
COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)
N° 09/CFRA

DOS. N°28
Société X

AVIS CONSULTATIF N°11/09/CFRA

du 16/03/09

relatif à la requête de la Société X sollicitant l'avis de la Commission sur l'application dans le temps de la loi de finances 2008 et ses textes rectificatifs en matière de droit de communication.

La CFRA s'est réunie le 20.01.09 en son siège, sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, ANTANANARIVO, pour examiner la demande présentée par la Société X représentée au cours de cette séance par:

-Madame X en qualité de Responsable Administratif et Financier de la Société -

Monsieur X, Conseiller fiscal

Etaient présents les membres suivants

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

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

RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M) - Monsieur

RAMANAMPANOHARANA Andry (C.S.C) - Monsieur RAJOELISON Liva

(D.G.I.) - Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie Benjesthine (G.E.F.P.)

-Monsieur RANAIVOSOLOFO Henri (G.E.M)

A voix consultative : Néant

Après avoir entendu les représentants de la Société X dans la présentation de leur note d'argumentation, la CFRA, sur demande de la Commission approuvée par le Directeur chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 03.02.09 la date du prononcé de son AVIS.

A cette date, la Commission n'a pu se réunir du fait des difficultés d'accès aux locaux de la CFRA, suite aux différentes perturbations générées par l'environnement socio-politique prévalant dans la Capitale.

Le prononcé de l'AVIS a été prorogé au 20.02.09 et à cette date, la CFRA, régulièrement composée, en présence de tous ses membres à voix délibérative et après avoir délibéré à huis clos, rend l'AVIS suivant

A Sur les faits et procédures

P1 Par lettre en date du 06.11.08, enregistrée le même jour au Secrétariat de la CFRA, la Société X, par son Directeur Général, a saisi la CFRA d'une demande sollicitant l'avis de la Commission sur le bien fondé du mode de calcul retenu par l'Administration fiscale pour déterminer le montant de l'amende fiscale due par la requérante pour dépôt tardif de la déclaration des sommes dues à des tiers, prévue par l'article 20.06.12 du CGI.

2 L'examen des dossiers fiscaux de la Société X en matière de droit de communication a, en effet, permis à l'Administration fiscale, de relever à l'encontre de la Société un défaut de dépôt de déclaration des sommes dues à des tiers, au titre de l'année 2007, période non prescrite.

3 La Société X ne conteste ni le montant des sommes à déclarer au titre de l'année 2007, ni le défaut de dépôt de déclaration à l'échéance du 30.04.08.

Excipant de différents motifs qui ne lui auraient pas permis de satisfaire à son obligation à la date fixée, elle a sollicité par deux fois, soit le 30.04.08 et le 02.05.08, un délai supplémentaire pour le dépôt de la déclaration mais l'Administration fiscale n'a pas accédé à ces demandes « en raison du traitement égalitaire des contribuables et de la législation en vigueur ».

Devant la position ainsi prise par l'Administration fiscale, la Société X a finalement déposé la déclaration le 29.08.08.

4 Suivant lettre de notification N°484-MFB/SG/DGI/SRI du 03.09.08, reçue par la Société le 19.09.08, l'Administration fiscale a communiqué à la requérante le montant de l'amende fiscale due à la suite de ce défaut de dépôt de déclaration et évaluée à la somme de 192.921.619,48 Ar.

La tenue de cette lettre a été confirmée par l'Administration fiscale par sa lettre N°528-MFB/SG/DGI/SRI du 23.09.08, en réponse aux observations formulées par la requérante par lettre en date du 18.09.08.

5 La Société X estime que l'amende fiscale réclamée n'est pas due et par lettre en date du 30.09.08, a saisi le Chef du Service de Recherche et d'Investigation de la DGI de ses observations.

