

MINISTRE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS

ADMINISTRATIF (CFRA)

N° /09 /MFB/CFRA

DOS N°11

X.S.A

AVIS CONSULTATIF

N°09/09/MFB/CFRA du 21/11/08

Relatif à la requête de la X sur les conditions légalement requises pour l'enregistrement des actes portant cession d'actions.

Etaient présents les membres suivants

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

Madame RABEFITIA Vero (C.S.C.) -Monsieur RANDRIANAVALONA

Solofo (S.I.M.) -Monsieur RANAIVOSOLOFO Henri (GEM) -Monsieur

RAJOELISON Liva (D.G.I.) -Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie

Benjesthine (G.E.F.P.) -Madame RAVOAVAHY Clara (FCCIAM)

A voix consultative : Néant

Après avoir entendu le représentant de la X dans la présentation de sa note d'argumentation, la CFRA, sur demande approuvée par le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 23.12.08 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, donne l'AVIS suivant

A Sur les faits et procédures

- 1 Par lettre en date du 03.07.08 enregistrée au Secrétariat de la CFRA le 04.07.08, la X, Société Anonyme ayant son siège social à X, a saisi la CFRA d'une requête sollicitant l'avis de la Commission sur le bien-fondé des droits proportionnels d'enregistrement et des droits de mutations déclarés dûs

par l'Administration fiscale à la suite des cessions d'actions effectuées au sein de la X par 8 (huit) anciens actionnaires au profit de 2 (deux) nouveaux actionnaires, à savoir X

X

pour 9900 actions
pour 100 actions

2 D'après le mémorandum produit au dossier par la X, ces cessions d'actions, faites dans le cadre de la réorganisation du groupe X en Afrique, ont été considérées par l'Administration fiscale comme cause de dissolution de la Société, en application de l'article 02.02.37 du C.G.I et sujettes, en outre, après réévaluation par l'Administration fiscale du prix de cession convenu par les parties, au paiement du droit proportionnel d'enregistrement de 2%.

3 La X estimant que les conditions d'application de l'article 02.02.37 du C.G.I ne sont pas réunies et par lettre en date du 05.05.08, a saisi la DELF de la question, pour avoir confirmation officielle de la position de l'Administration.

La DELF a renvoyé la X, pour compétence, auprès de l'EDBM (Economic Development Board of Madagascar), organisme créé par la loi N° 2007-036 du 14.01.08 sur les investissements à Madagascar pour la mise en oeuvre de la loi. Mais par lettre en date du 30.06.08, l'EDBM a décliné également sa compétence et a recommandé à la X de saisir la CFRA, seule compétente d'après lui, pour connaître de ce genre de situation.

D'où la saisine de la CFRA par la X, par la lettre susmentionnée du 03.07.08.

4 Après le dépôt de sa requête, la X, par lettre en date du 08.08.08 a ressaisi la DGE de la question et par lettre N° 00/MFB/SG/DGI/DGE/SAI/Enr du 11.08.08, reçue le même jour par la X et portant notification définitive de redressement, l'Administration fiscale, tenant compte des observations de la X formulées dans la lettre du 08.08.08, a cantonné sa réclamation aux seuls droits d'enregistrement évalués à la somme de 147 007 400 Ar, en recouvrement de laquelle elle a établi le titre de perception N° 382 A du 18.08.08, titre visé et rendu exécutoire par le Directeur du Contrôle Fiscal et du Contentieux.

Dans le décompte des droits réclamés, l'Administration fiscale s'est appuyée sur les dispositions des articles 02.02.43, 02.02.20 et 20.01.54 du CGI.

5 En suite de cette notification, la X, par lettre en date du 22.08.08, confirme sa requête sur les points non résolus dans la lettre de notification, à savoir, l'application par l'Administration fiscale du droit proportionnel aux cessions effectuées, la X soutenant qu'aucun des articles cités par l'Administration fiscale à l'appui de sa réclamation, n'a point son application en l'espèce.

La X invoque à cet effet, les dispositions de l'article 13 de la loi N° 2008-036 du 14.01.08 sur les investissements à Madagascar stipulant que les actes des Sociétés ne sont pas obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement.

