

-----  
( C. F. R.A. )

N°\_SOS/CFRA

DOS. N°06

Société X

**AVIS CONSULTATIF**

N°06 /08/CFRA du 26 /08/08

relatif à la requête de la société X en contestation des redressements opérés par l'Administration Fiscale pour déduction abusive de TVA et d'omission de reprise de provision.

La CFRA s'est réunie le 29.07.08 en son siège, sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, ANTANANARIVO, pour examiner la demande présentée par la société X, représentée lors de cette séance par Monsieur X en qualité de Directeur Financier.

Etaient présents les membres suivants

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

Monsieur RAMA NAMPANO HARANA 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 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.

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

## **A Sur les faits et procédures,**

1 Par lettre en date du 27.05.08, reçue au Secrétariat de la C.F.R.A le 28.05.08, la Société X, a saisi la Commission du litige l'opposant à l'Administration Fiscale au sujet des impositions portées dans la lettre de notification définitive N°0000/MFB/SG/DGI/DGE du 14.05.08, reçue par la Société le 15.05.08.

2 Cette notification fait suite à une première notification N° 0000-MFB/SG/DGI/DGE du 13.11.07 résultant du contrôle sur pièces effectué par l'Administration Fiscale sur tous les impôts de la Société au titre des exercices non prescrits 2004-2005 et au cours duquel, elle a relevé à l'encontre de la Société diverses infractions en matière de TVA, d'IBS et d'IRCM, les redressements opérés à ces titres pour déduction abusive de TVA et d'omission de reprise de provision entraînant le paiement de l'IRCM correspondant, s'élevant à la somme totale de 16.474.852,10 Ar, amendes y comprises.

3 Sur observations de la Société X, la deuxième lettre de notification définitive du 14.05.08 n'a retenu que l'infraction en matière de TVA d'un montant de 37.102.259,10 Ar pour l'année 2004 et de 91.495.255,50 Ar pour l'année 2005, amendes y comprises et l'infraction en matière d'IBS d'un montant de 18.679.837 Ar pour l'année 2005, amendes y comprises.

L'Administration Fiscale n'a pas retenu l'imposition en matière d'IRCM, les provisions, considérées comme demeurées investies dans la Société, n'étant pas assimilées à des produits passibles de l'IRCM.

4 Dès la première notification du 13.11.07 cependant, l'Administration Fiscale a engagé la procédure de recouvrement des sommes réclamées au titre de la TVA, de l'IBS et de l'IRCM en émettant les titres de perception N°000, 000 et 000 du 06.12.07, titres visés et rendus exécutoires par le Directeur du Contrôle Fiscal et du Contentieux sous N°0000, 0000et 0000/MFB/SG/DGI/DCFC/SCX du 07.12.07, notifiés à la Société par lettre N° 000 du 13.12.07 reçue par celle-ci le 17.01.08.

5 Par lettre en date du 31.01.08 reçue par l'Administration Fiscale le même jour, la Société X a contesté auprès du D.G.I le bien-fondé de ces impositions en lui demandant de

- déclarer nuls et de nul effet les titres de perception N°000, 000 et 000- MFB/SG/du 05.12.07 ;
- prononcer la décharge en faveur de la réclamante, des montants de la TVA, de l'IBS et de l'IRCM consignés dans les P.V N°900-NA/DGE/SC/07 du 16.11.07, N°000-IBS/DGE/SC/07 du 21.11.07 et N°000-IRCM/DGE/SC/07 du 21.11.07.

6 La lettre de saisine de la Commission du 27.05.08 de la Société X ainsi que les pièces jointes ont été communiquées au D.G.I qui a déposé ses mémoires en défense le 05.06.08.

La D.G.I signale à l'attention de la Commission que l'Administration Fiscale a déjà procédé au dégrèvement d'office de l'imposition au titre de l'IRCM suivant sa lettre N°0000-MFB/SG/DGI/DGE du 14.05.08; que pour le reste, elle conclut au maintien des redressements opérés dans la notification définitive N°0000 du 14.05.08 pour les motifs qui y sont contenus.

