

REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA
Tanindrazana – Fahafahana – Fandrosoana



ENAM

**- ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION DE
MADAGASCAR-**

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

**LES TEXTES FISCAUX ET
LA DOCUMENTATION
ADMINISTRATIVE**

SECTION : Inspecteur des Impôts

PRESENTE PAR : Felana Malala RAJOHARISON

Inspecteur
études et de

ENCADRE PAR : Mr. RUPHIN Juvence Georges,
des Impôts. Chef du Service des
la Documentation

PROMOTION : **SANGANY**

Décembre 2005

INTRODUCTION

Le droit fiscal est l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt. Il se crée et repose sur un principe de légalité stricte (I), tout en respectant ainsi les normes juridiques existantes.

Les définitions de l'impôt sont certes nombreuses et le plus souvent mettent l'accent sur ses caractéristiques en oubliant de définir sa fonction essentielle qui est d'assurer la couverture des dépenses publiques.

Les dispositions qui définissent l'existence ou la nature des impôts se trouvent dans les textes législatifs et réglementaires. Puisque la loi est le moyen privilégié de création du droit fiscal, renforçant ainsi la suprématie de la loi sur les sources réglementaires et non réglementaires.

Mais cette suprématie du pouvoir législatif a paradoxalement conduit au développement du pouvoir réglementaire. Le pouvoir judiciaire occupe également une place considérable dans l'interprétation des textes fiscaux.

Parallèlement, il faut tenir compte du cadre légal au niveau international : les conventions fiscales et les normes internationales interviennent dans l'application des textes fiscaux.

Selon le principe que « le droit fiscal est l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts », le droit fiscal international présente un rapport renforcé avec le concept de souveraineté nationale s'exerçant sur le territoire.

Les textes fiscaux sont aussi, à l'origine de la documentation administrative. C'est affirmer que l'une des interrogations essentielles que suscite la doctrine administrative concerne la prise de décision en matière fiscale et plus précisément la création des normes en ce domaine.

Nous pouvons ainsi ressentir la force et la faiblesse des textes fiscaux (II) quant à leur interprétation et diffusion, que ce soit au niveau des services que dans la relation de l'administration avec les contribuables.

Comme les impôts sont l'exception à la franchise générale des personnes et des choses, les règles qui les édictent sont d'interprétation restrictive et non pas par analogie. Cela se passe tout autrement dans la doctrine administrative.

Les modifications et les changements fréquents de la législation fiscale nécessitent une large diffusion de ses dispositions au sein des services et une libre appréhension par les contribuables, pour maintenir ainsi le partenariat entre l'Etat, d'une part, les opérateurs économiques et les contribuables, d'autre part.

Vu l'incohérence des textes fiscaux avec les aspects socio-économiques, et politiques, une amélioration ou une réforme fiscale est à souhaiter (III) pour pallier aux lacunes ressenties au niveau des textes fiscaux et afin d'assurer le bon fonctionnement de l'impôt comme outil de redressement économique. La politique d'amélioration s'étend aussi à la documentation administrative pour permettre aux contribuables d'accéder facilement aux renseignements et d'éviter la lourdeur de la démarche administrative.

PARTIE I – LES DISPOSITIONS FISCALES ET LES NORMES JURIDIQUES

Contrairement aux simples propositions ayant des fonctions dites indicatives, les normes sont prescriptives ou normatives.

Généralement, on appelle « norme », la signification d'une phrase par laquelle on déclare que quelque chose doit être, par exemple qu'une certaine conduite doit être. C'est une règle juridique générale et impersonnelle. L'ensemble de ces normes est aussi appelé droit.

Une norme ne peut être ni vraie ni fausse, tandis qu'une proposition est susceptible d'être faussée.

Dire qu'une norme est valide, signifie qu'elle est en vigueur et légale, et qu'on doit agir conformément à ses prescriptions.

Pour être valide, les dispositions fiscales doivent de ce fait respecter les normes juridiques établies. C'est une validité formelle du fait du respect de la hiérarchie des normes.

Puisque une norme est valide en raison de sa conformité à une norme supérieure : une phrase quelconque ne peut être une norme que suite à son insertion dans une hiérarchie.

La norme juridique appartient donc à un système juridique hiérarchisé. Le percepteur n'émet son commandement qu'en application d'une loi, lui ordonnant de percevoir les impôts. Son commandement étant une norme valide en raison de sa conformité à la loi. On dit qu'il trouve dans la loi le fondement de sa validité.

Le principe de la légalité doit être respecté, pour éviter toute irrégularité dans les décisions prises par l'administration fiscale.

CHAPITRE 1 : Principe de la légalité

L'expression même de « principe de légalité » était utilisée autrefois quand, en l'absence de contrôle de constitutionnalité d'une loi, cette dernière apparaît comme la seule norme supérieure. Actuellement, la « légalité » doit avoir une vision plus large : ne visant pas seulement la loi mais aussi les normes constitutionnelles, les normes internationales, les principes généraux du droit ,etc.

Lorsqu'on s'interroge sur la valeur juridique d'une règle, on se demande d'abord si cette règle est juridique, et appartient à un système de normes qu'est le droit. La valeur juridique comme toute valeur est toujours relative : une règle n'a pas nécessairement un caractère obligatoire. Elle l'est à l'égard de certaines autorités et non pour d'autres. Tandis qu'une norme juridique est valide dès sa promulgation et opposable à tous.

Si l'on présente le système juridique comme un ensemble de normes hiérarchisées, alors, parler de la valeur juridique relative d'une règle, c'est situer le niveau dans lequel elle se situe dans cette hiérarchie.

Section 1- Respect des normes juridiques

Tout ordre juridique présente une structure hiérarchisée.

Les normes, c'est-à-dire les prescriptions, les prohibitions ou les permissions sont ordonnées selon leurs valeurs respectives. C'est en effet la constitution qui établit cette hiérarchie en déterminant les conditions d'édiction et de validité des différents actes créateurs de normes.

Il est important de respecter la hiérarchie des normes : une norme n'est valide que si elle est conforme à une norme supérieure et en cas de conflit entre ces deux normes, le juge doit donner la préférence à celle qui occupe le rang le plus élevé .

D'autre part, on ne peut modifier une norme que par une norme de même niveau ou, sauf exception, par une norme de niveau supérieur, selon une procédure spécifique.

L'ordre juridique national malgache se présente à première vue sous la forme d'une hiérarchie à quatre niveaux :

- Au sommet, les lois constitutionnelles, c'est-à-dire le texte de constitution ;
- Au second niveau, on trouve un ensemble de règles de nature internationale ou conventions et traités ;

- Le troisième niveau comprend les lois parlementaires et les textes de rang assimilable ;
- Les normes de caractère réglementaire forment un quatrième niveau de nature très hétérogène.

Le respect de cette structure est assuré essentiellement par la **Haute Cour Constitutionnelle** et la **juridiction administrative**. Le contrôle de la structuration entre les trois premiers niveaux appartient à cette Haute Cour Constitutionnelle, avec des limites portant essentiellement sur le contrôle loi/traité et la constitutionnalité des lois non – parlementaires (décrets, arrêtés ministériels ...)

En application du principe de la légalité, le contrôle de la compatibilité des normes de nature réglementaire avec les trois premiers niveaux que celui des autres actes de l'administration sont assurés par la juridiction administrative.

Par- delà sa force juridique, le principe de légalité de l'impôt a une puissance mythique qu'il emprunte aux principes dont il découle.

Nous allons en premier lieu parler des normes dotées de la valeur supra-législative.

1.1 - Les sources supra- législatives

1.1.1 - Les traités et les conventions

1.1.1.1 - Définition :

Les normes internationales sont classées en deux grandes catégories.

D'abord, sous la forme de l'énoncé de principe du respect traditionnel par la République des « règles du droit public international ».

1- Ce sont celles qui font partie *du droit international général*, visées dans sa préambule : « faisant sienne, la chartre internationale des droits de l'homme ...faisant partie intégrante de son droit positif ».

Nous pouvons parler aussi de la Convention de Vienne qui mentionne un ensemble de règles non conventionnelles impératives dites de « jus cogens », auxquelles les Etats ne sauraient déroger par traité.

2- Les normes du droit international conventionnel : on parle ici des normes créées par des conventions internationales (traités ou accords internationaux).

Ces normes ne sont pas universelles car ne lient que les Etats qui ont ratifié ou approuvé l'accord ou le traité concerné.

Mais ces règles sont beaucoup plus nombreuses que les précédentes à cause du développement des rapports internationaux. Entre autres nous pouvons citer les conventions fiscales internationales, bilatérales conclues avec la France, l'île Maurice, sans compter les traités signés par Madagascar avec d'autres pays.

On désigne aussi ces normes sous le nom *d'engagements internationaux*.

Ces engagements internationaux sont situés à un niveau intermédiaire entre la Constitution et la loi. Nous allons situer alors le domaine d'effectivité de ces traités et conventions.

1.1.1.2 - Portée des conventions et traités :

D'après l'article **82.3 VIII alinéa 2** de la Constitution : « les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque traité ou accord de son application par l'autre partie ». Mais cette suprématie des traités ne concerne que les lois ordinaires et organiques et non pas les dispositions constitutionnelles.

La Constitution reste cependant la norme suprême dans l'ordre interne. Toutefois, à travers cette suprématie des traités ou accords internationaux approuvés sur les normes législatives, l'article 82.3 précité ci-dessus pose la condition selon laquelle cet engagement doit être effectivement appliqué par l'autre partie.

La supériorité du traité n'est que temporaire et relative parce que principalement subordonnée à la condition de l'application par l'autre partie, et la réalisation de cette condition est susceptible de changer dans le temps en fonction du comportement adopté par l'autre partie.

Les traités et les conventions sont en effet d'une force supérieure aux lois internes des pays signataires, s'ils sont légalement ratifiés par ces pays.

Etant donné que le droit fiscal ne peut naître des conventions internes, une autre source conventionnelle résulte de la passation des traités internationaux dits de « double imposition » entre deux Etats.

Ceux-ci se sont passés un engagement dans le but de gérer la situation des personnes susceptibles d'être imposées, dans chacun des deux Etats suite à leur activité, à leur résidence ou à leurs revenus.

Ces conventions fiscales tendent principalement à éliminer une double imposition mais surtout d'éviter une éventuelle fraude fiscale au niveau international.

Le principe de primauté du droit international sur le droit interne est repris dans les dispositions du Code Général des Impôts concernant les impôts sur les bénéfices des sociétés (**IBS**) et les impôts sur les personnes physiques. Entre autres, dans l'article **01.01.02** sur l' IBS, où il est stipulé que « **sous réserve des conventions internationales, bilatérales ou multilatérales**, sont imposables à l'impôt ...».

Madagascar, de par les conventions fiscales conclues avec les pays étrangers notamment la France et le Maurice, est tenu de respecter les dispositions conventionnelles et d'appliquer les directives contenues dans ces conventions.

Les sources de droit proprement dites n'auront d'effet sur les systèmes étatiques que par la réception de la règle internationale en droit positif interne.

Elle a de ce fait l'obligation d'intégrer ces dispositions dans la législation nationale et de les rapprocher aux textes législatifs, réglementaires, et administratifs.

Pendant, il existe une norme supérieurement établie, assortie d'une sanction, que les autres normes juridiques doivent respecter.

1.1.2 - La Constitution

La Constitution est la loi fondamentale établie dans un pays donné. C'est l'ensemble des règles qui sont énoncées dans la forme constitutionnelle : contenues généralement dans un document solennel mais surtout, elle ont une valeur supérieure à celle de toutes les normes positives. Sa modification suit une procédure spéciale plus difficile que celle qui permet de modifier certaines normes. On parle dans ce cas de la « rigidité constitutionnelle » : le fait de ne pouvoir modifier la Constitution que sous certaines formes et par les organes qu'elle a institués à cet effet.

1.1.2.1 - Fonction de la Constitution

Cette fonction est complexe et très variable.

Il est à signaler aussi que les constitutions n'ont pas toutes les mêmes fonctions. Parmi celles qu'elles peuvent remplir, il faut bien différencier ses fonctions juridiques et ses fonctions du point de vue politique.

Du point de vue juridique :

- La Constitution est le fondement de la validité de l'ordre juridique tout entier. Elle sert de fondement ultime à d'autres normes faisant partie du système juridique : une loi adoptée conformément à la Constitution est considérée comme une norme juridique en vigueur.

- Elle détermine les modalités de désignation des gouvernants et leurs attributions et compétences.
- Elle énonce des principes relatifs à la souveraineté, la représentation ou la séparation des pouvoirs, qui permettront de justifier les règles positives qu'elle contient et de pouvoir ultérieurement justifier les interprétations particulières du texte.

Du point de vue politique :

- La Constitution organise la transmission et l'exercice du pouvoir. Il s'agit de l'organisation des pouvoirs en vue d'un intérêt général : C'est la source de la légalité du pouvoir politique.
- Elle est le fondement de la légitimité des gouvernants .Leurs pouvoirs et leurs décisions sont justifiées par le seul fait de leur désignation conformément à la loi constitutionnelle et les compétences attribués par celle-ci. C'est donc la source de légitimité des décisions politiques prises ou à prendre.
- Elle n'énonce pas seulement des droits et prérogatives propres aux dirigeants mais aussi des obligations de se conformer à ses dispositions.

1.1.2.2 - La conformité des Textes fiscaux à la Constitution

La constitution est une source de l'ordonnancement public de l'Etat :

C'est un moyen pour diriger un peuple. Elle sert de référence aux textes placés à l'échelle inférieure. Etant donné qu'elle se trouve au sommet de la hiérarchie.

De par cette spécificité, elle organise la participation de chaque citoyen aux dépenses publiques : dans son **article 36**, elle précise que cette participation doit être progressive et calculée en fonction de la capacité contributive du citoyen.

Un contrôle de constitutionnalité est prévu quant à l'application des lois fiscales.

Il appartient au juge lors de l'application d'une loi à un cas qui se présente de soulever s'il y a non-conformité de la loi à la Constitution.

Pour qu'une loi soit valide et entre en vigueur, il faut avant tout qu'elle soit conforme à la Constitution. Selon les dispositions de l'**article 118** de la Constitution : « ...la Haute Cour Constitutionnelle statue sur la conformité à la Constitution des lois, des ordonnances... » ; Et l'**article 121** de préciser : « Avant leur promulgation, les lois organiques et les ordonnances sont soumises par le Président de la République à la Haute Cour Constitutionnelle qui statue sur leur conformité à la Constitution... ».

Les textes fiscaux découlant d'une loi de finances sont contraints de respecter la légitimité de la conformité à la Constitution.

Nous savons d'ores et déjà que dans le cadre d'une loi organique, la loi de finances fixe l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature perçues au profit du budget de l'Etat (article 82.3,III). Ces lois organiques devraient être conformes à la Constitution pour avoir une valeur légitime et être respectée par tous les citoyens.

1.2 – L'élaboration de la loi dans le cadre parlementaire

1.2.1 - Les lois et les règlements

L'initiative des lois appartient au Premier Ministre et aux parlementaires selon la Constitution dans son **article 84**. Le vote appartient aux membres du parlement selon **l'article 82**.

Au niveau national, la production des normes générales est depuis longtemps partagée entre le Parlement et le Gouvernement.

On distingue donc deux grandes sortes d'actes normatifs généraux : la loi est votée par le Parlement ; tandis que le règlement ou le décret réglementaire sont des actes du gouvernement.

1.2.2 – Du domaine de la loi

La Constitution établit distinctement les domaines réservés à la loi .Bien que le domaine de la loi est illimité, désormais, la compétence du législateur est devenue une compétence d'attribution car la loi ne s'exerce que dans des matières limitativement énumérées par la Constitution.

La loi constitue la source principale du droit fiscal. Cette suprématie est édictée par la Constitution dans son article **82.3 III**, selon lequel : « ...La loi fixe l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures perçues au profit du budget de l'Etat. »

De plus le vote de la loi de finances se fait avant la fin de chaque année au sein du Parlement. Cela comporte les recettes fiscales de l'Etat et les nouvelles dispositions fiscales conjoncturelles ou structurelles résultant de la politique gouvernementale. Toutefois certaines décisions fiscales peuvent être prises par voie d'ordonnance par l'exécutif pour être ensuite soumises à autorisation du Parlement.

1.2.3 – Les règlements

Si on se réfère aux définitions du Droit Public, on peut définir le règlement comme étant un acte de portée générale et impersonnelle pris par les autorités exécutives qui reçoivent ce pouvoir de la Constitution.

Dans son domaine propre, le règlement a aussi la même valeur que la loi.

La loi est la source principale de droit mais elle est complétée en vue de sa mise en application par les décrets et les arrêtés ministériels, de niveau hiérarchiquement inférieur.

La loi a un domaine propre qui est limitativement défini. Toutefois, les matières du domaine réglementaire ne sont énumérées nulle part, mais on peut les déterminer à *contrario* à partir de la liste de celles qui constituent le domaine de la loi.

Le règlement est doté d'une force juridique bien moindre que la loi. Il doit respecter la Constitution, la loi et même les principes généraux du droit. Il ne peut en aucun cas aller *contra legem*, sauf si le législateur l'avait expressément habilité à le faire.

Il a de ce fait un domaine résiduel étant donné que aucune matière ne lui est réservée ; le pouvoir réglementaire ne peut intervenir que pour compléter une loi et pour en préciser les modalités d'application.

Selon l'article **63 alinéa 4** de la Constitution, la principale autorité investie du pouvoir réglementaire est le Premier Ministre (PM), en conseil des ministres. Cependant, le PM peut déléguer son pouvoir aux membres du gouvernement. Il s'agit alors des arrêtés que les ministres peuvent prendre dans les limites de leurs attributions et en vertu de la délégation qu'ils reçoivent.

On peut faire ainsi la distinction entre les règlements (décret ou arrêté) qui ont un domaine propre non compris dans le domaine de la loi, et les règlements qui constituent les modalités d'application de la loi lorsque celle-ci n'a pour vocation que de déterminer les principes fondamentaux de certaines matières.

Bien que le pouvoir réglementaire dispose désormais d'un domaine réservé, la nature juridique des actes n'a pas changé.

Ce sont toujours de simples actes administratifs, qui sont dotés d'une force juridique inférieure à celle de la loi, et qui peuvent être attaqués par la voie de recours pour excès de pouvoir : c'est ainsi que, le règlement peut donc être annulé par le juge administratif pour violation de la Constitution.

Nous avons établi les normes juridiques que les lois notamment la loi fiscale, doivent respecter pour faire valoir les règles contenues dans ses dispositions. Mais qu'en est-il de la conception de la législation fiscale proprement dite ?

Section 2 – Conception de la législation fiscale nationale

2.1 - Cadre légal des lois fiscales

La loi fiscale se fait conformément aux normes juridiques légales.

La loi est la source de la conception de la législation fiscale comme nous avons dit plus haut.

En effet, les dispositions du « bloc de constitutionnalité » font de la loi le centre de gravité des sources du droit fiscal. D'un côté, le principe de consentement à l'impôt, qualifié par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 de « droit naturel, inaliénable et sacré » appelle et impose le principe de légalité de l'impôt. Fort d'une telle assise constitutionnelle, le principe de la légalité conduit à affirmer que la loi est la source principale sinon exclusive du droit fiscal, place qu'elle ne partage que très modestement avec les conventions internationales et le règlement.