La X en déduit qu'en cas de présentation volontaire, ces actes ne sont soumis qu'au droit fixe des actes innomés et que l'application par l'Administration fiscale du droit proportionnel aux cessions effectuées et encore sur une base réévaluée à plus de 2653 fois, est inéquitable.

6 La requête de la X et les pièces annexées ont été communiquées à la Direction Générale des Impôts qui a déposé son mémoire en défense le 12.12.08.

La DGI conclut au caractère prématuré de la requête formulée par la X alors qu'aucun acte d'imposition n'a été rendu par la DGI au moment de la requête. A titre subsidiaire et en cas de recours régulier contre la notification définitive du 11.08.08 et dans ce cas seulement, la DGI maintient le redressement opéré sur la base des motifs retenus par la DGE.

B Sur la recevabilité de la requête

7 Aux termes de l'article 5 de l'arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08 créant la CFRA, la compétence de la Commission est conditionnée par l'existence d'un différend entre les parties au sujet de l'interprétation, la compréhension et l'application des textes fiscaux, différend provoqué par l'Administration fiscale et concrétisé par l'intervention soit d'une notification définitive de redressement, soit en cas de réclamation contentieuse, d'une décision de rejet de la réclamation.

Dans le cas contraire, la réclamation du contribuable, formulée prématurément avant que ne soit connue la position définitive de l'Administration fiscale sur l'imposition contestée, encore en discussion entre les parties, est irrecevable, faute d'objet.

Il n'en est autrement que si la requête précocement faite se trouve régularisée en cours de procédure, avant que la Commission ne statue sur la demande, par l'intervention de l'un des actes visés à l'article 5 de l'Arrêté N°9026j2008 du 24.04.08 susmentionné.

En l'espèce, la notification définitive de redressement est intervenue le 11.08.08, soit en cours de procédure, cet acte manifestant clairement la position définitive de l'Administration fiscale sur l'imposition contestée.

La requête du 04.07.08, rectifiée et confirmée par la X dans sa lettre du 22.08.08 se trouve ainsi régularisée et justifiée dans son objet et l'exception d'irrecevabilité soutenue par la DGI n'est pas, à notre avis, fondée.

N'étant pas contesté que la X a rempli toutes les autres conditions de recevabilité prévues par les articles 5 et suivants de l'Arrêté N°9026j2008 du 04.04.08, la requête du 04.07.08 faite certes, avant tout acte individuel d'imposition mais régularisée en cours de procédure par la notification définitive de redressement du 11.08.08 qui ouvre en principe le délai de recours pour saisir la CFRA et confirmée par lettre en date du 22.08.08, se trouve bien dans le délai et est recevable.

Un titre de perception a été émis en l'espèce par l'Administration fiscale.

Mais l'émission de ce titre n'enlève pas au contribuable le droit de présenter une réclamation contentieuse s'il se trouve dans le délai pour l'exercer, sans que l'Administration fiscale puisse utilement lui opposer une exception quelconque tirée de l'émission de ce titre.

C Sur le bien-fondé de la requête

8 Aux termes de l'article 02.01.11 III du CGI, doivent être enregistrés, dans un délai de 2 mois, à compter de leur date

1° -----

4° Les actes portant mutation de propriété ou d'usufruit des biens meubles.

L'article 02,02.43 poursuit que

«1° Les actes portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires ainsi que les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions sont assujettis à un droit de 2% ».

Ce droit est assis ainsi qu'il est dit au deuxième alinéa de l'article 02.01.05

« Les cessions d'actions non constatées par un acte font l'objet par la société dont les titres sont ainsi cédés, d'une déclaration détaillée déposée au bureau des Impôts territorialement compétent du siège social dans le délai de 2 mois de la cession et seront soumises au droit fixe de Ar 2000,00 ».

- 9 Pour se soustraire à l'application de ces articles, la Xse retranscrit derrière les dispositions de l'article 13 de la loi N° 2007.036 du 14.01.08 dispensant de la formalité d'enregistrement les actes des sociétés et en déduit que les actes de cessions d'actions qui sont d'après elle, des actes des sociétés sont soumis aux dispositions de cet article 13 et toute présentation volontaire, si la formalité est requise, ne peut être frappée que du droit fixe de 2000,00 Ar selon les dispositions de l'article 02.02.03 du CGI.
- 10 L'article 13 de la loi N° 2007-036 du 14.01.08 dont l'application est sollicitée par la X est ainsi libellé « Art. 13 :

Enregistrement des actes des sociétés

A l'exception des actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital, les actes des sociétés ne sont pas obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement. Ces actes sont recevables en l'état par tous les services administratifs et notamment par le Registre du Commerce et des Sociétés. Les énonciations des actes produits et notamment la date dont ils sont revêtus, font foi, selon le cas, jusqu' à preuve du contraire ou jusqu' à inscription de faux. Aucune publication dans la presse écrite n'est requise antérieurement à l'immatriculation de la société ».