## **B Sur la recevabilité de la requête**

7 Malgré l'émission des titres de perception, la réclamation de la Société X constitue un contentieux de l'assiette et non un contentieux de recouvrement soumis comme tel, aux dispositions des articles 20.01.44 et suivants du C.G.I dans sa rédaction applicable au moment des faits.

L'émission par l'Administration Fiscale d'un titre de perception n'enlève pas en effet au contribuable, le droit de présenter une réclamation contentieuse s'il se trouve encore dans le délai pour l'exercer, sans que l'Administration Fiscale puisse valablement lui opposer une exception quelconque tirée de l'émission de ce titre.

La deuxième lettre de notification définitive de redressement qui ouvre le délai de recours devant la Commission a été notifiée à la Société X le 15.05.08.

La saisine de la C.F.R.A le 27.05.08, soit dans les 15 (quinze) jours de la notification se trouve ainsi dans le délai.

N'étant pas contesté par ailleurs que la Société X a rempli toutes les autres conditions prescrites par l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08, la requête présentée est dans ces conditions régulière et recevable.

## **C Sur le bien-fondé de la réclamation**

La deuxième lettre de notification du 14.05.08 ne porte plus en effet réclamation de l'imposition au titre de l'IRCM, l'Administration Fiscale cantonnant sa demande à la réclamation des sommes qui seraient dues par la Société au titre de la TVA et de l'IBS.

La Société X conteste les motifs avancés à cet effet par l'Administration Fiscale en faisant valoir

▪ **en matière de T.V.A.** que son chiffre d'affaires est composé de ventes de produits taxables, d'opérations réalisées avec les personnes et entreprises bénéficiant légalement du régime de la suspension de la TVA, d'exportations taxables au taux zéro et de ventes de produits exemptés de TVA par la loi N° 2003.026 du 27.08.03, placées hors du champ d'application de la TVA ; qu'en application des dispositions de l'article 06.01.17 du C.G.I, pour la détermination du prorata du déduction, est porté au Dénominateur « le montant du chiffre d'affaires figurant au Numérateur, augmenté du chiffre d'affaires exonéré provenant des opérations placées dans le champ d'application de la TVA et qui n'ouvrent pas à déduction » ; qu'en vertu dudit article, le chiffre d'affaires provenant des opérations placées hors du champ d'application de, la TVA ne doivent figurer ni au Numérateur ni au Dénominateur; que la notification définitive N°0000 du 13.11.07 réplique que « les produits de la vente locale des biens et marchandises exemptés de la TVA en application des dispositions de la loi N°2006.026 du 27.08.03 portant sur la détaxation des tarifs douanier et fiscal, constituent des chiffres d'affaires non taxables » ; que ces arguments sont maintenus par l'Administration Fiscale dans sa deuxième lettre de notification ; que ce faisant, l'Administration Fiscale, malgré les termes clairs de l'article 2 de la loi précitée, a confondu « exemption » et « exonération » alors que ces deux termes ne sont pas synonymes; qu'un redressement opéré par l'Administration Fiscale en 2004 sur la base des mêmes arguments a d'ailleurs été abandonné, prouvant par là le bien-fondé de la position de la Société ;

