

MINISTRE DES FINANCES ET DU BUBGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

C.F.R.A

N° ____/08/MFB/CFRA

DOS.N°08

Société X MADAGASCAR SARL

AVIS CONSULTATIF

N°.04/08/MFB/CFRA du 26/08/08

au sujet de la requête de la Société X en annulation de la notification définitive de redressement N° 0000/MFB/SG/DGE du 16.05.08 portant réintégration de certaines charges dans le bénéfice imposable.

La C.F.R.A. s'est réunie le 29.07.08 en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête présentée par la Société X .

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 dans ses explications, la Commission, sur demande approuvée par le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 26.08.08 la date du prononcé de l'Avis.

La Commission, régulièrement composée à cette date, en présence de tous ses membres à voix délibérative et après délibération à huis clos, donne l'avis suivant :

A Sur les faits et procédures

- 1** Par lettre en date du 03.06.08, reçue au Secrétariat de la CFRA le 04.06.08, la Société X MADAGASCAR SARL, a saisi la CFRA d'une requête en contestation et en annulation de la notification définitive de redressement du 16.05.08, reçue par la Société le 20.05.08.

- 2** Le litige soumis à l'appréciation de la Commission concerne le caractère déductible ou non déductible de certaines charges portées dans la lettre de notification définitive de redressement du 16/05/08 de la Direction Générale des Impôts.

Cette notification définitive fait suite à une première notification en date du 04/12/07 établie par l'Administration fiscale consécutivement au contrôle sur pièces des déclarations fiscales de la Société X concernant les exercices non prescrits 2005 et 2006 et au cours duquel elle a relevé à l'encontre de la Société, en matière d'IBS, une insuffisance de déclaration de bénéfice aux titres des exercices vérifiés et en matière d'IRSA, une insuffisance de déclaration des revenus distribués.

- 3** Les insuffisances reprochées résultent de la réintégration de certaines charges considérées par l'Administration fiscale comme non déductibles.

Les rubriques concernées et objet de réclamation de la Société X sont les suivantes :

I En matière d'IBS :

- a/ Personnel extérieur** évalué à la somme de : 24.491.080,60 Ar. pour l'année 2005 et 12.545.907,41Ar. pour l'année 2006.

Sont compris dans cette rubrique :

Pour l'année 2005 :

| | |
|--|----------------------------|
| - Remboursement de l'avance de trésorerie (Me X) (P n°13-Me X) | 10.572.381,00 |
| - Allocation devises pour mission France (Mme X-3.000 Euros)- 04/05(P n°14-Me X) | 7.658.880,60 |
| - Allocation devises pour mission France (Mme X 2.000 US\$)- 11/05(P n°15-Me X) | 4.413.460,60 |
| - Prestations – Sous-traitance Smocks (P n°16-Me X) | <u>1.846.359,00</u> |
| | 24.491.080,60 |

Pour l'année 2006 :

| | |
|--|----------------------------|
| - Allocation devises pour mission France (Mme X- 1.000 Euros)- 01/06(P n°17-Me X) | 2.635.560,00 |
| - Frais d'avion Mme X- 03/06(P n°18-Me X) | 878.700,00 |
| - Réservation Hôtel Mme X- | |
| - Mission France – 119,00 Euros- 10/06(P n°19-Me X) | 319.282,40 |
| - Allocation devises pour mission France (Mme X- 500,00 Euros)- 10/06(P n°20-Me X) | 1.369.840,00 |
| - Prestations- Sous-traitance Smocks (P n°21-Me X) | <u>7.342.525,00</u> |
| | 12.545.907,40 |

b / Frais de séminaire et de conférence dont le montant, estimé pour l'année 2005 à 325.000 Ar. et pour l'année 2006 à 1.452.118 Ar. est détaillé comme suit d'après les chiffres donnés par la Société X :

Année 2005 :

| | |
|---|--------------------------|
| - Participation Réunion CCIFM (02/05) (P n°22-Me X) | 5.000,00 |
| - Cotisation CCIFM (06/05) (P n°23-Me X) | 220.000,00 |
| - Droit d'adhésion GEFP (12/05) (P n°24-Me X) | <u>100.000,00</u> |
| | 325.000,00 |

