locale entraîne le transfert de ressources correspondantes.

1.3.2 Le pouvoir réglementaire des collectivités locales

Si la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, elle détermine aussi les principes fondamentaux de la libre administration des collectivités locales, de leurs compétences et de leurs ressources. Encore faut-il en préciser les limites.

Il est d'abord incontestable que l'organe délibérant d'une collectivité locale ne peut créer un impôt ou une taxe fiscale annuelle dont l'existence n'aurait pas été consacrée par le

¹¹ Annexe VIII : extrait de la loi n°94.007

législateur. Partant de cette intervention minimale et nécessaire du législateur, les situations peuvent se diversifier. L'ensemble du régime juridique de l'imposition peut être fixé par la loi, l'autorité décentralisée se bornant à fixer en respectant une certaine fourchette les taux d'impôt.

Les ressources des collectivités territoriales décentralisées sont régies par les articles 22 et 23 de la loi 94.007.

Parmi ses ressources traditionnelles se trouvent les recettes fiscales suivantes, qui ont la valeur locative pour base :

- Impôt sur la propriété bâtie ;
- Taxe professionnelle ;
- Taxe annexe à l'impôt foncier sur la propriété bâtie ;
- Centimes additionnels à la taxe professionnelle.

1.3.3 La commission d'évaluation d'impôts fonciers

La commission d'évaluation des impôts fonciers est définie par l'Art. 10. 03.08.

Elle est formée par :

- le maire ou son adjoint en tant que président de la commission ;
- le sous –préfet ou son adjoint ;
- le représentant de la population à raison de deux personnes par tranche de 50 000 habitants désignés pour moitié par le maire et pour moitié par le sous- préfet ;
- deux techniciens du service de la voirie ou des Travaux publics ;
- le représentant de l'administration fiscale qui est secrétaire de la commission.

Les décisions de la commission seront valables si elles ont été prises en présence d'au moins 50% des membres de la commission. Les propriétaires doivent être informés en temps utile si la commission estime nécessaire une vérification sur place.

La commission peut également demander l'avis des techniciens de la voirie, des travaux publics ou de tout autre service compétent pour déterminer la valeur locative.

La commission se réunit sur la convocation de son Président au lieu désigné par ce dernier.

CHAPITRE.2 / LES DIFFERENTES INTERPRETATIONS DANS L'APPLICATION DES TEXTES FISCAUX

2.1 L'origine des faits existants

2.1.1 L'interprétation des textes fiscaux

Le principe d'application de la loi dans le temps mérite d'être retenu eu égard aux diverses modifications apportées chaque année au CGI.

En effet, la loi au sens large du terme ne dispose que pour l'avenir, elle ne rétroagit pas. Elle n'a pas d'effet rétroactif sauf, par la volonté du législateur consacrée dans le texte de loi même. Dans ce cas, il y a rétroactivité légale de la loi.

Au moment de l'émission d'un impôt, ainsi qu'au moment de l'instruction des réclamations, les agents de l'administration fiscale ont parfois tendance à rechercher les sens exact d'un texte ou d'un mot. Enfin, ils finissent par appliquer leur propre intension, leur opinion personnelle.

Interpréter un texte, c'est expliquer ce qu'il y a d'obscur et d'ambigu dans le texte. Il n'appartient pas à l'agent de combler les lacunes éventuelles du texte.

Lorsqu'un texte est clair, il ne peut y avoir lieu à interprétation mais application immédiate de sa lettre à la situation litigieuse.

Ce n'est pas, en effet, parce qu'un texte est parfaitement compréhensible qu'il est claire pour sa mise en œuvre juridictionnelle ; la clarté ou l'obscurité d'un texte ne se mesure pas exclusivement aux défaillances de sa formulation mais surtout aux effets de contexte, à la nature des situations auxquelles on prétend l'appliquer.

2.1.2 Le manque de formation des agents fiscaux

L'orientation essentielle pour accroître l'efficacité des administrations financières se traduit par la professionnalisation. Elle implique un recrutement et une formation

spécialisée, un effort de formation initiale et continue. Les métiers de l'administration fiscale ne peuvent s'assimiler à ceux de l'administration générale. Des écoles ou des cycles spécialisés sont indispensables pour la nécessité d'une formation comptable ou ses réglementations spécifiques.

Il est indispensable de professionnaliser les agents, notamment les cadres intermédiaires. Ce sont eux qui exécutent le travail d'émission de l'impôt, par exemple, et qui communiquent directement avec les contribuables.

Il est constaté que la majorité des agents font leurs tâches par routine ou par habitude seulement en faisant la comparaison avec le cas déjà existé. Certains d'entre eux ne connaissent même pas les changements des textes fiscaux apportés par la loi de finance en vigueur mais attendent toujours ce que les autres appliquaient.

Faute de moyens, l'administration fiscale n'a de Code Général des Impôts à jour suffisant pour ses agents qui gèrent au moins de dossiers fiscaux.

L'insuffisance de formateur est aussi remarquable. Pour un séminaire, colloque ou formation temporaire, le nombre de participants est toujours limité. La majorité des agents fiscaux n'obtient pas de formation.

2.2 La constatation des faits dans certains centres fiscaux

Les interprétations prêtent à distorsion, et faussent l'efficacité de l'administration fiscale. Les constats des faits suivants mettent en exergue ces divergences dans l'interprétation, donc, dans les résultats influents sur la valeur locative attribuée à un même bien pour trois centres fiscaux différents.

2.2.1 Premier constat

Au sein des deux centres fiscaux, les bases de calcul de la valeur locative se font par classe d'activité. Les barèmes utilisés sont pourtant aléatoires, donc relatifs et sans références. Le tableau ci-après donne l'explicitation de cette situation. Aussi, pour une même classe

d'activité, se référant à un même texte, le résultat en matière de valeur locative est-il contingent, voire aléatoire. Le quid de l'équité fiscale est entier.

Le tableau n°2 : les valeurs locatives minimales utilisées dans deux centres fiscaux différents :

VALEUR LOCATIVE ANNUELLE (en ariary)		
CLASSE D'ACTIVITE	CENTRE FISCAL FARAVOHITRA	CENTRE FISCAL ATSIMONDRANO
1	720.000	720.000
2	600.000	600.000
3	400.000	480.000
4	300.000	360.000
5	158.000	240.000
6	72.000	120.000

Source : Centres fiscaux Faravohitra et Atsimon-drano.

L'analyse de ce tableau résulte, d'une part, que la valeur locative forfaitaire utilisée dans le centre fiscal d'Atsimondrano devient plus élevée que celle du centre fiscal de Faravohitra qui a pour compétence territoriale le centre ville.

D'autre part, l'activité classée dans la classe la plus élevée (1^{ère} classe) est ici supposée faite dans une localité plus grande par terme de valeur locative. Ceci n'est pas toujours le cas, parce que la classe d'une activité exercée dans un local donné n'est pas fonction de sa valeur locative. En général, la classe d'une activité représente sa qualité mais non pas sa quantité.

Exemple : le tableau B du CGI afférant à la taxe professionnelle, montre que le code 4418 : ventes et distribution appareils téléphoniques mobiles ou fixes, et accessoires est toujours 1^{ère} classe. La valeur locative minimale pour le calcul de la taxe professionnelle est alors, de 720.000 Ariary, sans tenir compte de la superficie du magasin d'exercice (même dans un kiosque).

Il est remarqué que cette méthode n'est pas encore utilisée par les autres centres fiscaux.

2.2.2 Deuxième constat (avec la méthode de comparaison)

Pour les centres fiscaux, la méthode de comparaison est utilisée pour servir de base du calcul de la valeur locative. Malgré la méthode identique, il est constaté que les procédés de calcul divergent pour aboutir à des résultats différents. La question de l'égalité des contribuables vis-à-vis de son obligation fiscale est à reconsidérer. L'explicitation est la suivante :

Le loyer servant de base de comparaison utilisé par le service provincial des opérations fiscales à Fianarantsoa ville tend à celui le plus élevé aux alentours. Le caractère anormal du loyer exagéré par son propriétaire ou par le locataire ne tient pas compte. Malgré cette situation, l'utilisation de la valeur locative provenant du procès verbal d'évaluation de la commission d'impôts fonciers reste valable.

Au centre fiscal A Faravohitra, l'assiette de la taxe professionnelle des sociétés se fait parfois, par l'utilisation d'une valeur locative minimale de 100.000 Ariary par mois pour les locaux environ 35 m².

Parallèlement à cette limitation, le centre utilise comme méthode de comparaisons, la valeur provenant du Procès Verbal d'évaluation de la commission d'impôts fonciers de la commune urbaine d'Antananarivo. Le centre a choisi le montant le plus élevé dans le barème pour l'immeuble à usage commercial de sa compétence :

Firaisana I : 4301,8 Ariary par mètre carré par mois

Firaisana II : 3776,6 Ariary par mètre carré par mois

Firaisana III : 4137,4 Ariary par mètre carré par mois

Pour un local commercial de 35 m² situé dans le Firaisana I, la valeur locative imposable s'il n'y a pas de loyer déclaré (ou en cas de minoration de loyer) est de :

Ar $4301,8 \times 35 \times 12 = 1.806.756$ Ariary par an

Si la déclaration ne mentionne pas la superficie exacte, l'agent taxateur prend le minimum de 1.200.000 Ariary par an défini précédemment.

La méthode de comparaison avec les valeurs locatives forfaitaires à partir de la classe d'activités n'est pas utilisée pour la taxation des sociétés.

L'imprécision des textes entraîne la validité de ces valeurs en « loyer régulièrement constaté ou notoirement connu », et en servir de comparaison.

En général, les valeurs locatives provenant du Procès Verbal d'évaluation de la commission d'impôts fonciers servent de référence pour comparaison avec les déclarations des contribuables.

La remarque se pose fréquemment sur le choix arbitraire des taxateurs qui se contentaient de prendre la valeur la plus élevée dans le barème de valeurs locatives de référence.

2.2.3 Troisième constat (avec la méthode d'appréciation directe)

L'appréciation directe sert de base de calcul. Les mêmes constats qu'auparavant sont reconduits.

L'analyse des cas de la JIRAMA, la société HOTELIERE DE L'ERMITAGE et TIKO résulte des différenciations sur :

- le choix du taux d'abattement pour vétusté et/ou spécialisation ;
- l'utilisation ou non du coefficient de revalorisation.

L'exemple le plus proche est celui de la division société à Faravohitra qui utilise l'abattement forfaitaire de 40% quelque soit la date d'acquisition ou de construction des bien relevé dans le bilan.

Par contre, le Service Provincial des Grandes Entreprises à Fianarantsoa revalorise le prix d'acquisition des biens par le coefficient sus indiqué, avant d'appliquer le taux d'abattement y afférent.

En matière de droit d'enregistrement, plus précisément, la mutation à titre gratuit d'un immeuble bâti, l'article 02.03.36 du CGI précise que la valeur déclarée ne peut pas être inférieure au capital formé de dix fois du loyer ou dix fois de la valeur locative. Par conséquent, la valeur locative devient un dixième de la valeur vénale de l'immeuble soumis au droit d'enregistrement.

Les différences d'interprétations dans l'application des textes méritent certainement des actions normatives pour pallier des errements allant à l'encontre des principes fondamentaux de l'imposition.

2.3 La discordance de valeur

2.3.1 Dans un DFU

Pour un dossier fiscal unifié d'un contribuable et traité par un centre fiscal donné, les normes de calcul de la valeur locative varient. Ainsi pour un même bien, il y a plusieurs possibilités de valeur locative ou vénale. Les facteurs de divergences des résultats se rapportent à l'agent fiscal et aux textes, eux-mêmes.

Le cas suivant résume cette situation :

- la décision n°001-MEFB/SG/DGI/DELF et la note n° 001-MEFB/SG/DGI énumérées au paragraphe précédent.

Exemple :

Une voiture minibus de 15 places, 10 ans et ayant une puissance fiscale de 9cv achetée pour faire une activité de transport.

Le déclarant a toujours tendance à minorer le prix d'acquisition dans l'acte de vente.

Le tableau comparatif des valeurs minimales imposables dans un Dossier Fiscal Unifié de ce contribuable en matière de droit d'enregistrement et taxe professionnelle se présente ainsi :

Tableau n°3 : valeurs minimales en droit d'enregistrement et en taxe professionnelle

DOSSIER FISCAL UNIFIE	VALEUR VENALE MINIMALE (En Fmg)
DROIT D'ENREGISTREMENT	25.000.000
TAXE PROFESSIONNELLE	40.000.000
Différence de valeurs	15.000.000

Source : DGI

Pour un même bien, deux valeurs différentes issues des textes réglementaires se trouvent contradictoire dans un DFU d'un contribuable. Cet état de fait pourrait être source de contestation des contribuables et saper la crédibilité de l'administration fiscale.

La nécessité de rigueur, de norme ainsi que d'actualisation est recommandé pour arrêter de tels écarts.

