

MINISTRE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)

N° ____/08/MFB/CFRA

DOS.N°01

Société X S.A

AVIS CONSULTATIF

N° 05/08/MFB/CFRA du 26.08.08

au sujet de la requête d'expertise sur litige fiscal présentée par la Société X S.A

La C.F.R.A s'est réunie le 29.07.08, en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy Mandrosoa ANTANANARIVO pour examiner les demandes présentées par la Société X S.A, représentée lors de cette séance par Monsieur X en qualité de Directeur Administratif.

Etaient présents les membres suivants :

A voix délibérative : -Madame RAKOTONIAINA-ANDRIATAHIANA Victoire (Présidente)

-Monsieur RAMANAMPANOHARANA Andry (C.S.C)

-Monsieur RAKOTOARISON Patrick (F.C.C.I.)

-Monsieur RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M.)

-Monsieur RASOANAIVO William (D.G.I.)

-Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I.)

-Monsieur RADAVIDRA Jacky (G.E.F.P.)

A voix consultative :-Madame RABEFITIA Vero (O.E.C.F.M.)

Après avoir entendu le représentant de la Société X S.A dans la présentation de sa note d'argumentation, la C.F.R.A, sur demande approuvée par le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 26.08.08 la date du prononcé de son avis.

A cette date, le prononcé de l'avis a été prorogé au 05.09.08, du fait de l'empêchement de certains membres à voix délibérative.

La CFRA, régulièrement composée en sa séance du 05.09.08, en présence de tous ses membres à voix délibérative et après avoir délibéré à huis clos, rend l'avis suivant :

A Sur les faits et procédures

- 1 Par la lettre en date du 06.05.08, le Sieur X Directeur Général de la X, a saisi la C.F.R.A d'une requête sollicitant l'avis de la Commission sur l'application des dispositions de l'article 01.01.21 du CGI, texte qui aurait été appliqué, d'après sa requête, par l'Administration Fiscale pour justifier l'amende sur bénéfice fictif prononcée à l'encontre de la Société, alors que, à son opinion, la Société X, encore

dans la période d'exonération totale en tant qu'Entreprise Franche agréée par le Décret N°2004-732 du 27.07.04, bénéficie en tant que telle de l'exonération totale de l'IBS pour les 5 (cinq) premiers exercices d'exploitation effective dont 2004 à 2006 en font partie et ne peut se voir déclarer redevable d'un bénéfice quelconque qui ne serait pas dû.

- 2** A la suite du contrôle sur pièces des déclarations fiscales de la Société X concernant les exercices non prescrits 2004 à 2006, l'Administration Fiscale a, en effet, relevé à l'encontre de la Société, diverses infractions se rapportant au droit de communication et à l'IBS.

Il est reproché à la Société X :

en matière de droit de communication, l'omission de déclaration des sommes versées à des tiers concernant la location des avions, infraction prévue par l'article 20.06.12 du C.G.I. et réprimée par l'article 20.06.14 du même Code et,

en matière d'IBS, la passation en charges d'exploitation de certaines charges non admises en déduction par l'Administration Fiscale selon les dispositions de l'article 01.01.06 du C.G.I.

- 3** Suivant lettre de notification définitive N°0000-MFB/SG/DGI/DGE du 11.02.07, le montant des amendes déclarées dues par la Société X, est chiffré à :

10.363.192,56 Ar pour l'infraction au droit de communication, le taux appliqué étant de 5% sur le montant des redressements opérés ;

28.223.185 Ar pour l'infraction en matière d'IBS, le taux appliqué sur le montant du bénéfice fictif dégagé étant de 25%.

Seules les amendes ont été, ainsi, déclarées exigibles par l'Administration Fiscale, la Société X bénéficiant encore de la période de grâce du régime des Zones Franches.

- 4** Les explications de la Société X soutenant qu'en tant qu'Entreprise Franche, elle bénéficie de l'exonération totale de l'IBS et ne peut se voir infliger, une amende pour un bénéfice exonéré, n'ont pas été retenues par l'Administration Fiscale, les motifs avancés étant que « la loi sur les Zones Franches n'ont pas stipulé dans ses articles que les sociétés et entreprises bénéficiant des régimes de faveur sont exonérées aussi bien de l'impôt ou de droit fraudé que des amendes et pénalités y afférentes en cas d'infraction ».