Année 2006 :

| | |
|---|----------------------------|
| - Participation Réunion CCIFM (02/06) (P n°25-Me X) | 5.000,00 |
| - Séminaire Droit du travail (P n°26 Me X) (Malagasy Ressources) (03/06) | 127.118,00 |
| - Cotisation CCIFM 2006 (09/06) (P n°27 Me X) | 240.000,00 |
| - Cotisation GEFP 2006 (10/06) (P n°28 X) | <u>1.080.000,00</u> |
| | 1.452.118,00 |

c / Salaires non déclarés à l'IRSA chiffrés comme suit :

Année 2005 :

| | |
|--|----------------------------|
| - Charges Patronales CNaPS (P n°29 à 35) | 11.974.094,53 |
| - Charges Patronales AMIT (P n°36 à 40) | 3.988.159,50 |
| - Autres charges de Personnel (Prime) | 1.515.974,20 |
| - Œuvre sociale | 175.019,00 |
| - Prime et Gratification Fin d'Année | <u>2.392.471,20</u> |
| | 20.046.718,53 |

Année 2006 :

| | |
|--|--------------------------|
| - Charges Patronales CNaPS (P n°48 à 51) | 11.791.187,80 |
| - Charges Patronales AMIT (P n°52 à 60) | 3.862.166,00 |
| - Autres charges de Personnel (Prime) | 278.617,00 |
| - Œuvre sociale | 70.000,00 |
| - Solde de tout compte- Congé payé | <u>316.148,00</u> |
| | 16.318.138,80 |

II En matière d'IRCM :

- Année 2005 : **44.862.792,13 Ar**

- Année 2006 : **30.316.164,20 Ar**

4 La Société X conteste la qualification retenue par l'Administration en soutenant :

a / En ce qui concerne le personnel extérieur à l'entreprise, que les personnes citées sont les actionnaires principaux de la Société ainsi que le prouvent les extraits des statuts versés au dossier ; qu'elles ne peuvent pour cela être classées extérieures à la Société ; que la Société X est une Entreprise Franche et qu'à ce titre, toute sa clientèle est exclusivement étrangère ; que pour le développement de la Société, elle a un besoin vital de les rencontrer afin de présenter ses prototypes et éventuellement signer les contrats de fabrication ; que c'est la raison de ces missions à l'extérieur ; que ce sont les propriétaires de la Société qui font ces déplacements et que c'est d'ailleurs eux qui ont le pouvoir de contracter ; que l'avance figurant sous cette rubrique résulte d'un emprunt contracté par la Société et remboursable suivant son état de trésorerie ; que les prestations de sous-traitance de travail de smocks sont des charges liées au fonctionnement normal de l'Entreprise.

b / En ce qui concerne les frais de séminaire et de conférence, que le montant relevé par l'Administration correspond aux cotisations G.E.F.P. et C.C.I.F.M. ainsi qu'aux frais de participation de la Société aux différents séminaires intéressant l'Entreprise, dont le Droit du Travail.

c / En ce qui concerne les salaires non déclarés à l'IRSA, que les charges de la CNaPS et de l'AMIT sont des charges patronales obligatoires ; que les œuvres sociales visées concernant le paiement de billets se rapportent à des œuvres caritatives auxquelles la Société ne peut se soustraire ; que les primes et gratifications de fin d'année sont pratiquées par toutes les Entreprises et il ne saurait être reproché à la Société de vouloir bien traiter ses employés.

d / Que l'imposition au titre de l'IRCM n'est pas dès lors due, la Société ayant justifié de la totalité des charges déduites à tort par l'Administration fiscale ; qu'en tout cas, il ne s'agit pas de bénéfice à partager mais de redressement IBS.

5 La requête de la Société X a été communiquée à la Direction Générale des Impôts qui a déposé ses mémoires en défense le 06.06.08.