Dans la mise en œuvre de la législation fiscale, on prend en compte les différentes lois de finances ultérieurement votées et les dispositions du Code Général des Impôts (CGI).

2.2 – Les lois de finances successives

Selon les prévisions faites pour les années 2001-2002, Madagascar aurait dû poursuivre son redressement économique grâce à la poursuite des réformes structurelles opérées depuis le début des années 80. Seulement, les événements de 1991 ont bouleversé les prévisions.

Après la crise post-électorale de 2002, le quatrième gouvernement Sylla s'efforce de relancer la machine économique en prenant plusieurs mesures incitatives propres à redonner du tonus aux différents secteurs.

En 2002, le taux de croissance du secteur primaire était de 3.5%, contre 4% en 2001. Mais à cause de la crise, il était en fait retombé à 1.4% en 2002.

La loi de finances 2003 a relancé ce secteur productif : allègement fiscal accordé sur les intrants, engrais et équipements agricoles. La promulgation de **la loi n°2003-026 du 27 août 2003** portant détaxation du tarif douanier et fiscal, modifiée par **la Loi n° 2004-010 du 24 juillet 2004** a contribué à la promotion de l'économie nationale même si elle a connu certains revirements.

D'autant plus, cette série de mesures visant à exempter de taxes certains produits tels le ciment et d'autres matériaux de construction et de transport, viendrait soutenir la volonté du gouvernement à relancer l'économie nationale. Incontestablement, la crise a eu des impacts négatifs sur les recettes de l'Etat : la baisse des exportations a entraîné une détérioration de la balance commerciale puisque -4,5% du PIB en 2002 contre -1,2% en 2001. Le taux de pression fiscale se situe à 6,9% en 2002 contre 12% prévu.

On ne peut citer ici toutes les conséquences douloureuses que la crise a laissées sur l'économie, mais il est à réitérer que depuis ce tournant vertigineux que notre économie a vécu, la politique actuelle s'efforce de rétablir la balance commerciale.

Les lois de finances des années 2003 et 2004 ont été façonnées de manière à faire de la fiscalité un outil de développement. La politique du gouvernement était d'accéder au développement et réduire la pauvreté.

Il fallait en effet accélérer la croissance économique par l'attraction de nouveaux investissements directs, étrangers surtout et assurer l'ouverture de Madagascar à l'économie mondiale.

Le gouvernement est conscient de la faiblesse du système et des moyens de pilotages utilisés. Il s'est alors engagé dans un processus durable et vigoureux de changement et de réformes et a décidé la mise en exergue du rôle économique de la fiscalité. Pour permettre la mise en valeur du rôle économique de la fiscalité, un système plus rationnel, plus simple et efficient a été instauré. Les efforts déployés pour accroître les recettes ont été renforcés, entre autre l'élargissement de l'assiette fiscale par l'implication du secteur informel et l'intensification des recouvrements.

Diverses dispositions incitatives ont été prises dans cette perspective : dans la loi de finances 2005, l'exonération de l'IBS pour les sociétés nouvellement créées, le taux de la TVA réduit à partir du 1^{er} septembre 2005, réduction de 50% des droits d'apport et droits de bail, modification à la baisse de la Taxe Professionnelle.

Toutes ces mesures ont été prises pour assurer la continuité du redressement économique mais aussi l'accroissement des recettes pour atteindre les normes internationales en matière du taux de pression fiscale.

D'une manière générale, l'Etat prévoit que les recettes vont s'améliorer grâce à la reprise économique et à une lutte plus efficace contre les fraudes de tous genres : la lutte contre la corruption est une des priorités du gouvernement actuel.

La prise en considération de ces lois de finances successivement votées permet d'avoir une vision sur la politique économique à entreprendre ultérieurement, mais surtout de permettre une étude de simulation sur l'évaluation des dépenses et des recettes pouvant les couvrir.

Toutefois, il faudra codifier toutes ces dispositions fiscales, c'est pourquoi le Code Général des Impôts est le document permettant de se référer pour l'application et l'interprétation des textes fiscaux.

2.3 – Le code Général des Impôts

Le Code Général des Impôts (CGI) contient toutes les dispositions qui classifie les impôts et taxes suivant leur nature, leur rôle que ce soit économique ou technique et leur affectation au niveau de l'Etat (au budget général de l'Etat ou à la caisse des Collectivités locales).

Le rôle essentiel de la Direction Générale des Impôts (DGI) est de ce fait, de collecter l'impôt conformément aux textes contenus dans le CGI et compte tenu des objectifs fixés en termes quantitatifs par l'autorité. Et son action ne saurait ignorer le cadre légal.

En effet, le CGI est l'ouvrage élaboré de la législation fiscale.

Il dispose des différentes règles de recouvrement des impôts et le champ d'application de tous les impôts et taxes.

Les textes fiscaux contenus dans le CGI ont une force obligatoire et sont imposables à tous, à cause du caractère légal des dispositions fiscales ayant instauré ces textes.

Le CGI a procédé à une classification économique des impôts et taxes : impôts réels et impôts personnels ; impôts sur le capital ; impôts sur les dépenses.

- *Les impôts réels et impôts personnels :*

L'impôt réel atteint un bien sans tenir compte de la situation personnelle de son détenteur : frappe les biens et services de production, de distribution, de commercialisation. Ce sont en effet, la Taxe sur les Valeurs Ajoutées (TVA), le Droit d'Accise (DA), la Taxe sur les Transactions (TST), les redevances, et l'Impôt sur les Revenus des capitaux Mobiliers (IRCM). C'est un impôt simple mais injuste.

L'impôt personnel dans la **Partie I du Livre I sur les impôts d'Etat** concernant **l'impôt sur les Revenus et assimilés** : concerne les personnes physiques ou morales. Il prend en considération l'ensemble de la situation économique, financière et sociale du contribuable. L'impôt sur le revenu en est un bon exemple : Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS), Impôt sur les Revenus Non Salariaux (IRNS), Impôt sur les Revenus Salariaux et Assimilés (IRSA), la Taxe Professionnel (TP). C'est un impôt juste puisque on peut moduler le taux en fonction de la situation et la capacité contributive du citoyen. Toutefois, l'application du barème est difficile en matière d'IRSA et d'IRNS, malgré l'établissement de justice fiscale.

Les impôts sur le capital :

Il y a l'impôt sur la possession frappant la richesse acquise ou patrimoine. C'est un impôt incitatif qui invite le propriétaire à mettre en valeur son immeuble. Tel est le cas de l'Impôt foncier sur la Propriété Bâtie (IFPB) et l'Impôt sur les Terrains (IFT), classés dans le **Livre II sur les Impôts locaux**.

Il existe sur aussi l'impôt la transmission du capital dans la **Partie II sur les Droits d'enregistrement et de Timbre du Livre I** : sur le transfert de la propriété d'un individu à un autre. Le droit d'enregistrement, la Taxe de publicité Foncière (TPF), l'Impôt sur la Plus-values Immobilières (IPVI), le droit sur les mutation à titre gratuit et par décès. C'est pour la garantie de la propriété que l'Etat a instauré ces impôts.

- *Impôts sur les dépenses :*

Un impôt frappant le revenu au moment de son affectation (achat de biens de consommation et prestation de services).

Ce sont les impôts indirects contenus dans la **Partie III et IV du Livre I**, qui peuvent être répercutés sur d'autres contribuables : le Droit d'Accise (DA), les Redevances sur les produits.

La Taxe sur la consommation ; les taxes sur les chiffres d'affaires dans la **Partie VI du Livre I** : la TVA, la TST conditionnent toutes les transactions de vente ou d'achat de marchandises ainsi que les prestations de services.

Les produits comme l'alcool et le tabac, sont soumis aux dispositions spéciales et font l'objet d'un contrôle administratif. Ces dispositions spéciales sont inscrites dans la **Partie V du livre I**.

Les impôts dans le **Livre II sur les Impôts locaux** : ces impôts sont perçus à la suite d'une activité financière et de la possession des biens immeubles.

Ce sont : la Taxe Professionnelle (TP), l'Impôt Foncier sur les Terrains (TFT), l'Impôt Foncier sur la Propriété Bâtie (IFPB), la Taxe Annexe à l'IFPB, la Taxe additionnelle aux droits d'enregistrement (TA), le régime fiscal des jeux, et l'impôt de licence sur les alcools et les produits alcooliques.

L'administration fiscale peut exercer ses droits dans la perception des droits et taxes. C'est pourquoi le CGI, dans le **Livre III**, a inscrit les dispositions communes aux impôts, droits et taxes.

Le recouvrement des impôts doit être conforme aux textes dans le CGI : paiement de l'impôt, harmonisation des délais de production de déclaration (art.01.01.17, art.01.01.40, art 01.02.17, art 10.07.06, art 04.01.06).

En effet, le CGI consacre les pouvoirs de l'administration, en matière de contrôle (contrôle sur pièces et sur place), mais aussi les droits et garanties des contribuables.

Les amendes et les pénalités sont regroupés au **chapitre III** dans le **Titre I** (dispositions communes) du **Livre III**, article 20.01.51 à 20.01.56 ; et les sanctions administratives dans la Section XI.

Le droit au recours contentieux est l'une des garanties offertes par l'administration ; ainsi que le recours judiciaire pour le contribuable qui a détecté des anomalies dans l'application du recouvrement par l'administration. Le **titre II** du **livre III** sur le Contentieux de l'impôt régit les règles et procédures à suivre.

L'administration fiscale dispose aussi de la doctrine fiscale pour mettre en exergue ses plans d'action pour la perception et le recouvrement de l'impôt. C'est pour cela qu'elle doit produire des documents administratifs, pour expliquer les dispositions fiscales nouvelles ou tout simplement apporter des précisions sur l'application de certains articles dans le CGI.

La documentation publiée par l'administration fiscale est donc une interprétation du CGI. Cette interprétation est opposable à l'administration : cela signifie que les contribuables qui font l'application de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration n'encourent aucun rehaussement d'imposition ou « redressement » sur ce fondement.

Section 3 – La documentation administrative

3.1 – Des actes non réglementaires

Selon l'article 83 de la Constitution, les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire.

Mais ici, on parlera des actes qui ne relèvent ni de la compétence législative ni des autorités du pouvoir exécutif.

Ce titre négatif d' « actes non réglementaires » suscite une explication. Le titre retenu ici est délibérément plus large, parce qu'il existe des actes qui sont des décisions individuelles qui désignent nominativement les personnes concernées : il s'agit par exemple de la liste des candidats admis à se présenter à un concours de la Fonction Publique, contrairement à l'arrêté ouvrant un concours et fixant les dates, qui n'est pas une décision individuelle, sans pour autant se voir reconnaître le caractère d'un acte réglementaire.

Mais, bien que ces décisions individuelles constituent des actes non réglementaires, tout acte non réglementaire ne constitue pas forcément une décision individuelle. Cette distinction doit être retenue pour l'application des règles de compétence contentieuse.

Les actes non réglementaires sont ceux qui sont délivrés par l'administration fiscale dans l'exercice de ses fonctions. Ces actes prescrivent les comportements que doivent avoir les contribuables et notamment les administrés lors de l'établissement de l'impôt.

Ces documents ont pour rôle de renforcer la légalité des lois fiscales.

3.2 – Le caractère prescriptif des documents internes

Les documents internes ont un caractère prescriptif puisque, sont en principe des documents d'ordre interne adressés à des subordonnés.

Nous allons voir succinctement les documents administratifs existant dans l'administration pour en dégager leur caractère prescriptif.

Les notes dans l'administration :

La note de service :

Document d'ordre interne, la note est destinée à informer des subordonnés des prescriptions particulières en vue de l'application d'une décision. Si elle est rédigée pour informer un nombre important de personnes, elle portera la mention « pour affichage ».

La note correspondance :

Souvent appelée simplement « note » dans l'administration, sa pratique est aussi courante que celle des lettres définies précédemment : elle est utilisée dans le cas où le destinataire appartient à la même administration centrale que le signataire (à la différence de la lettre en forme administrative). Souvent brève, elle commence par la mention « note à l'attention de... »

La note administrative : Elle est constituée essentiellement de documents administratifs (lois, décrets, etc.). Elle a un destinataire désigné : un supérieur hiérarchique ; son but est d'aider ce dernier à prendre une décision en prescrivant toutes les réalités existantes pour une situation donnée.

Les circulaires et les instructions sont aussi prescriptifs des comportements à adopter dans l'administration face aux dispositions légales, ainsi que l'application des articles dans le CGI. Les circulaires sont parfois assimilées aux instructions de service, voire de simples notes de services. Les agents de l'administration consacrent une place importante aux circulaires et directives, puisqu'ils considèrent ces actes administratifs comme « la » norme supérieure, et même exclusive, même si c'est contraire au respect scrupuleux de la hiérarchie des normes. Ces actes de l'administration serviront alors de norme de référence, puisque les lois et les règlements ne sont pas véritablement applicables, tant que la circulaire n'a pas explicitement expliqué aux fonctionnaires la mise en œuvre de ces textes. C'est pour éviter ainsi l'application à tort de ces dispositions fiscales.

Le rapport et le compte rendu sont des documents internes qui s'adressent à un supérieur hiérarchique et constitue une aide précieuse à la prise de décision. Ils font un état détaillé des décisions prises lors d'une réunion.

Il existe plusieurs documents utilisés dans l'administration, ceux qui sont précités ci-dessus ne sont que des exemples parmi tant d'autres, il importe seulement de dégager le caractère prescriptif des documents internes de l'administration.

Nous continuerons notre étude dans le chapitre suivant sur les dispositions fiscales en vigueur en définissant le cadrage des lois de finances, qui contiennent des règles applicables en matière d'impôts. Pour en dégager par la suite la situation du droit fiscal au niveau international.

CHAPITRE 2 : Les dispositions fiscales en vigueur

Section 1 – Mise en œuvre de la législation fiscale

La législation fiscale est élaborée compte tenu des situations économiques et politiques existantes. Elle doit de ce fait répondre aux exigences non, seulement de recettes budgétaires, mais également du développement économique.

1.1– Cadrage au niveau de la politique nationale

La politique gouvernementale contribue aussi à l'élaboration de la loi fiscale dans la mesure où les lois de finances déterminent la nature et le montant *des charges* et *des ressources* de l'Etat, ainsi que l'équilibre financier qui en résulte.

Les dispositions fiscales contenues dans les lois de finances contribuent dans ce cas à la promotion du développement économique de l'Etat.

C'est pourquoi les grandes lignes de la politique nationale sont retenues pour assurer la couverture des dépenses publiques. Les projets de lois de finances sont ainsi élaborés pour équilibrer la balance commerciale.

1.2– Les avant-projets de lois de finances

La phase politique d'élaboration de la norme fiscale peut affecter la cohérence du droit fiscal. L'instrumentalisation de la fiscalité par le pouvoir exécutif s'avère parfois contreproductive.

L'itinéraire suivi par la norme fiscale franchit des points de passage devenus obligés : une fois suggérée, une disposition fiscale doit faire l'objet d'une concertation, puis donner lieu à une simulation et une évaluation par l'administration. L'arbitrage entre les options envisageables relève de l'exécutif lors du conseil de gouvernement puis du Conseil des ministres ; le vote relève en dernier ressort de la compétence du Parlement. Le cheminement est certes rarement sinon jamais aussi linéaire : le processus normatif est fait de multiples aller-retours. En tout état de cause, tous les stades de la préparation et de la prise de décision peuvent être concernés par un fonctionnement défectueux.

L'administration fiscale adopte une démarche peu formalisée et souvent officieuse, elle n'est pas systématique. Il est vrai que la préparation des avant-projets de la loi de finances est opérée de manière directe par l'administration mais elle s'applique volontiers par rapport à la politique gouvernementale : reflet de la faiblesse de la culture du consensus dans notre pays. Ce mode de concertation n'est guère satisfaisant puisque la méthode est trop informelle, le moment parfois tardif. Les délais trop souvent courts pour cette concertation sont impropres à un processus optimal de décision.

Toute politique est certes « un jeu de politique » puisque certaines situations peuvent expliquer sinon justifier le caractère sous optimal du processus de décision.

Le système de consensus est parfois inéquitable : ce système offre une place privilégiée aux coalitions d'intérêt les mieux armées. Inefficace, il ne parvient pas à prévenir de sérieux problèmes d'application de la norme.

Parfois, l'outil fiscal a tendance à être utilisé à des fins de présentation politique ou médiatique. Compte tenu des contraintes qui pèsent sur les dépenses budgétaires actuellement, l'attention et la préoccupation majeure des ministres se sont progressivement reportées sur les recettes fiscales.

L'action fiscale est certes, trop souvent frappée du sceau de l'urgence et du secret afin de préserver les effets d'annonce et de surprise. Les secrets fiscaux, à l'approche du dépôt du projet de loi de finances, sont pourtant devenus des secrets de polichinelle car il arrive parfois que des fuites se ressentent.

Sous la pression de l'urgence, des mesures fiscales se prennent à la hâte, tandis que les réformes importantes traînent.

Enfin le souci de présentation politique accroît la complexité et l'iniquité du paysage fiscal.

Par conséquent, l'attention de l'administration doit être fixée sur les réformes éventuelles à effectuer pour permettre un bon fonctionnement du mécanisme d'imposition. Puisque les dysfonctionnements relevés dans la conception du droit fiscal génèrent obligatoirement une série de dysfonctionnements dans son application.

Mais le moyen approprié d'éviter ce dysfonctionnement au niveau de l'application des textes, est de maintenir des principes solides dès l'élaboration et surtout l'adoption des lois par le Parlement et l'interprétation de celles-ci par le pouvoir réglementaire.

1.3 - Les textes législatifs et les actes réglementaires

Les textes reçoivent des noms différents suivant leur hiérarchie :

Un texte législatif est une loi à laquelle tout citoyen est tenu d'observer.

Un acte réglementaire est un texte émanant de l'autorité gouvernementale ou administrative, pris en application d'une loi.

Un texte législatif peut être une loi ou une ordonnance. Un acte réglementaire peut prendre la forme d'un décret, d'un arrêté ou d'une décision.

La loi est l'expression de la volonté générale nationale. Elle est la principale source du droit. La loi est délibérée et votée par le Parlement, ensuite rendue exécutoire par la promulgation opérée par le Président de la République après un contrôle de constitutionnalité par la Haute Cour Constitutionnelle.

La loi ne comportant que des règles générales voit ses modalités d'application contenues dans les actes réglementaires.

Toutefois, l'intervention du législateur dans le cheminement de la norme fiscale n'est pas pleinement satisfaisante.

Le pouvoir du législateur est certes limité, à tous les niveaux. Son champ d'application est triplement borné : sur les côtés, en raison de l'intervention du pouvoir réglementaire et de la doctrine administrative, ainsi que l'entremise du juge de l'impôt ; par le haut, du fait de l'intervention croissante des règles internationales et des conventions bilatérales ; et par le bas, enfin avec l'affirmation du pouvoir fiscal local.

Sa capacité d'initiative est restreinte pour des raisons techniques : la complexité de la matière fiscale et juridique. Et l'arsenal du parlementaire rationalisé et politique majoritaire, influence largement les décisions.

Les textes législatifs et réglementaires qui régissent la vie des citoyens et les rapports des pouvoirs publics doivent être bien rédigés. Leur rédaction requiert dans le fonds, comme dans la forme, une attention, une vigilance et un soin particulier sans défaillance. Les actes législatifs et réglementaires offrent une grande similitude de présentation : celle-ci varie suivant la nature, elle-même liée à l'importance du fonds.