- 5** A la suite de cette notification définitive, la Société X, par lettre N°AR-096/07 du 26.12.07, a sollicité de l'Administration Fiscale l'application du taux de 1% en ce qui concerne le droit de communication, l'amende prévue étant de 1% à 5% mais a maintenu sa position quant à la franchise totale de l'IBS et à la non applicabilité de l'article 01.01.21 du C.G.I.

- 6** L'Administration Fiscale n'a pas modifié sa position et a dressé procès verbal de l'infraction constatée suivant procès-verbal N° 00-IBS/DGE/SGU/2008 du 30.01.08.

- 7** Par lettre en date du 07.01.08, reçue à la Direction des Grandes Entreprises le 11.02.08, la Société X a saisi la Direction Générale des Impôts d'une requête en révision de la position de l'Administration Fiscale, requête assortie d'une demande de sursis de paiement jusqu'au règlement du litige.

8 Jusqu' à la date de la saisine de la C.F.R.A le 06.05.08 et pendant tout le cours de l'instance devant la Commission, la D.G.I n'a donné aucune suite à cette demande.

Par contre, et en vue du recouvrement des pénalités constatées dans le procès- verbal du 30.01.08, la Direction Générale des Impôts a établi le titre de perception N°000 du 27.02.08, visé et rendu exécutoire par le Directeur du Contrôle Fiscal et du Contentieux le 28.02.08 et notifié à la Société X par lettre N°000-MFB/SG/DGI/DCFC/SCXP du 04.03.08, reçu par la Société le 11.03.08.

9 Un mémoire contestant le titre de perception ainsi établi a été déposé le 18.03.08 par la Société X.

10 La requête du 06.05.08 de la Société X portant saisine de la C.F.R.A a été communiquée à la D.G.I qui a déposé ses mémoires en défense le 26.05.08, mémoires reçus au Secrétariat de la Commission le 28.05.08.

La D.G.I. conclut à l'irrecevabilité de la requête et à l'incompétence de la C.F.R.A aux motifs que l'article 20.02.32 alinéa 2 du C.G.I dispose que l'expertise fiscale est ordonnée par le tribunal, soit d'office, soit sur demande du requérant, soit sur demande du Chef du Service du Contentieux; or, aucune mesure d'instruction n'a été ordonnée ni par les autorités citées, ni par la Commission qui est également habilitée à demander l'expertise ; qu'en l'absence d'une décision ordonnant une telle mesure, la C.F.R.A ne peut statuer sur la demande.

11 Les mémoires en défense de l'Administration Fiscale ont été communiqués à la Société X qui reconnaît l'utilisation mal à propos du terme « expertise » pour qualifier sa demande mais compte tenu de l'objet de la requête, soutient la compétence de la C.F.R.A pour connaître du litige.

B Sur la recevabilité de la demande

12 Le terme utilisé par les parties pour qualifier leur demande n'est jamais déterminant pour caractériser juridiquement la nature et l'objet de la réclamation.

Il appartient à l'organe saisi pour statuer de restituer aux faits leur véritable qualification, cette qualification résultant uniquement des faits se rapportant au litige, des points sur lesquels porte la contestation, des motifs invoqués à l'appui des prétentions et de l'objet réel de la réclamation.

Le contenu de la lettre de saisine et les pièces annexées ne laissent aucun doute sur l'objet réel de la demande de la Société X.

En intitulant sa requête de demande d'expertise sur litige fiscal, la Société X n'a jamais entendu recourir à la mesure technique d'expertise prévue par l'article 20.02.32 du C.G.I.

C'est un litige d'ordre juridique et non une évaluation technique de l'imposition réclamée, qui est soumis par la Société X à l'appréciation de la C.F.R.A, l'expertise demandée tendant tout simplement à demander à la Commission un avis d'ordre juridique sur l'applicabilité en son endroit de l'article 01.01.21 du C.G.I, texte que la Société X estime lui avoir été appliqué par l'Administration Fiscale pour justifier la pénalité exigée.

Le contenu de la lettre est clair et net à ce sujet et la D.G.I ne peut utilement se retrancher derrière une fausse qualification qui ne lie pas la Commission, sinon même derrière une simple erreur de terminologie qui n'influe en rien sur l'objet et la nature de la demande, pour soutenir l'incompétence de la C.F.R.A.

Un tel moyen est manifestement inopérant et la C.F.R.A ne peut suivre la D.G.I dans cette argumentation.