La Société X fait valoir dans cette lettre que les pénalités de retard ont été prises par l'Administration fiscale en application de la loi de finances rectificative 2008, laquelle, compte-tenu de sa date de publication le 21.08.08, n'est pas applicable à son cas; que s'agissant d'une infraction commise en 2008, la loi de finances 2008, telle qu'amendée par l'Instruction N° 459-MFB/SG/SG/DGI du 05.05.08 est seule applicable ; que cette loi prévoit une amende de 5% à 25% mais compte tenu de la bonne foi de la requérante (première infraction, régularisation spontanée), l'amende de 5% devrait être applicable à son cas ; que cependant, les Instructions N°367-MFB/SG/DGI ; N°523-MFB/SG/DGI et N°768MFB/SG/DGI du 16.04.08 disposent que les contribuables qui se manifestent d'eux-mêmes en dehors d'un contrôle fiscal pour régulariser leur situation fiscale, sont dispensés de l'application des amendes fiscales légales et ne doivent que les intérêts de retard prévus par l'article 20.01.53 du CGI ; qu'en application de ces textes, elle ne doit être redevable que de la somme de 9.646.080,97 Ar qu'elle offre de payer pour régulariser sa situation.

6 Par lettre en date du 09.10.08, le DGI qui s'est saisi de la question a répondu que « l'obligation de dépôt de déclaration visée aux articles 20.06.12 et suivants du CGI s'impose à toutes personnes physiques ou morales et cette déclaration doit être faite dans le délai fixé par la loi ; que le retard constaté dans le dépôt de déclaration suffit pour justifier l'application de la sanction fiscale, quels qu'en soient les motifs; que la notification définitive N°484-MFB/SG/DGI/SRI du 03.09.08 se rapporte au retard dans le dépôt de déclaration en matière de droit de communication et non sur les irrégularités constatées dans l'assiette de l'impôt ou taxe à la suite d'une vérification fiscale ; que les Instructions N°367, 459, 523 et 728 ne sont pas dès lors applicables; qu'en ce qui concerne l'application de l'article 20.06.14 du CGI, s'agissant d'une déclaration relative à l'exercice 2007, la loi de finances applicable est celle de l'année 2007, laquelle prévoit l'application d'une amende fiscale de 1 à 5% du montant déclaré.... ».

Le Directeur Général des Impôts a dès lors invité la Société X à prendre l'attache du Receveur de la Direction des Grandes Entreprises pour la régularisation du montant dû, sous peine de s'exposer à l'exécution forcée prévue par la loi.

7 La lettre du 09.10.08 n'indique pas le « montant dû » auquel le DGI fait référence.

C'est suivant procès verbal N°64/DG/SRI/08 du 23.10.08 que la Société X a été notifiée du montant exact de l'amende, évaluée par l'Administration fiscale à la somme de 48.230.404,87 Ariary et non plus à la somme de 192.921.619,48 Ar initialement mentionnée dans la lettre de notification du 03.09.08.

8 La requête de la Société X et les pièces annexées ont été communiquées à la DGI qui a déposé son mémoire en défense le 27.11.08.

La Direction Générale des Impôts conclut à l'irrecevabilité de la requête déposée d'après elle, hors du délai fixé par les dispositions de l'article 20.02.14 a1.2 du CGI (LFR 2008) et de l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08.

La Direction Générale des Impôts soutient à cet effet qu'à la suite de la notification de redressement N°484/MFB/SG/DGI/SRI du 03.09.08, la requérante ne s'est pas manifestée pour exercer son recours devant la CFRA; qu'elle a fait plutôt une réclamation contentieuse le 30.09.08 et conformément à l'article 20.02.09 du CGI, l'Administration fiscale a rendu sa décision de rejet par correspondance N°1494/MFB/SG/DGI/DCFC/SCXP du 09.10.08.

La DGI sollicite en conséquence de la CFRA qu'il soit rendu un AVIS déclarant l'irrecevabilité du recours de la Société X.