La Direction Générale des Impôts conclut à l'irrecevabilité de la demande pour dépôt tardif de la réclamation, en ce que la requérante a formé sa réclamation le 03.06.08, reçue par la C.F.R.A. le 04.06.08 ; que le délai de 15 (quinze) jours pour former la réclamation est dépassé de 1 (un) jour, soit entre le 20.05.08, date de la réception de la notification définitive et le 03.06.08.

B Sur la recevabilité de la requête

Aux termes de l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 : « La Commission Fiscale de Recours Administratif est saisie sur simple lettre dans les 15 (quinze) jours de la réception de la notification définitive de redressement ou de la décision de rejet de la réclamation contentieuse, soit par dépôt immédiat d'un mémoire, soit par une déclaration de recours auprès du Secrétariat de la Commission... »

Le texte ne précise pas si le délai de 15 (quinze) jours ainsi imparti est un délai franc ou un délai non franc. Mais quel que soit le caractère du délai, il est acquis et de jurisprudence constante que le jour qui sert de point de départ (dies a quo) ne compte pas dans le délai.

Cette règle traditionnelle s'explique par le fait que la solution contraire obligerait à tenir compte de l'heure à laquelle l'acte qui fait courir le délai a été accompli, de sorte que l'on serait directement amené à compter en heures un délai fixé par jour ou par mois.

Pour éviter ce résultat, le dies a quo est toujours exclu dans la computation des délais et le premier jour utile de délai commence donc le lendemain à l'heure zéro.

Quant au jour de l'échéance (dies ad quem), les termes de l'article 5 de l'Arrêté paraissent à première vue impliquer que l'acte soit accompli « dans les 15 (quinze) jours », soit au plus tard, le dernier jour du délai.

Mais la réclamation contentieuse, qu'elle soit faite devant le Directeur Général des Impôts ou directement devant la C.F.R.A., participe des voies de recours et il est toujours admis que les délais dans lesquels doivent être exercées les voies de recours sont des délais francs.

L'article 20.02.41 du C.G.I., dans sa version applicable au moment de la vérification, ne fait que rappeler ce principe.

Quoi qu'il en soit, le jour du point de départ du délai n'étant jamais décompté, la saisine de la C.F.R.A. le 04.06.08, date de la réception de la réclamation contre la lettre de notification définitive du 16.05.08, reçue par la Société le 20.05.08, se trouve dans le délai et par conséquent, la requête est, à notre avis, **recevable**.

C Sur le bien-fondé de la réclamation

- 6** La réclamation de la Société X tendant à l'annulation du redressement opéré par la lettre de la notification définitive du 16.05.08 se base sur le caractère, à son opinion, déductible des charges réintégréées par l'Administration fiscale dans le bénéfice imposable de la Société.

Aux termes de l'article 01.01.06 du CGI, dans sa version 2005 et 2006, texte applicable aux exercices vérifiés 2005 et 2006 : « Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les sociétés, y compris notamment ceux provenant des cessions d'éléments quelconques d'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation, les profits accessoires, les gains divers. Il est établi sous déduction des charges supportées en vue de

l'acquisition ou de la conservation des revenus et nécessaires à l'exploitation normale de l'entreprise, notamment»

Il résulte de cette définition que, d'une façon générale et à condition qu'elles ne soient pas exclues expressément par le texte, ne sont déductibles que les charges nécessaires à l'exploitation de l'entreprise, c'est-à-dire, les dépenses reliées étroitement à l'exploitation et au patrimoine de la société, et contractées par l'exploitant dans l'intérêt de l'exploitation.

Sont donc exclues les dépenses sans lien avec l'intérêt de l'entreprise ou les dépenses engagées dans l'intérêt personnel et non professionnel du chef d'entreprise ou de l'un de ses associés, ou encore les dépenses personnellement engagées par ces derniers afin de sauvegarder leurs intérêts propres.

- 7** Pour en revenir à la réclamation de la Société X, celle-ci a passé comme charge déductible le remboursement d'une avance que Me X aurait consenti à l'Entreprise.

En principe, la preuve d'un contrat de prêt doit se faire au moyen d'un contrat écrit précisant le montant de l'emprunt, les modalités de remboursement et les intérêts de prêt, s'il en a été stipulé.