Les actes réglementaires doivent être conformes à la Constitution, aux lois et ordonnances, qui sont des normes de référence et desquels ils tirent leur force obligatoire et leur essence. C'est pour cela que, avant de rédiger un acte réglementaire, il faut au préalable avoir répertorié tous les textes auxquels on doit se référer pour les motifs.

Nous allons voir par la suite, les différents types de textes fiscaux applicables.

Section 2 – Les différents types de textes fiscaux

2.1 – Les lois de finances initiales ou primitives : la loi de finances de l'année

Le texte de base sur le système de gestion des finances publiques, la **loi n° 63-015 du 15 juillet 1963** portant dispositions générales sur les finances publiques, établit les dispositions générales sur les lois de finances ; actuellement abrogée et remplacée par la loi organique sur les lois de finances, **loi n° 2004-007 du 26 juillet 2004** portant loi organique sur les lois de finances.

De ce fait, la loi de finances est un terme *générique* désignant les lois qui déterminent la nature, montant et l'affectation des charges et des ressources de l'Etat, ainsi que l'équilibre financier qui en résulte. Ce sont donc ces lois qui autorisent l'Etat à percevoir les impôts et à effectuer des dépenses.

La périodicité des lois de finances est *annuelle*. La loi de finances initiale prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat.

La définition ci-dessus exprime le caractère essentiel de la loi de finances initiale. En effet, cette loi est l'acte par lequel le Parlement donne au gouvernement l'autorisation de percevoir les recettes et de payer les dépenses conformément aux prévisions de la loi de finances. Et l'ensemble des recettes et des dépenses constitue le **budget voté**.

C'est cette autorisation qui donne à la loi de finances son caractère fondamental.

Une loi de finances initiale est *un acte prévisionnel* des recettes et des dépenses. C'est un pari sur l'avenir où de nombreuses incertitudes demeurent.

Elle contient les dispositions relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature perçues pour le compte de l'Etat, aux recettes non fiscales, aux emprunts contractés et aux avals accordés par l'Etat, ainsi qu'aux conventions financières à passer avec d'autres organismes internationaux.

Les lois de finances sont un gage de sincérité et de clarté dans la gestion de la chose publique et des deniers du contribuable.

Les lois de finances contiennent également des dispositions législatives destinées à organiser le contrôle et l'information du Parlement sur la gestion des finances publiques.

Les dispositions d'une loi de finances initiale ne peuvent être modifiées en cours d'année, que par une loi de finances rectificative.

2.2 – Les lois de finances rectificatives

Les lois de finances rectificatives sont des textes législatifs qui introduisent une dimension infra annuelle dans les prévisions budgétaires. Seules ces lois peuvent modifier en cours d'année les dispositions budgétaires prévues initialement selon **la loi organique n° 2004-007** du 26 juillet 2004 sur les lois de Finances.

En principe, aucun instrument juridique ne saurait se substituer à elles. Ce qui démontre leur suprématie sur les actes réglementaires de migration de crédits budgétaires (virement et transferts de crédits).

Les lois de finances rectificatives agissent alors sur les composantes budgétaires, soit en les majorant, soit en les diminuant.

Elles matérialisent la dernière loi de finances prévisionnelle puisqu'elles apportent des modifications aux crédits de la loi de finances initiale affectées à des programmes, par des ouvertures ou des annulations de crédits.

Les modifications envisagées et contenues dans les lois de finances rectificatives trouvent leur justification dans les réalisations effectives de l'exécution budgétaire.

Nous allons dégager la fonction de ces lois de finances rectificatives pour éviter toute malversation dans la pratique de ces lois de finances.

2.2.1 – La fonction des lois de finances rectificatives

Ce sont les fonctions assignées aux documents financiers qui importent. Elles sont multiples et des fois cumulatives.

Les lois de finances rectificatives de par la conception classique dans les finances publiques remplissent plusieurs fonctions :

- ***Une fonction d'information :***

Les lois de finances rectificatives qui relèvent des Parlementaires et des divergences financiers intervenus depuis l'adoption de la loi de finances initiale, sont des lois de ratification des mesures budgétaires prises et exécutées au moyen des décrets d'avance (on ne requiert pas l'autorisation parlementaire).

Ces décrets d'avance sont des actes réglementaires qui ouvrent des crédits supplémentaires en cas de nécessité et d'urgence survenus en cours d'exercice budgétaire. Pourtant, on a déjà prévu des crédits pour faire face aux imprévus, mais il est fait usage des décrets d'avance pour s'ouvrir de nouvelles possibilités de dépenses et ce, « à la discrétion du ministre chargé des Finances ».

Le projet de lois de finances rectificatives est cependant une manière de faire apparaître en pleine lumière une autorisation budgétaire.

L'intérêt de la loi est dans ce cas, d'informer l'opposition et l'opinion publique qui auraient pu être totalement dans l'ignorance.

- ***Une fonction politique :***

Dans la plupart des cas, les lois de finances rectificatives mettent en œuvre un programme politique intervenu après un changement de gouvernement ou de majorité parlementaire. C'est le cas aussi du fait de la création de nouveaux postes budgétaires, de la modification ou suppression des structures et emplois prévus dans la loi de finances initiale.

Les bouleversements économiques importants du budget général et des lignes budgétaires nécessitent une autorisation parlementaire.

Il appartient dès lors au Ministre qui bénéficie d'un département nouvellement créé ou aménagé de défendre la politique à entreprendre afin de demander les crédits nécessaires.

Toutefois, le respect de cette autorisation parlementaire aboutissant au vote d'une loi de finances rectificative n'est pas respecté à Madagascar.

Nous pouvons constater que plusieurs bouleversements économiques qui affectent le budget général n'aboutissent pas à une loi de finances rectificative mais par une simple loi.

- ***Une fonction d'instrument de transparence :***

Dans certains cas, les lois de finances rectificatives seraient une preuve de sincérité dans la gestion des finances publiques. Elles tiennent compte des réalités du système de gestion, qui voudrait que toutes les dépenses et les recettes soient rattachées à l'année soit de leur paiement, soit de leur recouvrement.

- ***C'est un gage de bonne gestion :***

Les lois de finances rectificatives peuvent intervenir pour diminuer le déficit initial ou constaté en cours d'exécution de la loi de finances initiale. Dans de tel cas, le Gouvernement décide de rayer certaines opérations de son programme d'action et de les rapporter à plus tard ou les abandonner tout simplement, parce qu'elles n'ont plus de justification.

La loi de finances rectificative manifeste une certaine sagesse dans l'utilisation des deniers publics car son adoption démontre la transparence de la gestion des affaires publiques, ainsi que le respect de la bonne gouvernance.

2.2 – La loi de finances rectificative : des budgets de rupture

Les lois de finances rectificatives sont des instruments des prévisions de la loi de finances initiale. Il se pourrait que en cours d'année, de nombreux facteurs apparaissent et bouleversent l'architecture initiale : une hausse de prix du pétrole, une calamité naturelle... ou bien des bouleversements économiques affectant le budget général, et bien des espoirs financiers s'évanouissent.

L'utilité de ces lois rectificatives est donc d'intervenir régulièrement ou occasionnellement, pendant l'année budgétaire pour corriger les évaluations de l'année afin de les adapter à la nécessité de la conjoncture.

Le budget est aujourd'hui un instrument puissant entre les mains des pouvoirs publics pour diriger l'économie même pour notre pays qui a des moyens financiers limités par le sous-développement. Les détenteurs du pouvoir sont très attentifs à la conjoncture économique. Ainsi, le gouvernement ne peut pas agir à sa guise ; la loi organique relative aux finances publiques, impose des règles de fonds et de forme. Le projet de loi de finances rectificative est soumis aux mêmes obligations procédurales que le projet de loi de finances initiale.

Dans de tel contexte, les lois de finances rectificatives permettent de mettre en œuvre un programme d'action sur l'économie visant, soit un objectif conjoncturel de reprise de l'activité, soit une orientation de l'économie vers des structures nouvelles.

Faire entrer les lois de finances rectificatives dans les mœurs est souhaitable : ce système permet le respect du pouvoir d'autorisation parlementaire et du droit à l'information des citoyens.

La loi de finances permet de présenter à temps les mesures de correction financières ou économiques dont le pays a besoin.

Le CGI contient toutes les dispositions en vigueur dans la loi de finances, compte tenu du montant des prévisions de recettes à atteindre.

2.3 – Le Code Général des Impôts

2.3.1 – Des quelques caractéristiques de l'impôt

L'impôt est un prélèvement, un versement pécuniaire c'est-à-dire qu'il s'agit d'un paiement, d'une retenue ou ponction dans les ressources. Ce paiement s'effectue uniquement en numéraire et non sous aucune autre forme.

L'impôt est à payer obligatoirement par les personnes physiques ou morales en fonction de leurs capacités contributives : toute personne doit y participer. D'où l'ancienne appellation du service des impôts « Contribution ». Il est à noter toutefois que cette participation dépend de la capacité et de la richesse de chaque individu, selon l'article 36 de la Constitution.

C'est un versement sans contrepartie immédiate : malgré le caractère obligatoire de l'impôt, on ne peut pas attendre une compensation directe de ce qu'on y paie.

Il sert à couvrir les charges publiques et à réaliser les objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique : seul l'Etat et ses démembrements peuvent obliger les particuliers à payer l'impôt afin qu'il puisse couvrir les dépenses et procéder au développement du pays.

2.3.2 – Les classifications de l'impôt dans le CGI

Le CGI procède à une classification bien distincte des impôts. Nous allons essayer de classer les impôts et taxes suivant leur nature et donner les taux ou barèmes respectifs :

TABLEAU 1 : Classification des impôts

IMPOTS, DROITS, TAXES	TAUX OU BAREME
1 - <u>Relatifs aux revenus et bénéfices</u> :	
1.1- Personnes morales :	
IBS : Impôt assis sur les bénéfices des sociétés	30% ou minimum forfaitaire Art 01.01.16
IRCM : Impôt sur les Revenus des Capitaux Mobiliers	20% personnes morales 20% personnes physiques Art 01.04.07

<p>1.2- Personnes Physiques :</p>	
<p>IRSA : Impôt sur les Revenus Salariaux et Assimilés</p>	<p>Progressif par tranches Art 01.03.16 5% à 30%</p>
<p>IRNS : Impôt sur les Revenus Non Salariaux</p>	<p>Progressif par tranche Art 01.06.06 5% à 30%</p>
<p>Impôt synthétique</p>	<p>CA < Ar 6.000.000 Base arrêtée forfaitairement 6% art 01.01.06</p>
<p>1.3- Personnes morales et personnes physiques :</p>	
<p>TFT : Taxe Forfaitaire sur les Transferts</p>	<p>10% Art 01.05.05</p>
<p>IPVI : Impôt sur la Plus-value Immobilière.</p>	<p>5% à 25% Art 02.12.07</p>
<p><u>2 – Relatifs aux activités et professions</u></p>	
<p>2.1 - TP : Taxe Professionnelle</p>	<p>Taxe composée des éléments suivants DF+DP+CA Art 10.01.15; 10.01.22; 10.01.40</p>
<p>2.2 – Impôt de Licence</p>	<p>Tarif en fonction de - catégorie de licence -chiffre de population Art 10.06.08</p>

<p><u>3 – Relatifs aux propriétés et patrimoine</u></p>	<p>Tarif voté par le Conseil Municipal ou communal.</p>
<p>3.1 – IFT : Impôt Foncier sur le Terrain</p>	<p>Tarif par hectare, par catégorie de terrain (terrain classé en 6 catégories). Art 10.02.07</p>
<p>3.2 – IFPB : Impôt Foncier sur les Propriétés Bâties</p>	<p>Taux : 2% à 5%(de la valeur locative) mais ne doit pas être inférieur à AR 1000 pour un immeuble. Art.10.03.10</p>
<p>3.3 – TAFB : Impôt annexe à l'impôt foncier</p>	<p>Taux : 2% à 5%(de la valeur locative)</p>
<p>3.4 – TAVE : Taxe sur les Véhicules de tourisme des Entreprises</p>	<p>Ar 60.000/an/véhicule ->puissance<10 CV Ar 6.000/an/ CV -> véhicule puissance>10CV Art.02.08.02</p>
<p>3.5 – Vignette : Taxe sur les véhicules à moteur</p>	<p>Tarif/CV/ âge. Art. 02.07.01</p>
<p><u>4- Relatifs aux documents / actes /diverses opérations</u></p>	
<p>4.1 – <i>Droits d'enregistrement</i> 4.1.1 - Vente d'immeubles - Vente de meubles - Vente de fonds de commerce ou de clientèle</p>	<p>6% Art 02.02.39-1° 4% et 2% pour les véhicules utilitaires Art 02.02.45 6% Art 02.02.22</p>
<p>4.1.2 - Bail</p>	<p>1%(habitation) ; 2% autres Art 02.02.12</p>

<p>4.1.3 – Droit de succession</p>	<p>Progressif / tranche Ligne directe, entre époux et ligne collatérale : 2% à 15% Parent au-delà du 4^{ème} degré et personnes non-parents : 10% à 25% Art 02.03.32 DF: Ar 1000 Art 02.02.03 TPF : 1% à 2% Art 02.04.05 TA : 2% Art 10.05.02</p>
<p>4.1.4 – Droit de timbre</p> <p>- timbre de dimension</p> <p>- Timbre des quittances</p>	<p>Ar 400 Papier 0,42x 0,59 Ar 300 Papier 0,29x 0,42 Ar 200 Papier 0,29x 0,21 Art 02.06.16 Ar 5 par 200 Art 02.06.40</p>
<p>4.2- Actes des sociétés</p> <p>4.2.1 – Formation, constitution</p>	<p>Dégressif/tranche Art 02.02.32 > Ar 10.000.000..... 2% entre Ar 10.000.000 et 100.000.000 ...1% Au-delà Ar500.000.000.....0,5%</p>
<p>4.2.2- Augmentation de capital par nouveaux apports</p>	<p>Idem</p>
<p>5 – <u>Relatifs aux marchandises, produits, services</u></p> <p>5.1 – TCA : Taxe sur les Chiffres d’Affaires</p>	
<p>5.1.1- TVA</p>	<p>20% (ramené à 18% depuis le 01/09/05) Art 06.01.12 0% à l’exportation</p>

5.1.2- TST	5%	Art 06.02.05
5.2 – DA : Droit d’Accise	10% à 180%	Art 03.01.01
5.3 – TS : Taxe spéciale sur les boissons alcooliques, les tabacs manufacturés et les jeux de hasard	Tarif ad valorem / spécifique Art 03.02.02	
5.4 – Redevances sur produit	Taux différencié : fabrication locale ou importation	

A la classification classique retrouvée dans tout système fiscal moderne reposant sur les :

- Impôts sur les revenus,
- taxes sur les chiffres d’affaires ou impôts, droits et taxes indirects
- et la fiscalité du patrimoine, le CGI a greffé à la classification, l’affectation du produit de l’impôt. D’où la présentation du CGI en Impôts d’Etat et Impôts locaux dans ses deux premiers livres.

Si les impôts sur les revenus sont des prélèvements personnalisés et traitent des facultés contributives réelles des individus, les impôts, droits et taxes indirects sont liés à leur consommation, tandis que la fiscalité du patrimoine gère des évènements et situations occasionnels.

Le droit fiscal ne se fait pas uniquement sur les lois internes, le cadre international est aussi requis pour accentuer le principe de la légalité des lois fiscales.

Section 3 – Harmonisation du cadre légal au niveau international

3.1 – Le Droit fiscal International

Si le droit fiscal est l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts, c'est-à-dire impose des contribuables, qui ne sont pas la rémunération d'une prestation déterminée, le droit fiscal international présente un rapport renforcé avec le concept de souveraineté nationale s'exerçant sur un territoire.

Les situations créant la dette d'impôt présenteront un aspect d'extranéité. Les Etats pourront ignorer celles-ci et prélever l'impôt. Leur avantage consiste à limiter cette perception, soit unilatéralement, souvent à charge de réciprocité, soit conventionnellement, en vertu des traités bilatéraux, voire multilatéraux.

Le droit fiscal international sera donc, l'ensemble des règles de droit interne ou international régissant la perception de l'impôt en rapport avec des faits générateurs comportant au moins un élément d'extranéité. Cet élément d'extranéité est important dans l'application du droit international.

La source- loi interne ou traité international –importera peu, puisque les sources de droit international n'ont d'effet dans les systèmes étatiques que par la réception de la règle internationale en droit positif interne.

Cela se traduit par la ratification du traité qui confère à ce dernier une légitimité et une suprématie par rapport à la loi interne.

En revanche, certaines règles supranationales peuvent avoir un effet direct en droit interne.

Lorsque deux pays ne sont pas satisfaits des mesures unilatérales pour éviter la double imposition, ils décident de conclure une convention fiscale.

Le but est d'éliminer la double imposition entre Etat de la résidence et Etat de la source.

Madagascar est tenue de respecter ces normes internationales pour entretenir une bonne relation amicale avec les pays concluant avec elle des conventions fiscales.

Et aussi de pouvoir cadrer son régime fiscal national au niveau international, afin d'éviter l'évasion fiscale sur son territoire.

3.2 – Les normes OCDE et ONU

Créé en 1956, le Comité Fiscal de l'Organisation européenne de coopération économique (OECO), devenue en 1961, l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (**OCDE**) a établi une rédaction d'un modèle de convention pour prévenir la double imposition concernant le revenu et la fortune.

Toutefois ce modèle, bien que adapté aux relations entre pays industrialisés, convenait moins aux relations entre pays développés et pays en développement.

Pour encourager la conclusion des conventions fiscales entre pays en développement et pays en voie de développement, le conseil économique et social de l'Organisation des Nations Unies a, en 1968, adopté un modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions.

Une convention bilatérale tend à éviter la double imposition juridique qui peut se présenter lorsqu'une personne qui réside dans un Etat tire des revenus d'un autre Etat ou possède une fortune dans cet autre Etat et que les deux Etats imposent ces revenus ou cette fortune.

La double imposition constitue une barrière importante à la croissance économique d'un pays puisque les individus comme les entreprises n'ont pas d'intérêt à ce qu'ils soient doublement imposés. Pour y remédier, un pays peut adopter des mesures unilatérales et accorder à ses résidents ayant un centre d'affaire à l'étranger, un crédit d'impôt, une déduction fiscale ou une exemption. Mais étant donné que ces mesures unilatérales sont appliquées de façon uniforme et ne tiennent pas compte des particularités fiscales des autres pays, elles ne règlent qu'imparfaitement le problème de la double imposition.

Il existe en principe deux critères qui permettent aux autorités fiscales d'un pays de procéder à l'assujettissement d'un contribuable : le critère de résidence et le critère de la source. Au Canada par exemple, un résident est imposé selon le critère de résidence c'est-à-dire sur l'ensemble de ses revenus mondiaux. Et un étranger n'est imposé que sur les revenus qu'il touche au Canada, selon le critère de la source.

Le modèle OCDE, retient la notion d'installation fixe d'affaires qui est plus claire et plus facile à appliquer. Autrement dit, la convention OCDE ne retient ni le critère de productivité ni celui de la profitabilité. La formule retenue est l'établissement stable. Constitue en fait un établissement stable « toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce son action ».