B Sur la recevabilité de la requête

Aux termes de l'article 20.02.13 a1.2 du CGI (LFR 2008)

Les réclamations relatives à l'assiette pour les impôts d'Etat prévus au Livre I du présent Code sont présentées au bureau des impôts chargé de la gestion des dossiers du contribuable ou aux services centraux chargés du contrôle fiscal ou immédiatement devant la Commission Fiscale de Recours

Administratif. »

L'article 20.02.14 du CGI poursuit que

« Le délai de recours est de 1 mois à compter de la réception de la notification définitive de redressement.

Toutefois, ce délai est de 15 jours à compter de la réception de la notification définitive en cas de saisine de la Commission (LFR 2008) »

Dans les deux cas de figure, la réception de la notification définitive de redressement constitue donc le point de départ du délai de réclamation qui est de 15 jours si le contribuable saisit la Commission et de un mois (1) s'il saisit le DGI d'une réclamation préalable, cette réclamation instruite selon la procédure fixée à l'article 20.02.17 du CGI, pouvant aboutir à une décision de rejet qui peut également être contestée par le contribuable devant la CFRA dans les 15 jours de sa notification.

La saisine du DGI par voie de réclamation préalable n'empêche pas le contribuable de saisir également la CFRA s'il se trouve dans le délai pour le faire, ces deux voies n'étant pas exclusives l'une de l'autre.

En cas de saisine régulière de la Commission par le contribuable, le DGI se doit tout simplement de surseoir à statuer en attendant l'AVIS de la Commission sur lequel il doit se prononcer conformément à l'article 20.02.18 du CGI (LFR 2008).

10 En l'espèce, aucune notification définitive de redressement n'est intervenue à la date du 3-09-08.

Contrairement, en effet, aux affirmations de la DGI, la lettre de notification du 03.09.08 qui n'a été reçue par la Société que le 15.09.08, ne constitue nullement une lettre de notification définitive de redressement.

Une lettre de notification définitive qui n'ouvre plus de délai d'observations au contribuable doit satisfaire aux prescriptions de l'article 20.06.25 du CGI et ne peut logiquement intervenir qu'à l'expiration du délai de 15 jours imparti par l'article 20.06.24 du CGI au contribuable, dûment notifié des redressements envisagés, pour faire connaître sa position.

La lettre du 03.09.08 qui donne seulement les éléments d'imposition envisagés par l'Administration fiscale et encore sujets à discussion par le contribuable, ne constitue qu'une première notification se situant dans le cadre de l'article 20.06.24 du CGI qui ouvre au contribuable un délai de 15 jours francs à compter de la date de réception, soit pour formuler ses observations, ce qui lui est bien demandé dans la lettre du 03.09.08, soit pour faire connaître son acceptation.

11 A la suite de la réception de la notification du 03.09.08, la Société X a formulé des observations et les échanges de correspondances qui ont eu lieu entre les parties dans ce délai franc de 15 jours, soit entre le 20.09.08 et le 06.10.08 restent dans le cadre de ce délai de discussion, à l'issue duquel seulement l'Administration fiscale, si le désaccord persiste, est habilitée à liquider l'impôt, sous réserve de notifier au contribuable les éléments retenus comme base d'imposition en indiquant les motifs du rejet des observations et les voies de recours qui lui sont offertes par la loi.

La preuve de l'existence d'une telle lettre de notification définitive n'est pas cependant apportée par l'Administration fiscale sur qui incombe la charge de la preuve.

Le fait que ce soit le DGI lui-même, et non ses services, qui a répondu directement aux observations formulées par un contribuable n'en fait pas une réclamation préalable.

En l'absence de notification définitive de redressement et faute d'instruction de la réclamation dans les conditions prévues à l'article 20.02.17 du CGI, la réponse que le DGI peut apporter aux observations formulées par un contribuable, ne constitue pas ainsi une décision valable de rejet pouvant faire courir le délai de 15 jours ouvert au contribuable, par l'article 5 de l'Arrêté n° 9028/2008 du 24.04.08 pour saisir la CFRA.