2.3.2 *Entre centres fiscaux*

Entre centre fiscal, il n'y a pas d'unicité de base de calcul. Plusieurs possibilités de valeur locative se présentent aussi pour un même bien.

L'application de la note n°001-MEFB/SG/DGI en date du 03 Janvier 2003 ci haut montre une telle différence entre deux centres fiscaux.

Les critères utilisés pour le calcul de la valeur locative des véhicules de transport de marchandises l'âge et les charges autorisées du véhicule.

- Le centre fiscal de Faravohitra prend les charges utiles dans la carte grise ;
- Le centre fiscal d'Atsimondrano, à son tour, prend le poids total en charge.

Une grande différence de valeur locative ainsi que l'impôt correspondant est très remarquable.

Exemple : Calcul de la valeur locative pour le calcul de la Taxe Professionnelle d'un camion, transporteur de marchandises, âgé de 10 ans, ayant la charge utile de 5780 kg et le poids total en charge de 16000 kg par les deux centres fiscaux :

Tableau n°4 : valeurs minimales en taxe professionnelle

CENTRE FISCAL	VALEUR VENALE sur barème en Fmg	VALEUR LOCATIVE à 10,8%
Atsimondrano	60.000.000	6.480.000
Faravohitra	30.000.000	3.240.000

Source : Centres fiscaux Faravohitra et Atsimon-drano.

Il y a encore de différenciation de calcul de la valeur locative provenant du barème puisque celui-ci se divise en tranche de tonnage, par exemple :

- moins de 1 tonne
- 1 à 5 tonnes
- 6 à 10 tonnes et ainsi de suite.

Or la charge utile entre 5 et 6 tonnes comme dans l'exemple (5780 kg) résulte deux valeurs différentes à prendre selon l'appréciation des taxateurs.

Le choix de la méthode à appliquer et des textes de références sont à l'origine de l'écart à objectif constaté. Pour fin d'harmonisation fiscale, la nécessité de la fixation des procédés de calcul s'avère opportune.

2.3.3 Élément de recoupement non fiable

Le seuil de fiabilité de la valeur déclarée doit être lisible. Les éléments de recoupement incertains ou équivoques affectent négativement le crédit réciproque de confiance entre le contribuable et l'administration fiscale.

Les facteurs de contestations générés par cette situation s'enracinent autour du fait que pour un même bien plusieurs valeurs sont possibles pour servir de base de calcul. L'illustration la plus plausible est cernée au niveau du DE et de la TP.

Le souci d'uniformisation pour traiter un même Dossier Fiscal Unifié est encouragé pour bien remplir les exigences des principes fondamentaux de l'imposition qu'est le souci permanent de l'équité fiscale et l'égalité des contribuables.

CHAPITRE. 3 / LES CONSEQUENCES ET L'INJUSTICE FISCALE

3.1 La source de l'évasion fiscale

3.1.1 La fraude fiscale et l'évasion fiscale

3.1.1.1 La fraude fiscale au niveau du contribuable

La fraude fiscale est une infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases.

Dans la pratique, il paraît impossible de délimiter la fraude fiscale et de dire si elle est involontaire ou au contraire intentionnelle et caractérisée. Cela signifie que le champ d'activité est relativement vaste pour les contribuables enclins à échapper à l'impôt. Etant donné le nombre, la diversité et l'amplitude des moyens d'action à la disposition de tels contribuables, il n'est pas possible de délimiter la fraude fiscale avec précision. C'est pourquoi, des auteurs considèrent, en principe, que la fraude fiscale n'existe que si elle est prouvée.

3.1.1.2 L'évasion fiscale

Selon la définition la plus courante, l'évasion fiscale est un essai de se soustraire à l'impôt dans les limites de la loi. Mais cette forme de soustraction ne se situe évidemment pas toujours dans les limites de la morale ou du civisme. Il ne faut surtout pas confondre la fraude fiscale, qui est une transgression de la loi punissable en tant que telle, avec l'évasion fiscale. Dans ce cas, le contribuable ne fait que s'organiser en fonction de la diversité des réglementations nationales dans le but tout à fait avouable de payer le moins d'impôts possible.

Même si l'évasion fiscale n'est pas condamnable à priori, il est bien évident que les administrations fiscales font tout ce qui est en leur pouvoir pour lutter contre la fuite des contribuables.

3.1.2 Les causes de la résistance à l'impôt

Les causes de la résistance à l'impôt sont multiples. Parmi les plus importantes quelques situations méritent d'être observées :

- La recherche d'intérêt personnel prime pour tout contribuable ;
- Certains contribuables prétendent que la fraude ne cause de dommage à personne ;
- Les contribuables constatent des inégalités entre eux ;
- Le taux de l'impôt appliqué s'avère élevé ;
- Parfois, il y a des lacunes ou imprécisions dans les textes fiscaux ;
- Les conseillers fiscaux et les groupes de pression interviennent de temps en temps.

Il résulte alors que l'impôt perçu lors de l'acquisition de matières imposables par les contribuables est gravement faussé dans son application par la fraude fiscale. Dans la pratique, cet impôt est la source d'inégalités très importantes.

3.1.3 L'inefficacité du système déclaratif

Le passage d'un système administré à un système déclaratif, puis à un système déclaratif auto liquidé allège les coûts administratifs. Cependant, cette évolution demande un civisme spontané de plus en plus développé car les tâches demandées au contribuable sont d'importance croissante.

Prenons le cas de l'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie :

L'IFPB, à l'instar des autres impôts fonciers, est un impôt annuel basé sur les déclarations faites par les contribuables sur les consistances des locaux et sur le montant éventuel des loyers. C'est donc à partir de ces déclarations que l'administration fiscale établit l'assiette et calcule l'impôt à payer par le contribuable en fonction de la valeur locative de l'immeuble ou du loyer déclaré. Or, il est constaté que la majeure partie de ceux qui doivent déclarer ne fait pas de déclaration pour diverses raisons et que la petite minorité de contribuables qui déclare ne déclare pas correctement ce qu'elle devrait déclarer.

D'après les renseignements obtenus auprès du service de l'impôt foncier à Faravohitra, il n'y a environ que 2840 déclarations faites au titre de l'année 2003 sur les quelques 49465 articles relatifs aux immeubles recensés antérieurement. Au vu de ces chiffres, seuls 5,7%

des propriétaires sont soucieux de leurs obligations fiscales.

Les propriétaires qui donnent en location leurs immeubles ne déclarent pas toujours le montant réel de loyer qu'ils perçoivent. L'administration ne peut qu'attendre le recoupement provenant d'un tiers pour justifier le contraire.

Ces inconvénients pourraient être évités si l'administration avait les moyens de faire ses contrôles sur place. Leurs vérifications s'appuient parfois sur les recoupements. Mais les moyens sont tellement dérisoires et faute de détermination, ces contrôles sont très rare, voire inexistant.

3.1.4 L'insuffisance de contrôle sur les lieux

Le contrôle fiscal est corollaire de tout système déclaratif. Il présente une mission essentielle de la Direction Générale des Impôts.

Les objectifs du contrôle fiscal sont :

- Prévenir la fraude et les évasions fiscales ;
- Eduquer les contribuables ;
- Redresser les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base de calcul de l'impôt ;
- Protéger les revenus de l'Etat par l'amélioration des recettes budgétaires
- Rétablir la situation telle qu'elle aurait être
- Rétablir également les règles de concurrence et l'équité fiscale.

En réalité, il est difficile de mettre en œuvre d'une manière efficace les moyens de vérification. Des raisons principales s'y opposent :

- les administrations fiscales ne disposent pas toujours d'un nombre suffisant de vérificateurs ;
- elles manquent de temps pour faire effectuer des révisions approfondies ;
- elles en sont insuffisamment pourvues aux nombreux procédés mécaniques de contrôle ;
- il arrive que le climat politique ne soit pas toujours favorable à la répression fiscale.

Le contrôle fiscal se divise en contrôle sur pièces et contrôle sur place.

En effet, l'article 10.03.13 du CGI donne pouvoir aux agents de l'administration fiscale ou les agents mandatés par elle, de procéder à des recensements ou vérifications sur place des matières imposables, si besoin en est.

3.1.5 L'absence de recensement

En matière de fiscalité foncière, l'actualisation des valeurs locatives se fait par l'exploitation des déclarations déposées et par les opérations de recensement fiscal. Le recensement fiscal permet de connaître la situation exacte des terrains et des immeubles.

A Madagascar, du fait des coûts exorbitants et de la complexité relative de l'organisation de ces opérations, les recensements fiscaux sur le plan foncier n'ont pas toujours été menés de manière régulière et complète.

Les recensements effectués antérieurement dans certaines grandes villes ont été partiels. Il en résulte que les informations en possession de l'administration fiscale sont basées sur des éléments dépassés et erronés, si on peut le dire. Ce qui provoque de nombreuses évasions fiscales générées par des contribuables potentiels qui ne sont ni connus ni appréhendés par l'administration fiscale.

Seules les communes bénéficiant l'aide d'un organisme comme le Projet d'appuis à la gestion décentralisée des communes urbaines de Madagascar, dans le cadre du programme d'appuis de la coopération française, ont la possibilité d'effectuer le recensement convenable.

Le cas de Maevatanana par exemple, le recensement fiscal effectué en 2003 a permis de multiplier par dix le montant émis de l'IFPB/TAFB.

Le nombre d'articles a trouvé une augmentation de 60%.

Le tableau ci-dessous résume le nombre d'articles et les montants émis pendant six dernières années consécutives.

Tableau n°5 : cas de Maevatanana

ANNEE D'EXERCICE	NOMBRE D'ARTICLES	MONTANT EMIS IFPB/TAFB
1998	1472	10.295.366
1999	1479	10.280.705
2000	1446	9.311.960
2001	1446	9.311.960
2002	1456	9.864.340
2003	2366	100.232.944

Source : Direction Générale des Impôts, Service de Recherche et Intégration des Données

3.1.6 L'origine de la corruption

L'incertitude dans l'application des règles fiscales incite au développement de la corruption.

Les causes de la corruption des administrations fiscales sont multiples. Des textes complexes, des pouvoirs discrétionnaires mal contrôlés confiés à des échelons inférieurs de la hiérarchie, l'insuffisance de transparence et de suivi des opérations, des taux d'imposition excessifs, des exonérations, des procédures bureaucratiques complexes laissant une large place au discrétionnaire, le lacune d'incitations (retards ou faiblesses des salaires), la rareté de sanctions disciplinaires effectives... constituent des facteurs de corruption auquel on pourrait adjoindre des facteurs plus globaux comme le faible niveau de vie dans les pays africains, la pression sociale de la famille élargie et aussi la faiblesse de la gouvernance.

De plus, l'offre de corruption de la part de contribuables et d'opérateurs économiques est d'autant plus fréquente que la probabilité de sanction apparaît souvent faible.

3.2 L'inégalité de traitement des contribuables

3.2.1 Civisme et incivisme

Une inégalité se manifeste entre les contribuables qui, par civisme fiscal, se soumettent spontanément aux obligations fiscales en remplissant aussi sincèrement et exactement que possible leur déclaration d'impôt et ceux qui, peu scrupuleux et sans civisme, cherchent à échapper à l'impôt et à frauder effrontément.

Le civisme fiscal repose sur le consentement et la bonne foi du contribuable car il y a des fois où les déclarations ne peuvent pas être contrôlées efficacement par l'administration fiscale. Après avoir informé et éduqué, le contribuable a trouvé l'avantage de contribuer à la collectivité.

Les principales causes de l'incivisme fiscal sont :

- la perte de crédibilité de l'administration causée par l'instabilité politique, les troubles civils, le développement de la corruption.
- la défaillance de l'Etat dans ses engagements contractuels. A titre d'exemple, l'accumulation d'arriérés publics incite le redevable à pratiquer des compensations sauvages et à ne pas s'acquitter des impôts dus.
- une législation et des procédures fiscales complexes ;
- l'incapacité de détecter et sanctionner les défaillants et les fraudeurs dans des conditions transparentes et en s'appuyant sur des règles de droit.

3.2.2. L'inégalité entre contribuables ou propriétaires

Le problème posé par l'évaluation des propriétés imposables semble être la plaie de la fiscalité foncière. L'évaluation est en effet une tâche lourde et difficile.

La qualité des évaluations a pour conséquent de créer des iniquités entre les contribuables.

Les deux contribuables ayant les immeubles de même valeur situés dans une même collectivité risquent de payer des cotisations différentes. Cette injustice indésirable découle aussi bien de l'estimation de la valeur locative que de celle de la valeur vénale.

L'uniformité requise des évaluations peut-elle résoudre ce problème ?

Les biens immobiliers ne font guère l'objet d'une appréhension directe et objective. Dans les pays utilisant la valeur locative, une grande partie des propriétaires occupants du logement ne voient jamais la valeur de leur bien sur le marché locatif. Quant à la valeur vénale, elle n'apparaît que lorsqu'il y a vente, ce qui est finalement assez rare.