13 Le véritable problème qui se pose, en l'espèce, quant à la recevabilité de la requête, est celui de savoir si la saisine de la C.F.R.A par la Société X le 06.05.08 se trouve dans le délai prescrit par l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 créant la C.F.R.A et fixant son mode de fonctionnement.

L'article 5 sus énoncé conditionne la saisine de la C.F.R.A à l'intervention d'une notification définitive de redressement ou, si le contribuable a saisi le Directeur Général des Impôts d'une réclamation préalable, d'une décision de rejet de la réclamation contentieuse.

La Société X a choisi la voie de la réclamation préalable, en saisissant le Directeur Général des Impôts après la notification définitive de redressement, d'une requête en contestation et en décharge de la pénalité exigée, réclamation faite le 07.01.08 et reçue à la D.G.E le 11.02.08.

En droit, la réclamation est régie pour son exercice, par la loi en vigueur à cette date.

En l'occurrence, les exercices vérifiés se rapportent aux exercices non prescrits 2004 à 2006 et c'est donc, par rapport au texte applicable au moment de la vérification, que le problème doit être examiné.

Aux termes de l'article 20.02.14 du C.G.I, dans sa rédaction applicable au moment des faits, la Société X, notifiée du redressement définitif le 11.12.07, disposait d'un délai de 6 (six) mois pour faire sa réclamation, délai courant en principe à partir du versement de l'impôt contesté mais une demande de sursis de paiement a été faite également par la Société X.

Le délai de réclamation expirait donc normalement le 07.07.08, délai dans lequel l'Administration Fiscale devait statuer sur la demande et normalement, la Société X aurait dû attendre jusqu'au 07.07.08 avant de saisir la Commission.

Mais le renouvellement de la demande n'est plus nécessaire à notre avis, si au moment où la C.F.R.A est appelée à statuer, la décision de rejet de la réclamation préalable par la D.G.I est définitivement acquise, la saisine de la C.F.R.A le 06.05.08 et conditionnée par l'intervention d'une décision de rejet, se trouvant par là-même régularisée.

Il est constant en l'espèce que jusqu'au 07.07.08 et pendant toute la durée de l'instance devant la Commission, le Directeur Général des Impôts n'a statué ni sur la demande de sursis de paiement alors qu'il aurait dû le faire dès la réception de la demande, ni sur la réclamation en décharge alors qu'il avait la possibilité de le faire jusqu'au 07.07.08.

Ce silence de l'Administration Fiscale équivaut à une décision implicite de rejet et la demande prématurée de la Société X faite le 06.05.08, mais régularisée en cours d'instance par l'intervention d'une décision implicite de rejet le 07.07.08 se trouve dans le délai prescrit par l'article 5 de l'Arrêté susvisé et opère, à notre avis, saisine régulière de la C.F.R.A.

C Sur le bien-fondé de la demande

14 Contestant les motifs avancés par l'Administration Fiscale pour justifier l'amende infligée, la Société X fait valoir qu'il ne peut y avoir impôt ou droit fraudé que si, légalement, l'Entreprise est redevable de l'impôt concerné et que, à défaut d'y être imposable, l'on ne saurait lui reprocher d'avoir commis une infraction ; que tant que l'Entreprise bénéficie de l'exonération totale, la réintégration des charges non admises fiscalement en déduction ne peut servir qu'à contrôler le montant des déficits dans le cas où l'Entreprise présente un résultat déficitaire car le report des déficits pourrait

influencer les impositions du ou des exercices postérieurs non couverts ni par l'exonération totale ni par la prescription ; que les verbalisateurs ont fait application de l'article 01.01.21 alinéa 2 du C.G.I, or cet article ne concerne que les entreprises imposables à l'IBS mais qui déclarent un résultat déficitaire ; qu'en attribuant à la Société X des bénéfices fictifs au titre des exercices couverts par l'exonération totale pour asseoir l'amende prévue par ledit article, l'Administration assimile une entreprise exonérée à une entreprise soumise à l'impôt mais déclarant des résultats déficitaires et a ainsi étendu l'application de l'article 01.01.21 alinéa 2 du C.G.I à une situation qu'il n'a pas prévue.

15 Aux termes de l'article 32 (nouveau) de la loi N°89.027 du 29.12.89 modifiée par la loi N°91.020 du 12.08.91, texte applicable pour déterminer les droits exacts de la Société X les entreprises industrielles de transformation et les entreprises de production intensive de base, bénéficiaires du régime de Zone Franche sont soumises à l'impôt sur le bénéfice des sociétés au taux de 10% mais en sont exonérées pendant les 5 premiers exercices d'exploitation effective, période qualifiée de période de grâce par le texte.