- **en matière d'LB.S.** qu'il est reproché à la Société une non-reprise de provision pour risque et charges d'un montant de 49.812.921,00 Ar (249.064.605 Fmg) constitué en 2004 et qui ne figure plus au bilan de l'exercice 2005 ; or les écritures comptables de la Société laissent apparaître que ces reproches ne sont pas justifiés ; qu'en 2004, la Société avait procédé à la réévaluation de ses dettes et

créances libellées en monnaies étrangères ce qui a permis de constater au 31.12.04, une perte de charge latente de 49.812.921 Ar; que selon le P.C.G.87, la contrepartie des conversions de dettes, créances, emprunts libellés en monnaie étrangère est comptabilisée en différence de conversion actif si elle fait ressortir une perte latente, c'est ce qu'a fait la Société ; que parallèlement, elle a constitué une provision pour perte de change d'un même montant; qu'à la suite du changement du Plan Comptable en 2005 et pour se mettre en conformité avec les nouvelles dispositions du P.C.G.2005, elle a procédé à l'annulation du Compte Ecart de conversion actif simultanément avec le compte « Provisions pour risque de change » ; qu'à la date de dénouement de l'opération, elle n'a constaté dans ses écritures comptables que la différence entre la perte réelle de change de 142.304.350 Ar et le montant déjà provisionné en 2004 de 46.534.182 Ar soit un montant de 95.770.168 Ar; que l'impact sur le résultat et donc sur les capitaux propres est identique et qu'en conséquence, l'existence d'une omission de reprise de provision n'est pas établie.

## **9 En ce qui concerne la TVA**

La Société X se base dans sa réclamation, sur l'article 2 de la loi n°2003.026 du 27.08.03 portant sur la détaxation des tarifs douanier et fiscal, pour affirmer que les opérations concernées qui portent sur la vente locale des produits exemptés en vertu de l'article 1<sup>er</sup>, sont également exemptées de la TVA et ne doivent figurer ni au Dénominateur ni au Numérateur pour le calcul du prorata de déduction.

Ces articles sont libellés comme suit

Article 1<sup>er</sup> : Sont exemptés de tous droits et taxes à l'importation, c'est-à-dire, des Droits de Douanes (DD), de la taxe d'importation (TI), des Droits d'Accises (DA), de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), de la Taxe Statistique à l'Importation (TSI) et du Droit de Timbre Douanier (DTD) , les biens d'équipement et autres marchandises dont la liste détaillée assortie de la nomenclature tarifaire est jointe en Annexe.

Article 2 : Est exemptée de la TVA et/ou de la TST, la vente locale des biens d'équipement visés à l'article 1<sup>er</sup> de la présente loi.

Il en résulte que pour les opérations soumises aux dispositions de cette loi, les ventes locales des produits exemptés en vertu de l'article 1<sup>er</sup> sont également exemptées de la TVA, c'est-à-dire, se trouvent hors du champ d'application de la TVA et ne doivent pas figurer au Dénominateur et au Numérateur pour le calcul du prorata de déduction.

La loi N°2003.026 du 27.08.03 a été cependant modifiée en 2004 par la loi N°2004.010 du 28.07.04, texte entré immédiatement en vigueur conformément aux dispositions de l'article 6 de l'Ordonnance N°62.041 du 19.09.62 et qui maintient l'exemption pour l'importation des produits concernés mais exonère tout simplement de la TVA et de la TST la vente locale de ces produits.

En vertu de ces modifications, toutes les opérations passées après le 28.07.04, date de la mise en vigueur du texte, ne sont donc plus exemptées mais seulement exonérées de la TVA.

La Société X, professionnelle dans le domaine, ne peut ignorer l'intervention de ces modifications et ne saurait en conséquence se retrancher utilement derrière l'omission par l'Administration Fiscale de signaler dans sa lettre de notification définitive de redressement la modification apportée à la loi N°2003.026 du 27.08.03, pour se soustraire à l'application de ce texte.

Cette omission qui n'empêche pas d'identifier le texte applicable n'altère rien la régularité de l'imposition qui trouve sa base légale toujours dans la loi N°2003.026 du 27.08.03 mais modifiée à partir du 28.07.04 par la loi N°2004.010 du 28.07.04.

L'Administration Fiscale a peut-être accédé à une précédente demande de la Société X sur la base des mêmes arguments mais la Commission, faute d'éléments, ne peut savoir si les opérations concernées renaient ou ne renaient pas dans le champ d'application de la loi modifiée N°2003.026 du 27.08.03.