En toute hypothèse, la valeur locative ou vénale d'un bien immobilier imposable devraient être évaluées d'une manière ou d'une autre.

3.3 La contestation des contribuables

L'injustice fiscale est le corollaire des interprétations tendancieuses dans l'application des textes. Elle enclenche, de facto, le mécanisme de contestation chez le contribuable qui se sent lésé dans ses droits ou prérogatives.

Le processus du contentieux de l'impôt s'engage à l'issue. Il se caractérise, à travers l'impact sur la taxation de la valeur locative, par la relation litigieuse existante entre le contribuable et l'administration fiscale.

Le choix du taux d'imposition par les Collectivités territoriales Décentralisées, et ce, dans la fourchette prévue par le Code Général des Impôts, constitue un des facteurs de contestation. Le cas d'illustration le plus explicite est la révolte des contribuables californiens durant les années 70. (Property Tax)¹².

Une autre cause de contestation pourrait être cadrée dans l'inexistence de norme, ni d'unicité de procédé ou de méthode dans le calcul de la valeur locative. Concernant la taxe d'habitation en France, justement, il a été enregistré 2,9 millions de réclamations, soit 5 % du nombre d'articles d'imposition. Cette situation équivaut à 110 réclamations par jour par Centre Fiscal de Département.

¹² Source : site Internet : www.inlandrevenue.gov.uk (DGI de la Grande Bretagne)

L'exemple qui nous est tout proche est celui du cas de la Mairie de Fianarantsoa en 2000. La hausse considérable de la base d'imposition et de l'impôt dû alimentait le mécontentement. La vague de contestation prenait racine dans l'inexistence de révision des barèmes de valeur locative d'impôt foncier depuis 30 ans. Pour toutes fins utiles, la solution prise par l'administration fiscale pour désamorcer était l'allègement fiscal.

3.3.1 Le contentieux de l'impôt

En matière de contentieux de l'impôt, les procédures engagées peuvent être, soit la révision par voie de contentieux administratifs, soit le recours devant le tribunal, soit le dégrèvement d'office.

3.3.1.1 Les contentieux administratifs

Les contentieux administratifs comportent la juridiction gracieuse et contentieuse.

La juridiction gracieuse est la procédure à l'amiable entre le contribuable plaignant et l'administration fiscale. Le but escompté par le requérant est d'aboutir à un recours de modération voire de remise. De ce fait, la démarche fait appel à la bienveillance de l'administration, plutôt qu'à la contestation de l'assiette de l'impôt. En cas d'insatisfaction, le recours du contribuable auprès du Ministre de la réglementation fiscale est possible.

La juridiction contentieuse traite de l'aboutissement de la procédure engagée visant, soit à réparer l'erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impôts, soit bénéficier d'un droit résultant d'une disposition légale ou réglementaire. La contestation se fonde sur l'assiette de l'impôt ou la réclamation des droits dont la jouissance est supposée non effective au regard des dispositions des textes. L'effet à obtenir pour le plaignant est d'aboutir à une décharge ou réduction d'impôt. En cas d'insatisfaction, le recours du contribuable devant le tribunal compétent est possible. Le tribunal administratif est compétent pour les impôts directs comme l'impôt foncier et le tribunal judiciaire est compétent pour les impôts indirects et les droits d'enregistrement.

3.3.1.2 Le dégrèvement d'office

Le dégrèvement d'office est la procédure engagée directement par l'administration. Les erreurs incombant au service, et constatées par l'administration fiscale, elle-même, en constitue le mobile.

Le processus est engagé sur proposition de l'agent chargé de l'assiette. Le dossier est instruit par l'inspecteur détenteur. Le pouvoir de décision appartient au Directeur Général des Impôts.

3.3.1.3 La procédure devant les tribunaux

La procédure devant les tribunaux peut être engagée par chacune des deux parties. La saisine de la juridiction compétente (tribunal) peut être effectuée par chacune des deux parties en litige. La nature de l'impôt détermine la compétence de la juridiction :

- Tribunal administratif pour les impôts directs tels que l'impôt foncier et la taxe professionnelle ;
- Tribunal judiciaire pour les impôts indirects et les droits d'enregistrement.

L'instruction est assurée par la Cour Suprême.

3.3.2 L'allègement fiscal

L'allègement fiscal est une politique d'incitation de l'administration fiscale pour relever le rendement de l'impôt.

De ce fait, l'amélioration de l'équité et de la neutralité du système fiscal est l'objectif à atteindre. Avec l'exonération, l'allègement fiscal constitue des manques à gagner car font partie des dépenses fiscales.

En matière de valeur locative, l'allègement fiscal le plus remarquable est celui de l'article 10.03.06.3° permettant l'application d'un abattement de 70% de la valeur locative pour le calcul de l'IFPB de l'immeuble à usage d'habitation par son propriétaire.

TROISIEME PARTIE
L'UNIFORMISATION DE LA
METHODE DE CALCUL DE LA
VALEUR LOCATIVE

CHAPITRE.1/ LES OBJECTIFS DE L'ADMINISTRATION FISCALE

« Impôt mieux connu, accepté et mieux recouvré. »

1.1 La transparence de l'assiette

La motivation de contribuables doit rester le souci majeur de toute administration fiscale. Le crédit confiance est son capital.

La spécificité de la détermination de la valeur locative doit rester la fiabilité. Les calculs de l'assiette répondent à des critères de normes et de rigueur. La finalité recherchée est la transparence de l'assiette et l'équité fiscale pour fins de coordination et d'harmonisation fiscale.

En guise de rappel, l'harmonisation consiste au rapprochement des modalités de modes d'impositions, tandis que la coordination vise à ce qu'un contribuable ne soit pas imposé deux fois pour une même valeur locative, ni s'échapper à l'impôt.

Bref, coordination, harmonisation fiscale et équité sont les critères de l'uniformisation, préalables à la motivation du contribuable vis-à-vis de son devoir citoyen.

La clarté et l'accessibilité des textes et des procédures sont les indicateurs de la transparence de l'assiette. Pour être exploitable par la population cible, les règles fiscales doivent être simple et disponibles, c'est-à-dire mis à jour et dépourvus de dispositions inutiles pour une raison ou une autre.

Les procédures fiscales doivent être simples et adaptées au contribuable, de même les textes imprécis et ambigus ou équivoques sont à remplacer.

Une communication s'avère constructive entre l'administration fiscale et le contribuable.

1.1.1 La sensibilisation et communication

Il faut éviter l'arbitraire dans le calcul de la valeur locative et les sources de complication pour la compréhension des règles fiscales. Le corollaire est la connaissance, sinon la maîtrise, de la législation applicable et de la position de l'administration fiscale en cas d'interprétation.

Ces dernières années, des efforts considérables ont été engagés pour permettre une meilleure information des contribuables vis-à-vis de la fiscalité centrale. Désormais, ces derniers, notamment en raison de la publication de textes comme le Bulletin Fiscal Officiel deuxième édition (année 2004), connaissent les dispositions récentes du système fiscal, leurs garanties, leur possibilité de recours. De plus, de nombreuses actions de sensibilisation des contribuables sur l'impôt ont été réalisées.

Une action similaire à celle de l'Etat central mais relative à la fiscalité locale (utilisant la valeur locative) serait nécessaire pour faciliter le consentement à l'impôt local.

Un effort de sensibilisation et de communication s'avère nécessaire pour mieux atteindre les objectifs assignés en matières de prévisions fiscales.

1.1.2 Information et éducation des contribuables

Une responsabilité essentielle de l'administration fiscale est l'éducation des contribuables. Dans la pratique, les initiatives ont été limitées à l'organisation de campagne d'informations lors de l'introduction de réformes de législation fiscale.

Il est important de prendre en compte, en dehors de ces mesures temporaires, l'accueil, l'éducation des contribuables et la consultation des opérateurs économiques.

Il est indispensable d'inscrire la promotion du civisme fiscal dans une action à long terme de formation des jeunes.

L'intégration dans les programmes scolaires la découverte de la légitimité de l'impôt se peut par des outils pédagogiques simples et peu coûteux.

Les programmes de formation et d'information doivent tenir compte du degré variable d'illettrisme de certains groupes d'utilisateurs et, dès lors, ils doivent prendre en compte des formules adaptées au public visé.

1.1.3 L'administration fiscale au service des contribuables

Les leviers disponibles pour promouvoir progressivement une administration de service favorable au développement du civisme fiscal sont constitués par les services rendus aux contribuables et leur éducation fiscale ; le développement de programmes d'information : en particuliers pour les petits contribuables et les entreprises nouvelles ; la simplification des imprimés et procédures : en éliminant les régimes des systèmes inadaptés ; la formation des agents aux changements nécessaires pour développer une relation administration / contribuable moins conflictuelle.

Une administration fiscale doit veiller à ce que les contribuables reçoivent une information claire sur leurs obligations, les taxes qui leur sont applicables ainsi que les dates de déclaration et de paiement.

Les contribuables doivent également être informés des changements intervenus dans la loi fiscale, disposer des imprimés fiscaux et avoir un accès facile à l'information.

Des efforts sont donc à engager pour mettre à disposition des publics concernés, des règles légales et des décisions administratives et permettre ainsi aux contribuables de connaître la législation qui leur est applicable et la position de l'administration quant il y a lieu à interprétation.

Un autre point important, c'est l'accès pour les différentes catégories de contribuables à des services comptables adaptés. Les experts comptables ne répondent qu'aux besoins des contribuables aisés. Leurs services, en raison de leur coût et de leur nature, ne sont pas accessibles aux petites et moyennes entreprises.

Il est donc, certainement souhaitable de favoriser le développement des « centres de gestion agréés » pour le service des contribuables.

1.2 La considération de l'équité fiscale

A travers les centres fiscaux, une trop grande différence dans l'imposition des contribuables fausse le principe de la considération de l'équité fiscale.

La comparaison des pressions fiscales nettes exercées sur les diverses collectivités territoriales décentralisées est le facteur discriminant de toutes mesures d'équité. Il s'agit de préserver le souci de mettre en balance les bénéfices des collectivités territoriales décentralisées, d'une part, et les charges fiscales de l'autre.

L'égalité des contribuables devant l'impôt suppose implicitement que tous les revenus acquis et tous les éléments de leur fortune soient exactement connus de l'administration fiscale.

Une vision traditionnelle de l'équité considère que l'équité des impôts fonciers (ayant la valeur locative pour base d'imposition) comprend deux éléments : l'équité entre collectivités et l'équité entre les contribuables dans une collectivité.

1.2.1 L'équité entre collectivités locales

S'agissant de l'équité entre collectivités locales, l'observation empirique montre que les collectivités moins économiquement développées disposent des bases d'imposition foncières plus restreintes que celles développées.

Dès lors que les bases sont étroites, les collectivités défavorisées ont tendance à augmenter leurs taux d'imposition. Cette augmentation résulte, en effet, de la disparité des situations économiques entre les collectivités locales.

L'iniquité financière liée aux situations économiques entre collectivités devrait être corrigée par la péréquation financière du gouvernement central.

1.2.2 L'équité entre contribuables

S'agissant de l'équité entre les contribuables, le revenu est habituellement considéré comme la mesure la plus pertinente des capacités contributives dans le régime de l'imposition des revenus.

L'impôt foncier, provenant de la valeur locative des biens immeubles, procure des ressources pour financer les services publics qui bénéficient à la collectivité entière. La capacité contributive, dans ce cas, exige que la charge du financement doive être répartie parmi les propriétaires de la collectivité en relation avec la valeur locative de leurs propriétés.

La valeur locative des propriétés est ainsi une procuration pour la capacité contributive. De ce point de vue, deux propriétés ayant la même valeur locative doivent être passibles d'un même montant d'impôt.

1.3 L'harmonisation et la coordination fiscale

L'uniformisation constitue un critère de fiabilité de système fiscal. Deux phases successives permettent de l'atteindre. C'est celle de la coordination d'abord, puis de l'harmonisation, ensuite.

La coordination fiscale définit les mesures servant à régler les relations fiscales. La finalité de ces mesures est d'éviter les conséquences d'une double imposition à l'encontre du contribuable.

Les cas des activités économiques entreprises dans deux ou plusieurs communes, ou les bases d'impôts réparties entre plusieurs localités, illustrent parfaitement cette situation. En fait, il s'agit de l'ensemble des mesures régissant la souveraineté fiscale entre les collectivités territoriales décentralisées.

L'harmonisation fiscale est constituée de l'ensemble des mesures qui vise à définir de manière identique l'assiette de l'impôt, pour tous les niveaux. L'effet à obtenir est la

rationalisation administrative, et par voie de conséquence l'équité fiscale, par le rapprochement des modes d'imposition utilisés.

Il existe deux catégories d'harmonisations:

- Harmonisation fiscale relative aux règles d'imposition appelée « harmonisation formelle » ;
- Harmonisation fiscale relative aux déductions, exonérations, taux, barèmes dite « harmonisation matérielle ».