La convention **ONU** de son côté, traite comme constitutive d'un établissement stable la fourniture de services. A défaut d'un tel établissement, les activités de l'entreprise ne sont pas jugées suffisamment localisées dans le pays pour y justifier une taxation : des ventes isolées, effectuées depuis l'étranger, ne donnent pas lieu à bénéfice taxable dans le pays de destination.

De plus l'ONU considère comme établissement stable l'agent indépendant qui agit exclusivement ou presque pour une seule entreprise ; même si cet agent ne dispose pas de pouvoir de contracter.

Il faut retenir plusieurs considérations pour bien analyser une convention fiscale : Tout d'abord, une convention fiscale n'impose pas, énonce Me Nathalie Goyette de Justice Canada. « C'est la loi domestique qui impose, une convention limite le pouvoir d'imposition que possède un pays à l'endroit des revenus gagnés sur son sol par des résidents d'un autre pays ».

En plus, chaque convention fiscale possède ses propres dispositions mais, elle demeure quand même unique ne serait-ce que sur certains points importants.

Enfin, il faut bien analyser la loi interne avant de consulter une convention fiscale et de l'appliquer.

Les conventions fiscales sont aujourd'hui de plus en plus uniformes et les pays s'inspirent des grands modèles de convention comme le modèle OCDE.

3.3 – Les conventions fiscales conclues par Madagascar

Madagascar a en effet conclu deux conventions fiscales, notamment avec la France et l'île Maurice.

La *convention franco-malgache* a été renégociée le 22 juillet 1983 sur la base du modèle ONU- ce modèle favorise le transfert de revenus des pays de l'OCDE vers les pays en développement- et applicable depuis le 1^{er} janvier 1984.

Dans cette convention, le statut « de résident » est fondamental. Un résident est toute personne qui de la législation française est assujettie à l'impôt en France en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège social statutaire ou de tout autre critère de nature analogue. De par cette définition, les personnes qui ne sont assujetties en France que pour le revenu de source situé dans cet Etat, ne sont pas admis.

En matière d'IBS par exemple, l'article 5 de cette convention stipule que le bénéfice imputable à « l'établissement stable » situé à Madagascar d'une entreprise étrangère résidant en France, est imposable à l'IBS.

En fait, pour une société mère résidant en France ayant un établissement stable à Madagascar comme succursale : seuls les bénéfices de la succursale sont passibles de l'IBS malgache. Mais la succursale ne supporte pas les frais sur les revenus des produits importés.

A défaut de convention, tous les bénéfices réalisés à Madagascar sont passibles de l'IBS.

En matière d'IRSA, sont soumis à cet impôt les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à Madagascar sauf si : le séjour du bénéficiaire au cours de l'année fiscale est inférieur à 6 mois et 4 jours ; la rémunération est payée par un employeur domicilié en dehors de Madagascar ; la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable de l'employeur à Madagascar.

La convention entre Maurice et Madagascar conclue le 30 août 1994 et ratifiée par la loi n° 95-014 du 09 août 1995 par l'Assemblée nationale, a pour but d'éviter les doubles impositions et l'évasion fiscale en matière d'Impôt sur le revenu.

Les critères sont les mêmes que pour la France. Le statut de résident est important dans l'application de la convention. Une personne physique est résident s'il dispose au moins d'un foyer d'habitation permanent ; il séjourne dans un Etat de façon habituelle, ou possède la nationalité d'un Etat.

Une société ou une compagnie doit avoir une installation fixe d'affaires ou un siège social.

Le cadre légal des lois fiscales étant défini, nous allons continuer dans le sens de l'objectif même de notre étude, qui est la relation des textes fiscaux avec la documentation administrative.

CHAPITRE 3 : Les textes fiscaux à l'origine de la documentation administrative

Section 1 – La doctrine administrative

L'arbre des sources du droit fiscal puise sa sève dans un ensemble de considérations de nature éthico- politique. Sa représentation doctrinale s'enracine en effet dans une recherche de justice fiscale et de sécurité juridique.

D'aspect plus classique, le principe de légalité de l'impôt a pour corollaire celui d'égalité devant l'impôt. Et c'est par l'instauration de la doctrine fiscale que l'administration peut se prévaloir du droit d'imposer sa documentation administrative.

1.1 – Doctrine administrative et prise de décision fiscale

L'une des interrogations essentielles que suscite la doctrine administrative concerne la prise de décision en matière fiscale.

Il est à rappeler que la doctrine administrative se manifeste par la volonté de l'Administration d'interpréter et d'explicitier les lois fiscales par la délivrance des circulaires et des instructions. Ceux-ci sont des documents administratifs qui concourent au renforcement des textes fiscaux.

Toutefois, on se demande qui sont les vrais décideurs ? S'agit-il des hommes politiques, des agents ou du juge de l'impôt ?

Mais eu égard aux sources du droit fiscal, n'est ce pas au regard de la justice ou de l'arbitraire fiscal que la doctrine soulève les questions les plus essentielles ? A vrai dire, lorsque l'on examine la doctrine au regard des seuls principes du droit fiscal, on se sent quelque peu impuissant à apporter des réponses.

D'où l'importance de l'analyse de la prise de décision fiscale pour examiner dans tous ses aspects la place de la doctrine et les problèmes qu'elle pose.

L'administration a de ce fait une marge de manœuvre quant à donner sa propre interprétation qui se veut être conforme aux lois et règlements.

La question pertinente que soulève la doctrine administrative est la prise de décision fiscale, plus précisément la création des normes en ce domaine. Qui sont en effet les véritables décideurs ?

S'il s'agit des hommes politiques, et parmi eux lesquels : les parlementaires, le gouvernement dans son ensemble, le ministre chargé des finances ? Ou bien ne faut-il pas parler des experts de la chose fiscale, avec en premier lieu les agents de l'administration mais aussi le juge fiscal.

Mais ici, on peut considérer que les fonctionnaires de la DGI et tous les juges fiscaux ne sont pas concernés de la même manière et ne partagent point la même approche.

Bien que l'interprétation administrative soit affectée de précarité et que le juge soit seul à délivrer une interprétation authentique (1), les conflits qui peuvent s'établir à l'occasion d'interprétations concurrentes et discordantes entre eux trouvent théoriquement leur solution dans la hiérarchie qui les structure : l'administration applique la loi fiscale sous le contrôle du juge. La précarité de l'interprétation bascule sur l'activité du juge : quand le juge infirme l'interprétation donnée par telle instruction ou note, l'administration fiscale a alors l'option entre modifier sa doctrine pour tirer les conséquences de l'arrêt, ce qu'elle fait le plus souvent, ou la faire valider par une disposition de la prochaine loi de finances.

De même, et sans parler des différences qui existent entre le juge judiciaire et le juge administratif, on ne peut pas affirmer que les enjeux sont appréhendés de la même manière au sein de l'ensemble des juridictions.

Par ailleurs, qu'en est-il du contribuable ?

Ce dernier bénéficie-t-il réellement d'un surcroît de sécurité avec la documentation administrative ou encore, d'un adoucissement de sa situation au regard de la loi fiscale, ou bien n'est-ce pas plutôt le contraire ?

C'est plutôt, et de manière concrète, l'analyse de la prise de décision fiscale dans son contexte qui est importante pour déterminer l'effectivité de la doctrine administrative.

(1) Sur la subordination des interprètes administratifs, voir J.Chevallier, « Les interprètes du droit », in La doctrine juridique, spéc. P.264.

Ce terme de prise de décision englobe non seulement celle qui consiste à faire des lois mais également celle consistant à les interpréter et à rendre un jugement.

Car l'on peut se demander si, au fond, la doctrine n'irrigue pas toutes les interprétations, aussi bien celles du juge que celles des contribuables et de leurs conseils.

1.2 – Documentation administrative : égalité, sécurité et justice fiscale

La documentation administrative soulève un autre enjeu qui n'est pas négligeable, celui de la sécurité fiscale ou encore de l'égalité devant la loi fiscale et le risque d'arbitraire.

En effet, et sur un plan éthique, il serait éminemment injuste que l'administration, ayant interprété une disposition fiscale dans un sens déterminé puis la modifiant, puisse faire subir aux contribuables les conséquences de son changement d'interprétation. Et la sécurité en matière fiscale serait gravement affectée si les contribuables n'avaient pas la garantie d'être traités conformément à la doctrine en vigueur à la date des opérations qu'ils effectuent.

C'est pourquoi la garantie de la protection du contribuable contre les changements éventuels de doctrine, au moins au regard des règles relatives à l'assiette doit être regardé de manière positive. D'autant plus que le dispositif mis en place dans l'administration est limité dans son application et paraît équilibré. Il n'est pas applicable en effet aux procédures d'imposition et la protection ne vaut, qu'autant que la doctrine dont le contribuable entend se prévaloir n'a pas été rapportée à la date des opérations en cause.

En outre l'administration peut toujours modifier la doctrine ultérieurement : elle n'y est pas liée irrémédiablement pour l'avenir. Seulement, elle est liée par sa doctrine à la date des opérations du contribuable.

A ceci près que l'observation n'est pas suffisante si on ne reconnaît une légitimité, une autorité à la doctrine administrative, autrement dit, on lui attribue une certaine valeur normative pour éviter ainsi l'arbitraire administratif.

1.3 – Les documents administratifs et les textes fiscaux

L'administration fiscale est un acteur du droit fiscal déterminant susceptible d'intervenir à la fois comme interprète de la loi fiscale, mais aussi comme garant de la bonne application de la loi fiscale et du respect des décisions du juge ou des engagements du contribuable vis-à-vis des pouvoirs publics.

Aussi, et quel que soit son degré d'indépendance, l'application du principe de légalité fiscale ne peut que demeurer incertaine. Mais l'essentiel est de ne pas contrecarrer les normes juridiques existantes lors de l'interprétation des textes fiscaux.

L'administration de son côté, préserve son image en diffusant légalement et avec précision ses interprétations, que ce soit pour ses agents ou vis-à-vis des autres administrations et le grand public.

Section 2 – Les moyens de publication

2.1 – Au niveau du service

Les moyens de publication au niveau du service se fait par la rédaction des notes techniques, des circulaires, ou les directives.

La note est une correspondance utilisée à la place d'une lettre pour communiquer à l'intérieur d'un même service ou autres services d'une même localité ou avec les fonctionnaires relevant d'une même autorité. Elle est adressée en général à des subordonnés ou des égaux et dans certains cas à des supérieurs. Comme c'est un document interne, elle donne des informations ou instructions à caractère permanent ou temporaire sur un problème rentrant dans le cadre de la compétence du service ou relatives au fonctionnement de celui-ci.

La rédaction de ces documents doit être claire, simplifiée et grammaticalement correcte. La prudence s'impose en effet puisque, on peut être emmené à engager la responsabilité de l'administration. Cependant, il ne faut pas assimiler cette prudence à un manque de fermeté ou de précision : le destinataire d'un courrier administratif doit comprendre, sans qu'il puisse y avoir d'ambiguïté, la teneur du message qui lui est adressé.

Il doit être également à même d'identifier le signataire du document, c'est pourquoi, dans la plupart des lettres envoyées à un subordonné, on emploie le « je » de la première personne et cela, dans le souci de donner une image plus humaine de l'administration.

La suscription n'est pas indispensable lorsque la note est destinée à l'ensemble du personnel, dans le cas contraire elle mentionnera la qualité des destinataires respectifs concernés.

Une note peut être adressée « pour information » à d'autres personnes non directement concernées par son application. Elle est aussi adressée par un fonctionnaire à un autre fonctionnaire qui lui est supérieur, pour l'inviter à prendre une décision sur une situation bien définie ; elle portera dans ce cas l'intitulé « note à la haute attention de... »

Toutefois, l'obligation de respecter le principe de la neutralité et l'objectivité s'explique, tout simplement par le fait que l'administration s'en tient à la stricte application des textes. Elle doit être impartiale et objective, aussi toute expression de sentiment ou d'humeurs personnelles y est proscrite.

L'essentiel est de pouvoir initier les agents du service dans l'application des textes par le biais de l'envoi de ces notes de services.

2.2 – Production des notes interprétatives aux agents des autres services

Il se pourrait aussi que les agents des autres services soient emmenés à demander des renseignements ou des précisions sur certaines matières intéressant l'administration sollicitée.

La note interprétative d'une disposition fiscale adressée à d'autres services doit être brève et en mesure de répondre aux exigences du demandeur.

La formule de politesse ne doit pas être négligée. Elle est de rigueur entre supérieur et subordonné. Etant donné que cette note lie l'administration qui l'a envoyée ; de ce fait, le contenu doit évoquer précisément les mesures à appliquer et expliquer strictement les dispositions fiscales en vigueur.

2.3 – Avis au public

L'avis est une courte correspondance destinée à renseigner une ou plusieurs personnes sur une question qui les concerne ou qui peut les intéresser.

Il fait l'objet d'un affichage dans les bureaux des centres fiscaux ou au sein de la DGI. Ces avis sont placés dans les couloirs ou sur les portes : il faut qu'ils soient visibles pour tout le monde.

Leur style rédactionnel doit être précis et facilement compris par les usagers pour éviter toute fausse interprétation de leur part. Si tout ce qui comporte des aléas doit être exprimé avec prudence, en revanche, tout ce qui est certain et vérifié devrait être indiqué en termes précis.

Lorsque l'Avis est adressé à un Journal pour insertion ou à la radio pour être diffusé, il prend le nom de communiqué.

Le communiqué est un document par lequel une autorité politique ou administrative entend faire connaître les modalités d'exécution d'une décision. Il doit être aussi bref que possible, rédigé en termes clairs, précis et contenir tous les éléments indispensables à la compréhension des prescriptions ou des informations qu'il renferme.

Une information ayant été rendue publiquement sortie doit être opposable à tous, c'est pour cela que les documents administratifs conservent une force probante.

Section 3 – Force probante des documents administratifs

3.1 – Opposabilité aux tiers

La règle « nul n'est censé ignorer la loi », doit être appliquée aussi en ce qui concerne les documents administratifs, ces derniers ayant été élaboré par des autorités investies du pouvoir d'interpréter des lois fiscales. Puisque l'administration contribue elle-même à faire du droit, notamment par l'exercice de son pouvoir réglementaire. Celui-ci est en effet une source de droit, mais il est simultanément soumis au respect des règles supérieures.

Le principe de « légalité » énonce le principe fondamental selon lequel les actes de l'administration doivent respecter les normes qui lui sont supérieures. Entre autres, celles émanant directement ou indirectement du peuple, telles les normes constitutionnelles ou les lois, ou des normes résultant des traités internationaux.

Mais du moment que l'administration se réfère aux normes supérieures, lors de l'édiction de ses règles, ces dernières sont également « source de droit ». Et toutes les décisions prises par l'administration devront se conformer aux règles générales qu'elle a elle-même édictées.

Il est à rappeler que la hiérarchie des normes applicables à l'administration repose essentiellement sur un critère organique comme pour les textes fiscaux ; et le respect des règles ayant été légalement adoptées est de rigueur.

Par conséquent, l'administration est tenue de respecter et de faire valoir :

- Les articles de la Constitution et des principes imposés qui ont valeur constitutionnelle.
- Les normes internationales, qui ont une valeur supérieure à la loi, lorsqu'elles ont été ratifiées ; et les lois l'emportent sur les règlements.
- Les actes non réglementaires qui ne doivent en aucun cas, à leur tour, contredire les règlements et autres normes à portée générale.

Les documents administratifs comme les circulaires d'interprétation ont une valeur incontestable, puisque ne font que réitérer les nouvelles dispositions d'une loi de finances en apportant justement des détails plus techniques sur la présentation des divers impôts et taxes le recouvrement de ceux-ci.

L'administration, ayant respecté le principe de légalité, pourra opposer ses règles et décisions à tous.

3.2 – Les autres Administrations

Les autres administrations conscientes de l'existence d'une règle légale, transmise par les documents envoyés par l'administration fiscale, sont tenues d'appliquer à la lettre ces dispositions.

PARTIE II – FORCE ET FAIBLESSE DES TEXTES FISCAUX

Chapitre 1 : Interprétation des textes fiscaux

Section 1 – Les documents de référence

1.1 – Les sources non formelles du Droit

Les « sources formelles du Droit » désignent les différents modes d'édiction, les différents procédés de formulation ou les documents même, et les actes sur lesquels se trouvent consignés les édictions juridiques. Ce sont en quelque sorte les modes d'édiction des normes juridiques.

Les juristes positivistes ont toujours pensé que les « sources formelles » du droit sont des sources fondatrices et légitimatrices ; car ces modes de création de la norme juridique sont générateurs de validité ou de valeur.

Ces sources formelles du droit se distinguent donc et s'élèvent au dessus des autres parce qu'elles sont seules dotées de validité compte tenu du respect des procédures inscrites et codifiées lors de leur élaboration.

Par ailleurs, une définition est donnée aux « sources formelles » du Droit fiscal.

Sont sources formelles, à la différence des sources dites non formelles « celles qui sont pourvues de raison d'autorité » (2) ; celles qui constituent des injonctions d'autorité extérieure à l'interprète et ayant qualité pour commander à son jugement, quand ces injonctions, compétemment formées, ont pour objet propre et immédiat la révélation d'une règle qui serve à la direction de la vie juridique.

Autrement dit, la source formelle est définie comme celle émanant d'une autorité institutionnellement investie du pouvoir d'énoncer des propositions juridiques valides dans un ordre juridique donné.

(2) P. Roubier « L'ordre juridique et la théorie des sources du droit », spéc. P.11

Pourtant les concepteurs des sources non formelles sont aussi investis d'une telle autorité institutionnelle.

Parler des « sources non formelles » du droit dans l'interprétation des textes nous conduit déjà à clarifier la situation sur le sort des textes fiscaux en cas d'absence ou d'obscurité de la loi.

Par conséquent, cette notion de sources formelles s'élargit pour faire sienne outre les mesures écrites, la coutume administrative, la doctrine fiscale et la jurisprudence. Ce concept reflète la position majoritaire de la doctrine. Puisqu'en Droit, la loi et la coutume sont les seules sources formelles incontestées, la doctrine et la jurisprudence étant plutôt des autorités.

Toutefois, certains auteurs estiment plus sage d'écarter la notion de sources formelles pour manque de clarté (3). La fonction de cette notion ne serait pas de désigner mais d'exclure.

L'affirmation de **Philippe JEZTAZ** confirme cette idée : « Source formelle, on ne sait pas ce que c'est mais c'est tonner contre ceux qui veulent y inclure la jurisprudence ».

Nous allons voir par la suite la doctrine fiscale admise comme source formelle de Droit.

1.2 – La doctrine fiscale

Le pouvoir réglementaire en matière fiscale obéit aux règles du droit public. Ce pouvoir est plutôt restreint car les matières autorisées dans le domaine réglementaire sont limitativement citées par la Constitution et suivent des règles strictes.

L'administration est soumise au droit même si elle contribue à l'élaboration du droit par l'exercice de son pouvoir réglementaire.

Malgré l'importance considérable de la doctrine administrative de nos jours, le problème se pose quant à la place des instructions et des circulaires comme étant sources du droit fiscal.

La prolifération des instructions et des circulaires en matière fiscale, est un phénomène ancien qui répond à des nécessités profondes. Notamment l'inadaptation de la loi et des règlements qui sont des sources traditionnelles.