12 En l'espèce, la position définitive de l'Administration fiscale sur l'imposition litigieuse, n'a été notifiée à la Société X que le 23.10.08 suivant procès-verbal n° 64/DC/SRI/08 de la même date informant la Société X du montant définitif de l'amende, montant ramené à la somme de 48.230.404,87 Ar au lieu de la somme de 192.921619,48 Ar initialement mentionnée dans la première lettre de notification du 03.09.08.

En saisissant des lors la CFRA le 06.11.08 après notification le 23.10.08 du procès-verbal suscité qui tient lieu de notification définitive, la Société X se trouve bien dans le délai de 15 jours francs prévu par l'Article 5 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 23.04.08.

N'étant pas, par ailleurs, contesté que la Société X a rempli toutes les autres conditions prévues par le texte, sa requête formulée le 6.11.08 est, à notre Avis, recevable.

C Sur le bien-fondé de la requête

- 13 Les discussions qui ont eu entre les parties tournaient autour de la loi applicable au défaut de dépôt de déclaration par le contribuable, à l'échéance du 30.04.08, des sommes versées aux tiers pendant l'exercice 2007.

La Société X estime que l'amende fiscale qui est de 5% à 25% en vertu de la Loi de finances 2008, amendée par l'Instruction N° 459-MFB/SG/DGI du 05.05.08 mais qui ne devrait être que de 5% dans son cas, compte-tenu de sa bonne foi, n'est pas due en vertu des Instructions N°367-MFB/SG/DGI du 16.04.08 et N° 523-MFB/SG/DGI du 21.05.08 stipulant en cas de régularisation spontanée que seuls les intérêts de retard visés par l'article 20.01.53 du CGI sont exigibles. Position contestée par l'Administration fiscale qui affirme, pour sa part que ces Instructions ne concernent que les irrégularités constatées dans l'assiette d'impôt ou taxe à la suite d'une vérification fiscale et ne sont pas applicables au droit de communication ; que s'agissant d'une déclaration relative à l'exercice 2007, la loi de finances applicable est celle de l'année 2007.

- 14 Le Code Général des impôts ne définit pas ce qu'on entend exactement par « impôts » mais si on se réfère à la doctrine et à la jurisprudence constante en la matière, l'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, effectué par voie d'autorité, à titre définitif, perçu annuellement et sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics.

Vu sous cet angle, le droit de communication qui ne présente aucun caractère automatique mais vient sanctionner, au cas où l'infraction est commise, l'inexécution de son obligation par l'assujetti, ne constitue pas un impôt.

L'impôt est plutôt dû par les bénéficiaires des sommes facturées et comptabilisées au cours de l'année précédant la déclaration, le droit de communication ayant été institué pour permettre ce recoupement.

En tout cas, en cas de régularisation spontanée en cours de contrôle ou en dehors de tout contrôle, l'application de l'Instruction N°367 du 16.04.08 ayant été étendue par l'Instruction N°523 du 21.05.08 aux régularisations en dehors d'un contrôle sur place ou sur pièces, le contribuable ne peut bénéficier des dispositions de ces Instructions qu'à la double condition de s'acquitter immédiatement des sommes dont ils se reconnaissent redevables et de renoncer par écrit à toute contestation ultérieure sur ces impôts.

La Société X se contente cependant d'invoquer l'application de ces Instructions sans apporter la moindre preuve de l'exécution de ces prescriptions.

Ne pouvant pas ainsi bénéficier des dispositions des Instructions précitées, la Société Courts reste redevable des pénalités légales.

15 S'agissant d'une déclaration relative à l'exercice 2007, la Loi de finances applicable pour déterminer ces pénalités, serait d'après la DGI la Loi de finances 2007 qui stipule, à ses dires, une amende fiscale de 1% à 5% du montant déclaré.

La Loi de finances 2007, si tant est qu'elle est applicable, ne prévoit pas une amende de 1% à 5% mais une amende de 5% à 25% du montant des sommes versées, sans pouvoir être inférieure à 5000 Ar.