L'harmonisation formelle est souhaitable dans la mesure où elle agit dans le sens de la simplification du droit fiscal, donc de la diminution des marges d'interprétations. Mais cette action peut être prolongée par l'harmonisation matérielle pour conférer l'efficacité à l'atteinte des objectifs fiscaux de l'administration.

CHAPITRE.2/LES SUGGESTIONS AUX DIFFERENTS PROBLEMES

2.1 Face aux problèmes de règles fiscales

2.1.1 L'interprétation des textes

Devant la rédaction de la loi qui est affectée d'imperfections et qui rendent celle-ci en toute hypothèse imprécise ou ambiguë, il faut recourir aux travaux préparatoires.

Une demande de solution aux supérieurs hiérarchiques, notamment au service de la législation fiscale s'avère indispensable, parce qu'en principe, les dispositions fiscales sont de droit strict, elles sont d'un droit interdisciplinaire, leur interprétation n'est ni restrictive (rien à retrancher) ni extensive (rien à ajouter), mais littérale.

Par contre, compte tenu de la disparité des centres fiscaux et leur éloignement du service central ainsi que la difficulté de la communication, il est proposé, à chaque texte fiscal, l'établissement des notes d'accompagnement et instruction. Des cas pratiques ou exemples concrets devraient être annexés à chaque instruction pour que tous taxateurs de l'administration fiscale appliquent sans difficultés.

Les textes fiscaux imprécis seront à écarter en cas d'impossibilité de produire des éclaircissements.

A l'issue de notre thème, l'imprécision de l'article concernant les revenus fonciers imposables engendre une difficulté :

- L'article 01.02.02 du CGI dit que le revenu imposable est les revenus fonciers.
Pour les contribuables, ceci est constitué seulement par les loyers perçus.
- L'article 01.02.03.8° du CGI précise que seul le revenu foncier net des propriétés foncières bâties occupées à titre de logement principal par son propriétaire soit exonéré.

Par conséquent, les revenus fonciers imposables sont constitués par ceux provenant du logement occupé à titre secondaire par son propriétaire ou à titre gratuit par des tiers.

Dans la pratique, cette confusion ou imprécision de textes implique la différenciation de taxation des contribuables. Il y a des fois où certains taxateurs imposent cette catégorie de revenu foncier, mais pour la majorité des cas, l'application est incertaine.

Pour fin d'harmonisation, la reformulation des textes s'avère nécessaire, en introduisant par exemple la valeur locative provenant du barème de l'impôt foncier comme valeur minimale comparable au loyer déclaré ou non par le contribuable. Ainsi, l'imposition en matière d'Impôt sur les Revenus Non Salariaux des immeubles non occupés devrait faire l'objet d'une note d'application.

2.1.2 Règles fiscales simples et accessibles

Une loi complexe accroît les coûts d'application et incite les contribuables à ne pas respecter leurs obligations. Les procédures doivent rester simples et adaptées au public qu'elles visent.

La superposition de textes, les imprécisions, les complexités, voire les contradictions, constituent des obstacles à une application efficace de l'impôt et sont à l'origine d'un climat d'insécurité pour le contribuable.

La précision du langage technique est nécessaire pour définir le régime des impôts. Cependant, la technicité n'exclut pas un effort drastique de simplification et de clarté des textes.

En outre, dès l'instant où l'audience devient plus large, des efforts de vulgarisation doivent être engagés, par exemple : l'utilisation de langues locales, des médias appropriés...

Les textes fiscaux souffraient de nombreuses lacunes : absence d'instructions et de doctrine administrative écrite et disponible. De telles lacunes favorisent l'arbitraire, compliquent la compréhension des règles fiscales et constituent une source d'opacité.

L'édition de Code Général des Impôts à jour de manière accessible et débarrassés de toutes dispositions inutiles est donc nécessaire. Cette tâche a été réalisée dans de nombreux pays.

Dans certains cas, le concours de cabinets privés a été retenu à la fois pour mettre en forme le code aussi pour en assurer la diffusion (cas de la Côte d'Ivoire).

Une des difficultés majeures est d'assurer des mises à jour. A cet égard, l'utilisation de techniques modernes comme l'Internet est d'une grande utilité (exemple du Cameroun).

Ainsi, avec l'Internet, les législations fiscales mises à jour peuvent devenir disponibles pour les contribuables s'ils ont les moyens d'y accéder, et surtout pour les agents du fisc ainsi que les autorités locales pour leur implication à la fiscalité locale.

2.1.3 La diffusion d'une doctrine administrative disponible

Une des difficultés souvent constatée est l'absence fréquente de diffusion des circulaires administratives à travers par exemple des bulletins officiels. De plus, la complexité de procédure et la lenteur administrative règnent quand l'administration est saisie d'une question par un contribuable ou une institution représentant les contribuables.

La diffusion de la doctrine fiscale nourrie par les décisions de l'administration concernant les modalités d'application (circulaires, instructions) et par le résultat de contentieux formant jurisprudence s'avère nécessaire.

Le cas du Sénégal illustre bien cette proposition :

Le Sénégal s'est appuyé sur le secteur privé pour mettre à la disposition des usagers un ouvrage sur la pratique administrative du Code Général des Impôts : « Le CGI et la doctrine administrative ». Cet ouvrage contient environ 250 réponses de la Direction Générale des Impôts et des Domaines à des questions des contribuables.

Ce document, qui est présenté sous deux supports, une version papier et une version Cd-rom, constitue actuellement le manuel de référence de la doctrine et de la pratique

administrative du Code Général des Impôts Sénégalais. Il est considéré comme un élément majeur de sécurité juridique.

Il est possible d'envisager la confection d'un « Recueil de Jurisprudence », et l'édition d'un « Précis Fiscal ».

2.2 Le rétablissement de l'éthique

2.2.1 Prévention de la corruption

Compte tenu de la gravité du phénomène, il est essentiel d'engager un ensemble d'actions pour s'engager dans la voie d'une réduction de ce fléau. Ces actions reposent de manière complémentaire sur l'incitation, la prévention et la sanction.

2.2.1.1 L'incitation

La motivation des agents est essentielle pour qu'il y ait efficacité. Elle repose notamment sur la garantie et la régularité de la rémunération ainsi que sur la modulation de cette dernière en relation avec la responsabilisation et la mobilisation au service des objectifs.

Le primat des compétences dans la sélection des cadres constitue aussi un élément central. A cet égard, les procédures, qui font intervenir les avis des comités de sélection formés notamment de cadres confirmés est reconnu du réseau, sont un gage de crédibilité.

Enfin, l'adoption de récompenses morales et pécuniaires pour les agents méritants n'est pas à négliger.

2.2.1.2 La prévention de la corruption

L'adoption et la mise en place d'un code de conduite ou d'une charte déontologique ont toute leur place dans une politique de communication interne pour développer l'éthique de l'administration fiscale.

La mobilité ou permutation des agents pendant une certaine période s'avère indispensable.

L'orientation essentielle consiste à réduire les contacts directs entre les personnels de l'administration et l'utilisateur en introduisant le traitement de procédures à distance par exemple.

2.1.1.3 La sanction

L'autorité hiérarchique doit être restaurée pour le rétablissement de l'efficacité de l'administration. La probité est liée à la garantie d'une rémunération suffisante, mais elle repose aussi sur un système de contrôle interne régulier efficient et sans concession ainsi que de sanctions crédibles car effectives et dissuasives en cas de manquements.

Un contrôle interne et externe des services souvent négligés, est indispensable.

2.2.2 La promotion du civisme

L'impôt permet l'existence d'un Etat qui assure la sécurité des biens et des personnes. Dans ce cas, l'impôt retrouve une légitimité au lieu de rester toujours celui de la restriction et de la contrainte.

L'action majeure de l'administration pour qu'il y a consentement à l'impôt consiste donc à appliquer la transparence ; éduquer, expliquer, convaincre, prouver que l'impôt génère un retour pour le bien commun.

L'évolution historique et l'étude des formes de résistance à l'impôt résultent que les modalités d'administration sont aussi importantes que les règles de répartition et de calcul. Par conséquent, il s'avère indispensable de développer les relations existantes entre l'administration fiscale et les contribuables pour éviter l'incivisme fiscal.

Les organisations et méthodes administratives pour mobiliser l'impôt sont variées. Cependant, en amont, volonté politique et crédibilité constituent des facteurs fondamentaux de la mobilisation des différents impôts et taxes.

De même, les administrations fiscales doivent tenir compte de la grande spécificité de l'environnement et, compte tenu de cet environnement, du comportement et des caractéristiques propres au contribuable.

Dès lors, rendre les règles transparentes et en assurer leur accessibilité, éduquer à travers des campagnes d'informations, détecter et sanctionner les défaillants, mettre en place une administration de service et enfin apporter les garanties d'un état de droit sont les facteurs essentiels de promotion du civisme fiscal.

2.2.3 La formation des agents fiscaux

Une politique de formation professionnelle doit s'appuyer sur un programme national de formation élaboré à partir d'un plan ministériel et porté sur le recrutement, la formation initiale, le perfectionnement et la formation continue.

2.2.3.1 Le recrutement

Il convient d'assurer un minimum de recrutements annuels effectué dans la transparence ; il s'agit d'appliquer le principe d'égalité de tous devant le concours. La pratique des emplois attribués de manière discrétionnaire est à abandonner.

2.2.3.2 La formation initiale

Il convient de privilégier la formation initiale en tronc communs et continue dans une école nationale. A l'issue d'une formation initiale théorique, des stages dans les services permettent aux futurs agents de bénéficier d'une expérience de terrain.

2.2.3.3 Le perfectionnement et la formation continue

La formation continue est à développer pour l'ensemble des agents de la Direction Générale des Impôts. Les formateurs sont peu nombreux et leur propre formation est à compléter. Il faut recourir alors à la formation des formateurs.

L'utilisation de relais locaux implique la constitution d'un réseau stable de formateurs régionaux s'appuyant sur une documentation fonctionnelle solide et un budget de formation déconcentré.

Quant à la formation professionnelle, elle doit être reconnue comme un droit mais aussi comme un devoir. Une fiche individuelle de formation permettrait de consigner les formations suivies et servirait de critère complémentaire pour l'attribution d'avancements de carrières, mutations et promotions.

2.3 L'homogénéisation des modes de calcul de la valeur locative

2.3.1 Le recours à la valeur locative forfaitaire

Le problème déjà évoqué précédemment entraîne la proposition d'une solution temporaire ou à court terme. Pour le calcul de la taxe professionnelle, chaque centre fiscal produit un barème de valeur locative minimum en fonction de la classe des activités exercées. Les valeurs choisies par le centre fiscal d'Atsimon-drano devient plus élevées que celles du centre fiscal de Faravohitra qui a pour compétence le centre ville d'Antananarivo.

L'harmonisation et la régularisation de cette situation dans l'immédiat sont indispensables. En matière de taxe professionnelle, les lieux d'activités ou de situation des biens utilisés pour l'exercice de la profession ont été divisés en neuf catégories de population suivant l'agglomération dont :

Tableau n°6 :
Agglomération

CATEGORIE DE POPULATION	AGGLOMERATION
1	Pus de 75.000 habitants
2	50 001 à 75 000
3	30 001 à 50 000
4	15 001 à 30 000
5	5 001 à 15 000
6	2 001 à 5 000
7	1 001 à 2 000
8	501 à 1 000
9	Jusqu'à 500 habitants

Source : CGI

Cette catégorisation pourrait être adaptée comme critère d'évaluation de la valeur locative forfaitaire, par opposition à l'utilisation de la classe d'activité qui n'est pas tout à fait corollaire à la variation de la valeur locative que peut procurer un local professionnel par exemple.

Actuellement le problème de catégorisation se situe à la définition de l'agglomération. Elle est encore imprécise car ça pourrait être un hameau, un village, un fokontany ou une commune.

Pour cette étude, il faut prendre le fokontany car la commune peut être très étendue.

La proposition est donc plus simple, c'est-à-dire constitution d'un barème de valeurs locatives forfaitaires par mètre carré de locaux utilisés en fonction des catégories de population sus indiquées.

Un seul critère sera retenu pour le calcul de la valeur locative forfaitaire. C'est la situation des biens à évaluer. Cela pourrait provoquer l'iniquité des contribuables, par contre, ce système forfaitaire proposé permet à la taxe professionnelle d'évoluer parallèlement à la croissance du secteur informel et au non consentement des contribuables.

Cette valeur locative forfaitaire sert de limite ou minima en cas de minoration de la déclaration faite par les contribuables.

C'est donc une solution proposée dans l'immédiat pour faire face aux différentes méthodes utilisées par les centres fiscaux.