Aucune preuve du contrat passé avec l'intéressé n'est cependant produite par la Société X au dossier, l'attestation des remboursements effectués n'établissant aucunement ni la réalité du contrat, ni l'intérêt que présente pour la Société l'emprunt contracté.

En tout état de cause, seuls les intérêts du prêt déclaré contracter sont déductibles à condition qu'il soit prouvé que la dette a été contractée pour les besoins normaux de l'entreprise (Art .01.01.06.3° du C.G.I.), ce que la Société X, sur qui incombe en premier lieu la charge de la preuve, ne peut justifier.

Le fait que le prêteur soit le conjoint de l'associée majoritaire ne change absolument rien à la situation : le prêt consenti à la Société doit être prouvé et seuls les intérêts, s'il en a été stipulé, sont déductibles si la preuve est rapportée que le prêt a été contracté dans le but d'assurer le fonctionnement et l'exploitation normale de l'entreprise et qu'il a été contracté par l'organe statutairement compétent pour le faire, dans l'intérêt de l'entreprise.

Faute de justification en ce sens, la C.F.R.A. estime que c'est à bon droit et à juste titre que l'Administration fiscale a réintégré la somme correspondante dans le bénéfice imposable.

- 8** Quant aux frais de déplacement et de mission de Madame X, sa qualité d'associé majoritaire ne lui confère d'autres droits que ceux reconnus aux autres associés.

Au sens juridique du terme, elle n'est pas propriétaire de l'entreprise qui a une personnalité juridique propre, différente de la sienne.

L'entreprise, constituée en SARL, ne peut être représentée que par son gérant et à moins d'y être dûment mandatée, Madame X n'a pas le pouvoir de s'immiscer dans cette gestion et n'a pas le pouvoir de contracter au nom de la Société

Toute limitation conventionnelle aux pouvoirs du gérant n'est pas de toute façon opposable à l'Administration fiscale.

N'étant pas ainsi prouvé que les déplacements qu'elle a effectués à l'extérieur ont été autorisés par l'organe statutairement compétent et qu'ils ont été effectués, non pour sa convenance personnelle, mais dans l'intérêt de l'entreprise, les frais en résultant restent à sa charge et ne peuvent être déduits du bénéfice imposable.

- 9** Concernant les prestations au titre de sous-traitance de travail des smocks, elles sont déductibles si la réalité des prestations est confirmée par des factures régulières et seules sont reconnues comme régulières les factures répondant aux prescriptions de l'article 20.06.18 du C.G.I.

Les justificatifs sommaires produits au dossier par la Société X ne peuvent être considérés comme des factures régulières attestant la réalité des prestations invoquées et, par conséquent, leur déductibilité du bénéfice imposable.

- 10** Concernant les frais de séminaire et de conférence, les cotisations versées aux groupements professionnels agréés auxquels la Société a adhéré ainsi que les frais d'assistance aux réunions organisées par ces groupements sont normalement déductibles.

L'intérêt pour la Société de ces affiliations qui sont d'ordre professionnel est évident et les pièces justificatives des dépenses engagées qui ne présentent aucun caractère anormal, sont produites au dossier.

L'Administration fiscale qui ne prouve, ni même n'allègue l'inutilité de ces adhésions ou le caractère qui peut lui paraître exagéré des dépenses engagées, ne peut, dès lors et sans aucun motif, réintégrer ces dépenses dans le bénéfice imposable.

- 11** Pour les salaires non déclarés à l'IRSA, les charges patronales au titre de la CNaPS et de l'AMIT qui sont des charges obligatoires pour la Société sont normalement déductibles à titre de dépenses professionnelles et la raison pour laquelle l'Administration fiscale n'a pas retenu ces dépenses comme des charges déductibles ne résulte d'aucun élément du dossier.

Quant aux charges du personnel (prime et gratification de fin d'année), les rémunérations accordées au personnel, quelle que soit leur nature constituent des charges déductibles et la déduction de ces dépenses ne peut soulever de difficultés à la condition tout simplement que les paiements aient été régulièrement déclarés à la CNaPS et au titre de l'IRSA.