Cela veut dire en clair que l'octroi du régime de Zone Franche n'affecte pas le principe de l'assujettissement à l'impôt. Il n'affecte que le paiement, les entreprises bénéficiaires étant tout simplement dispensées du versement de l'impôt virtuellement dû à ce titre pendant les 5 premiers exercices de l'exploitation effective.

Les Entreprises Franches ne sont donc pas au taux zéro (0) en matière d'IBS. Elles sont au taux de 10% mais aucun paiement à ce titre ne peut leur être exigé, même si un bénéfice fictif a été dégagé par l'Administration Fiscale à la suite de la réintégration de certaines charges dans le bénéfice imposable.

16 L'Administration Fiscale ne demande d'ailleurs pas le paiement de l'impôt du sur le bénéfice fictif dégagé. Elle ne demande à la Société X que le paiement de l'amende pour contravention aux dispositions de l'article 01.01.06 du C.G.I et fixé à 25% du montant du bénéfice fictif reproché, amende qui ne serait pas couverte par l'exonération fiscale.

L'argument de la Société X tendant à soutenir qu'à défaut d'être imposable à l'IBS pour le revenu concerné, l'on ne saurait lui imputer d'avoir commis une infraction, ne résiste pas à l'analyse.

Le fait pour la Société X d'être exonérée du paiement de l'IBS ne la dispense pas de souscrire à toutes les obligations auxquelles sont astreintes toutes les autres personnes morales assujetties à l'IBS, en vue de permettre à l'Administration Fiscale d'asseoir l'assiette de leur imposition et d'en assurer le contrôle.

La Société X ne saurait se prévaloir de son statut d'Entreprise Franche pour se soustraire à ces obligations, notamment à son obligation de tenir une comptabilité sincère et régulière.

La loi sur le régime de Zone Franche ne stipule rien à ce sujet. Au contraire, l'article 32 (nouveau) suscit, en son alinéa 3 dispose nettement que « Les règles d'assiette et de liquidation fixées par le C.G.I demeurent applicables aux entreprises bénéficiant du régime de Zone Franche. »

L'IBS pour les entreprises de Zone Franche est donc établi dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que pour toutes les entreprises passibles de cet impôt.

L'imposition à l'IBS est fondée sur la déclaration des résultats faite par le contribuable et celle-ci doit être justifiée par la comptabilité de l'entreprise qui, pour être probante doit :

- être tenue dans les formes prescrites par le Code du Commerce;
- ne pas présenter des lacunes ;

- être appuyée des pièces justificatives indispensables pour en permettre le contrôle.

Le droit de vérification de l'Administration Fiscale des déclarations faites par le contribuable n'est pas exclu par le texte sur les Zones Franches.

Cette vérification qui s'exerce notamment sur la comptabilité de l'entreprise, comptabilité qui doit être régulière et complète, est destinée, ainsi qu'il a été dit, à permettre à l'Administration Fiscale d'asseoir l'assiette et le contrôle de l'imposition des Sociétés concernées et en conséquence, d'assurer le contrôle de leur imposition à d'autres impôts que l'IBS, ou de l'imposition de leur membres ou de leur personnel du chef des revenus qu'elle leur distribue, ou encore de l'imposition des tiers qui sont en relation d'affaires avec elles.

A ce recoupement nécessaire pour dépister toute fraude éventuelle s'ajoute pour les Zones Franches la préoccupation pour l'Etat d'évaluer, si le moins-perçu ou le manque à gagner résultant de l'exonération, compense les résultats attendus de l'octroi du régime de faveur à ces entreprises.

17 La Société X, astreinte à ces obligations de tenue d'une comptabilité régulière, ne peut donc sérieusement soutenir qu'elle peut mettre dans les charges déductibles ce que bon lui semble sans être liée par les dispositions de l'article 01.01.06 du C.G.I.

18 Comme pour toutes les entreprises passibles à l'IBS, l'omission ou l'insuffisance de déclaration de produits taxables entraîne l'application de sanctions fiscales sans préjudice de peines correctionnelles qui peuvent s'y ajouter en cas d'infraction.

L'amende est due même si l'Entreprise est dispensée du paiement de l'impôt.