2.3.2 Le cas de la méthode d'appréciation directe

Le processus de détermination de la valeur locative procède de la valeur actualisée, qui est le produit du prix d'acquisition du bien et du coefficient de revalorisation. La valeur corrigée provient de la valeur actualisée à laquelle sont soustrait l'abattement pour vétusté et l'abattement pour spécialisation, si le cas se présente. Pondérée au taux directeur, la valeur locative s'en déduit.

La formule de la méthode d'appréciation directe devrait être uniformisée comme suit :

2.3.2.1 Caractéristiques du coefficient de revalorisation

Pour les biens immeubles, l'utilisation du coefficient de revalorisation en matière de droit d'enregistrement, tel le cas de la JIRAMA, est conseillé car la valeur ne déprécie pas, au contraire, elle augmente.

Les biens meubles accuse une perte de valeur au fil du temps. Le coefficient de revalorisation doit être définie plus faible par rapport à celui des biens immeubles.

2.3.2.2 Caractéristiques de l'abattement pour vétusté

L'utilisation de taux par rapport à la tranche d'année de construction ou d'acquisition est proposée pour servir de procédé de calcul pour tous les biens. Les fourchettes suivantes sont données à titre indicatif :

- moins de 10 ans.....abattement 20 %
- 10 à 20 ans.....40 %
- Plus de 20 ans 60 %

2.3.2.3 Caractéristiques de l'abattement pour spécialisation

Il est important de définir au préalable les biens qui ont des spécialisations poussées. Un taux unique est proposé pour éviter les marges de manœuvre à la taxation.

2.3.3 La recherche de nouveaux éléments

Actuellement, l'administration fiscale est en train de réaliser les programmes définis dans le Business Plan. L'harmonisation de la valeur vénale a été parmi le projet pour cette année 2005. Pour faute de financement, la réalisation est encore en instance.

La proposition vise à donner aux différents services tels que l'administration fiscale (pour le droit d'enregistrement), le service des domaines, le service des travaux publics... , un outil d'évaluation à la fois simple, fiable et opposable aux contribuables, de sorte à éviter ou de limiter les discussions et les recours contentieux.

Compte tenu de la complexité du problème liée à la grande diversité des situations et des biens à évaluer : immeubles urbains, immeubles ruraux, terrains nus, terres agricoles, bois, forêt..., une étude d'ensemble sur tout le territoire de Madagascar paraît la meilleure réponse à faire au problème posé. Il s'agit d'une opération lourde.

La solution préconisée¹³ par l'administration fiscale serait de confier cette étude à un intervenant extérieur spécialisé comme le bureau d'études, puis de valider les résultats au niveau le plus approprié qui est en l'espèce le niveau du terrain. Il pourrait s'agir de commission décentralisée au niveau de l'unité nationale la plus appropriée.

La réussite de ce projet emmènera à proposer les solutions à moyen terme suivantes :

2.3.3.1 La substitution de la valeur vénale à la valeur locative

La première proposition vise à remplacer la valeur locative à la valeur vénale qui a pour objet de rapprocher la valeur locative de la valeur effective des biens immobiliers et, ainsi, à mieux prendre en compte les capacités contributives des redevables.

Dans ce principe, ce mode de fixation de l'assiette est plus déduisant car il fait appel à la valeur du marché du bien et permettrait donc de fixer de manière plus juste le prix réel du bien.

Par contre, la substitution de la valeur vénale à la valeur locative fait apparaître de nombreuses difficultés :

- si, en cas de construction ou d'acquisition récente, le propriétaire occupant dispose d'éléments pour effectuer une évaluation, cette opération peut s'avérer particulièrement délicate dans tous les autres cas, en particulier pour les propriétaires de locaux anciens notamment.
- Elle pourrait provoquer l'instabilité de la base de l'impôt pour les collectivités locales car la valeur vénale est soumise aux fluctuations importantes du marché

¹³ Source : DGI, Rapport de colloque national en janvier 2005

immobilier consécutives notamment aux comportements spéculatifs. En conséquence, la nouvelle assiette serait davantage soumise aux fluctuations du marché immobilier et risquerait d'induire une instabilité de la base imposée au profit des collectivités locales, qui serait source d'incompréhension pour le contribuable.

Pour conclure, il n'est pas souhaitable de prendre cette proposition, néanmoins pour le moment.

2.3.3.2 L'application de la méthode traditionnelle

La deuxième proposition consiste simplement à appliquer sur la valeur vénale du bien obtenue de l'opération, la méthode d'appréciation directe harmonisée et proposée ci-dessus. Dans ce cas, la valeur utilisée dans un dossier fiscal unifier d'un contribuable est uniformisée automatiquement.

L'étude en question s'étendra sur une longue période car on procède à un offre du projet donc ceci nécessite la constitution d'un cahier de charges, des enquêtes sur place, le synthèse et la validation des travaux.

CHAPITRE.3 / LES ACTIONS A MENER

Les matières imposables sont éparpillées sur tout le territoire. Dans ce contexte, la couverture spatiale des biens à évaluer est difficile à assurer pour l'administration fiscale.

Le produit de l'impôt ayant la valeur locative pour base constitue, à titre de rappel, les impôts locaux. Cette situation induit la problématique de la fiscalité de proximité sous l'aspect de la compétence en matière de savoir faire technique fiscale de l'autorité locale.

Le besoin d'assistance par l'administration fiscale se fait sentir en matière de techniques proprement dites et de contrôles

3.1 La fiscalité de proximité

L'objet de la fiscalité de proximité est de rapprocher l'administration fiscale vers les contribuables. Les rôles intermédiaires sont assurés par les autorités locales. Ce partenariat prend la forme de sensibilisation, c'est-à-dire de campagne d'information, et de descente sur les lieux pour l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

3.1.1. Les avantages de la fiscalité de proximité

Elles peuvent être cernées au niveau des deux parties prenantes de l'action fiscale.

- Au niveau de l'administration fiscale :
 - C'est un moyen de contrôle pour l'administration fiscale. En effet, la descente permet la vérification de la véracité des déclarations.
 - En tant que moyen de communication et de sensibilisation auprès des contribuables, la clarification et l'adaptation de l'explicitation des articles complexes auprès des contribuables est rendue possible. Ceci entraînant cela, la motivation des citoyens vis-à-vis de leur devoir en matière de fiscalité est le prolongement évident.

- Elle permet l'amélioration du recouvrement fiscal : en matière de taxe professionnelle par exemple, les contribuables en situation irrégulière peut régulariser immédiatement leur devoir fiscal.
 - Elle permet également d'élargir la base imposable par le recensement de nouveaux contribuables et par l'identification des acteurs du secteur informel.
- Au niveau du contribuable :
- La fiscalité de proximité facilite l'accès aux différents services de l'administration et elle permet de formaliser d'une manière prompte une irrégularité de situation fiscale du contribuable.
 - Elle est une source d'information sur les obligations et droits des contribuables en temps réels.
 - En régularisant leur situation, le contribuable lutte contre la concurrence déloyale, en forçant le secteur informel à régulariser à leur tour leur situation.

3.1.2 Les points faibles

Les problèmes dépistés durant la réalisation de la fiscalité de proximité ne sont pas négligeables :

- Agent de recouvrement, ces personnels détachés sont livrés à eux-mêmes dans le contexte d'insécurité actuel. L'assistance des personnels des forces de l'ordre n'est pas acquise pour soutenir l'action de proximité fiscale.
- Rapporté au coût actuel de la vie, le traitement des agents en matière d'indemnisation (indemnité de déplacement temporaire de 3 000 Ar) n'arrive pas à subvenir aux besoins minima vitaux, alors que la mission peut durer jusqu'à une semaine.

- Appelé à travailler dans des conditions de précarités avérées, l'allocation de prime de motivation du genre risque n'est pas prévue.
- La logistique n'est pas en mesure de soutenir l'action fiscale de proximité. Les moyens roulants, carburants et ingrédients ou financiers sont insuffisants.
- L'anticipation du planning de l'administration fiscale permet à certains contribuables et autre notables (hommes politiques, élus...) de se soustraire aux opérations fiscales de proximité.

L'implication des autorités locales, dans le cadre d'une collaboration franche et mutuelle, est la clé du problème de la fiscalité de proximité.

3.2 L'implication des autorités locales

3.2.1 Les évolutions récentes et à venir

Les communes qui se sont investies dans une politique active d'amélioration des recettes fiscales ont centralisé au sein d'une régie financière municipale les activités d'émission et de recouvrement. Ce sont également elles qui ont initié et encadré les opérations de recensement fiscal.

Ainsi, l'administration fiscale intervient beaucoup moins dans le processus d'élaboration des rôles d'impôts fonciers sur le bâti et se limite :

- Au mandatement des agents municipaux en charge des enquêtes et recensements ;
- A la validation du calcul des valeurs locatives ;
- A l'homologation des rôles.

Les percepteurs du Trésor n'effectuent pas eux-mêmes le recouvrement mais encaissent régulièrement les sommes perçues par la commune.

Cette organisation se trouve renforcée depuis que les chefs de fokontany sont nommés par le Maire et qu'ils sont explicitement désignés « auxiliaires des percepteurs et régisseurs de recettes des communes ».

L'administration fiscale cherche aujourd'hui à se repositionner, ce qui pourrait conduire à un transfert complet de la fiscalité locale vers les communes.

Cela présente des risques. En effet, il semble indispensable que la décentralisation se fasse en parallèle avec un renforcement de la déconcentration des services de l'Etat. Plus les communes gagnent en autonomie financière, plus les services de l'Etat doivent être présents pour effectuer un contrôle de légalité strict et systématique.

3.2.2 Le contenu et objectifs du recensement

Le Code Général des Impôts prévoit qu'un recensement fiscal peut être réalisé par l'administration fiscale ou par des agents mandatés par elle, dès lors qu'il apparaît nécessaire d'inventorier exhaustivement la matière imposable.

Dans les faits, cette décision est prise par la commission municipale des impôts, présidée par le Maire et rassemblant le Chef de Région, des représentants de la population, des agents techniques de la Commune et un représentant de l'administration fiscale.

Cette opération comporte plusieurs volets :

- La préparation et le lancement du recensement ;
- Les actions d'information/sensibilisation/communication à destination de la population ;
- La réalisation du recensement proprement dit ;
- La saisie informatique des données du recensement ;
- Le traitement statistique des données.

3.2.3 La clarification des responsabilités

L'administration ne dispose pas de moyens pour remplir les servitudes de la fiscalité de proximité. Il est opportun de répartir et d'affecter les responsabilités aux parties prenantes.

➤ Responsabilités de la commune :

- Les recensements fiscaux.
- L'actualisation permanente de la base fiscale.
- La sensibilisation.

➤ Responsabilités de l'administration fiscale :

- Assure une assistance technique régulière auprès des communes.
- Contrôle la véracité des informations utilisées pour le calcul des valeurs locatives.

➤ Responsabilités de la préfecture :

- Garantir la sécurité.

3.3 La simplification du calcul

3.3.1 Le contexte et les objectifs

Le calcul de la valeur locative est extrêmement complexe. Les opérations de recensement fiscal indispensables pour son calcul sont lourdes, difficiles à comprendre pour les contribuables et très chères. En conséquence, les impôts émis sont généralement sous-évalués.

Il est donc opportun de lancer une réflexion sur la simplification du calcul de la valeur locative, en s'assurant que cette simplification ne remet pas en cause l'équité de l'impôt.

L'objectif est d'asseoir l'impôt sur des critères simples et objectifs, que personne ne peut contester.

De même, il est nécessaire d'assurer l'élasticité de l'impôt vis à vis d'un secteur informel en croissance rapide.

3.3.2 L'introduction d'impôts indiciaires

La base des impôts locaux tels que l'impôt foncier sur la propriété bâtie et la taxe professionnelle est la valeur locative. Ces impôts directs constituent la grande partie des ressources de la fiscalité locale.

Pour mobiliser des ressources significatives et obtenir une participation effective de l'ensemble de la population, il est nécessaire d'asseoir l'impôt un grand nombre de contribuables.

Le faible niveau de revenu d'une grande partie de la population implique qu'un grand nombre de cotes seront de faibles montants tandis qu'une petite minorité de cotes pourront être d'un montant plus élevés.

Pour être efficace, il convient de veiller à minimiser le coût de la collecte d'impôts.

3.3.3 Le contenu

Cette réflexion est nourrie par les recensements fiscaux élaborés dans plusieurs communes. L'exploitation statistiques des données permettrait de dégager un nombre très réduit de critères expliquant les variations de loyer.

Ainsi, il conviendrait de retenir un faible nombre de critères significatifs et objectifs tels que le quartier d'implantation ou localisation, la nature de construction et enfin l'accès à l'eau et électricité par exemple.

A chaque critère, il faut définir une grille de coefficient dit « coefficient correcteur ».

