

MINISTRE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

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

N° 08/CFRA  
DOS. N°05

Société X AVIS CONSULTATIF

N°07/08/CFRA du 09/08

relatif à la soumission à la TVA des prestations d'assistance technique réalisées par des Entreprises étrangères.

La CFRA s'est réunie le 26.08.08 en son siège, sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, ANTANANARIVO, pour examiner la requête présentée par la X aux fins d'annulation partielle du montant de redressement en matière de TVA effectuée par l'Administration fiscale sur prestations d'assistance technique réalisée en dehors de Madagascar par une Société étrangère pour l'exercice non prescrit 2004.

Lors de cette séance, la X était représentée par

-Monsieur X en qualité de Directeur de la Comptabilité -

Monsieur X, Conseiller fiscal de la Société Etaient présents les membres

suivants

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

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

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

Harifidy (D.G.I) - Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.L) - Madame

ANDRIAMAMPINANINA Jessie Benjesthine (G.E.F.P.)

-Monsieur RAZAFITSALAMA Gil (G.E.M)

A voix consultative : Néant

Après avoir entendu les représentants de la X dans la présentation de leur note d'argumentation, la C.F.R.A, sur demande approuvée par le Directeur chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 05.09.08 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 1

1 Par lettre en date du 22.05.08, enregistrée le même jour au Secrétariat de la Commission , la X a saisi la CFRA du différend l'opposant à l'Administration Fiscale au sujet de l'imposition portée dans la lettre de notification définitive de redressement N°000/MFB/SG/DGI/SGU du 06.02.08 faisant état d'un montant dû de 375.008.500,32 Ar (pénalités comprises) pour non-versement de la TVA sur assistance technique réalisée par un prestataire étranger.

2 Cette notification de redressement du 06.02.08, reçue par la X le 14.02.08, fait suite à une première notification en date du 20.11.07 adressée à la X par la Direction Générale des Impôts, à la suite du contrôle des déclarations fiscales de la Société concernant l'exercice non prescrit 2004 et à l'issue duquel, l'Administration Fiscale a relevé à l'encontre de la Société diverses infractions en matière d'IBS et de TVA;

Les redressements opérés s'élevaient à la somme totale de Ar 382.556.013,12 dont

7.547.512,80 Ar (amendes comprises) en matière d'IBS et,  
375.008.500,32 Ar (amendes comprises) en matière de TVA.

3 Après observations de la Société et confrontation des pièces comptables en la possession des parties, la X a accepté le bien fondé du redressement en matière d'IBS et s'est acquittée du montant exigé de 7.547.512,80 Ar le 22.05.08.

La X contestait par contre, le bien fondé de la réclamation de l'Administration Fiscale portant sur la somme de 375.008.500,32 Ar, représentant le montant estimé par l'Administration de la TVA non collectée sur les charges d'assistance technique de l'exercice 2004.

Excipant de sa bonne foi, la X soutenait que dans ces opérations, elle n'a fait que suivre les recommandations de la DELF de l'époque sur les modalités de mise en pratique des dispositions de l'article 06.01.09 du CGI et proposait de régulariser les TVA non effectuées en acquittant les sommes dues puis de les déduire conformément aux principes en vigueur.

4 L'argumentation développée n'a pas été retenue par la Direction Générale des Impôts qui a maintenu le redressement opéré en matière de TVA et a notifié la X de cette décision suivant lettre N° 0000-MFB/SG/DGI/DGE du 15.04.08 reçue par la Sot`ité le 07.05.08.

5 Procès verbal de l'infraction reprochée a été dressé le 22.05.08 par la Direction Générale des Impôts, la X, présente lors de la rédaction de l'acte, ayant fait consigner dans le procès verbal sa décision de saisir la Commission.

6 La lettre de saisine de la Commission du 22.05.08 ainsi que les pièces jointes ont été communiquées à la Direction Générale des Impôts qui a déposé ses mémoires en défense le 09.06.08.