(3) J. Ghestin, G. Boudeaux et M. Fabre- Magan, traité de droit civil, introduction Générale, LGDJ, 1994, page 194

L'évolution constante des situations socio-économiques du contribuable mérite d'être déterminée dans les détails. Or, l'Administration est la plus apte à élaborer ces règles car elle est la mieux placée pour tenir compte, des particularités des activités du contribuable.

De plus, l'Administration fiscale est la meilleure administration : elle est très structurée et pénétrée de principes juridiques. Seulement sa faiblesse se trouve dans la faible dispersion géographique des services.

C'est en fait pour cette raison que le ministre chargé des finances et du budget a eu pour préoccupation d'unifier le comportement de ses agents et de donner tous les moyens nécessaires pour appréhender la matière imposable et être plus proche des usagers par le biais de la fiscalité de proximité.

La doctrine fiscale est principalement publiée dans le bulletin officiel des impôts et des revues professionnelles et devient opposable à tous. Elle a pour principale mission, le conditionnement du comportement du contribuable qui cherche à s'y conformer.

Il est à signaler que les instructions n'ont pas de valeur réglementaire.

L'utilisation de la doctrine administrative opposable constitue donc, une puissante garantie de sécurité juridique dans l'application du droit fiscal.

Parallèlement, le juge peut apporter des règles qui serviront à combler le vide juridique ou à éclairer certains points obscurs. En retour, elles assoient, au sein de la communauté des fiscalistes, la thèse d'une participation légitime de la Jurisprudence à l'édification du droit fiscal.

1.3 – La jurisprudence

Si l'on devait s'en tenir à la signification première, ancienne, de l'expression, la Jurisprudence est « la source du droit ».

Investi par la Constitution et par sa fonction au sein de la société de rendre une décision selon le Droit applicable dans un cas particulier qui lui est soumis, le juge a l'obligation de rendre une décision, puisque « aucun juge ne peut refuser de juger un différend sous quelque prétexte que ce soit » selon **l'article 11 de l'ordonnance du 19 Septembre 1962.**

Il doit rendre la justice en s'appuyant sur le Droit positif et à défaut, en cas d'insuffisance, de silence ou d'obscurité de la loi, sur les principes généraux du droit, sur les coutumes ou les traditions admises dans le respect de l'ordre public et des bonnes mœurs.

La marge de manœuvre laissée au juge est nécessairement beaucoup plus étroite à cause de la densité et de la méticulosité de réglementation fiscale. Et le principe de légalité de l'impôt le contraint, du reste à une interprétation stricte de la loi fiscale.

Le principe de légalité de l'impôt et les directives qui encadrent l'activité interprétative du juge de l'impôt comme nous l'avons dit, font obstacle à la reconnaissance d'un pouvoir prétorien (4) : « il ne peut y avoir d'imposition ou de non imposition sans texte ou au-delà des textes ; dans le silence de la loi, le juge doit prononcer le dégrèvement ou rejeter la demande du contribuable.

Sa décision n'est pas exactement une source de Droit, mais elle a une autorité qui s'impose aux parties. Puisque ce faisant, le juge fait appel à ses connaissances juridiques, à son bon sens, à son intelligence et à son équité.

L'admission des normes jurisprudentielles au sein desdites sources ne se fait que très timidement (5), dans la réserve et avec beaucoup de nuances.

Placé en présence d'un cas particulier, le juge, en raison de ses connaissances et de son expérience, se tournera naturellement vers les cas analogues et précédents. Si ce phénomène de recours au précédent se répète, les décisions rendues acquièrent une autorité importante.

Mais encore faut-il que les Juridictions supérieures approuvent les solutions données. Si la cour suprême, saisie d'un recours, approuve la solution, la décision qu'elle rend acquiert une autorité privilégiée et devient source de droit. Certes, il peut y avoir revirement et changement de Jurisprudence même au niveau de la haute juridiction. Mais tant que les solutions retenues se répètent d'une manière constante, elles constituent une source de Droit.

Par conséquent, on peut donner une définition de la Jurisprudence. Il s'agit des jugements rendus en matière fiscale par des juridictions contentieuses. Ces jugements concernent le plus souvent la contestation par un contribuable, d'une interprétation de la loi opérée par l'Administration fiscale (instructions, circulaires, etc.).

(4) Adj. Antiq. Rom. **Du préteur** : Magistrat romain

(5) Voir toutefois, M.Ch. Bergerès, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », préc.p.549 et 5.

On peut citer quelques arrêts de la Jurisprudences en matière fiscale, rendus par la Juridiction contentieuse. Ces Jurisprudences sont contenues dans le **Recueil de Jurisprudence de Chambre Administrative de 1977 à 2003, Jurid'ika.**

- Application de la loi Fiscale : Principe du droit fiscal : effet immédiat de la nouvelle loi du 05 janvier 1980. Arrêt n° 51/78-ADM.
- Pouvoirs du juge fiscal –Appréciation des éléments retenus par l'Administration fiscale : imposition non fondée – annulation du 09 décembre 1992. Arrêt n°60/90-ADM.
- Recouvrement : Opposition à contrainte du 06 août 2003. Arrêt n°71/03-ADM.

Section 2 – Les lacunes au niveau des textes fiscaux

Les textes fiscaux comportent des lacunes au niveau des dispositions dans le CGI

2.1 – Les dispositions du CGI devant relever du domaine de la loi

La fixation des taux d'un impôt doit relever du domaine de la loi. Mais parfois, un simple décret ou arrêté ministériel contribue à cette fixation du taux ou barème. Le principe du consentement à l'impôt, matérialisé par l'autorisation parlementaire est ainsi relégué au second plan au profit d'un pouvoir discrétionnaire, dont les décisions unilatérales sont souvent contestables et contestées.

La suprématie des Conventions et traités internationaux dument signés et ratifiés, n'est pas toujours respectée dans la mesure où certaines dispositions de la législation interne sont en contradiction flagrante avec celles desdits traités (exemple : OMC...).

C'est dans ce même ordre d'idée, les lois de finances doivent fixer l'assiette et le taux à appliquer pour les impôts. Eventuellement, il faut tenir compte des arrêtés municipaux ou communaux qui fixent les taux des impôts qui sont affectés au budget de ces collectivités locales : ce sont l'Impôt Foncier sur la Propriété bâtie, l'Impôt Foncier sur le Terrain et éventuellement la taxe Annexe à l'impôt foncier sur les propriétés bâties. Par contre, l'Impôt synthétique est perçu au titre du budget général mais destiné au financement du programme d'investissement public régionalisé. Les recettes des impôts comme la taxe professionnelle et l'impôt de licence, sont affectées au budget des collectivités.

2.2 – Imprécision des textes fiscaux

La codification actuelle du droit fiscal ne garantit plus l'intelligibilité et l'accessibilité à la norme fiscale. Le CGI comporte des vocabulaires parfois désuets dont la rédaction est souvent obscure. Par ailleurs certains articles sont trop longs et ont perdu leur cohérence. Enfin, la lecture directe de la loi applicable n'est plus possible en raison de l'usage systématique d'innombrables renvois.

Section 3 – Publication des textes fiscaux

La promulgation rend la loi parfaite et lui donne sa date, mais pour que le texte soit obligatoire, il faut qu'il soit connu.

La publication est l'acte matériel par lequel la loi est portée à la connaissance des citoyens ; elle consiste dans l'insertion au Journal Officiel et l'émission sur les radios et télévisions nationales.

3.1 – Insertion au Journal Officiel

Le journal officiel constitue l'outil principal et traditionnel utilisé pour la diffusion des lois et règlements. Nul ne peut ignorer une loi déjà promulguée et faisant l'objet d'une insertion au journal officiel. La loi de finances publiée dans le Journal Officiel, devient applicable et entre en vigueur.

La loi est obligatoire un jour franc après la sortie du journal officiel dans la Capitale. Cependant, le problème se pose pour les zones géographiquement éloignées et les zones enclavées. Il se pourrait que les services se trouvant dans ces zones soient en retard quant à la réception du journal et de ce fait les nouvelles dispositions d'une loi soient aussi retardées pour leur application.

Toutefois soucieux de répondre aux exigences des nouveaux contextes que la mondialisation et la transparence ont instaurés, le gouvernement a affiché sa volonté politique pour une large diffusion de son droit en créant la Direction du Centre National LEGIS au sein des services du Premier Ministre.

Cette direction est l'organe du Gouvernement chargé de la collecte et de la diffusion du droit. Elle a voulu s'orienter vers d'autres moyens en développant une nouvelle stratégie nationale pour une large diffusion législative.

Utilisant l'informatique et les acquis des Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication, cette stratégie consiste à développer et mettre à la disposition de l'appareil législatif des outils permettant une saisie automatique et normalisée ; organiser la récupération des fichiers informatiques ; conserver les informations dans les données informatiques ; et enfin diffuser les lois et règlements en utilisant de nouveaux supports à savoir le CD-ROM et l'Internet.

3.2 – Les supports audio visuels

Ces supports sont les plus appropriés pour atteindre la majorité de la population. Les chaînes télévisées nationales sont dotées du pouvoir de faire connaître les nouvelles dispositions d'une loi au public pour ne pas les induire en erreur.

3.3 – Les affichages

Les affichages sont utilisés aussi comme moyen de publication. Ils doivent atteindre les usagers du service public, et constituent des moyens très efficaces et permanents pour la compréhension des dispositions fiscales en vigueur.

Tous ces moyens de publication, utilisés à bon escient, permettent d'abord une information fiable pour ensuite une bonne application des textes fiscaux.

Chapitre 2 : Application des textes fiscaux

Section 1 – Les textes réglementaires d'application

La loi ne comporte que des dispositions d'ordre général dont les modalités d'application sont déterminées par le pouvoir réglementaire par voie de décrets et d'arrêtés.

Il ne suffit pas cependant qu'une loi soit régulièrement promulguée et publiée pour qu'elle puisse effectivement être appliquée. En effet la plupart des lois, même celles à propos desquelles la Constitution autorise le Parlement à « fixer les règles », ont besoin d'être précisées par des mesures plus concrètes. Ces mesures sont prises par les décrets d'application à défaut desquels la loi ne peut entrer en vigueur. Or il arrive de plus en plus fréquemment que les autorités intéressées tardent à prendre des décrets ou même observent un attentisme ou immobilisme incompréhensible préjudiciable au fonctionnement des services.

Les décisions sont prises au niveau des Ministres, secrétaires généraux, directeurs généraux, directeurs...Elles sont rédigées pour fixer le taux de certains produits et préciser certaines modalités d'application des textes.

Quelques textes réglementaires d'application :

- ✚ Arrêté n° 170/2004-MEFB/SG/DGI/DLF du 05/01/04 fixant les modalités d'application sur le Droit d'accise
- ✚ Décision n° 001-MEFB/SG/DGI/DLF du 01/01/04 portant fixation des taux des redevances sur les produits.
- ✚ Décision n°002-MEFB/SG/DGI/DLF du 09/02/04 portant application des versements forfaitaires de la Taxe sur les Transactions.
- ✚ Décisions n° 003-MEFB/SG/DGI/DLF DU 20/04/04 portant application des dispositions de l'article 20.01.41 du CGI, relatives à l'acompte provisionnel en matière d'impôt sur les revenus.
- ✚ Décision n°002-MEFB/SG/DGI du 20/01/05 instituant un régime de prélèvement en amont de tous les impôts indirects sur les boissons alcoolisées. (voir annexe)
- ✚ Décision n° 001-MEFB/SG/DGI/DELF du 06/01/05 fixant les taux des redevances sur les produits. (voir annexe)

- ✚ Décision n° 002-MEFB/SG/DGI/DELF du 20/01/05 instituant le prélèvement obligatoire en amont de tous les droits et taxes indirects sur les tabacs. (voir annexe)

1.1 – Les Règlements

Il est question ici de définir les règlements autonomes et les règlements d'application des lois. Lorsqu'un règlement statue, conformément à l'article 83 de la Constitution, dans une matière exclusivement réglementaire, il n'existe pas, par définition même de « lois » -il s'agit des actes législatifs non seulement par leur forme mais par leur objet- régissant la matière.

La question de conformité à la loi des règlements ne se pose point. Toutefois, même ces *règlements autonomes* restent des actes administratifs, susceptibles comme tels d'un recours devant le juge administratif, qui pourra vérifier notamment leur conformité aux normes internationales.

En revanche, le règlement demeure subordonné à la loi chaque fois qu'il intervient pour compléter ou préciser celle-ci, que ce soit dans les matières où celle-ci ne fait que « déterminer les principes fondamentaux » ou dans les matières dont la loi « fixe les règles ».

En outre, même si la loi ne l'a pas explicitement prévu, la mission « d'assurer l'exécution des lois », que l'article 63 de la Constitution confère au Premier ministre, l'habilite à prendre de sa propre initiative toutes dispositions réglementaires que peut exiger l'application d'une loi. L'éventuelle non-conformité du règlement à la loi pourra, dans toutes les hypothèses, être sanctionnée par le juge administratif.

1.2 – Les décrets d'application

Ces actes émanent généralement du Président de la République, ou du premier ministre en conseil du gouvernement.

Il est en effet fréquent qu'une loi renvoie expressément à des décrets d'application, l'entrée en vigueur de la loi étant susceptible d'être subordonnée à la publication des règlements.

La loi prévoit par ailleurs, que certains décrets doivent intervenir en Conseil des ministres. Il convient de souligner que le président de la république doit alors signer ces décrets, de même qu'il signe tous les actes délibérés en Conseil des ministres : c'est l'exercice du pouvoir réglementaire.

1.3 – Les arrêtés ministériels

Ce sont des actes administratifs émanant des ministres, des directeurs, des chefs de service, des préfets ou des maires.

Section 2 – Les actes non réglementaires

2.1 – Les circulaires interprétatives

Les circulaires ont un caractère *prescriptif* dans le cas où elles seraient d'ordre interne adressées à des subordonnés et contribuent à l'application des dispositions fiscales contenues dans les lois de finances.

S'adressant à des chefs ou à des responsables de service, elles ont pour objet de préciser aux services qui en sont chargés, les modalités pratiques de la mise en place d'une réglementation. Leur fonction est d'explicitier les points obscurs (d'une loi par exemple) et de faciliter son exécution.

Les circulaires dites interprétatives ne sont pas normalement opposables par l'administration aux administrés. Elles ne constituent pas de véritables « décisions » ; dans ce cas, elles ne sont susceptibles de recours devant les juridictions administratives.

Par contre, en matière fiscale, ces circulaires peuvent être cependant opposées par les administrés à l'administration : lorsque le contribuable ayant pris connaissance de l'interprétation d'un texte fiscal que l'administration a fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées, a appliqué ce texte comme tel.

Mais l'administration n'avait pas rapporté à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Au pire, l'administration peut seulement, le cas échéant, contester que le redevable remplissait les conditions auxquelles l'instruction ou la circulaire subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne.

D'autres circulaires, intitulées comme telles, n'en ont cependant que la forme et l'apparence extérieure, alors qu'elles ne se contentent pas seulement de rappeler et commenter la réglementation existante, mais y ajoutent de nouvelles dispositions comme les conditions supplémentaires pour bénéficier de tel ou tel droit octroyé par un décret. Tel est le cas des circulaires budgétaires qui accompagnent l'entrée en vigueur des lois de finances de l'année, appelées aussi *circulaires d'instruction*. « Voir dans l'annexe »

2.2 – Les circulaires réglementaires

Les circulaires à caractère *réglementaire* peuvent faire l'objet de recours devant le juge administratif. Ce sont en fait celles qui, s'ajoutent à l'ordonnement juridique, innovent en tout ou partie par rapport à la réglementation existante, en imposant généralement aux administrés des obligations supplémentaires, mais également en leur accordant des droits nouveaux.

Si l'autorité dont émanent les circulaires dispose effectivement d'un pouvoir réglementaire en ce domaine, ces circulaires à caractère réglementaire ne sont pas nécessairement illégales.

Peu importe dans cette hypothèse la forme selon laquelle ces autorités ont exercé leur pouvoir réglementaire puisque le droit administratif n'est pas formaliste : une décision prise par une autorité dans le cadre de sa compétence et régulièrement publiée peut être opposable aux administrés, même si elle a pris la forme normalement inappropriée d'une circulaire et non, par exemple, d'un arrêté.

Toutefois, la circulaire à caractère réglementaire pourra être annulée, s'il est démontré par exemple, que le ministre a exercé par voie de circulaire un pouvoir réglementaire qu'il ne détient pas.

2.3 – Les notes techniques

C'est un document d'ordre interne qui est destiné à informer des subordonnés des prescriptions particulières en vue de l'application d'une décision.

Les notes s'adressent à un nombre important de personnes. Elles peuvent être affichées et porter alors la mention « pour affichage ». Son style doit être clair et concis et si elles concernent des destinataires bien définis, leur nom sera indiqué en bas à gauche du document. Les notes techniques sont assimilées à des notes de service pour leur forme et leur fond.

Elles ont pour finalité de diffuser rapidement une information purement technique. Les notes techniques portent à la connaissance du personnel une nouvelle réglementation relative à l'application purement technique des dispositions fiscales.

Elles transmettent aussi des ordres consécutifs à des décisions prises par les autorités hiérarchiquement compétentes.

De par sa fonction d'information, une note peut en effet susciter des initiatives dans les services.

Rédaction des notes (réalisées par le DELF) :

- ✚ Note n° 22- MEFB/SG/DGI/DLF/SL du 13/02/04 sur l'application des lois fiscales dans le temps. (voir annexe)
- ✚ Note n° 24- MEFB/SG/DGI/DLF/SL du 16/02/04 sur le régime en matière de TVA sur les services afférents aux navires battant pavillon étranger.
- ✚ Note n° 01- MEFB/SG/DGI/DLF/SL du 15/06/04 relative à la liquidation des droits d'enregistrement dus sur les actes de prêts.
- ✚ Note n° 126- MEFB/SG/DGI/DLF/SL du 28/07/04 sur l'assiette du droit d'enregistrement.

2.4 – Les directives et instructions

Les directives, contrairement aux circulaires ont une forme et contenu différents. Elles concernent les hypothèses dans lesquelles les autorités administratives disposent d'un certain pouvoir discrétionnaire. Dans un souci de cohérence de l'action administrative, elles explicitent la doctrine de l'administration, précisent les lignes de conduite, indiquent les critères à prendre en compte pour l'octroi de telle ou telle subvention.

Une question à été posée quant à la valeur que doit avoir une directive par laquelle une autorité administrative investie du pouvoir de prendre de façon discrétionnaire des décisions individuelles soumet elle-même l'exercice de ce pouvoir à des règles de fond.

Dans la mesure où la directive énonce des orientations générales tout en autorisant l'administration à y déroger, si des circonstances particulières justifient une solution différente, cette dernière pourra s'y référer sans pour autant entacher sa décision d'illégalité.

En revanche, le refus d'appliquer une directive pourra être adopté par un administré qui remplit les conditions prévues par celle-ci, sauf si des circonstances particulières justifiaient cette dérogation.

Les instructions sont des documents dans lesquels l'autorité donne aux agents qui lui sont subordonnés, les renseignements, les indications, les prescriptions qui leur sont nécessaires dans l'exercice de leurs fonctions.