A titre d'exemple pour illustration :

- Localisation :
 - Zone urbain : 1,2
 - Zone rural : 0,9

- Nature de construction :
 - En béton : 1.2
 - En dur : 1
 - En bois ou autres : 0,7

- Accès à l'eau ou électricité :
 - Avec eau et électricité : 1.2
 - Avec eau ou électricité : 1
 - Sans eau et électricité : 0,8

La valeur locative d'un immeuble donné est obtenue d'après le produit de la surface des locaux par celui de l'ensemble des coefficients correcteurs et par une valeur locative par mètre carré unique et faite de référence pour tous. Cette valeur unique est issue de l'exploitation statistique des données de recensement. Il s'agirait de tenir compte de la situation de l'immeuble et de ses caractéristiques.

Pour les coefficients correcteurs, plusieurs possibilités laissent à désirer pour la continuation de la recherche.

Il se peut qu'ils soient pris au niveau national :

Dans ce cas, le problème d'harmonisation de la valeur locative sera résolu au sens du terme, mais il reste à savoir l'équité entre collectivités locales compte tenue de la disparité des communes et l'utilisation de leurs pouvoirs et compétences en matière de fiscalités locales.

Il se peut que ces coefficients correcteurs soient pris au niveau des collectivités locales :

L'autorité locale pourrait faire l'évaluation comme un outil d'incitation des gens car le choix d'un coefficient plus bas entraîne une diminution d'impôt.

L'exemple d'illustration concerne la situation dans les côtes de Madagascar. Pour inciter les gens à faire des constructions en dur, l'autorité locale pourrait fixer le coefficient y afférant un peu moins que celui des constructions en falafa. L'essentiel est l'égalité des contribuables et l'équité fiscale dans un même collectivité locale. D'ailleurs, la méthode de calcul serait unique dans tout le territoire.

Le caractère indiciaire simplifié de l'impôt permettrait alors d'organiser des tournées de recouvrement et de recensement. Il s'agirait d'éviter l'émission de rôles et des mises à jour périodiques des recensements souvent peu efficaces en dépit de leur coût et en raison des changements rapides en milieu urbain.

CONCLUSIONS

La valeur locative confère la rentabilité de l'impôt concerné. Bien évaluée et bien cernée, elle constitue un élément de recoupement pour les autres impôts ou autres contribuables et garantit l'équité fiscale ainsi que l'égalité des contribuables en matières d'assiette : c'est le gage même du crédit confiance dans l'administration fiscale que confère l'orthodoxie professionnelle ainsi développée.

Toutefois des problèmes de fonds relevant surtout de la définition de normes et d'actualisation surgissent pour fausser les principes fondamentaux de l'assiette de la fiscalité, à savoir l'équité fiscale et l'égalité des contribuables devant les obligations fiscales.

La coordination fiscale, l'harmonisation fiscale et l'équité fiscale constituent les critères de l'uniformisation, et par voie de conséquence de la motivation du contribuable.

L'harmonisation proprement dite peut être comprise sous deux angles : celle qui est appréhendée au niveau des règles d'imposition et l'autre relative aux critères d'évaluation même des barèmes qui sont très variables d'une commune à l'autre.

La progressivité et la complémentarité sont les préalables à toutes perspectives de harmonisation. Cette progressivité se matérialise dans le temps, tandis que la complémentarité se traduit dans l'espace fiscale même.

Dans l'immédiat, c'est une solution d'urgence. L'uniformisation des mode de calcul, la simplification des textes ainsi que la sensibilisation de toutes les parties prenantes de la fiscalité de proximité, supposent comme corollaire la définition de normes pour bien asseoir l'impôt.

La prospective du court terme conduit à abandonner le système de la valeur locative par classe d'activité. Il s'agit de lutter contre l'arbitraire et l'empirisme pour atteindre les prévisions fiscales.

Le système de la valeur locative forfaitaire par catégorie d'agglomération est proposé pour ce faire. Et cela pour deux raisons :

- la répartition de zones des contribuables en neuf catégories de population pour la taxe professionnelle est déjà acquise.
- Ce système reflète beaucoup plus fidèlement la variation de la valeur locative en fonction de la zone choisie.

La solution du moyen terme exploite le projet de l'administration fiscale concernant l'harmonisation de la valeur vénale. Elle exploite l'interdépendance entre la valeur vénale et la valeur locative. L'effectivité de l'harmonisation de la première aura une incidence profitable sur celle de la seconde.

La solution du long terme concerne l'institution du système fiscal indiciaire qui se base sur la simplification du système fiscal et l'implication de l'autorité locale.

Néanmoins, le professionnalisme des acteurs des Centres Fiscaux est une condition indispensable pour atteindre les objectifs de l'harmonisation fiscale. A ce titre, la maîtrise des textes tant législatifs que réglementaires fait également les normes de l'assiette de l'impôt, à travers la détermination de la valeur locative.

L'implication des autorités locales et du contribuable dans la fiscalité de proximité est un moteur de l'harmonisation fiscale. Pourtant elle suppose un effort de sensibilisation et de communication à consentir car « *Impôt mieux connu, dit-on, c'est accepté donc mieux recouvré* ».

LE GLOSSAIRE

Assiette : c'est une création d'une nouvelle imposition ou une suppression d'une imposition existante c'est-à-dire la compétence du législateur à la définition et à l'évolution de la matière imposable.

Egalité devant l'impôt : c'est le traitement identique des contribuables face à ses obligations fiscales.

BIBLIOGRAPHIES

- Extrait de la Loi N° 94 – 007 du 26 avril 1995, relative aux pouvoirs, compétences et ressources des collectivités territoriales décentralisées.
- MEFB, CGI, Imprimerie Nationale, Antananarivo. 2003. p. 278
- BIENVENU Jean Jacques, Droit Financier, « *Droit Fiscal* », PRESSE UNIVERSITAIRE DE FRANCE, France. 1987, p. 338
- BRACHET Bernard, « *Le système fiscal français* », 2^{ème} Edition, VLDJ, Paris. 1988, p. 213
- CATHELINÉAU Jean, « *Les Impôts locaux* », DALLOZ, Paris. 1988, p. 243
- CLUZEL Jean, préface de POHER Alain, « *Les finances locales décentralisées* », LIBRAIRIE GENERALE DE DROIT ET JURISPRUDENCE, Paris. 1989, p. 109
- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, « *Code Général des Impôts* », Année 2003, 284 pages.
- DISLE Emmanuel, SARAF Jacques, « *Droit Fiscal* », DUNOD, Paris. 2003, p. 641
- MEHL Lucien, « *Sciences et Techniques Fiscales* », Tome II, Collection THEMIS, PUF, France. 1959, p.733
- MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, « *Impôts Locaux 2003* », Brochure pratique, Edition 2003, IMPRIMERIE NATIONALE. p. 302
- MUZELLEC Raymond, « *Finances Publiques* », 10^{ème} Edition, DALLOZ, Paris, 1997, p. 432
- NONORGUES H. J. Laborde, « *La fiscalité et le développement des pays du Tiers-monde* », LIBRAIRIE DE MADAGASCAR, p. 90
- RABETAFIKA Roger, « *Réforme fiscale et révolution socialiste à Madagascar* », L'HARMATTAN, Paris. 1990, p.189

OUVRAGES CONSULTÉS

- Extrait du cours théorique de M. RAKOTONDRAMANANA, « *Les impôts sur les Revenus Non Salariaux* », Année 2001
- Extrait du cours théorique de M. RANDRIAMAMORISOA Marc, « *Les impôts Fonciers et les taxes professionnelles x* », ENAM Année 2005

ANNEXE I

BANQUE CENTRALE

De

MADAGASCAR

INSTRUCTION N° 006-CR/04

du 16 septembre 2004

relative au taux directeur de la Banque Centrale

La Banque Centrale a décidé de porter de 12.0 à 16.0 pour cent son taux directeur à compter du 16 septembre 2004.

Signé : LE GOUVERNEUR

Gaston RAVELOJAONA

ANNEXE II

REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA
Tanindrazana – Fahafahana – Fandrosoana

Antananarivo, le 22 juin 2005

NOTE

à

Tous :

- Chefs Services Provinciaux
- Chefs de Chef de Centres Fiscaux

N° 79 /MEFB/SG/DGI/DTI/SICOF

Objet : Valeur locative en matière de Taxe Professionnelle.

Conformément à l'instruction n°006-CR/04 du 16 septembre 2004 par laquelle la BANQUE CENTRALE DE MADAGASCAR a décidé de porter de 12.0 à 16.0 pour cent son taux directeur, la détermination de la valeur locative servant de base de calcul du droit proportionnel en matière de taxe professionnelles doit désormais tenir compte de ce nouveau taux.

Pour avoir une meilleure uniformisation de mode de taxation, vous êtes prié d'en faire large diffusion auprès de vos collaborateurs.

Signé : LE DIRECTEUR TECHNIQUE DES IMPOTS
RANDRIANASOLO Adolphe

ANNEXE III

LISTES DES EXONERATIONS EN MATIERE DE TAXE PROFESSIONNELLE

(extrait du Code Général des Impôts)

PERSONNES ET ACTIVITES EXONEREES

(à la taxe professionnelle)

Art. 10.01.11- Sont exemptés de la taxe professionnelle :

1° Les salariés du secteur public ou privé en ce qui concerne seulement leurs activités de salariés ;

2° Les restaurants universitaires et les cantines installées dans l'enceinte des établissements publics ou privés, exploités par ces mêmes établissements et ne recevant pas de personnes qui leurs sont étrangères ;

3° Les commanditaires des sociétés en commandite ;

4° Les exploitants agricoles pour la vente et la manipulation des récoltes provenant des terrains qui leur appartiennent ou par eux exploités et pour les animaux qu'ils élèvent, à condition que les ventes aient lieu dans la Commune du lieu de production ;

Le terme « exploitant » ne s'étend donc pas :

- à la personne qui achète des animaux pour les revendre ensuite ;

- à la personne qui achète des récoltes sur pieds ou des coupes de bois et vend tout ou partie des produits qui en proviennent ;

- aux concessionnaires ou exploitants des forêts appartenant aux domaines de l'Etat ;

- aux viticulteurs qui assurent la vinification des raisins provenant de leur propre récolte ;

5° Les pêcheurs et les chasseurs travaillant seuls ou avec l'aide de cinq personnes au plus, et vendant exclusivement le produit de leur pêche ou chasse, à l'état frais, fumé, séché ou salé ;

6° Les entrepreneurs à façon de travaux agricoles ;

7° Les adjudicataires en titre de marchés publics de fournitures financés sur fonds d'aide extérieure n'ayant pas d'établissement à Madagascar ;

8° Les directeurs d'écoles libres d'enseignement général et technique ;

9° Les vendeurs de feuilles périodiques ;

10° Les peintres, sculpteurs, dessinateurs, graveurs, musiciens, chanteurs, comédiens, et danseurs considérés comme artistes et ne tirant recette que de leur activité artistique individuelle ;

11° Les organismes assimilés aux associations visées par l'article 01.01.03 3° exerçant une activité à titre occasionnel dans un but désintéressé.

12° Les organisations sanitaires d'entreprises ;

13° Les cercles mess mixtes militaires, les foyers de l'Armée et les maisons de repos réservés aux militaires et à leur famille.

Art.10.01.12 –Sont exonérés de 5/10^e des droits dus, les tenanciers de buffets et de buvettes établis dans les stations du réseau ferroviaire et dans les aérogares ;

Art.10.01.13.- Les hôteliers restaurateurs peuvent, sur demande présentée dans les formes définies aux articles 20.02.01 et suivant du présent Code, obtenir une réduction de taxe selon les mêmes conditions et dans les mêmes proportions que pour l'impôt de licence telle qu'elle est définie aux articles 10.06.01 et suivants du présent Code.

ANNEXE IV

COEFFICIENTS DE REVALORISATION

DECISION N°31-MBP / SG /DGR F / ET / S

Portant application des dispositions de l'article 02.15.06 du Code Général des Impôts.

Le MINISTERE DU BUDGET ET DU PLAN,

- Vu la Constitution ;
- Vu la Loi n° 83-032 du 08 Décembre 1983 portant la loi de Finances pour 1984 ;
- Vu le Code Général des Impôts, notamment en son article 02.15.06 ;
- Vu le décret n° 91- 618 DU 20 Décembre 1991 fixant les attributions du Ministre du Budget et du Plan.

D E C I D E :

Article premier Les coefficients revalorisation mentionnés à l'article 02.15.06 du Code Général des impôts fixés comme suivent :

Délai séparant la cession de l'acquisition ou la dépense	Coefficient à appliquer au prix d'acquisition ou aux dépenses
Egal ou supérieur à 50 ans	128,8
Entre 15 et moins de 50 ans	84,3
Entre 40 45 ans	49,2
Entre 35 et moins de et moins de 40 ans	16,4
Entre 30 et moins de 35 ans	14,8
Entre 27 et moins de 30 ans	6,2
Entre 24 et moins de 27 ans	5,8
Entre 21 et moins de 24 ans	5,5
Entre 18 et moins de 21 ans	4,5
Entre 15 et moins de 18 ans	3,4
Entre 12 et moins de 15 ans	2,6
Entre 9 et moins de 12 ans	1,3
Entre 6 et moins de 9 ans	1,2
Entre 3 et moins de 6 ans	1,1
Entre 0 et moins de 3 ans	1

Article 2 : La présente décision annule et remplace l'article 12 de la décision n°100-MBP/ SG/ DGR/ 2/S du 14 Mars 1984.