Face aux dispositions légales applicables, toute décision contraire de l'Administration Fiscale ne traduit d'ailleurs qu'une simple tolérance administrative dont le contribuable ne saurait se prévaloir, en toutes circonstances, à titre de doctrine ou de jurisprudence constante.

L'erreur commise par l'Administration Fiscale dans le calcul du prorata de déduction, c'est d'avoir appliqué uniformément à toutes les opérations contrôlées 2004-2005 la loi modifiée N°2003.026 du 27.08.03 sans distinguer parmi les opérations contrôlées, celles encore soumises à la loi N°2003.026 du 27.08.03, donc exemptées de la TVA et celles passées après le 28.07.04 qui sont simplement exonérées de la TVA.

La Commission recommande en conséquence aux parties de revoir leur calcul compte tenu des indications ci-dessus données.

## **10 En ce qui concerne l'IBS**

Conformément au P.C.G 2005 qui s'impose à la Société pour la tenue de sa comptabilité, la Société X a bien procédé à l'annulation du compte ECART DE CONVERSION ACTIF simultanément avec le compte PROVISION POUR PERTES DE CHANGE et n'a constaté dans ses écritures comptables en 2005, à la date de dénouement de l'opération, que la somme de 95.770.1687Ar représentant la différence entre la perte réelle de change de 142.304.350Ar et le montant déjà provisionné en 2004 de 46.534.182Ar.

La consultation du tableau de calcul des différences de change ainsi que des extraits des Grands Livres confirme bien le schéma des opérations adoptées par la Société X pour se mettre en conformité avec le P.C.G 2005.

Il apparaît ainsi que, contrairement aux affirmations de l'Administration Fiscale, les pertes de change n'ont pas été constatées deux fois en charge et même si la Société X avait opté pour une reprise des provisions antérieurement constituées, les pertes de change constatées en 2005 auraient été les mêmes et l'impact sur le résultat demeure identique.

La Commission ne saurait donc suivre l'Administration Fiscale dans son raisonnement et émet un **AVIS FAVORABLE** à la réclamation de la Société X sans préjudice toutefois du droit pour l'Administration Fiscale d'effectuer tout contrôle qu'elle estime nécessaire sur les écritures comptables afférentes à ces opérations sur les pertes de change.

## **11** Compte tenu des considérations ci-dessus évoquées, la Commission, prenant acte de l'abandon par l'Administration Fiscale de sa réclamation relative à l'ITCM

- recommande aux parties, en ce qui concerne la détermination du prorata en matière de TVA, de revoir leur calcul, en tenant compte, pour les opérations réalisées avant le 28.07.04, des dispositions de l'article 2 de la loi N°2003.026 du 27.08.03 stipulant l'exemption de TVA et pour celles passées à compter du 28.07.04, des dispositions de l'article 2 modifié de la loi N°2003.026 du 27.08.03 (loi N°2004.010 du 28.07.04) prévoyant la simple exonération ;

- émet un **AVIS FAVORABLE** à la demande en décharge de la Société X, en ce qui concerne l'imposition et l'amende pour omission de reprise de provision contenue dans la lettre de notification définitive du 14 05 08

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

Cette saisine qui permet une nouvelle discussion devant le Directeur Général des Impôts, est de toute façon obligatoire, même si la Société X n'entend pas se conformer à l'AVIS de la Commission et décide d'aller directement devant les juridictions.

En l'état actuel des textes, la saisine des juridictions administratives est en effet, conditionnée par la saisine préalable du Directeur Général des Impôts et l'intervention d'une décision explicite ou implicite de rejet de la demande par l'Administration Fiscale.

Sans décision de rejet explicite ou implicite de la part de la Direction Générale des impôts, l'action serait irrecevable devant les tribunaux.

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

**ANDRIATAHIANA Victoire Présidente de**

**la C.F.R.A.**