7 La DGI demande à la Commission qu'il soit rendu un AVIS confirmant le redressement opéré dans la lettre de notification définitive du 06.02.08 avec un dégrèvement de 41.667.611,11 Ar du montant dû au principal, suite à la réparation d'une erreur qui s'est glissée lors de la liquidation, au cours de

l'établissement des lettres de notification de redressement, la DGI ramenant ainsi le total réclamé à 312.507.083,60 Ar soit

-Montant des rémunérations d'assistance technique	1.250.028.334,40-
TVA à retenir	208.338.055,73
	-----
	--
Total exigible	312.507.083,60

- 8 Compte tenu des faits ci-dessus exposés, la requête de la X, déposée dans le délai réglementaire et satisfaisant aux conditions prescrites par les articles 5 et 6 de l'arrêté N° 9026 du 24.04.08 créant la C.F.R.A, est régulière et recevable.

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

- 9 Pour contester le bien-fondé de la réclamation de l'Administration Fiscale en matière de TVA pour non versement de la taxe sur assistance technique, la X invoque, à titre principal, les recommandations de la DELF de l'époque valant, à son opinion, doctrine opposable à l'Administration et à titre subsidiaire, soutient la non-applicabilité dans le cas d'espèce de l'article 06.01.09 du CGI.

### **I Sur la nature des recommandations invoquées par la X**

- 10 La X fait valoir à ce sujet qu'elle a contacté la DELF de l'époque, afin d'obtenir des précisions sur les modalités de liquidation et de déduction de la TVA due en vertu de l'article 06.01.09 du CGI sur les prestations de service rendues à Madagascar par des sociétés étrangères ; que le DELF avait alors indiqué à la Société que la TVA devait théoriquement être déclarée en TVA collectée par le bénéficiaire du service (en l'espèce la X) et était déductible dans les conditions de droit commun par l'entité déclarante; qu'en raison toutefois de la parfaite neutralité fiscale de cette opération pour une entreprise ayant un prorata de déduction de 100% (ce qui est le cas pour X), la Directrice des Etudes avait souligné très clairement qu'il n'était pas nécessaire de faire apparaître cette TVA en TVA collectée et en TVA déductible dans les déclarations de la X qui devait toutefois payer la TFT sur ces versements, ce qui a été fait; que cette situation a été exposée à Monsieur le Directeur des Grandes Entreprises au cours d'un entretien le 26.02.08 et confirmée par écrit le même jour; que ce dernier n'a pas contesté que l'Administration Fiscale a fait cette recommandation à X puisque des membres du Service le lui ont confirmé; qu'il est dès lors avéré que la X a fait une application constante, loyale et transparente des directives qui lui ont été données par la DELF en 2004, directives qui avaient d'ailleurs été confirmées en public à l'occasion d'une réunion d'information des contribuables à laquelle participait la DELF; que cette position jusqu'alors jamais remise en cause à l'occasion ni des contrôles dont a fait l'objet la X ni du dépôt de ses déclarations de TVA , doit être considérée comme la doctrine fiscale applicable au cas d'espèce ; qu'il y a lieu d'en tenir compte pour prononcer le dégrèvement du redressement contesté et, à tout le moins , de reconnaître la bonne foi de la X dans cette affaire ; que le refus d'appliquer une recommandation qui a été faite par l'Administration fiscale elle-même à la Société X en particulier et aux contribuables, d'une façon générale est de nature à créer une forme d'insécurité juridique, préjudiciable

aux relations de confiance et de transparence qui doivent prévaloir entre l'Administration fiscale et les contribuables.

- 12** S'il est vrai que le contribuable doit pouvoir se fier aux indications contenues dans la doctrine fiscale en vigueur au moment de l'imposition sans que l'Administration fiscale puisse le lui reprocher quand bien même, elle déciderait de changer de doctrine, encore faut-il que le contribuable qui l'invoque et sur qui incombe en premier la charge de la preuve du fait allégué, puisse attester l'existence d'une telle doctrine opposable à l'Administration.

En droit fiscal, il est communément admis que la doctrine s'entend des diverses interprétations des textes fiscaux émanant des autorités fiscales, notamment à travers les instructions, circulaires ou notes de service adressées aux agents et qui proposent une interprétation générale et impersonnelle de la législation fiscale en cause.

Ces documents sont, en principe, portés à la connaissance du public par tous moyens de diffusion appropriés (publication, affichage dans les locaux désignés à cet effet, insertion dans les guides fiscaux...) ou tout au moins, révélés au public par une pratique constante de l'Administration dans des cas analogues.