A défaut de toute déclaration, l'article 01.01.06 susvisé du C.G.I. est clair et net à ce sujet : les salaires ou parties de salaires non déclarés ne sont pas admis en déduction. Ces salaires, occultes, restent à la charge de l'entreprise.

- 12** Concernant les œuvres sociales, les dépenses déductibles à ce titre sont uniquement celles destinées à financer les œuvres sociales instituées dans l'intérêt direct de l'entreprise et du personnel.

Les œuvres caritatives dont se prévaut la Société ne rentrent pas dans cette catégorie, en ce qu'il n'en résulte aucun avantage direct pour le personnel.

L'intérêt général véhiculé par ces œuvres et dans lequel l'intérêt propre de l'Entreprise ne vient à s'intégrer que d'une manière infime ne fait pas rentrer les charges afférentes dans les charges déductibles.

Il s'agit là plutôt de dons et libéralités ne rentrant pas dans la catégorie des dons et libéralités déductibles, prévus par le C.G.I.

13 Concernant enfin l'I.R.C.M., nous recommandons aux parties de refaire leur calcul, dans la proportion des dépenses considérées comme non déductibles en vertu du présent avis.

14 EN CONCLUSION

La C.F.R.A., après examen de la requête présentée par la Société X, requête recevable aux termes de l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 :

1) Emet un **avis favorable** à la déduction des dépenses suivantes dans le bénéfice imposable :

Frais de séminaire et de conférence :

| | |
|--|----------------------------|
| - pour l'année 2005, d'un montant de Ar. | 325.000,00 |
| - pour l'année 2006, d'un montant de Ar. | <u>1.452.118,00</u> |
| soit au total, la somme de Ar. | 1.777.118,00 |

Charges patronales CNaPS :

| | |
|--|-----------------------------|
| - pour l'année 2005, d'un montant de Ar. | 11.974.094,53 |
| - pour l'année 2006, d'un montant de Ar. | <u>11.791.187,80</u> |
| soit au total, la somme de Ar. | 23.765.282,33 |

Charges patronales AMIT :

| | |
|--|----------------------------|
| - pour l'année 2005, d'un montant de Ar. | 3.988.159,50 |
| - pour l'année 2006, d'un montant de Ar. | <u>3.862.166,00</u> |
| soit au total, la somme de Ar. | 7.850.325,50 |

2) Emet un **avis défavorable** pour le surplus des demandes présentées par la Société X

3) Recommande aux parties de refaire leur calcul quant au montant exact de l'IRCM, compte tenu des charges ci-dessus déduites.

15 Le présent AVIS sera notifié aux parties par les soins du Secrétariat de la C.F.R.A.

La Commission recommande à la Société X de saisir la Direction Générale des Impôts dans le mois de réception de la notification pour provoquer l'une des décisions prévues à l'article 16 de l'Arrêté 9026/2008 du 24.04.08.

Cette saisine est obligatoire, même si la Société X n'entend pas se conformer à l'avis de la Commission, la saisine des juridictions administratives étant conditionnée par la saisine préalable du Directeur Général des Impôts, la réception de la notification de la décision de rejet prise par la

Direction Générale des Impôts ou le rejet implicite de la demande par celle-ci dans le délai de 1 (un) mois de sa saisine, servant de point de départ au délai de 1 (un) mois imparti par l'article 20.02.21 du C.G.I., pour saisir les juridictions.

Sans décision de rejet expresse ou implicite de la part de la Direction Générale des Impôts, l'action serait donc irrecevable devant les tribunaux, l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08, applicable en vertu du privilège du préalable, n'ayant pas modifié la procédure à suivre devant les tribunaux.

L'article 17 de l'Arrêté susvisé dispose clairement à ce sujet que : « les délais de recours prévus par le C.G.I. reprennent leur cours à compter de la notification de l'avis de la Commission ».

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

RAKOTONIAINA-ANDRIATAHIANA Victoire

Présidente de la C.F.R.A.