- 11 L'article 13 de la loi N° 2007-036 du 14.01.2008 ne vise que les actes des sociétés, c'est-à-dire, les actes que doit effectuer la personne morale, qui est distincte de la personne de ses actionnaires, ceci dans les conditions et selon les règles statutaires qui la régissent.

Les actes de cessions d'actions entre actionnaires ou au profit des personnes étrangères à la société et qui peuvent s'opérer sans que la société n'en soit obligatoirement au courant, ne sont pas des actes de sociétés.

Ces actes de cessions d'actions peuvent certes avoir un impact sur la structure du capital ou sur le fonctionnement de la société, mais ils ne deviennent acte de société qu'une fois appréhendés dans leurs conséquences par la personne morale si de telles conséquences devaient en découler pour la société selon les prévisions statutaires et nécessitent leur constatation par les organes compétents de la Société.

En dehors de ce cas, les simples cessions d'actions ne sont pas régies par les dispositions de l'article 13 de la loi N° 2007.036 du 14.01.08 mais demeurent soumises aux dispositions du CGI.

Ces cessions d'actions, constatées par des actes, sont soumises au droit proportionnel de 2% conformément aux dispositions de l'article 02.02.43 du CGI.

Tout argument contraire de la X et cherchant à faire application de l'article 02.02.03 à des actes tarifés ne peut utilement prospérer.

Tout comme ne peut prospérer l'argumentation de la X invoquant à titre de jurisprudence les pratiques usitées dans les autres pays d'implantation de Groupe Complant en Afrique et qui ne soumettraient les actes de cessions d'actions qu'au droit fixe.

A défaut de toute loi uniforme transcendant les droits nationaux, chaque pays ne peut se soumettre qu'à sa propre législation à l'application de laquelle il est légalement tenu.

12 Des droits d'enregistrement, amendes pour insuffisance de déclaration y comprises, d'un montant de Ar 147.007.400 sont déclarés par l'Administration fiscale dûs par la X.

D'après la X, les bases d'évaluation des droits d'enregistrement ont été évaluées à plus de 2653 fois par l'Administration fiscale.

Conformément à l'article 02.01.05 du CGI, l'Administration fiscale a le pouvoir de vérifier et d'estimer le prix réel des cessions d'actions intervenues entre les parties.

Un tel pouvoir qui ne peut être exercé arbitrairement à la discrétion de l'Administration suppose, cependant que soit portée à la connaissance du contribuable et discutée contradictoirement entre les parties, la méthode d'évaluation usuellement pratiquée par l'Administration fiscale.

Aucune insuffisance ne saurait en effet être reprochée au contribuable si la méthode d'évaluation demeure opaque, non transparente et ne résulte que du bon- vouloir de l'Administration.

Il appartient à la X, si l'évaluation retenue lui semble exorbitante, de profiter de la saisine de la DGI pour lui soumettre la question.

Cette saisine qui permet une nouvelle discussion devant le DGI sur l'ensemble de la réclamation, est en effet obligatoire même si la 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 demeure conditionnée par la saisine préalable de la DGI 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 DGI, l'action serait irrecevable devant les tribunaux.

13 En **conclusion** et au vu des arguments présentés par les parties, la CFRA

- en la forme, estime **recevable** la requête de la X
- au fond, émet un AVIS DEFAVORABLE à la demande présentée

- recommande à la X de saisir la DGI du présent AVIS dans le mois de sa notification, aux fins de plus ample informé sur le décompte des droits d'enregistrement déclarés dûs par l'Administration fiscale et de provoquer l'une des décisions prévues par l'article 16 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08.

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

RAKOTONIAINA-ANDRIATAHIANA Victoire

Présidente de la C.F.R.A.