Article 3 : Le Directeur des Impôts est chargé de l'application de la présente décision qui sera enregistrée et publiée partout où besoin sera.

Antananarivo, le 02 Octobre 1992

Signé : Jean Gérard RABEVOHITRA

ANNEXE V

DIRECTEUR GENERAL DES RESSOURCES FISCALES

DIRECTION DES IMPOTS

Antananarivo le 25 Avril 1992

SERVICE DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

LE DIRECTEUR DES IMPOTS

SERVICE PROVINCIAL D'ANTANANARIVO

à

Monsieur LE CHEF DE SERVICE
DES CONTRIBUTIONS DIRECTES

- ANTANANARIVO -

C. - NOTE N° 134- MBP/SG/DGRF/2/1

OBJET : Méthode pour l'imposition de la JIRAMA à la taxe professionnelle.

REFERENCE : Mon n° 38/MFB/DGR/2/S, du 07 Mai 1991.

Afin d'homogénéiser le calcul de la valeur locative des immobilisations corporelles de la JIRAMA pour l'établissement du droit proportionnel de la taxe professionnelle, il sera désormais appliqué pour toute étendue du territoire national, les modalités suivantes :

Connaissant la valeur vénale des biens à évaluer, il faut appliquer sur cette valeur, un coefficient de correction pour vétusté. La valeur vénale est ici représentée par le coût de construction ou acquisition d'un bien. Quant à la vétusté, elle s'apprécie avec l'âge du bien. Ce coefficient varie d'une région à une autre et dépend souvent de l'entretien de l'usage ou des biens. Toutefois pour les immeubles bâtis et assimilés âgés de moins de 10 ans, ce coefficient ne doit pas être inférieur à 20%.

Le coefficient sera porté à 40% pour les immeubles vieux de plus de 10 ans et de moins de 20 ans ; le taux sera uniformément arrêté à 60% pour tous les immeubles ayant plus de 20 ans d'âge.

Pour tenir compte de l'érosion monétaire, les valeurs des biens doivent être actualisées de la façon suivante :

<u>Ancienneté</u>	<u>Coefficient</u>
Entre le 1.1.1940 et le 31.12.1944	36
1.1.1945 et le 31.12.1949	10,5
1.1.1950 et le 31.12.1954	3,5
1.1.1955 et le 31.12.1959	3,2
1.1.1960 et le 31.12.1964	2
1.1.1965 et le 31.12.1969	1,80
1.1.1970 et le 31.12.1973	,30

Ces coefficients seront réactualisés parallèlement à ceux utilisés par la Service de l'Enregistrement et du Timbre dans la détermination du prix de revient des biens ou droits immobiliers cédés à titre onéreux.

La valeur locative est obtenue en appliquant sur les valeurs ainsi calculées un taux de placement immobilier de 12% (taux utilisé par la BCRM).

Au cas où les immeubles et les matérielles ont une spécialisation poussée, (c'est-à-dire une utilisation très spécialisée), les valeurs corrigées comme ci avant, reçoivent un abattement de 50 à 75%.

Signé : Le Directeur Général des Impôts
Victor RAKOTOARIMANANA

ANNEXE VI

REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA

Tanindrazana- Fahafahana- Fandrosoana

MINISTERE DES FINANCES

ET DU BUDGET

DIRECTION GENERALE

DES IMPOTS

DIRECTION TECHNIQUE DES IMPOTS

NOTE

à TOUS CHEFS DE CENTRE FISCAL

N° 001 MEFB/SG/DGI

**O B J E T : Taxe Professionnelle des Transporteurs
de personnes.**

Afin d'harmoniser le calcul de la valeur locative des véhicules pour l'établissement du droit proportionnel de la taxe professionnelle, il sera appliqué pour toute l'étendue du territoire national le barème ci-annexé.

La valeur figurant dans ce barème représente la valeur vénale du véhicule ; il faut appliquer sur cette valeur un coefficient de correction pour vétusté. Pour plus d'homogénéité, ce coefficient sera de 40% quelque soit l'âge du véhicule.

La valeur locative est obtenue en appliquant sur les valeurs ainsi calculées un taux de placements de 12% (taux utilisé par la Banque Centrale).

Pour simplifier le calcul, on applique à la valeur vénale figurant dans ce barème le taux de 7,2% et on obtient directement la valeur locative.

Il est à noter qu'à compter du 1^{er} Janvier 2003, les transporteurs terrestres de personnes ne seront plus assujettis aux Taxes sur les Chiffres d'Affaires.

Antananarivo, le 03 Janvier 2003

LE DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS

RANDRIAMBOLOLONA Jonah

VALEUR VENALE A APPLIQUER POUR LES VEHICULES DE TRANSPORT

(Principe : Exiger l'acte de vente)

NATURE	CRITERES	Jusqu'à 10ans	11 à 20 ans	Plus de 20 ans
TAXI-VILLE	Jusqu'à 5 CV	23	18	10
	6 à 10 CV	25	23	12
	Plus de 10 CV	27	25	14

TAXI COLLECTIF	Jusqu'à 10 Places	25	23	12
	11 à 20 places	40	27	17
	21 à 30 places	45	35	23
	31 à 60 places	70	48	32
	Plus de 60 places	83	63	42

NATURE	CRITERES	Jusqu'à 5 ans	6 à 10 ans	11 à 20 ans	Plus de 20 ans
TRANSPORT DE MARCHANDISES	Moins 1 tonne	27	25	23	15
	1 à 5 tonnes	40	27	24	17
	6 à 10 tonnes	45	30	27	21
	11 à 15 tonnes	68	45	38	25
	16 à 20 tonnes	90	60	53	35
	21 à 25 tonnes	113	75	69	40
	26 à 30 tonnes	135	90	75	50

NB : montant en million de francs malagasy

ANNEXE VII

REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA

Tanindrazana – Fahafahana – Fandrosoana

DECISION N° 001 -MEFB/SG/DGI/DLF

Fixant les modalités d'application des dispositions
de l'article 02.02.45 du CGI relatives aux
mutations à titre onéreux de voitures automobiles.

LE MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET

Vu la constitution ;

Vu le Code Général des Impôts, notamment en son article 02.02.45 ;

DECIDE :

Article premier : en application aux dispositions de l'article 02.02.45, les valeurs minimales imposables des véhicules sont fixées d'après les tableaux suivants :

Valeurs Minimales des voitures particulières (VP)

(En millions de Francs)

Age du véhicule	Genre	Véhicules ayant une puissance fiscale				
		1 à 4 cv	5 à 9 cv	10 à 12 cv	13 à 15 cv	> 15 cv
1à5ans inclus	VP 4X4	-	100	125	150	175
	VP autres	15	20	25	30	35
6à10ans Inclus	VP 4X4	-	40	50	60	70
	VP autres	10	15	20	25	30
11à15ans Inclus	VP 4X4	-	20	30	40	50
	VP autres	5	7	12	17	22
16à20ans Inclus	VP 4X4	-	10	20	30	40
	VP autres	2,5	5	10	15	20
+de 20ans	VP 4X4	-	5	10	20	30
	VP autres	1	4	7	10	13

Age du véhicule	Genre	Véhicules ayant une puissance fiscale				
		1 à 4 cv	5 à 9 cv	10 à 12 cv	13 à 15 cv	> 15 cv
1à5ans inclus	VU 4X4	-	100	125	150	175
	VU autres	30	35	40	45	50
6à10ans Inclus	VU 4X4	-	40	50	60	70
	VU autres	20	25	30	35	40
11à15ans Inclus	VU 4X4	-	25	30	35	40
	VU autres	15	20	25	30	35
16à20ans Inclus	VU 4X4	-	10	20	30	40
	VU autres	7	12	17	22	27
+de 20ans	VU 4X4	-	7	10	13	16
	VU autres	3	8	13	18	23

Article 2 : le genre des véhicules (VP, VU) à considérer est celui mentionné sur le Récépissé de déclaration de mise en circulation de véhicule automobile, « carte grise ».

L'âge du véhicule est déterminé à partir de la date de la première mise en circulation inscrite sur la « carte grise ».

Article 3 : Le Directeur Général des Impôts est chargé de l'application de la présente décision qui sera enregistrée, communiquée et publiée partout où besoin sera.

Antananarivo, le 18 FEB 2003

Signé : LE MINISTRE DE L'ECONOMIE
DES FINANCES ET DU BUDGET
Benjamin Andriamparany RADAVIDSON

ANNEXE VIII

EXTRAIT DE LA LOI N°94.007 EN DATE DU 26 AVRIL 1996

Les dispositions générales sont :

- Article 1 : La répartition ainsi que les transferts de Compétences ne portent pas atteinte à la prééminence de l'Etat notamment en matière de souveraineté : ils lui permettent de mieux consacrer à ses missions fondamentales.

- Article 2 : Les Collectivités Territoriales assurent avec le concours de l'Etat la sécurité publique, l'Administration et l'aménagement du territoire, le développement économique, social, sanitaire, culturel, scientifique et technologique ainsi que la protection de l'environnement et l'amélioration du cadre de vie.

- Article 3 : Les Collectivités Territoriales Décentralisées sont souveraines dans le domaine des compétences à elles dévolues par la constitution sauf violation flagrante de la légalité constitutionnelle, les Collectivités Territoriales sont autonomes les unes par rapport aux autres et tout caractère hiérarchique entre elles reste exclu. Toutefois les relations contractuelles peuvent être conclues entre différentes Collectivités Territoriales Décentralisées de même ou de niveau différent.

- Article 4 : Les transferts de compétences entraînent la mise à la disposition au profit des collectivités locales, des moyens nécessaires à leur exercice.

- Article 5 : Le transfert d'une compétence entraîne de plein droit la mise à disposition gratuite, au profit de la collectivité attributaire de cette compétence, des meubles et immeubles nécessaires à son exercice.

- Article 6 : Il ne saurait y avoir de compétences sans transfert des ressources correspondantes au profit des collectivités locales.

- Article 6 bis : L'Etat s'engage à définir dans le cadre des Textes d'orientation spécifique à chaque département et service ministériel, les types de projets et actions initiales à chaque niveau des Collectivités Territoriales Décentralisées avec ou sans le concours de l'Etat.

A cas où le concours de l'Etat n'est pas exigé, les normes techniques ou administratives sectorielles définies au niveau national doivent être respectées. Dans le cas où le concours de l'Etat est sollicité, tous les ministères se chargeront de la mise en œuvre de la disposition évoquée dans le texte d'orientation prévu à l'alinéa premier du présent article, notamment dans le domaine de l'enseignement, de la santé, de l'agriculture et du

développement rural, de la jeunesse et sport, de l'aménagement du territoire et des travaux publics, de l'économie et du plan.

- Article 7 : Dès la publication de la présente loi, les transferts interviendront et se poursuivront de façon automatique à chaque étape de la mise en place des Collectivités Territoriales Décentralisées.

LE POUVOIR REGLEMENTAIRE DES COLLECTIVITES LOCALES

- Article 14 : En matière de développement économique et social, les compétences de la commune tiennent essentiellement des principes de proximité et d'appartenance.

- Article 15 : Les domaines de compétences de la commune ont trait notamment à :

- * l'identification des principaux besoins et problèmes sociaux rencontrés au niveau de la Commune ;

- * la mise en œuvre d'opérations qui sont liées à ces besoins et problèmes ;

- * la définition et la réalisation des programmes d'habitat et des équipements publics à caractère urbain ;

- * toutes opérations ayant trait à l'état civil, à la circonscription militaire, au recensement de la population ;

- * la réalisation d'actions d'aide sociales ;

- * les opérations de voirie, d'assainissement, d'hygiène, et d'enlèvement des ordures ménagères ;

- * la réalisation et la gestion des places et marchés publics et des aires de stationnement de véhicules, et de tout autre équipement générateur de revenu comme les abattoirs, les espaces verts,...

- * la prévention et la lutte contre les feux de brousse ;

- * la gestion de son patrimoine propre ;

- * la construction et la gestion des équipements et infrastructures socio-sportifs ;

- * la mise en œuvre ; à son échelon, d'actions et mesures appropriées contre les calamités naturelles ;

- * la gestion du personnel relevant de son ressort, recruté directement par la Collectivité Territoriale Décentralisée, transféré ou mis à sa disposition par l'Etat.

- Article 16 : Les modalités de mise en œuvre des compétences évoquées à l'article précédent feront l'objet de textes réglementaire.

- Article 22 : Les ressources des Collectivités Territoriales Décentralisées sont régies par la présente.