Ce sont principalement des instructions permanentes, émanant généralement de l'autorité suprême de l'administration (Premier ministre, ministre ou secrétaire d'Etat) : elles ont une portée générale et sont parfois publiées au journal Officiel.

Il peut s'agir aussi des circulaires, plus restreintes dans leur portée et dans le temps. Elles précisent les conditions d'application des lois et règlements : il y a des circulaires ministérielles, interministérielles, préfectorales...

2.5 – Rédaction des bulletins officiels

Le bulletin fiscal officiel est un document qui relate l'interprétation des lois et règlements et les pratiques administratives, suite à l'instauration de nouvelles dispositions fiscales. Il précise les articles du CGI qui ont subi des modifications suite aux nouvelles dispositions fiscales. Il est destiné à l'usage non seulement des contribuables mais également des agents de l'administration fiscale.

Section 3 – Portée des textes fiscaux

L'application des textes fiscaux suit des règles particulièrement strictes, à cause de la complexité des procédures en matière fiscale.

3.1 – Règles générales en droit fiscal

La loi fiscale peut créer un nouvel impôt, ou substitue un impôt nouveau à un ancien impôt : la loi nouvelle est applicable aux opérations ou situations postérieures à sa promulgation. Le fait générateur du nouvel impôt est constitué par les opérations ayant eu lieu après son entrée en vigueur.

Pendant la liquidation de l'impôt, on doit tenir compte du fait générateur : par exemple en matière de TVA, si l'opération effectuée est une livraison à soi-même, ou une vente, le fait générateur de l'impôt est la livraison de la marchandise. S'agissant d'une prestation de services, l'impôt doit être dû après la date de l'encaissement du prix. Selon la note sur l'application des lois fiscales dans le temps, « sauf disposition législative expresse contraire, les modifications apportées aux règles d'assiette et de liquidation d'un impôt s'appliquent aux faits générateurs de cet impôt postérieurs à l'entrée en vigueur ».

Contrairement à l'établissement de l'assiette de l'impôt, les règles applicables aux procédures ne sont pas déterminées par le fait générateur ; la nouvelle loi s'applique immédiatement aux situations survenues en cours de la promulgation de la nouvelle loi.

Nous allons prendre un exemple pour illustrer la portée des textes fiscaux :

En matière d'IBS, les opérations ayant déterminé les résultats en fin d'exercice, sont en principe les faits générateurs : les règles d'assiette et de liquidation applicables sont celles en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle l'imposition est due si l'exercice social coïncide avec l'année civile. C'est ainsi que la nouvelle loi s'applique pour les exercices dont la clôture est postérieure à sa mise en vigueur : la loi de finances 2005 s'applique donc, pour l'exercice allant du 1^{er} juillet 2004 au 30 juin 2005.

L'imposition suit les règles d'assiette et de liquidation au 31 décembre de l'année d'imposition n, même si la déclaration est déposée et payée en n+1.

3.2 – Opposabilité aux tiers

Une loi de finances votée et mise en vigueur est opposable à tous. L'insertion au journal Officiel rend cette loi applicable à partir de sa publication.

Cette loi est en effet suivie d'un décret d'application, pris par le pouvoir réglementaire, qui a une force obligatoire et s'applique immédiatement pour les opérations en cours.

L'administration de son côté, publie aussi des documents pour l'interprétation et l'application des nouvelles dispositions et, est tenue de les appliquer.

Le contribuable pour sa part, doit respecter ces lois et ne peut pas se prévaloir de la méconnaissance du texte ; car l'effet de ce texte est immédiat. A l'instar des règles de droit, les textes fiscaux rendus applicables sont opposables aux tiers.

Toutefois, la loi fiscale rétroactive conduit à déstabiliser la situation juridique du redevable qui est tenu de s'y conformer.

3.3 – La rétroactivité du droit fiscal

Une règle de droit est considérée comme rétroactive lorsqu'elle vise une ou des situations juridiques constituées à l'époque de son entrée en vigueur. L'originalité de la question de la rétroactivité en droit fiscal tient en grande partie à la difficulté que présente la combinaison de dispositifs fiscaux statistiques avec la nécessaire continuité dans le temps des activités économiques.

C'est pourquoi la rétroactivité de la loi est souvent présentée comme un facteur d'insécurité juridique préjudiciable aux contribuables.

De plus, lorsqu'on s'attache aux effets pratiques des différentes règles de droit (lois mais aussi normes réglementaires) sur la situation des contribuables, on constate que l'analyse théorique de la rétroactivité ne correspond pas à la réalité.

La rétroactivité de la loi recouvre en fait plusieurs hypothèses bien distinctes d'application dans le passé des dispositions législatives. A côté des cas classiques, mais finalement assez limités, d'une rétroactivité affichée de la loi, il existe de multiples formes de rétroactivité des dispositions légales, dont celle provoquée par l'application dans le temps de la loi de finances.

Il existe en effet une note relative à l'application des lois fiscales dans le temps : **Note n° 22- MEFB/SG/DGI/DLF/SL du 13 février 2004.** (Voir annexe)

Au sein même de la rétroactivité juridique, il faut distinguer nettement les lois rétroactives en fonction de leur objectif, retour général dans le passé, ou simple correction de situations bien identifiées.

Les dispositions fiscales édictées par le législateur peuvent être contenues dans les lois ordinaires, mais la majorité d'entre elles sont regroupées dans la loi de finances votée en fin d'année par le Parlement et dans les lois de finances rectificatives. Or la loi de finances pose de réelles difficultés aux analyses fondées exclusivement sur le concept juridique de rétroactivité.

Ne sont rétroactifs, sur le plan strictement juridique, que les actes qui prennent effet alors que les situations juridiques qu'ils atteignent sont déjà constituées.

Ainsi, la rétroactivité est une notion juridique relative qui dépend largement d'un choix d'un point de référence, de la date de constitution de la situation juridique, d'un fait générateur en droit fiscal, frontière entre le passé et le présent juridique. Cette conception correcte du droit limite donc le champ d'application aux seules lois dont les effets sont susceptibles d'être ressentis, alors que le fait générateur de l'imposition est intervenu.

Autrement dit, cette définition de la rétroactivité retenue repose sur la notion de situation constituée. Une situation n'est dite constituée que lorsque le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire « l'acte juridique, l'opération ou le fait matériel » qui déclenche l'assujettissement à l'impôt, est intervenu. Ce n'est que lors de la survenance du fait générateur que la situation de fait et de droit du contribuable, se trouvent fixées de manière définitive et que leur modification ultérieure peut être qualifiée de rétroactive.

Par conséquent, il faut retenir l'idée selon laquelle, seule la modification par un acte de droit fiscal d'une situation fiscale déjà constituée doit être qualifiée de rétroactive.

Ce raisonnement conduit à dire que la rétroactivité fiscale est un phénomène à deux facettes. Il existe un effet rétroactif, lorsqu'une nouvelle norme de droit, entre en vigueur après le fait générateur de l'impôt, et modifie la situation de droit du contribuable : il s'agit de la rétroactivité de la loi ou des règlements.

Mais il faut admettre qu'il existe aussi un effet rétroactif fondé sur la modification par un acte, établi après l'intervention du fait générateur de l'impôt, de la situation de fait du contribuable : on parlera alors d'actes intervenus rétroactivement ou de rétroactivité des actes. Le contribuable même, conscient de l'existence d'un texte fiscal cherche toujours à y déroger. L'administration dispose des moyens de sanctions pour réprimer le contribuable dans une situation irrégulière. Le droit pénal fiscal définit en fait, les règles de survenance d'un délit fiscal et les conditions dans lesquelles une infraction peut avoir lieu.

3.4 – Les sanctions en matière fiscale : le droit pénal fiscal

La manière la plus simple de gagner de l'argent est de ne point en perdre. Certains contribuables ont cet esprit quand ils sont assaillis d'impôts. Pourtant le fait de minorer ses revenus et de ne pas indiquer la totalité dans sa déclaration suffit à le mettre en infraction.

Le drame est que la fraude fiscale a pris des proportions vertigineuses. Tout un chacun s'y met, du plus modeste contribuable au plus fortuné. Mais il est à signaler que le fraudeur est dans tous les cas un délinquant. Seule est admise, l'évasion fiscale, pour laquelle l'agent profite des failles de la législation pour échapper à l'impôt.

C'est pour cela que l'administration fiscale s'emploie maintenant avec énergie à combattre le mal. Elle dispose par ailleurs du privilège de pouvoir, dans une large mesure, de se faire justice elle-même en prononçant des sanctions fiscales. Force est d'admettre que l'administration fiscale est la seule police au monde disposant du pouvoir d'instruire, de juger et de gracier.

Mais il y a un frein à cette omnipotence qui est le juge fiscal, ce dernier ne dispose que de moyens d'investigations insuffisants et n'est guère préparé pour des affaires délicates où il faut démêler l'écheveau des comptabilités complexes.

Comme en droit pénal général l'infraction pénale comporte un élément légal, matériel, et moral. En matière fiscale, cet élément moral est souvent difficile à cerner tant la fraude peut facilement être assimilée à une simple omission.

Les fraudes communes sont constituées par la soustraction à l'impôt et l'opposition à l'impôt.

La soustraction à l'impôt : le délit de fraude fiscale résulte de l'action délictueuse qui est la soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés par le CGI.

Au titre des moyens frauduleux qui permettent la soustraction à l'impôt, l'article 01.01.14 du CGI incrimine et retient comme élément matériel de l'infraction, en premier lieu :

- L'omission dans les délais prescrits par l'art. 01.0.17 du CGI ;
- La non tenue d'une comptabilité régulière
- La non justification ou le défaut d'explication demandées par un agent taxateur ;
- La production d'une fausse comptabilité.

L'élément moral est constitué par l'intention coupable, c'est-à-dire à une volonté de se soustraire à l'impôt. L'intention résulte de la tenue d'une comptabilité occulte, de la réitération de la dissimulation, de la multiplication des irrégularités ou des procédés, et les manœuvres tendant à mettre un vérificateur dans l'impossibilité de procéder aux opérations de contrôle.

L'opposition à l'impôt prend souvent la forme de la fraude fiscale générale.

L'opposition peut prendre la forme d'une destruction des documents comptables, à leur dissimulation ou au refus de leur production. Le fait de s'absenter pendant une vérification opérée par des agents des impôts constitue aussi un délit intentionnel de l'opposition à l'impôt.

L'ordonnance n° 62-065 tend en effet à réprimer l'inexécution des obligations fiscales ainsi que les atteintes au crédit de la Nation.

Les fraudes spécifiques sont contenues dans le CGI, entre autres :

- Le défaut de versement ou le versement tardif ou insuffisant des retenues à la source, en matière de l'impôt sur les revenus salariaux et assimilés
- La tenue de comptabilité inexacte et l'établissement de faux bilans
- La dissimulation des revenus encaissés à l'étranger
- L'encaissement de coupons pour le compte de tiers en vue de le faire échapper à l'impôt
- La production de pièces fausses ou inexactes en vue d'obtenir des dégrèvements d'impôt
- La dissimulation des revenus des valeurs des capitaux mobiliers....

En plus de ces infractions qui sont sanctionnées par la législation fiscale, le problème de perception se traduisant par la méconnaissance du CGI est un frein à la collecte des impôts.

Chapitre 3 : Problèmes de la perception du public par rapport aux impôts et taxes

Section 1 – La connaissance du régime fiscal

Beaucoup de malgaches ignorent encore les lois régissant la fiscalité à Madagascar. D'après une enquête réalisée par l'INSTAT (Institut National de la Statistique) :

- Moins du quart des personnes physiques enquêtées soit **22.2%** connaissent le Code Général des Impôts (CGI).
- Seulement **9.8%** sont au courant pour le Code Général des Douanes (CGD).

Ce sont surtout les personnes qui n'ont pas des professions liées au domaine fiscal qui sont victimes de cette méconnaissance.

Les activités n'étant pas professionnalisées, un exercice anarchique de celles-ci est observé, au mépris total des obligations juridico - fiscales.

1.1– Qualification du régime fiscal malgache

La connaissance du mécanisme imposée par la loi fiscale reste encore insuffisante. Les textes sont déjà mal compris par une grande partie des malgaches. C'est pourquoi on recense un problème de réception et de l'effectivité du droit.

L'effectivité du droit implique une bonne réception du droit et une adéquation aux réalités sociales. Les autorités croient avoir pris toutes les mesures nécessaires pour informer la population de l'existence d'une loi : insertion au journal officiel, voie d'affichage, moyen audio-visuel.

Toutefois, on constate que dans la pratique, ces mesures sont insuffisantes ou s'adaptent mal aux contingences locales.

Selon cette enquête réalisée par l'INSTAT, seuls **4.1%** des enquêtés maîtrisent parfaitement le mécanisme du régime fiscal. Une grande partie estime leur connaissance insuffisante (**66.1%**).

Quant aux entreprises, elles connaissent généralement le système fiscal : **74%** connaissent le CGI contre **42.3%** seulement pour le CGD. C'est parce que seul un nombre limité d'entreprise ont des contacts directs avec le système douanier.

Par ailleurs, seules les entreprises ayant une grande envergure économique connaissent les Codes.

Pour ce qui est de la difficulté à comprendre le mécanisme du régime fiscal :

- **42.8%** des personnes enquêtées déclarent le mécanisme très difficile à comprendre
- **49%** estiment que celui-ci est moyennement facile soit juste un peu difficile à comprendre.

Les personnes qui ont le plus de difficultés à comprendre le régime fiscal sont :

- Celles dont la profession n'a aucun lien avec la fiscalité ;
- Celles qui selon la tranche de revenu, ont une base de revenu nettement plus faible ;
- Les personnes morales, notamment les entreprises individuelles et les organisations à but non lucratif : 57.7% selon toujours le résultat de l'enquête. Ceci est en fonction de la proportion de l'entreprise, qu'elle soit petite ou moyenne. Toutefois ces entreprises doivent avoir une parfaite maîtrise des mécanismes fiscaux et douaniers afin de réussir dans leurs activités, elles se contentent seulement de faire appel à des conseillers fiscaux.

1.2 – Echantillonnage du résultat de l'enquête réalisée

L'enquête a été menée auprès des contribuables aussi bien des personnes physiques que des personnes morales.

L'échantillon **des personnes physiques** enquêtées est de **298** personnes dont leur répartition selon les provinces est donnée par le tableau suivant :

TABLEAU 2- Quelques caractéristiques des personnes physiques enquêtées selon le Faritany

Faritany	fréquence	Age moyen	proportion de personnes ayant une profession liée au domaine fiscal
Antananarivo	28.5	43.7	5.9
Fianarantsoa	17.1	49.1	6.0
Toamasina	15.1	43.8	19.0
Mahajanga	13.4	43.8	5.0
Toliara	13.4	42.1	10.3
Antsiranana	12.4	35.7	13.5
TOTAL	100.0	43.4	9.2

L'échantillon **des personnes morales** enquêtées est constitué de **265** entreprises selon la répartition par faritany ci après.

TABLEAU 3 - Quelques caractéristiques des personnes morales enquêtées

Faritany	Fréquence	Durée d'activité
Antananarivo	40.0	17.1
Fianarantsoa	10.2	12.2
Toamasina	14.3	15.4
Mahajanga	12.1	19.6
Toliara	10.9	12.8
Antsiranana	12.5	13.5
Ensemble	100.0	15.8

Généralement, les personnes physiques et morales enquêtées se chargent elles-mêmes de la déclaration de leurs impôts respectifs. En effet, plus de la moitié des personnes physiques et sept entreprises sur dix n'engagent d'autres personnes pour l'effectuer. Et les personnes chargées de déclarer à la place des autres personnes sont pour neuf cas sur dix, des parents ou une personne qui connaît la procédure.

Tout ceci démontre que les contribuables sont en mesure d'effectuer aisément leur devoir fiscal et de remplir leur déclaration. Les contribuables privilégient les déplacements dans les services pour effectuer leurs démarches qui ont généralement pour objet de retirer des imprimés de déclaration et de demander la rectification d'erreurs.

Les particuliers se disent satisfaits de ces contacts. Toutefois, ils reprochent que l'administration soit difficile à joindre, que les dossiers ne soient pas traités rapidement, par la même personne, et que les situations personnelles ne soient pas suffisamment prises en compte.

Les entreprises ont encore plus de contact avec l'administration que les simples particuliers. Ils doivent souvent envoyer leur responsable dans les services, alors qu'il est pratique de régler leurs problèmes en une seule fois, avec la même sécurité, et par téléphone.

Dans l'ensemble, les enquêtes réalisées montrent que le jugement général porté par les usagers de l'administration demeure suffisamment favorable mais que certaines attentes restent encore insatisfaites.

1.3 – Incitation au paiement d'impôts

Diverses approches, en fonction des populations cibles ont été menées, notamment lors des missions de fiscalité de proximité réalisées par l'administration fiscale.

Selon toujours une enquête réalisée par l'INSTAT, la majorité des enquêtés connaît l'incitation au paiement d'impôt avec 54.6%. Mais 33.8% de ces personnes ignorent une incitation aux impôts. L'action de sensibilisation de la part de l'administration fiscale est certes rigoureuse, mais un effort considérable reste encore à réaliser.

Voici le tableau de répartition des individus enquêtés selon les provinces.

TABLEAU 4 – Répartition des individus pour le paiement des impôts selon les provinces

Province	Oui	Non	Ne sais pas	Total
Antananarivo	61.6 %	26.8%	11.7%	100%
Fianarantsoa	36.9%	57.3%	5.8%	100%
Toamasina	54.3%	34.5%	11.2%	100%
Mahajanga	72.6%	14.6%	12.7%	100%
Toliara	53.3%	29.8%	16.9%	100%
Antsiranana	52.2%	34.7%	13.1%	100%
TOTAL	54.6%	34.7%	13.1%	100%
Effectif	1 427	884	301	2 612

1.4 – L'évasion fiscale

L'évasion fiscale est une manière d'échapper au paiement d'impôt d'une façon légale, contrairement à la fraude fiscale, qui est un délit. C'est une manœuvre tendant à diminuer la base en exploitant les lacunes de la loi. Elle se caractérise surtout par l'exploitation des failles et des insuffisances des textes fiscaux. Des interprétations tendancieuses pour ne pas dire erronées sont généralement constatées aux fins de se soustraire à l'impôt.

Le recensement inadéquat des contribuables est une des raisons de cette évasion fiscale : 11,5 % seulement des personnes physiques enquêtées disent qu'elles sont imposables mais ne sont pas recensées par les services. Parmi eux, 2 % ne déclarent pas leurs revenus. Généralement, 93% de ces personnes physiques paient l'impôt, mais 7 % font des déclarations et ne les paient pas.

La procédure est trop complexe disent les 48 %, et $\frac{3}{4}$ n'ont pas les moyens de payer leur impôt, et presque la moitié ne sait pas établir une déclaration.

La pratique de l'arrangement avec les agents est une chose courante puisque 15% des personnes physiques se lancent dans cette pratique.

Les Malgaches connaissent mal les différents codes relatifs au système fiscal. Par ailleurs, le mécanisme du système déclaratif de l'impôt est jugé trop compliqué pour les opérateurs. Ledit mécanisme est seulement maîtrisé par les personnes ayant des professions étroitement liées à l'impôt.