La X qui se contente de simples affirmations, ne peut cependant faire la preuve de l'existence d'une telle doctrine ou d'une telle pratique, ni même d'une prise de position formelle et explicite de l'Administration concernant son cas individuel.

De simples recommandations ou de simples indications verbales dénuées de tout caractère formel, si tant est qu'elles existent, ne peuvent cependant être considérées comme prise de position formelle par l'Administration ou valoir comme doctrine permettant au redevable d'échapper au redressement fait par l'Administration fiscale conformément aux prescriptions de la loi en vigueur.

La Commission, faute d'éléments lui permettant de statuer en sens contraire, ne peut donc suivre la X dans son argumentation.

## **II Sur l'applicabilité de l'article 06.01.09 du CGI aux prestations réalisées par des entreprises étrangères en dehors du territoire**

- 13** La X fait soutenir que, dans tous les cas, la TVA n'est pas due en application de l'article 06.01.09 du CGI ; qu'en vertu de cet article dans sa version antérieure à 2006, la TVA sur les prestations de service n'était exigible que lorsque les prestations étaient matériellement exécutées à Madagascar ou, si les prestations n'étaient pas matériellement localisables, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités à Madagascar; que lorsque les prestations étaient matériellement localisables (ce qui est le cas en l'espèce) et exécutées hors de Madagascar, la TVA malgache n'est pas due ; que cette interprétation qui a toujours prévalu de façon constante avant 2006, est confortée par le dernier alinéa de l'article 06.01.09 bis du CGI qui dispose que « A défaut, la taxe est retenue et reversée auprès du Receveur des Impôts territorialement compétent par la partie à qui le service est effectivement rendu et matériellement exécuté à Madagascar » ; que cette interprétation est également confirmée par la modification que le législateur a cru devoir apporter en 2006 à l'article 06.01.03 2° al. du CGI pour viser certaines situations que la loi n'a pas prévues ; que l'adjonction a pour objet d'assujettir dorénavant à la TVA des prestations réalisées par des Sociétés étrangères, qu'elles soient ou non exécutées à Madagascar, ce qui n'était pas le cas auparavant, les prestations réalisées

hors de Madagascar, seules visées par le CGI dans sa version 2004, n'étant pas soumises à la TVA; que seule la facture N° 0000/04 du 10.11.04 portant sur une mission réalisée par des experts à Madagascar d'un montant de 25.200 Euros( soit 814.400 MGA) est dès lors sujette à TVA.

14 La DGI reconnaît que, réellement en 2004, en application de l'article 06.01.09 bis du CGI, toutes prestations étrangères rendues et matériellement exécutées hors de Madagascar ne sont pas à taxer à la TVA sous condition que la Société bénéficiaire arrive à justifier cette situation. A défaut, la Société bénéficiaire du service devait opérer une retenue à la source de la TVA préalablement au transfert du montant des rémunérations correspondant aux prestations exécutées; or, d'après la DGI, à la lecture des factures présentées, il apparaît qu'il n'a pas été clairement spécifié la localité où se déroulait l'exécution de chaque prestation ; qu'en outre, en bas de chaque facture, il y a une mention « prestation non imposable en France », autrement dit, il s'agit d'une opération d'exportation pour le prestataire, non imposable en France et d'une opération d'importation de service par la Société installée à Madagascar, donc imposable à Madagascar.

La DGI maintient en conséquence le redressement opéré avec un dégrèvement de 41.667.611,11Ar du montant dû au principal pour les motifs ci-dessus exposés.

**15** Le différend opposant les parties concerne les factures d'assistance technique réalisées en 2004 par CAITA à la demande de la X, prestations de service dispensées en Europe par CAITA sous forme notamment de travaux juridiques, de séminaires, de formation et d'études.

Aux termes de l'article 06.01.09 du CGI dans sa version 2004, dont il convient de reproduire intégralement ici les dispositions : « La taxe sur la valeur ajoutée s'applique aux opérations réalisées à Madagascar ». Par l'expression « Madagascar », il faut entendre le territoire de la République de Madagascar et ses eaux territoriales.

