

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET -----

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF ----

(C.F.R.A.)

N° __/09/CFRA

DOS. N° 07

Société X

AVIS CONSULTATIF N°14/09/CFRA

du 31/03/09

relatif à la requête de la Société X sur le caractère déductible de certaines charges et le calcul du prorata de déduction en matière de TVA.

La CFRA s'est réunie le 24.03.09 en son siège, sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, ANTANANARIVO pour examiner la requête présentée par la Société X, représentée au cours de cette séance par

-Monsieur X, Expert Comptable -

Monsieur X, Chef Comptable

-Monsieur X, Comptable

Etaient présents les membres suivants

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

Monsieur RANDRIANAVALONA Solofo (SIM) - Monsieur RABARIJAONA

Harifidy (DGI) - Monsieur RAJOELISON Liva (DGI) -Monsieur

RANAIVOSOLOFO Henri (GEM) - Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie

Benjesthine (GEFP)

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 approuvée par le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 31.03.09 la date du prononcé de son AVIS.

La CFRA, régulièrement composée à cette date, 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

- 1 Par lettre en date du 02.06.08 reçue le même jour au Secrétariat de la CFRA, la Société X a saisi la CFRA d'une requête sollicitant l'avis de la Commission sur le bien-fondé de la réclamation de l'Administration Fiscale portant sur la somme totale de 32.716.680 Ar, objet de la lettre de notification définitive de redressement N° 1241/MFB/SG/DGI/DGE du 16.05.08 reçue par la Société le 19.05.08

- 2 Dans cette lettre de notification, l'Administration fiscale a relevé à l'encontre de la Société, pour les exercices contrôlés 2005 et 2006, diverses infractions, à savoir des chiffres d'affaires non déclarés, des erreurs d'imputation non régularisées lors des déclarations de la TVA, des charges non déductibles, des charges déduites sans justificatifs et des déductions abusives sur charges de personnel.

Sur la somme réclamée de 32.716.680 Ar, la Société X a payé la somme de 6.236.529,52 Ar qu'elle
- 3 considère comme un acompte devant venir en déduction de la somme de 7.981.698,12 Ar, montant de la créance fiscale qu'elle reconnaît uniquement devoir et auquel elle demande de ramener le montant définitif du redressement opéré par l'Administration fiscale.

- 4 Depuis le premier appel de la cause, l'affaire a fait l'objet de plusieurs renvois pour permettre à la Société X de verser au dossier les pièces et documents produits devant l'Administration fiscale lors des discussions ayant eu lieu entre les parties et qui ont servi de base à l'établissement de la lettre de notification définitive de redressement du 16.05.08.

- 5 La requête de la Société X et les pièces produites ont été communiquées à la Direction Générale des Impôts qui a déposé son mémoire en défense le 28.07.08.

La DGI conclut à l'irrecevabilité de la demande, pour dépôt tardif de la réclamation, formulée d'après ses conclusions, hors du délai prescrit par l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08.

B Sur la recevabilité de la requête

En considérant comme point de départ du délai de recours la date du 09.06.08, la DGI s'est méprise sur la date exacte de la réception de la requête au Secrétariat de la CFRA, qui est en réalité le 02.06.08 ainsi que l'atteste le cachet apposé par le Secrétariat sur la lettre de saisine et non le 09.06.08 qui est plutôt la date d'envoi de la requête à la DGI.

La saisine de la Commission le 02.06.08 à la suite de la réception de la notification définitive de redressement le 19.05.08 se trouve bien ainsi dans le délai prescrit par l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08.

N'étant pas contesté que la Société X a satisfait à toutes les autres conditions de recevabilité prévues par le texte, la requête du 02.06.08 est, à notre avis, régulière et recevable.

C Sur le bien-fondé de la demande

7 La requête de la Société X porte contestation de certaines infractions relevées par l'Administration fiscale dans sa lettre de notification définitive de redressement du 16.05.08.

7.1 **En matière de TVA** : II a été relevé à l'encontre de la Société des chiffres d'affaires non déclarés et la non-application du prorata de déduction.

7.1.1 Concernant les chiffres d'affaires non déclarés, la réclamation de l'Administration fiscale porte sur l'écart constaté entre les chiffres d'affaires sur les états financiers et ceux figurant sur les bordereaux de versement de la TVA.

Sans contester le principe de la réclamation, la Société X fait remarquer tout simplement qu'au titre de l'année 2005, deux taux sont applicables (20% avant le 01.09.05 et 18% à partir du 01.09.05)

Remarque retenue par l'Administration fiscale dans sa lettre de notification définitive mais qui n'aurait pas été appliquée effectivement par l'Administration fiscale, la TVA collectée, selon la requérante, étant toujours calculée au taux de 20%.