Les principaux facteurs de l'évasion fiscale sont : les taux élevés des impôts, la sensibilisation et l'information trop insuffisantes sur le système fiscal, les mentalités des agents et des contribuables qui cherchent toujours à se soustraire de l'impôt, et le manque d'argent trop important de la majorité des malgaches.

L'administration doit faire preuve de beaucoup d'effort pour inciter les citoyens au paiement d'impôt. En commençant par améliorer la relation avec les usagers.

Il est temps de créer un climat favorable à l'émergence des contribuables citoyens.

Section 2 – L'Administration fiscale et les redevables

Les contacts entre les contribuables et l'administration fiscale sont nombreux et généralement appréciés. Ils se manifestent par la demande d'imprimé de déclaration dans les services et la rectification de certaines erreurs.

On a remarqué les attentes du contribuable, tant particulier qu'entreprises, face à l'administration fiscale.

De la même manière que le contribuable doit se comporter de manière normalement prudente et diligente, l'administration doit, dans l'exercice de ses fonctions, respecter des « principes de bonne administration » qui l'oblige à prendre des décisions avec discernement.

Ces principes de bonne administration, doivent être considérés comme étant *les principes généraux du droit administratif*.

La notion de principe général de droit est, pour la plupart des auteurs, une source de droit non écrite qui caractérise les fondements d'un ordre juridique déterminé et traduisant les valeurs essentielles pour la société. Mais ces principes ne doivent, en aucun cas, déroger à la loi. Ils sont en effet induits d'un ensemble d'applications légales consacrant, une même règle générale, dans des hypothèses particulières.

Les contribuables peuvent demander des explications de la part de l'administration, pour certaines dispositions fiscales jugées obscures ou des mesures fiscales nouvelles. L'administration est tenue de répondre à ces doléances et par delà, imposer l'application de ces textes.

2.1 – Les doléances des contribuables

Les contribuables maintiennent leur relation avec l'administration fiscale en leur adressant des lettres contenant des demandes d'éclaircissements sur certains points obscurs de la législation fiscale. Les doléances sont de deux ordres : le premier consiste en des demandes d'interprétation des textes, et le second en des dérogations.

Les demandes de renseignements ou d'éclaircissements portent le plus souvent sur l'application des taux de certains impôts, les démarches à suivre pour l'acquittement de certains droits et taxes ou tout simplement le comportement à prendre, par le contribuable face à une situation déterminée. Il arrive aussi que certaines sociétés demandent une exonération d'impôts sur certains produits.

Actuellement, l'effectivité du changement du taux de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) à 18 % à compter du 1^{er} septembre et la fin de la détaxation, ont suscité bien de réactions de la part des contribuables. Et beaucoup de lettres ont été reçues.

L'administration doit être en mesure de satisfaire les attentes du contribuable en lui donnant une réponse.

2.2 – Le service compétent

Un Service de la direction des études et en l'occurrence celui de la législation, est compétent pour assumer cette tâche. Il est le seul habilité à trancher les différents résultant de l'interprétation des textes.

2.3 – Résolution des demandes de solution

Les demandes de solution adressées par les contribuables doivent recevoir réponse de l'administration. Les réponses ainsi apportées valent position officielle et instruction permanente.

Section 3 – Le droit au recours contentieux

3.1 – Conséquence de la méconnaissance des textes fiscaux

L'insuffisante qualité des textes fiscaux conduit à un contentieux fiscal important. L'existence d'un contentieux important spécifique à certaines impositions met en évidence la complexité d'interprétation de la loi ou le caractère difficilement applicable de certaines dispositions fiscales.

C'est le cas par exemple, en matière de fiscalité locale, où les dysfonctionnements dans le mode de calcul de certains impôts locaux expliquent l'importance des réclamations effectuées par les contribuables.

3.2 – Un droit reconnu aux contribuables

Ce droit est reconnu au contribuable désireux de régulariser sa situation et de présenter un recours hiérarchique, puis éventuellement un recours judiciaire, quand il a conscience que son imposition n'a pas été établie selon les textes, ou que l'application faite par l'administration n'est pas correcte. A titre de garantie de leurs droits, il est reconnu aux contribuables les voies de recours hiérarchique et contentieux auprès des instances et autorités compétentes aussi bien en matière de contentieux administratif que répressif.

Mais ce droit ne doit pas lui permettre d'échapper à l'impôt normalement dû, ou de faire échec au recouvrement de l'impôt.

3.3 – Réduction du risque contentieux

Les causes de l'augmentation du risque contentieux sont de deux ordres :

De la part de l'administration, il y a des causes internes :

- Le non-respect des procédures.
- L'opacité des méthodes utilisées.
- L'insuffisance technique des redressements (défaut de justification, et absence de référence aux textes quelquefois)

- L'absence de cohérence des résultats notifiés.
- L'insuffisance de cohérence entre le service du contentieux et le service de contrôle.
- Un délai trop long pour notifier une réponse au contribuable.

Mais il y a certaines causes externes à l'administration :

- Le mouvement en faveur des contribuables pour améliorer la crédibilité et la sécurité juridique (facteurs de mise en confiance des investisseurs : politique actuelle).
- Le comportement dilatoire de certains contribuables pour retarder l'impôt.
- Certains fraudeurs n'hésitent pas à employer tous les recours possibles.
- Les tribunaux portent parfois des décisions contradictoires à cause de la technicité trop élevée des affaires fiscales.
- L'activisme des conseils et la pratique juridique dans les grandes entreprises.

Pour réduire ce risque contentieux :

- Il faut réduire et donc accélérer les procédures de recouvrement.
- Améliorer le recouvrement des impôts et crédibiliser le contrôle fiscal.
- Respecter impérativement les procédures, instruire le contentieux dans la lettre et l'esprit des textes.
- Se référer au CGI pour toute notification de redressement.
- Entretenir le débat contradictoire avec le contribuable.
- Bien informer le contribuable sur ses droits et obligations.

La prévention du risque contentieux concerne tous les agents de l'administration, à partir du service d'assiette jusqu'au service de gestion et de contrôle. La bonne gestion des contribuables suffirait à pallier ce risque contentieux.

Afin de limiter les contentieux fiscaux, une clarification assortie d'une simplification des textes s'impose. En effet, outre les manœuvres frauduleuses pour se soustraire au paiement de l'impôt, la complexité et l'obscurité des dispositions fiscales sont tout autant préjudiciables aux recettes fiscales.

Nombreuses sont les raisons qui incitent le contribuable à se soustraire à l'impôt et à ne pas respecter ses obligations vis-à-vis du fisc. L'amélioration des textes et la bonne application de ceux-ci, contribueront sûrement à assurer l'efficacité de l'action de l'administration fiscale. Sans toutefois oublier d'accroître les bonnes relations et les bons usages à l'encontre du contribuable. Pour de ce faire, assurer la bonne gouvernance au sein de l'administration.

PARTIE III - AMELIORATION DES TEXTES FISCAUX

Chapitre 1 : Harmonisation des lois fiscales

Section 1 – La législation fiscale en conformité avec les orientations pour la promotion de l'économie

1.1– Les caractéristiques de la fiscalité malgache

La loi est la source principale du droit fiscal. C'est ainsi qu'elle fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions.

Le système fiscal actuel se révèle généralement progressif, en grande partie à cause de sa forte concentration sur les revenus et les transactions du secteur formel.

La grande majorité des ménages, les ruraux et les informels, restent en dehors du système fiscal : ils ne paient presque pas d'impôt et en contrepartie reçoivent peu de services publics.

Vu l'étroitesse de l'assiette fiscale, une hausse des taux appliqués à la base actuelle restera progressive. Par contre, une expansion de l'assiette qui vise à englober les ruraux et les informels- à travers les Impôts synthétiques- sera forcément régressive, à cause de la réticence de certains à payer l'impôt.

Pour réussir, une telle expansion exigera probablement une restructuration parallèle des services publics pour que les secteurs ruraux et informels deviennent impliqués dans le système fiscal, comme contribuables et bénéficiaires de services publics.

1.2– Les structures économiques et sociales

Au cours des vingt dernières années, une érosion de l'assiette fiscale en combinaison avec un niveau élevé de dépenses et des emprunts publics ont laissé Madagascar avec une faible disposition de recettes propres, une dette publique accablante, et une détermination de réforme fiscale.

La grande majorité des malgaches, soit 70% de la population totale, vit encore au-dessous du seuil de pauvreté.

La structure sociale dans le pays est très diversifiée : la minorité est composée des populations disposant d'un revenu moyen, tellement insuffisant qu'elles n'arrivent même pas à subvenir aux besoins élémentaires. Cela conduit à une ouverture lente de l'économie au commerce et à la circulation monétaire.

Dans ces conditions, le recouvrement de l'impôt est rendu très difficile pour cette masse de population qui n'est pas consciente de la nécessité de la dette fiscale. Et la pratique de l'abstention au paiement d'impôt est devenue une habitude.

La classe moyenne détient une part peu importante en effectif : constituée généralement des salariés et les membres des professions libérales ; leurs salaires sont très faibles malgré la législation du travail devenue propice. Et l'expansion du secteur informel vient accentuer la difficulté de percevoir l'impôt.

Le sous-emploi et le chômage sont très marquants à cause de la faiblesse de l'industrialisation et des emplois pratiquement introuvables.

Dans de tels contextes, le rendement fiscal est en partie influencé par la faiblesse des recettes des impôts sur les revenus des personnes ; et la prévision de recette est fortement affectée.

La signature d'accords avec le Fonds Monétaire International (FMI), la crise de 2002, l'arrivée de l'Ariary comme nouvelle monnaie d'Etat n'ont pas réussi à sortir le pays du dénuement dans lequel il se débat.

Le gouvernement actuel entend changer la tendance, et le plus rapidement possible. Il a en effet de grandes ambitions pour le pays. Il mise sur les richesses intarissables du sol malgache et de sa main d'œuvre à bon marché. Madagascar entend promouvoir l'investissement durable et efficace des entreprises locales ou étrangères sur ses sols.

1.3 - La promotion des investissements

L'une des préoccupations de la politique actuelle est la promotion de l'investissement en facilitant l'installation des opérateurs étrangers dans le pays.

Cela passe déjà par un cadre de référence politique plus agressif, plus en faveur des initiatives privées, surtout étrangères.

Mais cela ne se fera pas sans la réforme du système administratif lourd et obsolète. C'est pourquoi, on a instauré le service du **GUIDE** pour permettre la facilité et la rapidité de l'implantation des entreprises à Madagascar. Autrement dit, cette structure a été installée pour faciliter les procédures administratives relatives aux investissements aussi bien nationaux qu'internationaux.

Le but est de soutenir l'installation des investisseurs, sans lourdeur administrative.

Le Président de la République a d'ailleurs lancé la machine de la réforme en stabilisant en premier lieu le cadre législatif et réglementaire des finances publiques.

La loi pour les entreprises désireuses de s'installer à Madagascar : **Loi 2003-028 du 27 août 2003**, qui permet l'accès au foncier des étrangers sous condition d'investissement à hauteur de 500.000 dollars, et sur avis d'une commission.

Une autre amélioration : la **loi du 24 juillet 1967**, désuète, est abrogée par une nouvelle loi sur les sociétés : **loi n° 2003-036 du 30 janvier 2004** sur les sociétés commerciales.

Les nouvelles entreprises désirant s'installer dans les secteurs industriel, artisanal, agricole, touristique, de transport, et hôtelier sont exonérées d'impôts les deux premières années suivant l'installation. Pour le troisième exercice, ces mêmes sociétés bénéficient d'une exonération de 50%.

Le régime de la zone franche industrielle est alléchant, comme l'exonération de l'IBS pendant 5 ans, puis avec un taux de 10%, et exonération de droits de douane sur équipements et intrants.

En vue d'atteindre un taux de pression fiscale de 11.8 % pour 2005, la politique adoptée par le gouvernement est la considération du rôle économique du système douanier et fiscal. En outre, des mesures visant à simplifier le système fiscal sont prises afin d'intensifier le soutien aux investissements compte tenu du partenariat entre l'Etat et les opérateurs économiques.

Voici quelques mesures pour faciliter la création d'entreprise et l'incitation des investissements :

Lors de la création de la société :

- ✚ Réduction du taux des droits d'apport.
- ✚ Exonération du droit d'apport pour les opérations de fusion de sociétés de production de produits destinés à l'exportation et ayant leur siège à Madagascar.
- ✚ Exonération totale d'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS) et du minimum de perception pendant les deux premiers exercices et de la réduction de l'impôt de 50% pour la troisième année (art.01.01.16 du CGI).
- ✚ Le droit d'enregistrement est de 8% pour l'acquisition d'immeuble pour les sociétés de nationalité malgache.
- ✚ Le bail emphytéotique est soumis au droit d'enregistrement de 4%.

Concernant l'acquisition des matériels :

- ✚ La TVA est de 18%, sur le droit de douane et la taxe d'importation

- ✚ La TVA est récupérable sur la TVA des chiffres d'affaire taxables réalisés par l'entreprise.
- ✚ Le crédit est toutefois récupérable pour les entreprises admises au régime de zone franche et les professionnels de l'exportation.
- ✚ Après l'opération de détaxation des équipements, un abaissement du taux de la TVA à 18% est appliqué à partir du 1^{er} septembre 2005.
- ✚ Exonération de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers sur les emprunts auprès des banques.
- ✚ Baisse de la base de Taxe Professionnelle (art. 10.01.25 du CGI) et du droit de cession d'un droit à bail.

Toutefois, le résultat de cette politique caractérisée surtout par une volonté affichée du pouvoir central de faire appel aux investissements étrangers pour relancer l'économie nationale, est minime. Ces investissements directs étrangers demeurent faibles par rapport aux moyens mis en œuvre. Malgré les initiatives qui ont été menées pour y remédier, comme l'installation du GUIDE comme nous avons dit plus haut.

Toujours dans le cadre de l'amélioration, une étude a été menée par le ministère de l'Industrialisation, pour élaborer le Code de conduite du partenariat public privé et la Charte d'investissement. Selon des responsables gouvernementaux, « ces deux textes vont définir les obligations et les rôles des investisseurs d'une part, et l'administration d'autre part ; et constituent un cadre réglementaire régissant les investissements.

La sortie de la charte d'investissement devra répondre à l'attente des investisseurs, sur le plan national et international, puisqu'il permet la stabilité et l'équité de l'environnement réglementaire dans son fonctionnement. Mais le récent forum économique des îles de l'océan indien a permis de dégager les lacunes de la politique économique à Madagascar : les investisseurs étrangers sont loin d'être satisfaits des mesures incitatives octroyées pour élaborer le nouveau Code des Investissements.

Section 2 – Vulgarisation des textes compte tenu des divergences politiques et financières

Les nouvelles mesures prises dans la loi de finances 2005 sont en conformité avec les bouleversements des situations économiques et financières.

En la forme, le basculement définitif à l'Ariary et l'entrée en vigueur du PCG 2005 entraînent la traduction des barèmes et des tarifs des impôts, droits et taxes et l'harmonisation des dispositions fiscales avec le droit comptable.

2.1 – Cas de l'effectivité du basculement à l'Ariary scriptural

On a procédé à la mise aux normes du CGI pour l'effectivité du basculement à l'Ariary :

La traduction des barèmes et des tarifs des impôts, droits et taxes en Ariary, a été effectuée conformément au Décret n°2003-781 du 08 juillet 2003 modifié par le décret n°2004-320 du 09 mars 2004 portant passage à l'Ariary à compter du 1^{er} janvier 2005.

En effet, toutes les dispositions relatives aux tarifs et barèmes dans le CGI sont modifiées. Dont voici les références des articles modifiés.

Concernant les **Impôts d'Etats** :

- **Impôt sur les bénéfices des sociétés** : Art 01.01.16, Art 01.01.38
- **Impôt sur les Revenus Non Salariaux des personnes physiques** :
Art 01.02.13, art 01.01.22, art 01.02.36, art 01.02.43
- **Impôt sur les Revenus Salariaux et assimilés** : Art 01.03.08,
Art 01.03.09, art 01.03.12, art 01.03.16, art 01.03.19
- **Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers** : Art 01.04.22
- **Impôt synthétique** : Art 01.06.02, art 01.06.06
- **Droit d'enregistrement**: Art 02.01.05, art 02.02.02 à 02.02.06,
art 02.02.11 art 02.02.19, art 02.02.20, art 02.02.22, art 02.02.06,
Art 02.02.28, art 02.02.30, art 02.02.44 à l' art 02.02.46, etc.
- **Droit d'accises**: Art 03.01.10, art 03.02.09, art 03.02.12, art 03.02.13,
art 03.03.04.
- **Redevances** : Art 04.01.19
- **TVA** : Art 06.01.04, art 06.01.15, art 06.01.24 bis
- **TST** : Art 06.02.02, art 06.02.18.

Les Impôts locaux:

- **Taxe Professionnelle** : Art 10.01.41
- **Impôt Foncier sur les Terrains** : Art 10.02.10
- **Impôt Foncier sur la propriété Bâtie** : Art 10.03.14

- **Impôt de licence sur les alcools et les produits alcoolisés :**
Art 10.06.09, art 10.06.77 à l' art 10.06.85
- **Régime fiscal des jeux :** Art 10.07.02, art 10.07.03.

Les dispositions communes :

- Art 20.01.14, art 20.01.49, art 20.02.35, art 20.02.101, art 20.05.06,
Art 20.06.07, art 20.06.13, art 20.06.14, art 20.06.19.

2.2 – Harmonisation des dispositions fiscales avec le droit comptable

Les dispositions fiscales sont modifiées et adaptées avec l'entrée en vigueur du Décret n° 2004-272 du 18 février 2004 portant approbation du PCG 2005. Une mise en cohérence du CGI avec les concepts et terminologie du PCG 2005 a été réalisée.

En matière d'**IBS**, conformité des états financiers déposés par les entreprises aux nouveaux principes et modes de comptabilisation prévus par le PCG 2005 à partir du premier exercice ouvert après décembre 2004.

Dans l'article **01.01.06** : 1°- Utilisation des vocables du PCG 2005 : achats consommés, des services extérieurs, et des autres services extérieures, des charges de personnel et des autres charges des activités ordinaires (au lieu de frais généraux)

5°- Utilisation des vocables du PCG : pertes de valeur sur stock et en cours (au lieu de provisions pour dépréciation de stock) ; pertes de valeur sur participation et créances rattachées à participation (au lieu de provision sur titre) ; pertes de valeur sur compte clients (au lieu de provisions pour créances douteuses).

Article **01.01.19** : Au lieu d'une copie du bilan, un résumé du compte de résultat, un tableau des grandeurs caractéristiques de gestion, un tableau de financement ; utiliser obligation de dépôt d'une copie du bilan, un compte de résultat par fonction, un compte de résultat par nature, un tableau des flux de trésorerie, un état de variation des capitaux propres.

Article **01.02.20** : tenue d'une comptabilité conformément au PCG 2005.

Article **01.01.43** à **01.01.56** : La réévaluation des bilans est à supprimer car elle n'a plus sa raison d'être suivant le PCG 2005. On utilise la méthode de comptabilisation à juste valeur dans le nouveau droit comptable.

En matière d'**IRNS** :

Article **01.02.12** : Le système de la déduction du déficit opérée avant celle de l'amortissement différé en période déficitaire a été abrogée.

Article **01.02.15** : Tenue d'une comptabilité conformément au PCG 2005 (au lieu de PCG 87).