« L'opération est réputée réalisée à Madagascar

1° S'il s'agit de vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise à Madagascar

2° S'il s'agit de prestations de service lorsqu'elles y sont matériellement exécutées, ou si les prestations fournies ne sont pas matériellement localisables, lorsque le service rendu, le droit cédé, l'objet loué sont utilisés ou exploités à Madagascar. »

L'article 06.01.09 bis poursuit que

« Toute personne n'ayant pas d'établissement à Madagascar et y effectuant des opérations taxables, doit faire accréditer auprès du Ministère chargé de la Réglementation Fiscale un représentant domicilié à Madagascar qui s'engage à se conformer aux obligations auxquelles sont soumis les redevables exerçant à Madagascar et à payer la taxe sur la valeur ajoutée exigible.

A défaut, la taxe est retenue et reversée auprès du Receveur des impôts territorialement compétent par la partie à qui le service est rendu et matériellement exécuté. »

**16** D'une manière générale, les prestations de service visent toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise et conformément à l'article 06.01.09 2° al. du CGI, ces opérations sont imposables à la TVA si elles ont été matériellement exécutées à Madagascar (prestations sur immeubles ou sur meubles corporels...) ou lorsqu'elles ne sont pas matériellement localisables (travaux d'études, de recherches, d'expertise ...), lorsque le service rendu est destiné à être utilisé ou exploité à Madagascar, indépendamment de leur lieu d'exécution.



Des modifications ont été certes apportées en 2006 au 2<sup>o</sup>al. 1 de l'article 06.01.09 du CGI, l'adjonction du terme « et/ou consommées » laissant entendre que désormais les prestations de service matériellement exécutées à Madagascar ne sont plus taxables à la TVA que si ces prestations sont consommées à Madagascar, c'est-à-dire, y sont utilisées ou exploitées, ce qui exclut les exportations de service.

La question se pose cependant de savoir si les modifications apportées tendent vraiment à exclure du champ d'application de la TVA les exportations de service ou si elles ne concernent pas plutôt le taux applicable, les exportations de service rentrant bien dans le champ d'application de la TVA mais soumises seulement au taux zéro selon les dispositions de l'article 06.01.12 du CGI.

En tout cas, la X qui ne rentre pas dans le champ d'application de l'article 06.01.09 2<sup>o</sup>al.<sup>1</sup>ef ne peut en réclamer l'application, ni réclamer une application partielle du texte en se fondant sur une interprétation erronée et une lecture tronquée de l'article 06.01.09 du CGI, les conditions alternatives posées par le texte faisant bien rentrer dans le champ d'application du 2<sup>o</sup>alinéa du paragraphe 2 de cet article les prestations de service réalisées hors du territoire malgache et non localisables matériellement sur le territoire lorsque le service rendu est utilisé ou exploité à Madagascar, ce qui est bien le cas.

- 17** La Société, prestataire du service, n'ayant pas d'établissement à Madagascar et n'ayant pas accrédité sur le territoire un représentant chargé en ses lieu et place, d'exécuter les obligations incombant à son mandataire, c'est le bénéficiaire du service, en l'occurrence la X, qui doit assumer cette obligation selon l'article 06.01.09 bis du CGI.

Cette conclusion s'impose, malgré la rédaction un peu défectueuse du texte, si on veut donner un sens à l'article 06.01.09 bis du CGI et assurer une lecture cohérente du CGI dans son ensemble.

La X ne peut en effet valablement soutenir que les conditions d'application du texte qui sont alternatives d'après l'article 06.01.09 bis du CGI deviennent brusquement cumulatives dès qu'il s'agit pour le prestataire étranger d'exécuter ses obligations.

Une telle argumentation ne peut s'appuyer en l'état que sur une lecture trop littérale du texte et sur un raccourci de rédaction par le législateur, les conclusions que le X cherche à en tirer pour faire dire au législateur le contraire de ce qu'il a affirmé auparavant étant dépourvues de toute logique et sont démenties par la philosophie même de la TVA qui s'attache principalement à la consommation sur le territoire et non au lieu d'exécution.

~

En affirmant d'ailleurs que les écritures de TVA collectée et de TVA déductible ne constituent qu'une « opération blanche pour l'Administration », la X reconnaît expressément par là que la TVA est due.

Le fait qu'il s'agit d'une opération blanche ne dispense pas en effet la X de faire une facturation régulière avant toute déduction, seule pouvant être déduite la TVA régulièrement facturée.

