

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)

N°____/09/MFB/CFRA

DOS. N°33

Société X de MADAGASCAR

AVIS CONSULTATIF

N°10/09/MFB/CFRA du 23/12/08

relatif à la requête de l'X sur l'applicabilité de la TVA aux avances bancaires et aux prêts et transferts intragroupes.

La C. F.R.A. s'est réunie le 23.12.08 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 Administratif et Financier -
Monsieur X (Conseiller fiscal)
- Madame X (Conseiller fiscal)

Etaient présents les membres suivants

A voix délibérative : -Madame RAKOTONIAINA -ANDRIATAHIANA Victoire (Présidente) -
Monsieur RANAIVOSOLOFO Henri (GEM) -Monsieur RAKOTOARISON
Patrick (F.C.C.I.) -Monsieur RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M.) -
Madame RABEFITIA Vero (CSC) -Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I.)

A voix consultative: Néant

Après avoir entendu le représentant de l'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, rend l'AVIS suivant

A Sur les faits et procédures

- 1 Par lettre en date du 21.10.08 reçue au Secrétariat de la CFRA le même jour, la Société X (X S.A), ayant son siège social au 24, Rue X ANTANANARIVO et élisant domicile à cette adresse, a saisi la CFRA d'une demande d'avis consultatif sur le bien-fondé du redressement fiscal de la Société, objet de la lettre de notification définitive N°0000/MFB/SG/DGI/DGE du 06.10.08, notifiée à ladite Société le 09.10.08.
- 2 Cette lettre fait suite à une première notification N°0000/MFB/SG/DGE/SC du 31.07.08 établie par la DGE à la suite d'un contrôle ponctuel opéré en matière de TVA pour les périodes allant du mois de Mars 2007 à Janvier 2008 et à l'issue duquel, la DGE a relevé à l'encontre de la Société « une insuffisance dans la déclaration des chiffres d'affaires taxables inscrits aux bordereaux de TVA par comparaison à ceux mentionnés dans les relevés bancaires », le redressement opéré à ce titre s'élevant à la somme de Ar 2.708.351.099,87, amendes comprises.
Dans cette lettre de notification, la DGE a considéré comme recettes taxables, portées aux relevés bancaires vérifiés, des versements de chèques, espèces, avances et produits d'escompte, sans aucune précision sur la nature de ces opérations.
- 3 Par lettre en date du 16.09.08, la Société X a expliqué que toutes les recettes portées aux relevés bancaires sont
des encaissements venant des clients sur les règlements des factures de ventes, pendant les périodes mentionnées (C.A + TVA collectées) ; des avances de fonds venant des autres sociétés du Groupe en faveur de la Société X suivant l'Accord de prêts entre Sociétés détenues par des actionnaires communs ; des opérations au titre d'ASM, d' ASP et de CDD.

Des justificatifs se rapportant au tableau récapitulatif de rapprochement entre les chiffres d'affaires déclarés et les recettes encaissées ont été produits par la Société à la suite du débat contradictoire du 29.09.08 entre l'X et le DGE, suite à la lettre de l'X du 16.09.08.

- 4 A la suite de ce débat contradictoire et au vu des pièces justificatives produites par la Société X, la DGE par la lettre de notification définitive du 06.10.08 susmentionnée a marqué son accord sur la prise en compte des TVA collectées et les avances mises en place remboursées mais a maintenu sa position quant aux prêts entre Sociétés détenues par des actionnaires communs en expliquant que « les emprunts et autres recettes propres qui ne justifient pas le besoin de fonds pour l'exploitation normale de l'entreprise sont considérés comme des produits exceptionnels passibles de la TVA. Les charges d'exploitation (achats, services extérieurs, charges du personnel) et les investissements (acquisitions d'immobilisations) sont couverts par le flux de trésorerie. »
Le montant définitif du redressement a été dès lors fixé à 1.615.310.230,68 Ar, amendes comprises, montant ramené à 1.582.229,49 Ar par la DGI dans son mémoire en défense du 27.11.08.
- 5 Dans ce mémoire, la DGI porte à l'attention de la Commission, à titre d'information, que la Société X a également déposé une réclamation contentieuse le 05.11.08 et que la DGI entend surseoir à statuer jusqu'à la sortie de l'AVIS de la Commission; qu'elle a ordonné en conséquence le sursis de paiement; que sur la contestation, elle maintient les redressements opérés conformément à la fiche d'instruction de l'Inspecteur de la DGI chargé du contrôle et fixant le montant exigible de la TVA à 1.582.843.229,49 Ar.

B Sur la recevabilité de la requête

- 6 La requête de la Société X présentée dans les formes et délai prévus par l'article 5 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08 et remplissant les autres conditions prévues par le texte est **régulière** et **recevable**.