Article **01.02.16** : obligation de dépôt d'une copie du bilan, un compte de résultat par fonction, un compte de résultat par nature.... Amortissements, provisions et pertes de valeur (au lieu d'une copie du bilan, un résumé du compte de résultat... amortissement et provisions).

Article **01.02.20** : régime des Micro et Petites Entités (au lieu de régime de Petites et Moyennes Entreprises)
Comptabilité sous forme de Système Minimal de Trésorerie
(Au lieu d'un compte simplifié)
Relevé des provisions et pertes de valeur (au lieu de relevé des provisions).

Suppression du régime du forfait (**Art 01.02.24** à **01.02.30** abrogés).

Chapitre 2 : Mise à jour des textes fiscaux

Section 1 – Le service de la législation et des études

Ce service est rattaché à la Direction des Etudes et de la Législation. La rédaction des projets de la loi de finances sur les dispositions fiscales est la principale attribution de cette direction.

L'élaboration de cette loi de finances se fait conformément à la politique nationale en vigueur. L'incitation aux investissements est une politique qui a demandé une refonte dans le CGI, par exemple, le taux de l'IBS est révisé et les conditions d'exploitation des sociétés ont été améliorées.

Mais la conception des lois fiscales se fait aussi par l'application « des bases ». Autrement dit, par l'application de la loi fiscale et des actions fiscales entretenues ultérieurement dans les Centres fiscaux ou au sein de la DGI. Puisque les recommandations provenant de ces centres fiscaux sont prises en compte, ainsi que les problèmes rencontrés suite à l'interprétation d'une loi sont étudiés minutieusement pour pouvoir envisager une réforme dans la prochaine loi de finances.

La réaction des contribuables et des opérateurs économiques face aux dispositions fiscales sert de référence pour l'élaboration des lois de finances.

La conception et la rédaction des textes de lois, sont faites suivants des règles légales. Comme la loi de finances établit les règles de la perception et de la liquidation des impôts, la DELF simule les impacts des mesures envisagées dans les textes.

Le service de la Législation assume plusieurs tâches dont :

- La production des notes internes d'interprétation aux agents du fisc et aux agents des autres services
- Sur requête des autres services, assister dans l'interprétation des textes de loi
- Vulgariser la législation fiscale pour le grand public
- Produire des bulletins d'interprétation pour diffusion au grand public
- Sur requête d'un contribuable, produire un avis individualisé sur une interprétation demandée
- Maintenir à jour l'intégralité de l'ensemble des lois fiscales pour éviter une duplication, un chevauchement, une contradiction ou une faille
- Formation des agents à l'interprétation et à l'application des textes légaux et réglementaires
- Harmoniser le cadre légal au niveau international.

1.1 – Mise à jour de l’intégrité des lois de finances

Les dispositions contenues dans le CGI doivent être rédigés suivant les lois de finances en vigueur pour l’année.

1.2 – Les études faites suite aux requêtes des opérateurs et des investisseurs

Les requêtes formulées par les investisseurs et les opérateurs économiques sont prises en compte dans l’amélioration des dispositions économiques pour assainir l’environnement économique de la grande île.

1.3 – Rédaction périodique des documents administratifs

Ces documents doivent être fournis pour permettre la connaissance du système fiscal par les contribuables mais aussi de pouvoir mettre au courant les agents dans tous les services.

Malheureusement, ces documents ne sont pas rédigés à temps, faute de moyens au sein de l’administration fiscale. Et cela retarde de plus en plus la volonté d’accroître les recettes fiscales.

Section 2 – Refonte du Code Général des Impôts

Cette refonte consiste à mettre à jour le CGI suivant les modifications opérées au niveau de la loi de finances.

2.1 – Modification des textes fiscaux

Les textes fiscaux sont en effet modifiés suivant les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances de l’année. Cette modification doit être ponctuelle pour éviter tout dysfonctionnement dans l’application des textes.

2.2 – Proposition de réactualisation du CGI

L’actuel CGI a été rédigé en 2000. Les lois de finances modifiant ses dispositions pour chaque année sont rédigées à part. Il faudra en effet réactualiser le CGI en insérant les nouvelles dispositions fiscales.

Il faut pour chaque article, mettre les lois fiscales de chaque année pour mettre en exergue les assiettes et les taux de chaque impôt. Une nouvelle édition du CGI est vivement souhaitée.

Chapitre 3 : Politique d'amélioration

Section 1 – Compilation des documents administratifs

Il faut procéder à l'assemblage de tous les documents administratifs afin de mieux les répertorier.

1.1 – Création d'un centre de documentation

Un centre de documentation doit être installé pour mieux consulter ces documents. Ce sera un centre de relais à la disposition de tous les agents de l'administration pour les accompagner dans l'exercice de leurs fonctions.

L'informatisation de ces documents administratifs est aussi un moyen très efficace pour l'interprétation des textes fiscaux. Il faut les mettre aussi sur le réseau Internet pour faciliter la consultation et l'application des différentes circulaires et décisions rédigées par l'administration.

Il faut dans l'immédiat, instaurer une documentation complète et ponctuelle. Les documents contenus dans ce centre, qui se veulent synthétiques et pédagogiques, feront l'objet d'une diffusion auprès des principaux partenaires administratifs et socio-professionnels intéressés.

Son objectif est double : aider et informer les contribuables qui envisagent de réaliser des opérations éligibles à ces dispositifs ; faciliter leur gestion par les agents des services qui en sont chargés.

Ce faisant, elle contribue à une meilleure compréhension de la législation que se doit de rechercher l'administration fiscale, pour sa meilleure application.

1.2- Production ponctuelle des notes interprétatives

Les notes interprétatives doivent être mises à la disposition de tous les agents de l'administration, surtout pour ceux qui sont dans des zones éloignées des centres de décision.

La mise en place des mesures applicables en zones urbaines a permis d'illustrer l'implication de l'administration fiscale dans la mise en oeuvre d'un dispositif au service de la cohésion sociale dans le respect de l'accomplissement normal de sa mission fiscale traditionnelle.

La multiplicité et l'abondance des dispositifs fiscaux existants, la diversité des conditions d'octroi des aides sont parfois sources d'incompréhension pour les entreprises et pourraient aboutir à des tensions dans leurs relations avec l'administration, nuisibles à l'efficacité de la politique de recouvrement des impôts.

C'est pourquoi, parallèlement aux moyens mis en œuvre en vue de la meilleure application des dispositifs, la DGI développe une politique d'information la plus large possible des contribuables en vue de faciliter les démarches.

1.3– Intensification des mesures administratives

Les mesures administratives devront être intensifiées pour permettre une meilleure accessibilité du contribuable à la formalité administrative.

Les instructions de l'administration commentant les mesures votées dans la loi de finances, doivent être publiées.

Il faut lancer des campagnes d'information dans tous les départements concernés, notamment auprès des services fiscaux et par voie de communiqué de presse.

Sur le plan technique, des dispositions seront prises pour limiter autant que possible les contraintes administratives. A cet égard, les formalités et les obligations déclaratives seront allégées, les demandes des entreprises seront accueillies avec souplesse. Il importe en effet que le contribuable soit informé des conditions dans lesquelles, il doit effectuer le paiement de l'impôt.

Section 2 – Octroi de nouveaux moyens de publication et diffusion des textes fiscaux

L'Administration fiscale dispose des moyens d'action pour exercer ses missions dans un cadre juridique qui précise ses droits et obligations, mais aussi les droits et garanties des contribuables.

Les textes fiscaux doivent, de ce fait être diffusés de manière plus simple pour permettre aux contribuables d'accéder aux renseignements concernant sa situation.

2.1 - Amélioration de la communication interne

L'objectif de la DGI est de pouvoir harmoniser tous les plans d'action au niveau des centres fiscaux se trouvant dans toute l'île. L'informatisation des services fiscaux est déjà un grand pas en avant. Mais la disponibilité des informations nécessaires en temps réel entre les mains des agents leur est bénéfique.

2.2 - Accès des contribuables aux renseignements fiscaux

2.2.1 – Une Administration fiscale plus accueillante et disponible

Un « équilibre juridique » doit être respecté quant aux relations entre les Contribuables et l'Administration.

L'amélioration des relations entre l'Administration et les contribuables constitue une préoccupation constante de la DGI. Placer l'utilisateur au cœur de l'organisation administrative est un des soucis majeurs de cette dernière.

D'une part, l'Administration fiscale a ses propres moyens de définir ses droits et obligations qui doivent être nécessairement reconnus des contribuables.

D'autre part, les contribuables devront prendre conscience de leurs droits et s'acquitter de leurs devoirs.

Nous savons par ailleurs que la législation fiscale est complexe, malgré les efforts de simplification réalisés. Et les contribuables éprouvent réellement des difficultés pour l'application correcte des textes.

L'Administration doit donc le mieux possible accompagner chaque contribuable dans son devoir fiscal et le rassurer quand il doit prendre une décision à conséquence fiscale. Il s'agit en fait d'améliorer l'accueil quotidien du contribuable dans les services, en prenant des engagements précis et concrets de qualité du service rendu.

Et pourquoi ne pas instaurer un programme, comme dans le système français, intitulé : « pour vous faciliter l'impôt » qui vise à améliorer la qualité du service rendu ?

- Tout contribuable aura désormais une réponse rapide à la demande qu'il formule : immédiatement au téléphone et dans le délai maximum d'un mois par lettre (avec le cas échéant une lettre d'attente si la situation semble présenter des difficultés).
- On évitera de renvoyer le contribuable d'un service à l'autre : la prise en charge de sa demande se fera en une seule démarche et la DGI s'occupera de répartir le dossier entre les différents services. Ceci afin d'éviter la réticence de la part de l'utilisateur.
- Un service d'accueil partout, plus à l'écoute et où le contribuable pourra se procurer tous les documents nécessaires sur place, par téléphone ou sur internet.

- L'ouverture au public de tous les services en zone urbaine est élargie du lundi au vendredi avec un accueil sur rendez vous personnalisé et à la demande.

2.2.2 – Une Administration simplifiant les procédures

Un élément important du civisme fiscal réside dans la transparence du langage et la simplicité des formalités. Une Administration qui se veut être simple doit parler la langue de tout le monde.

- Il faut en effet instaurer un programme de réécriture systématique des courriers les plus couramment adressés aux contribuables. Dans ce cas bien précis, il faut utiliser des termes compréhensibles et adopter une forme courtoise en écartant les expressions obscures.
- Il faudra aussi procéder à une formation régulièrement renouvelée des agents pour qu'ils puissent conserver le réflexe d'une écriture administrative accessible pour tous.
- La suppression de la déclaration de revenus spécifique pour les contribuables qui s'installent à l'étranger, qui est une source de complexité pour le contribuable et l'Administration.
- Il faut expérimenter aussi la déclaration de revenus pré-remplie par les soins de l'Administration. Il faut apporter l'aide nécessaire aux contribuables pour ce faire afin de les familiariser avec les démarches administratives. Cela consiste à envoyer une déclaration de revenus pré-remplie des éléments de salaires et de pension que les employeurs et organismes concernés devront adresser à l'Administration.
- Les contribuables désirant soumettre leur cas à l'Administration pourront désormais le faire par Internet. Cette dernière devra lui expliquer bien entendu les démarches à suivre et ses droits en cas de réclamations de sa part.

2.2.3 – Une Administration fiscale qui garantit la sécurité juridique des entreprises

La sécurité du droit fiscal est un besoin exprimé par les contribuables et un facteur d'attractivité de Madagascar pour les investissements internationaux, compte tenu de la politique actuelle sur l'intensification du soutien des investissements.

Il faudra en fait améliorer la sécurité des agents économiques au regard de la règle fiscale et mettre en confiance les opérateurs étrangers : ils pourront de ce fait, interroger l'administration fiscale, par une demande écrite, précise et complète, pour savoir s'ils disposent ou pas d'un établissement stable à Madagascar (et donc, sur l'existence ou non d'obligations fiscales à Madagascar).

En premier lieu, il faut mettre un dispositif d'accord préalable sur les prix de transfert qui sera généralisé et inscrit dans le Code Général des Impôts afin de mieux le faire connaître des intéressés. Il s'agit d'accords négociés avec les Etats partenaires sur la juste répartition de la base imposable des sociétés étrangères, qui peuvent ainsi, obtenir une garantie a priori contre les risques de double imposition.

Deuxièmement, l'Administration fiscale apporte des précisions sur l'interprétation de dispositions fiscales à travers ses instructions publiques. Elle le fait aussi notamment dans des courriers adressés à des usagers.

Troisièmement, il faut aider les entreprises et ne pas toujours les poursuivre. Il s'agit de la protection des contribuables et non pas de les condamner en infraction : les entreprises pourront, désormais obtenir « un contrôle sur demande » qui les aidera à bien appliquer les textes fiscaux. Seront visées, les Micro et Petites Entités (MPE), y compris les entreprises nouvelles. Le contrôle sera de courte durée et ciblé sur des points précis exprimés dans la demande écrite du contribuable, qui sera ainsi éclairé sur la bonne application de la loi à son cas particulier. En cas d'anomalies constatées dans les déclarations souscrites, les contribuables pourront régulariser leur situation dans des conditions favorables (l'intérêt de retard réduit de moitié), s'ils le font rapidement.

A défaut de régularisation, le service procèdera alors à un rehaussement c'est-à-dire à une proposition de rectification ou « redressement ». Il faut faire en sorte que la situation du contribuable pour l'avenir sera sécurisée.

En dernier lieu, les réponses comportant une interprétation des dispositions fiscales de portée générale seront publiées dans les services fiscaux, après avoir été rendues anonymes. Les lettres aux organisations professionnelles seront diffusées dans les mêmes conditions.

Cette publication permettra l'amélioration de l'ensemble des contribuables sur l'interprétation des textes retenue par l'administration et de leur apporter d'avantage une sécurité juridique.

Les réponses publiées devront suivre les rapports communiqués au Parlement afin de contribuer à la transparence des décisions prises lors du vote de la loi de finances.

Section 3 – Confection des guides et rédaction périodique des bulletins fiscaux

La DGI a déjà réalisé une action de communication externe pour mettre l'utilisateur au cœur de l'organisation administrative.

Des supports papiers ont été réalisés jusqu'ici : 900 agendas fiscaux, 650 guides pratiques de la fiscalité, 2000 bulletins fiscaux diffusés.

3.1 – Les guides pratiques

Ces documents compileront les démarches à suivre ainsi que les opérations à effectuer suivant des situations bien précises.

3.2 – Les bulletins fiscaux périodiques

Ces bulletins sont rédigés par la DGI pour éclairer la prise de décision des agents et de permettre éventuellement au contribuable de se référer à ces dispositifs d'application.

Tant qu'il y aura de nouvelles dispositions provenant des lois de finances, ces bulletins fiscaux doivent être rédigés.

CONCLUSION

Le droit fiscal est la source incontestable de tous les systèmes fiscaux. Le principe de la légalité des textes fiscaux est un moyen d'assurer efficacement la liquidation et le recouvrement des impôts.

La fiscalité est à l'heure actuelle, mise au service du développement. A l'heure où les autorités de Madagascar tendent vers un même objectif, il nous a paru pertinent d'évoquer le rôle de la fiscalité, dans un contexte de démission collective des contribuables au paiement d'impôt. Ce phénomène est dû en grande partie à des années de laxisme qui ont eu des répercussions au passif du bilan des gouvernements précédents.

L'impôt est un des moyens de financement du développement économique de la Grande île. La question n'est pas de se demander s'il faut inciter les citoyens à s'impliquer davantage dans le développement du pays à travers les impôts, mais de savoir comment d'une part, rendre le système fiscal malgache financièrement productif puisqu'il doit dégager les ressources nécessaires et au fonctionnement des institutions de l'Etat et à la réalisation des programmes d'investissement publics, et d'autre part, renforcer la productivité de l'impôt, améliorer son rendement, sans affaiblir l'action des opérateurs économiques nationaux ou étrangers, tout en veillant à l'application équitable du fardeau fiscal sur une population dont les revenus sont singulièrement faibles.

Madagascar a subi une défaillance au niveau de son économie globale, suite aux évènements de la crise politique survenue dernièrement. Elle doit mettre en œuvre tous les moyens susceptibles d'assurer son développement, et l'impôt fait partie intégrante de ces moyens. Le problème se pose cependant sur l'inconcevabilité de l'efficacité économique de l'impôt et sa rentabilité financière. Cela peut engendrer des inégalités sociales graves, qui deviennent très intolérables pour la majorité de la population.

Le système déclaratif des impôts est assuré par le contrôle a posteriori de l'administration (contrôle sur pièces ou sur place).

Le mécanisme des pénalités répond à un triple souci. Il tend d'abord à garantir le respect de ce système déclaratif, à déterminer des sanctions adaptées aux infractions commises et enfin à être d'application relativement simple tout en assurant le respect des garanties des contribuables qui sont un élément essentiel de son acceptation par la société. L'objectif principal est de crédibiliser le respect du système déclaratif.

En effet, l'essentiel de l'impôt étant désormais assis à partir de déclarations des contribuables, il est indispensable que les obligations déclaratives soient assurées de bonne foi.

Toutefois, le contribuable a besoin de comprendre la loi fiscale pour en faire une bonne application en toute sécurité juridique. Or la norme fiscale n'est pas toujours intelligible. L'administration s'efforce de garantir la sécurité juridique, et d'instaurer une justice fiscale en disposant de sa doctrine fiscale.

La codification actuelle des textes fiscaux ne garantit plus l'intelligibilité et l'accessibilité à la norme : contrairement à son appellation, le Code Général des Impôts ne comprend pas la totalité des impositions. Le degré de sécurité juridique en matière fiscale est encore perfectible : la revendication la plus courante en matière fiscale concerne le besoin de stabilité de la norme. Même si la norme doit s'adapter aux évolutions économiques et sociales, l'exigence de sécurité fiscale est légitime.

La rareté de la doctrine fiscale est un autre obstacle à la sécurité juridique des contribuables. Ces textes interviennent parfois de façon tardive et certains de leurs développements ne concernent qu'une infime minorité des contribuables.

L'insuffisance des textes fiscaux conduit aussi à un contentieux fiscal important. Les textes sont trop complexes pour certains contribuables et les procédures trop lourdes. Une réécriture du CGI doit être effective pour mener une action vigoureuse de simplification après avoir identifié les chantiers prioritaires.

La relation de l'administration avec les contribuables est axée vers de meilleures orientations : l'administration doit employer tous les moyens disponibles pour créer un environnement propice pour permettre au contribuable d'effectuer son devoir envers l'Etat.

Diverses mesures doivent être octroyées pour améliorer l'organisation administrative et rendre plus simples les relations des contribuables avec leur administration fiscale. Entre autres, développer un dispositif permettant de mieux suivre les relations avec les contribuables : celui-là comporterait un suivi statistique telle la réalisation d'enquêtes d'opinion annuelles auprès des contribuables.

L'achèvement de la réforme informatique est un préalable à toute réforme des structures de l'organisation de l'administration : l'informatisation permet en outre la bonne gestion des dossiers du contribuable mais surtout un moyen efficace d'établir une inter-relation entre les services fiscaux.

Par conséquent, l'impôt constitue un moyen à la contribution du développement rapide du pays. Malgré la réticence et l'évasion des citoyens au paiement d'impôt, des mesures d'accompagnement, quant à la perception des impôts doivent être appliquées sérieusement par l'administration fiscale.