Cette exigence de facturation est posée indistinctement par le législateur à tous les redevables dans un souci de transparence pour prévenir toute fraude éventuelle et permettre à l'Administration fiscale de faire les recoupements nécessaires par le biais des déclarations croisées des entreprises impliquées dans l'opération.

- 18** Le redressement effectué par l'Administration fiscale en matière de TVA, d'un montant de 312.507.083,60 Ar se trouve dans ces conditions fondé et les conclusions de la X demandant à la

commission de ne retenir qu'un rappel de TVA sur la seule facture N°0000/04 d'un montant de 64.814.400 MGA ne peuvent en conséquence être retenues.

**19** Dans son mémoire en demande, la X sollicite également de la Commission le droit de déduire la TVA relative à cette facture le mois suivant son règlement.

Il appartient à la X de saisir à cet effet la Direction Générale des Impôts et de négocier avec elle la possibilité et les conditions d'une telle régularisation.

La dette fiscale restant théoriquement déterminée en fonction des seules dispositions législatives en vigueur, la Commission qui n'a pas reçu compétence pour statuer sur ce point, au lieu et à la place de l'Administration fiscale, seule compétente pour octroyer toute mesure de faveur ou de tolérance au profit du redevable, ne peut, pour sa part, que constater la forclusion, le délai de régularisation de six (6) mois imparti par l'article 06.01.22 du CGI pour une telle régularisation, étant largement dépassé.

**20** En conclusion et compte tenu des considérations ci-dessus évoquées, la Commission, prenant acte du dégrèvement d'office par l'Administration fiscale, de la somme de 41.667.611,11 Ar. du montant dû au principal

Emet un AVIS DEFAVORABLE à la requête de la X tendant à l'annulation partielle du montant de redressement en matière de TVA porté dans les lettres de notification du 01.02.08 et du 15.04.08

Constata la forclusion de la demande de la X sollicitant le report de déduction de la somme de 64.814.400 MGA dans le mois suivant son règlement

Recommande à la X de négocier avec la Direction Générale des impôts la possibilité et les conditions d'une telle régularisation pour sa dette reconnue de 64.814.400 MGA sinon pour la totale de sa dette exigible estimée à 312.507.083,60 Ar après déduction du montant du dégrèvement de 41.607.611,11 Ar

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

**22** La Commission recommande à la X de saisir la DGI du présent AVIS dans le mois de la réception de la notification, aux fins de provoquer l'une des décisions prévues par l'article 16 de l'Arrêté n° 9026/2008 du 24.04.08.

**23** Cette saisine qui permet de renouer le dialogue avec l'Administration et de permettre une discussion avec le Directeur Général des impôts est, de toute façon obligatoire pour la X, même si elle n'entend pas se conformer à l'AVIS de la Commission et décide d'aller directement devant les juridictions.

En l'état actuel du Code Général des impôts dans lequel doit s'insérer hiérarchiquement l'Arrêté n° 9026/2008 du 24.04.08, la saisine des juridictions administratives est toujours conditionnée par la réclamation préalable devant le Directeur Général des Impôts et l'intervention d'une décision explicite ou implicite de rejet de la demande par l'Administration fiscale.

Sans décision explicite ou implicite de rejet de la part du Directeur Général des Impôts, l'action en justice ouverte au redevable en contestation de cette décision serait dépourvue d'intérêt et partant serait irrecevable devant les tribunaux.

La X a également la possibilité de formuler une demande de remise gracieuse des amendes prononcées. Toute sanction fiscale est en principe indépendante de la bonne ou de la mauvaise foi du contribuable. Mais dans le cadre de la remise gracieuse, l'Administration Fiscale n'est pas enfermée dans les limites

étroites du Code Général des Impôts et peut tenir compte de la bonne foi ou de la mauvaise foi du contribuable.

Au cas où la X emprunterait cette voie, nous recommandons aux autorités compétentes d'accorder à cette demande une attention compréhensive, les infractions reprochées à la X procédant, à notre avis, plus d'une mauvaise compréhension du texte appliqué dont la rédaction laisse effectivement place à des interprétations, que d'une intention délibérée de faire fraude à la loi.

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