L'application de ces sanctions fiscales qui tirent leur fondement d'une autre cause et se basent sur la violation par l'Entreprise des obligations imparties par le Code Général des Impôts, n'est nullement conditionnée par l'applicabilité ou la non applicabilité du texte sur les Zones Franches. Il n'en est autrement que si l'exonération de toute sanction est également prévue par ce texte, ce qui n'est pas le cas.

Une amende de 25% sur la base du bénéfice fictif dégagé, a été infligée par l'Administration Fiscale à la Société X.

Il est certainement regrettable que la lettre de notification définitive n'a pas précisé clairement le texte qui a été appliqué à ce sujet par l'Administration de manière à ce que le contribuable soit suffisamment informé et puisse prendre utilement position.

La Société X pense qu'en appliquant le taux de 25%, l'Administration a appliqué l'article 01.01.21 al. 2 du C.G.I, article qui serait applicable aux seules entreprises déclarant un résultat déficitaire.

Le défaut de précision du texte applicable est peut être, à la source de cette confusion.

Il est à relever qu'en aucun moment, l'Administration Fiscale n'a jamais reproché à la Société X une déclaration de déficit non justifié ;

Ce qui est reproché à la Société X, c'est d'avoir fait figurer en charges d'exploitation des charges non admises en déduction par l'Administration Fiscale, en somme, une minoration des bénéfices.

En cas d'insuffisance relevée dans la déclaration, l'article 01.01.22 en son alinéa 5 dispose que les pénalités prévues à l'article 01.01.21 sont également applicables.

Ce sont les pénalités prévues par l'article 01.01.21 du C.G.I qui ont été appliquées par l'Administration et non l'existence d'un report déficitaire.

Une lecture plus attentive du Code Général des Impôts aurait permis à la Société X de déceler l'article réellement applicable et appliqué par l'Administration Fiscale.

En appliquant le taux de 25%, l'Administration Fiscale aurait dû certainement viser expressément le texte du C.G.I dont il a été fait application. Mais l'imprécision du texte appliqué n'affecte pas, à notre avis, la régularité de la pénalisation si celle-ci peut être justifiée par un autre article du Code et peut trouver sa justification dans cet article.

19 Compte tenu des considérations ci-dessus évoquées, la Commission ne peut suivre la Société X dans son argumentation et ne peut qu'émettre un **avis défavorable** à la requête présentée tendant à soutenir l'inapplicabilité de l'article 01.01.21 du C.G.I, l'amende infligée tirant son origine de l'article 01.01.22 du C.G.I qui fait référence pour les pénalités à l'article 01.01.21. du C.G.I, pénalités donc légalement justifiées et au paiement desquelles la Société X est tenue, indépendamment de son statut d'Entreprise Franche et des avantages en matière d'IBS liés à ce statut.

20 Le présent AVIS sera notifié aux parties par les soins du Secrétariat de la Commission.

La Commission recommande à la Société X de saisir le Directeur Général des Impôts du présent AVIS dans le mois de réception de la notification pour provoquer l'une des décisions prévues à l'article 16 de l'arrêté N°9026/2008 du 24.04.08.

Certes, une décision implicite de rejet existe déjà permettant à la Société X de saisir directement le tribunal. Mais l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 semble permettre une nouvelle réclamation devant le Directeur Général des Impôts qui peut, soit abandonner en totalité ou en partie le paiement de l'amende exigée, soit maintenir sa position, auquel cas, la procédure judiciaire suivra son cours normal.

La Société X a la possibilité également de formuler une demande de remise gracieuse auprès du D.G.I, la décision finale appartenant dans ce cas au Ministre Chargé de la Réglementation Fiscale qui statue en dernier ressort.

Toute sanction fiscale est en principe indépendante de la bonne foi ou de la mauvaise foi du contribuable et la Commission qui n'a pas reçu compétence pour statuer en équité ne peut, dans l'appréciation du bien-fondé de la demande de la Société X, que se référer aux dispositions légales du Code Général des Impôts.

La remise gracieuse n'est pas enfermée dans ces limites et au cas où la Société X emprunterait cette voie, nous recommandons aux autorités compétentes d'accorder à cette demande une attention compréhensive, le litige divisant les parties tenant plus d'une divergence d'interprétation sinon d'une confusion dans le texte applicable que d'une mauvaise foi avérée de la part du contribuable.

Ainsi prononcé le jour, mois et an que dessus et signé par nous.

RAKOTONIAINA-ANDRIATAHIANA Victoire

Présidente de la C.F.R.A.