C Sur le bien fondé de la requête

La nature juridique des avances de fonds venant des autres sociétés du Groupe en faveur de la Société X et des avances sur ASM, ASP et CDD portées aux relevés bancaires de la Société, se trouve au centre des discussions entre les parties, l'Administration fiscale estimant que ces prêts et avances constituent des produits taxables à la TVA malgré les écritures portées dans les livres de la société.

Il est certain que, en vue de la détermination du résultat imposable, l'Administration Fiscale a le droit de vérifier et de rectifier le résultat comptable, afin de tenir compte des règles fiscales et de restituer en conséquence à l'opération litigieuse son véritable caractère pour lui permettre de redresser la situation du contribuable.

Mais ce droit de rectification et de requalification doit s'exercer conformément aux prescriptions du CGI et selon la procédure prévue par les articles 20.04.21 et suivants de ce Code.

L'Administration fiscale doit donc indiquer la nature et les motifs des redressements envisagés ainsi que les motifs du rejet des observations au regard des notions légalement définies par le Code, la charge de la preuve lui incombant.

Dans la lettre de notification définitive de redressement du 06.10.08, l'Administration Fiscale n'explique cependant pas en quoi les prêts et transferts intragroupes et les avances bancaires consentis à la Société, opérations affectant le patrimoine et qui trouvent leur contrepartie au passif de la Société, ne peuvent être considérés comme des prêts et avances et pourquoi ces opérations peuvent être qualifiées de produits et d'affaires taxables au sens de l'article 06.01.02 du CGI, s'agissant ici d'opérations de financement dans lesquelles il y a encaissement d'un capital et remboursement du même montant, sans qu'il y ait une quelconque valeur ajoutée par l'intervention d'un quelconque moyen de production.

En avançant comme motifs de requalification que « les emprunts et autres recettes propres qui ne justifient pas le besoin de fonds pour l'exploitation normale de l'entreprise sont considérés comme des produits exceptionnels », l'Administration fiscale, pour refuser de faire produire effet à ces prêts et avances, semble faire appel à la notion de gestion anormale sinon même de fraude à la loi.

- 10 On ne voit pas très bien cependant sur le fondement de quelle règle l'Administration fiscale se reconnaît plus apte que l'Entreprise à dire ce qui va ou ce qui ne va pas dans son intérêt d'autant plus que les prêts intragroupes ont été dûment autorisés par l'Administration fiscale suivant sa lettre N°00 MDB/SG/DGRF2/DLFC/LF du 04.11.97, autorisés également par les organes statutairement compétents des Sociétés concernées suivant des accords cadre conclus à cet effet et dûment approuvés par le Commissaire aux Comptes et les actionnaires desdites Sociétés en Assemblée Générale.

- 11 Les prêts intragroupes et les avances bancaires sont bien réels et enregistrés régulièrement dans les écritures réciproques des sociétés concernées avec les pièces et documents nécessaires justifiant toutes les opérations de financement et de remboursement figurant dans les relevés bancaires contrôlés.

Ces actes sont opposables à l'Administration fiscale à moins qu'elle ne prouve qu'ils n'ont pu être inspirés par des motifs autre que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales normalement supportées, ce que l'Administration fiscale laisse sous-entendre dans sa lettre de notification définitive du 06.10.08.

L'Administration fiscale ne prouve cependant pas et n'offre même pas de prouver les « motivations exclusivement fiscales » de ces opérations, se contentant de décréter qu'il s'agit là de produits exceptionnels passibles de TVA, sans aucune explication sur l'adéquation de la qualification retenue à la

notion communément admise de « produit » reprise dans le PCG et à celle de produit taxable définie par l'article 06.01.02 du CGI.

12 La Commission estime que le redressement opéré sur la base de tels motifs dépourvus de toute assise légale n'est pas fondé.

13 La Société X a déjà saisi la DGI d'une réclamation préalable, cette autorité ayant sursis à statuer jusqu'à l'intervention de l'avis de la CFRA saisie avant que la DGI ne statue sur la demande.

Il appartient à la Société X de faire les diligences nécessaire pour saisir le DGI du présent AVIS dans le délai qu'elle juge le meilleur, aux fins de provoquer l'une des décisions prévues à l'article 16 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08.

Le DGI peut, soit abandonner en tout ou en faire le redressement envisagé par la procédure de dégrèvement d'office, soit maintenir son redressement.

En cas de rejet total ou partiel de la demande et dans ce cas seulement, la Société X pourra, si elle l'estime nécessaire, saisir les juridictions compétentes, toute action en justice avant que n'intervienne une décision régulière de rejet explicite ou implicite de la demande, étant irrecevable devant les tribunaux.

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

RAKOTONIAINA -AN DRIATAHIANA Victoire