- Article 23 : Les ressources traditionnelles de budgets Collectivités Territoriales Décentralisées sont constituées par

1- Les recettes fiscales qui comprennent :

1-1 Les produits des centimes additionnels à la taxe professionnelle et à l'impôt foncier sur la propriété bâtie.

1-2 Les produits des impôts directs, droits et taxes suivants :

* impôt foncier sur les terrains

* impôt sur la propriété bâtie

* Taxe professionnelle

* Taxe annexe à l'impôt foncier sur la propriété bâtie,

* Taxe sur les véhicules à moteur (vignette),

* Droits relatifs aux cartes d'identité d'étranger,

* Taxe sur les vélomoteurs et autres véhicules à moteur non immatriculés, bicyclettes, pousse-pousse, chars et charrettes.

1-3 Les produits des impôts indirects, droits et taxes suivants :

* Impôt de licence de vente des alcools et produits alcooliques,

* Impôt de licence foraine

* Taxe sur les cérémonies coutumières autorisées

* Droits relatifs à la circulation des animaux de l'espèce bovine

* Taxe sur les eaux minérales

* Taxe sur la publicité faite à l'aide, soit d'affiches, soit de panneaux – réclames, soit d'enseigne lumineuse.

* Taxe sur les appareils automatiques de feu, à musique et instruments analogues fonctionnant dans les cafés, débits des boissons, hôtels et autres établissements ouverts au public.

* Taxe sur les établissements de nuit

* Taxe de visite et de poinçonnage des viandes,

* Taxe sur les fêtes, spectacles et manifestations diverses

* Taxe de roulage,

* Taxe d'abattage,

* Taxe d'eau et d'électricité

- 2- Les revenus du domaine public, du domaine privé mobilier et immobilier.
 - 3- Les recettes des exploitations et des services.
 - 4- Les produits des ristournes, prélèvements et les contributions.
 - 5- Les produits divers et accidentels.
 - 6- Les fonds de concours : subventions, dons et legs.
 - 7- Les emprunts et avances.
 - 8- Les intérêts et dividendes.
- Article 24 : À compter de l'exercice budgétaire 1994, la nature, les modalités d'assiette ainsi que les limites de ces ressources sont fixées conformément aux dispositions ci-après.
- Article 25 : Leurs taux sont fixés annuellement par les conseils respectifs des Collectivités Territoriales Décentralisées à l'exception de ceux fixés par loi des Finances, l'absence de délibération relative à ces taux vaut reconduction des taux adoptés l'année précédente.
- Article 56 : Les communes qui entreprennent des travaux d'aménagement urbain (réhabilitation, travaux d'extension ou d'équipement et d'infrastructures dans le cadre des projets financés par des organismes internationaux, des établissements financiers locaux, par des collectivités elles-mêmes) sont autorisées à voter un centime additionnel à l'impôt foncier sur la propriété bâtie liquidé et perçu au vu des rôles de cet impôt. Le produit du centime additionnel est affecté au remboursement des emprunts contractés par ces collectivités pour la réalisation de ces ou au financement direct de ces travaux
- Article 82 : La création des ressources nouvelles est fixée pour les droits et taxes parafiscaux par Conseils et par les recettes fiscales par les lois de finances.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	1
PREMIERE PARTIE : LA NECESSITE DE LA VALEUR LOCATIVE	3
CHAPITRE.1/ NOTION DE VALEUR VENALE ET VALEUR LOCATIVE	4
1.1 Définitions	4
1.1.1 Définition de la valeur vénale	4
1.1.2 Définition de la valeur locative	5
1.1.3 Autres définitions voisines	6
1.1.3.1 La valeur locative cadastrale	6
1.1.3.2 Net annual value ou valeur nette annuelle	7
1.2 Avantages et inconvénients	7
CHAPITRE.2/ LA VALEUR LOCATIVE CONSTITUE UNE BASE IMPOSABLE	9
2.1 La base d'imposition	9
2.1.1 L'assiette de l'impôt	9
2.1.2. La nature équivoque de l'impôt en raison de sa base d'imposition :	9
Impôt sur le capital ou impôt sur le revenu	9
2.1.3. La valeur locative en tant que revenu imposable	10
2.2 La diversité des matières imposables	11
2.2.1 Notion de patrimoine	11
2.2.2 Notion des biens	12
2.2.2.1 Classification selon l'appartenance	12
2.2.2.2 Classification selon la nature	12
2.2.3 Intérêts de la distinction	13
2.3 Les impôts et taxes ayant la valeur locative pour base	14
2.3.1 Les impôts locaux	15
2.3.1.1 Les impôts fonciers	15
2.3.1.2 La Taxe Professionnelle	17
2.3.2 Les impôts d'Etat	19
2.3.2.1 L'Impôt sur les revenus non salariaux	19
2.3.2.2 Le Droit d'Enregistrement	19
CHAPITRE.3 / L'IMPORTANCE DE LA VALEUR LOCATIVE	21
3.1 La périodicité et le coût de l'évaluation	21
3.1.1. L'estimation de la valeur locative	21
3.1.2 Mise à jour de l'évaluation	22
3.1.3. Le coût	23
3.2 Les effets de la valeur locative sur les prévisions de recettes fiscales	23

3.2.1 <i>La prévision fiscale</i>	23
3.2.2 <i>Le taux de pression fiscale</i>	24
3.2.3 <i>Les méthodes d'augmentation de recettes fiscales</i>	24
3.3 <i>Ressources fiscales, facteur de développement</i>	25
3.3.1 <i>Pertinences des impôts locaux</i>	25
3.3.2 <i>Cas de la fiscalité foncière</i>	25
3.3.3 <i>La stabilité du rendement</i>	26
DEUXIEME PARTIE : LES DIFFICULTES D'APPLICATION DES TEXTES.....	27
CHAPITRE.1/ LES TEXTES EN VIGUEUR	28
1.1 <i>Les dispositions du Code Général des Impôts</i>	28
1.1.1 <i>En matière d'impôts d'Etat</i>	28
1.1.1.1 Le droit d'enregistrement	28
1.1.1.2 L'impôt sur les revenus non salariaux (IRNS)	29
1.1.2 <i>En matière d'impôts locaux</i>	30
1.1.1.2 L'impôt foncier sur la propriété bâtie (IFPB).....	31
1.1.2.2 La taxe annexe à l'impôt foncier sur la propriété bâtie (TAFB).....	32
1.1.2.3 La taxe professionnelle (TP)	32
1.1.3 <i>Les trois méthodes d'évaluation de la valeur locative</i>	34
1.1.3.1 L'évaluation au moyen du loyer présumé normal	34
1.1.3.2 L'évaluation par voie de comparaison	35
1.1.3.3 L'évaluation par voie d'appréciation directe.....	35
1.2 <i>Les notes de service et manuel de procédures</i>	36
1.2.1 <i>Cas de la JIRAMA</i>	36
1.2.2 <i>Exemples concrets de la détermination de la valeur locative par voie d'appréciation directe diffuses par l'administration fiscale :</i>	38
1.2.3 <i>La note de service n°001-MEFB/SG/DGI.</i>	40
1.3 <i>Les lois nationales encadrant la fiscalité locale</i>	42
1.3.1 <i>La loi n°94.007</i>	42
1.3.2 <i>Le pouvoir réglementaire des collectivités locales</i>	42
1.3.3 <i>La commission d'évaluation d'impôts fonciers</i>	43
CHAPITRE.2/ LES DIFFERENTES INTERPRETATIONS DANS L'APPLICATION DES TEXTES FISCAUX.....	44
2.1 <i>L'origine des faits existants</i>	44
2.1.1 <i>L'interprétation des textes fiscaux</i>	44
2.1.2 <i>Le manque de formation des agents fiscaux</i>	44
2.2 <i>La constatation des faits dans certains centres fiscaux</i>	45
2.2.1 <i>Premier constat</i>	45
2.2.2 <i>Deuxième constat (avec la méthode de comparaison)</i>	47

2.2.3 <i>Troisième constat (avec la méthode d'appréciation directe)</i>	48
2.3 <i>La discordance de valeur</i>	49
2.3.1 <i>Dans un DFU</i>	49
2.3.2 <i>Entre centres fiscaux</i>	50
2.3.3 <i>Élément de recoupement non fiable</i>	51
CHAPITRE. 3 / LES CONSEQUENCES ET L'INJUSTICE FISCALE	52
3.1 <i>La source de l'évasion fiscale</i>	52
3.1.1 <i>La fraude fiscale et l'évasion fiscale</i>	52
3.1.1.1 <i>La fraude fiscale au niveau du contribuable</i>	52
3.1.1.2 <i>L'évasion fiscale</i>	52
3.1.2 <i>Les causes de la résistance à l'impôt</i>	53
3.1.3 <i>L'inefficacité du système déclaratif</i>	53
3.1.4 <i>L'insuffisance de contrôle sur les lieux</i>	54
3.1.5 <i>L'absence de recensement</i>	55
3.1.6 <i>L'origine de la corruption</i>	56
3.2 <i>L'inégalité de traitement des contribuables</i>	57
3.2.1 <i>Civisme et incivisme</i>	57
3.2.2 <i>L'inégalité entre contribuables ou propriétaires</i>	57
3.3 <i>La contestation des contribuables</i>	58
3.3.1 <i>Le contentieux de l'impôt</i>	59
3.3.1.1 <i>Les contentieux administratifs</i>	59
3.3.1.2 <i>Le dégrèvement d'office</i>	60
3.3.1.3 <i>La procédure devant les tribunaux</i>	60
3.3.2 <i>L'allègement fiscal</i>	60
TROISIEME PARTIE : UNIFORMISATION DE LA METHODE DE CALCUL DE LA VALEUR LOCATIVE	61
CHAPITRE.1/ LES OBJECTIFS DE L'ADMINISTRATION FISCALE « IMPOT MIEUX CONNU, ACCEPTÉ ET MIEUX RECOUVRE. »	62
1.1 <i>La transparence de l'assiette</i>	62
1.1.1 <i>La sensibilisation et communication</i>	63
1.1.2 <i>Information et éducation des contribuables</i>	63
1.1.3 <i>L'administration fiscale au service des contribuables</i>	64
1.2 <i>La considération de l'équité fiscale</i>	65
1.2.1 <i>L'équité entre collectivités locales</i>	65
1.2.2 <i>L'équité entre contribuables</i>	66
1.3 <i>L'harmonisation et la coordination fiscale</i>	66
CHAPITRE.2/LES SUGGESTIONS AUX DIFFERENTS PROBLEMES	68
2.1 <i>Face aux problèmes de règles fiscales</i>	68

2.1.1	<i>L'interprétation des textes</i>	68
2.1.2	<i>Règles fiscales simples et accessibles</i>	69
2.1.3	<i>La diffusion d'une doctrine administrative disponible</i>	70
2.2	<i>Le rétablissement de l'éthique</i>	71
2.2.1	<i>Prévention de la corruption</i>	71
2.2.1.1	<i>L'incitation</i>	71
2.2.1.2	<i>La prévention de la corruption</i>	71
2.2.1.3	<i>La sanction</i>	72
2.2.2	<i>La promotion du civisme</i>	72
2.2.3	<i>La formation des agents fiscaux</i>	73
2.2.3.1	<i>Le recrutement</i>	73
2.2.3.2	<i>La formation initiale</i>	73
2.2.3.3	<i>Le perfectionnement et la formation continue</i>	73
2.3	<i>L'homogénéisation des modes de calcul de la valeur locative</i>	74
2.3.1	<i>Le recours à la valeur locative forfaitaire</i>	74
2.3.2	<i>Le cas de la méthode d'appréciation directe</i>	75
2.3.2.1	<i>Caractéristiques du coefficient de revalorisation</i>	76
2.3.2.2	<i>Caractéristiques de l'abattement pour vétusté</i>	76
2.3.2.3	<i>Caractéristiques de l'abattement pour spécialisation</i>	76
2.3.3	<i>La recherche de nouveaux éléments</i>	76
2.3.3.1	<i>La substitution de la valeur vénale à la valeur locative</i>	77
2.3.3.2	<i>L'application de la méthode traditionnelle</i>	78
	CHAPITRE.3 / LES ACTIONS A MENER	79
3.1	<i>La fiscalité de proximité</i>	79
3.1.1	<i>Les avantages de la fiscalité de proximité</i>	79
3.1.2	<i>Les points faibles</i>	80
3.2	<i>L'implication des autorités locales</i>	81
3.2.1	<i>Les évolutions récentes et à venir</i>	81
3.2.2	<i>Le contenu et objectifs du recensement</i>	82
3.2.3	<i>La clarification des responsabilités</i>	83
3.3	<i>La simplification du calcul</i>	83
3.3.1	<i>Le contexte et les objectifs</i>	83
3.3.2	<i>L'introduction d'impôts indiciaires</i>	84
3.3.3	<i>Le contenu</i>	84
	CONCLUSIONS	87