Dans son mémoire en date du 06.06.08, la Société X déclare cependant que «vu l'immatérialité de l'écart », elle renonce à toute réclamation sur ce point.

L a CFRA ne peut que lui donner acte de cette renonciation.

7.1.2 En ce qui concerne la non-application du prorata réel de déduction, le chiffre d'affaires y afférent concerne les ventes faites à l'UNICEF, opération normalement taxable au profit d'un organisme non assujéti à la TVA, ainsi que l'atteste l'autorisation de détaxation de TVA produite au dossier par la requérante et dûment visée par le Ministère chargé de la Réglementation fiscale.

Le chiffre d'affaires dont il s'agit fait donc bien partie de la masse des chiffres d'affaires taxables, quoique au taux zéro.

Excipant d'une erreur d'imputation commise par son préposé lors des déclarations de TVA, la Société X a cependant porté les ventes à l'UNICEF sur la ligne correspondant aux chiffres d'affaires exonérés, cette erreur de ligne, appréhendée par le système informatique, ayant entraîné automatiquement une modification du prorata déductible, objet de la demande actuelle de l'Administration fiscale en reversement des sommes qui auraient été déduites à tort par le contribuable.

La Société X a demandé la régularisation de cette erreur mais l'Administration fiscale a opposé à cette demande la forclusion tirée de l'article 06.01.17 2° dernier alinéa du CGI qui dispose que « Le montant des taxes déductibles est définitivement arrêté le 20 mai de l'année suivante ».

Aux termes de l'article 06.01.17 du CGI, le montant de la taxe déductible est fixé selon le prorata défini au paragraphe 2°a) dudit article, le prorata ainsi défini étant calculé provisoirement en fonction des chiffres d'affaires de l'année précédente.

Deux paramètres interviennent ainsi dans le calcul de la taxe déductible : le montant du chiffre d'affaires et le caractère taxable ou non taxable des opérations y afférentes.

Le montant de la taxe initialement déduite par le contribuable peut dès lors varier en fonction de l'évolution de ces paramètres et subir des ajustements dans le sens de la hausse ou de la baisse compte tenu du chiffre d'affaires réel, une fois arrêté ou par suite d'un changement dans l'utilisation du bien ou du service considéré, l'opération initialement prise en compte dans le calcul du prorata en tant qu'opération taxable ouvrant droit à déduction pouvant se transformer, dans le temps, en opération non taxable.

La régularisation, stipule l'article 06.01.17 in fine du CGI, doit intervenir avant le 20 mai de l'année suivante, sous peine de forclusion, une telle régularisation supposant nécessairement une variation des paramètres ci-dessus mentionnés.

A défaut de cette variation, il ne peut y avoir ni reversement ni déduction complémentaire nécessitant une régularisation au sens de l'article 06.01.017 in fine du CGI.

Une simple erreur de ligne, sans aucun impact prouvé sur le montant du droit initialement déduit par l'assujetti sur la base d'éléments qui n'ont subi aucune variation échappe donc à l'application de cet article et l'Administration fiscale, après vérification du bien-fondé des explications de l'assujetti et des pièces produites à l'appui aurait pu tout simplement procéder à la rectification sans opposer à la demande un article qui n'a pas son application en l'espèce et une forclusion qui n'est nullement prévue dans ce cas.

Ce faisant, l'Administration fiscale n'a pas, à notre avis, donné une base légale à sa décision.

7.2 **En matière d'IBS/ IRCM :** L'Administration fiscale a relevé à ce titre des charges non déductibles, des charges sans justificatifs et une déduction abusive sur charges de personnel.

7.2.1 Sur les charges non déductibles

La Société X conteste le caractère non déductible retenu par l'Administration fiscale des goûters servis au personnel (pots de yaourt) d'un montant de 1.470.034,68 Ar pour l'année 2005 et de 1.481.454,38 Ar pour l'année 2006 ainsi que les dépenses pour fêtes de fin d'année de 1.470.034,68 Ar pour l'année 2005 et de 1.470.034,68 Ar pour l'année 2006.

a/ Aux termes de l'article 01.01.06 du CGI dans sa version 2005 et 2006, textes applicables aux exercices contrôlés 2005 et 2006 : « Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes nature effectuées par la Société, y compris notamment ceux provenant des cessions d'éléments quelconques d'actifs, soit en cours, soit en fin d'exploitation, les profits accessoires, les gains divers. Il est établi, sous déduction des charges supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation des revenus et nécessaires à l'exploitation normale de l'Entreprise ».