En retenant ainsi comme pénalité la somme de 48.230.404,87 Ar soit 1% du montant déclaré de 4.823.040.487 Ar, l'Administration fiscale n'indique pas sur quelle base légale exacte elle a retenu ce taux.

Si l'on s'en tient cependant à l'application stricte du droit, seules les règles en vigueur au moment du fait générateur de l'obligation ont vocation à s'appliquer à l'opération en cause.

L'application d'une loi fiscale dépend toujours, en effet, d'un fait générateur, autrement dit, d'un événement ou d'un acte juridique qui fait naître la dette fiscale.

Ainsi et à titre d'exemple, s'agissant de l'IR, le fait générateur est la date de clôture de l'exercice (Art 01.01.08 CGI) et la loi applicable est la loi en vigueur à cette date, quels que soient les avantages ou les inconvénients pour le contribuable. De même, pour la TVA, c'est généralement la livraison du bien ou du service qui fait office de fait générateur (Art 06.01.10 du CGI) et la loi applicable est celle en vigueur au moment de l'opération.

Quant au droit de communication, le fait générateur de l'obligation est, sans conteste, la date d'échéance de la déclaration, soit ici le 30.04.08, pour les sommes versées aux tiers au titre de l'année 2007.

La Loi qui doit régir l'obligation de déclaration est donc la Loi de finances 2008, applicable à partir du 01.01.08. Par inadvertance peut-être, la Loi de finances 2008 a abrogé l'article 20.06.14 prévoyant la sanction en cas de défaut de déclaration à l'échéance fixée par la loi. Mais on peut se demander si une telle lacune peut juridiquement être comblée par une simple Instruction.

L'Instruction N° 459-MFB/SG/DGI du 05.05.08 stipule, en effet, que l'amende de 5% à 25% reste applicable en cas de défaut de dépôt de déclaration.

Une instruction n'intéresse en principe que l'ordre administratif interne et ne peut ajouter des prescriptions nouvelles à celles qui résultent des lois et règlements. Elle ne doit avoir aucune portée juridique sur les droits des contribuables déterminés par la loi.

Normalement donc et à défaut de toute pénalité particulière contenue dans la Loi de finances 2008, les règles de droit commun doivent recevoir application.

L'article 20.01.52 du CGI qui sanctionne le défaut de dépôt de toute déclaration, prévoit une pénalité de 200.000 Ar, à laquelle doit s'ajouter, conformément à l'article 20.01.53 du CGI une pénalité de 1% du montant à payer par mois de retard.

La Société X ne réclame pas cependant l'application de ces dispositions mais offre de payer, à titre de régularisation, la somme de 9.040.080,97 Ar.

La CFRA qui ne peut accorder à la requérante plus que ce qu'elle ne demande, ne peut que lui en donner acte.

16-Compte-tenu des circonstances ci-dessus évoquées, la CFRA, après examen de la requête de la Société X requête recevable aux termes de l'article 5 de l'arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08

- déclare que la loi applicable en matière de droit de communication est celle en vigueur au moment où la déclaration doit être faite et, en conséquence :

- déclare que la loi applicable au dépôt de déclarations des sommes versées aux tiers par la Société X au cours de l'année 2007 est la Loi de finances 2008, applicable à partir du 01.01.08.

- émet un AVIS DEFAVORABLE à l'application par l'Administration fiscale de la Loi de finances 2007 à la déclaration litigieuse.

- donne acte à la Société X de ce qu'elle offre de payer, à titre de régularisation, la somme de 9.640.080,97 Ar.

17 Le présent AVIS sera notifié aux parties par les soins du Secrétariat de la CFRA.

La Commission recommande à la Société X de saisir le Directeur Général des Impôts du présent AVIS dans le mois de la réception de la notification 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 faire droit à l'offre de la Société X et opérer le dégrèvement pour le reste, soit maintenir son redressement.

En cas de rejet total ou partiel de l'offre 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 part du DGI étant irrecevable devant les tribunaux.

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