Il résulte de cette définition et à condition qu'elles ne soient pas expressément exclues par le texte, que ne sont déductibles que les charges nécessaires à l'exploitation et au patrimoine de la Société et contractées par l'exploitant dans l'intérêt de l'exploitation.

Le montant de la taxe initialement déduite par le contribuable peut dès lors varier en fonction de l'évolution de ces paramètres et subir des ajustements dans le sens de la hausse ou de la baisse compte tenu du chiffre d'affaires réel, une fois arrêté ou par suite d'un changement dans l'utilisation du bien ou du service considéré, l'opération initialement prise en compte dans le calcul du prorata en tant qu'opération taxable ouvrant droit à déduction pouvant se transformer, dans le temps, en opération non taxable.

La régularisation, stipule l'article 06.01.17 in fine du CGI, doit intervenir avant le 20 mai de l'année suivante, sous peine de forclusion, une telle régularisation supposant nécessairement une variation des paramètres ci-dessus mentionnés.

A défaut de cette variation, il ne peut y avoir ni reversement ni déduction complémentaire nécessitant une régularisation au sens de l'article 06.01.017 in fine du CGI.

Une simple erreur de ligne, sans aucun impact prouvé sur le montant du droit initialement déduit par l'assujetti sur la base d'éléments qui n'ont subi aucune variation échappe donc à l'application de cet article et l'Administration fiscale, après vérification du bien-fondé des explications de l'assujetti et des pièces produites à l'appui aurait pu tout simplement procéder à la rectification sans opposer à la demande un article qui n'a pas son application en l'espèce et une forclusion qui n'est nullement prévue dans ce cas.

Ce faisant, l'Administration fiscale n'a pas, à notre avis, donné une base légale à sa décision.

7.2 **En matière d'IBS/ IRCM :** L'Administration fiscale a relevé à ce titre des charges non déductibles, des charges sans justificatifs et une déduction abusive sur charges de personnel.

7.2.1 Sur les charges non déductibles

La Société X conteste le caractère non déductible retenu par l'Administration fiscale des goûters servis au personnel (pots de yaourt) d'un montant de 1.470.034,68 Ar pour l'année 2005 et de 1.481.454,38 Ar pour l'année 2006 ainsi que les dépenses pour fêtes de fin d'année de 1.470.034,68 Ar pour l'année 2005 et de 1.470.034,68 Ar pour l'année 2006.

a/ Aux termes de l'article 01.01.06 du CGI dans sa version 2005 et 2006, textes applicables aux exercices contrôlés 2005 et 2006 : « Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toutes nature effectuées par la Société, y compris notamment ceux provenant des cessions d'éléments quelconques d'actifs, soit en cours, soit en fin d'exploitation, les profits accessoires, les gains divers. Il est établi, sous déduction des charges supportées en vue de l'acquisition ou de la conservation des revenus et nécessaires à l'exploitation normale de l'Entreprise ».

Il résulte de cette définition et à condition qu'elles ne soient pas expressément exclues par le texte, que ne sont déductibles que les charges nécessaires à l'exploitation et au patrimoine de la Société et contractées par l'exploitant dans l'intérêt de l'exploitation.

- Donne acte à la Société X de sa renonciation à la demande portant sur l'écart entre les chiffres d'affaires portés sur les états financiers et ceux figurant sur les bordereaux de versement, relevés par l'Administration fiscale dans sa lettre de notification définitive du 16.05.08 ;

- Emet un avis favorable à sa réclamation relative au calcul du prorata réel de déduction ;

- Emet un avis favorable à la déduction au titre des charges déductibles des dépenses exposées pour l'achat des pots de yaourt et pour les fêtes de fin d'année ;

- Emet un avis défavorable à la déduction des charges non justifiées par des factures régulières au sens du CGI.

9 Conformément à l'article 20.02.18 du CGI (LFR 2008), l'Administration fiscale doit encore statuer sur le présent AVIS qui sera notifié aux parties, par les soins du Secrétariat de la CFRA, à titre d'information.

10 L'Administration fiscale devant statuer sur le présent AVIS dans le mois de sa présentation, il est recommandé à la Société X, nonobstant la notification prévue au paragraphe 9 ci-dessus, de saisir le Directeur Général des Impôts du présent AVIS dans le mois 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.

Cette saisine est obligatoire, même si la Société X n'entend pas se conformer à l'avis de la Commission, la saisine des juridictions administratives étant conditionnée, en l'état actuel des textes, 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.

Il appartient à la Société X dans le cadre de cette saisine, de produire devant la DGI toutes les pièces justificatives en sa possession, de nature à attester l'erreur qui aurait été commise par l'Administration fiscale dans le calcul des charges de personnel non déclarées à l'IRSA.