

MINISTRE DES FINANCES ET DU BUDGET

-----  
COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

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

N° /09/MFB/CFRA

DOS. N° 23 Société X

**AVIS CONSULTATIF**  
N° 22/09/MFB/CFRA du 14/07//09

relatif à la requête de la Société X sur le régime fiscal de l'indemnité de retraite prévue à l'article 01.03.03 alinéa 7 du CGI.

La CFRA s'est réunie le 14/07/09, en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête présentée par la Société X représentée par

- Madame X (Consultante)
- Monsieur X (Expert Comptable)

Etaient présents les membres suivants

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

Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie Benjesthine (G.E.F.P) - Monsieur  
RANAIVOSOLOFO Henri (G.E.M) - Monsieur RABARIJAONA Harifidy  
(D.G.I) - Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I.)

- Monsieur RAMANAMPANOHARANA Andry (C.S.C) 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 28.07.09 la date de 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 Le Service Régional des Entreprises ANALAMANGA « A » a procédé au contrôle sur pièces de la déclaration fiscale de la Société X au titre de l'exercice 2005-2006, clos le 30.06.06

2 A l'issue de ce contrôle, il a été procédé au redressement suivant

- Base complémentaire imposable à l'IBS .....	411.582.716,46
- IBS complémentaire .....	123.474.810,00
- Amende 25% .....	30.868.702,50
Total exigible .....	Ar <b>154.343.512,50</b>

3 Ce redressement porte sur la réintégration dans le bénéfice imposable de la Société, des charges comptabilisées sous la rubrique « Autres charges du personnel » d'un montant de Ar 411.582.716,46 représentant le montant total des indemnités de retraite allouées à l'ancien gérant et à certains employés de la Société, sur décision de l'Assemblée Générale des associés, soit Ar 377.344.500 au bénéfice de l'ancien gérant et Ar 34.238.216,46 pour les autres employés.

4 Pour soutenir le caractère déductible de ces indemnités, la Société X s'appuie sur l'article 01.03.03 du CGI qui stipule que : « Sont affranchis de l'impôt (IRSA)... 7° l'indemnité de retraite à hauteur du montant prévu par la convention collective de branche ou l'accord professionnel ou interprofessionnel ».

Sur la base de cet article, la Société X soutient qu'en l'absence de convention collective de branche ou d'accord professionnel ou interprofessionnel, institutions qui, selon elle, ne sont pas prévues par le Code de Travail et ne sont guère pratiquées à Madagascar, la limite posée par cet article ne peut trouver application.

Elle en déduit que si la limite ne peut être définie, le plafonnement n'existe pas et la logique de l'application du texte veut que la totalité soit admise.

5 L'Administration fiscale n'a pas souscrit à ces arguments et a maintenu le redressement opéré suivant lettre de notification définitive N°000-MFB/SG/DGUDCO/DRUSRE « A » du 22.08.08, reçue par la Société le 25.08.08.

6 Par lettre en date du 09.09.08 reçue le même jour au Secrétariat de la CFRA, la Société X a dès lors saisi la Commission pour demander son avis sur le bien-fondé de la position de l'Administration.

7 La requête de la Société X et les pièces annexées ont été communiquées à la DGI qui a déposé son mémoire en défense le 23.06.09.

Le DGI conclut au mal- fondé des prétentions de la requérante au regard des articles 01.03.03 du CGI et des articles 173 et suivants du Code de Travail et demande à la Commission qu'il soit rendu un AVIS rejetant la demande de la Société pour manque de base légale.

## **B Sur la recevabilité de la requête**

La saisine de la CFRA, par lettre en date du 09.09.08, contre la notification définitive de redressement du 22.08.08 reçue par la Société le 25.08.08, a été faite dans le délai prévu par l'article 5 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08.

N'étant pas contesté par ailleurs que la Société a rempli toutes les autres conditions de recevabilité prescrites par le texte, la requête présentée est régulière et recevable.

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

Conformément à l'article 01.01.06 du CGI, les salaires et les indemnités liées à ces rémunérations, ayant le caractère de supplément ou de complément de salaires, constituent des charges normales venant en déduction des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés.

Toutefois, précise le texte, ne sont admises en déduction que les salaires correspondant à un travail effectif et ne présentant pas un caractère d'exagération eu égard à la nature et à l'importance du service rendu et à condition qu'ils ont été régulièrement déclarés à la CNaPS et à l'IRSA, s'ils n'en sont pas exonérés.

10 La Société X ne conteste pas que la somme de 411.582.716,46 Ar n'a été déclarée ni à la CNaPS ni à l'IIZSA mais soutient que ces déclarations ne sont pas requises, les revenus dont s'agit étant, à son opinion, totalement exonérés de l'IRSA en application de l'article 01.03.03 7° du CGI, faute de convention collective de branche ou d'accord professionnel ou interprofessionnel limitant le montant de l'exonération.

11 Cette argumentation de la Société X procède, à notre avis, d'une mauvaise interprétation de l'article 01.03.03 7° du CGI.

Aux termes de cet article, l'indemnité de retraite constitue bien un revenu imposable mais elle n'est exonérée de l'impôt qu'à hauteur du montant prévu par la convention collective de branche ou l'accord professionnel ou interprofessionnel.

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le contribuable doit donc apporter la preuve de l'existence d'une telle convention ou d'un tel accord prévoyant ce plafonnement, de tels contrats dont l'existence est bien prévue par les articles 173 et suivants du Code de Travail, pouvant seuls attester que les versements effectués ne constituent pas de simples libéralités consenties à certains bénéficiaires mais résultent d'un véritable engagement juridique de l'employeur vis-à-vis de tous les employés partant à la retraite et présentent de ce fait un caractère général et impersonnel concernant l'ensemble du personnel et une ou plusieurs catégories déterminées de celui-ci et non une partie du personnel seulement, choisie au gré de l'Assemblée Générale des associés.

En l'absence de telles justifications dont la preuve incombe au contribuable, l'intégralité du revenu versé est imposable et ne peut venir en déduction des résultats de l'exercice considéré que s'il a fait l'objet de la part de l'entreprise versante d'une déclaration à la CNaPS et à l'IRSA, ce qui n'est pas le cas.

La Commission ne peut donc qu'émettre un AVIS défavorable à la requête présentée par la Société X, pour manque de base légale.

3;:Pour prétendre quand même à l'exonération, la Société X fait état du fait que l'ancien gérant, bénéficiaire de la prestation, est un expatrié résident qui a travaillé pour la Société pendant 40 ans sans avoir pris de congé annuel durant cette période et sans que la Société lui ait versé une cotisation à la

retraite dans son pays d'origine ou une assurance retraite ; que c'est en raison de tous ces paramètres que l'Assemblée Générale des associés lui a octroyé cette indemnité de retraite.

Ces arguments qui font appel à des considérations d'équité et de bienveillance échappent à la compétence de la Commission mais entrent plutôt dans le champ d'application des articles 20.02.05 et suivants du CGI sur la juridiction gracieuse.

Il appartient à la Société X de recourir à cette voie, si elle l'estime nécessaire, la décision appartenant, dans ce cas, au Ministre Chargé de la réglementation fiscale qui statue en dernier ressort.

La Commission ne peut interférer dans l'exercice de ce pouvoir et ne peut que recommander aux autorités compétentes d'accorder à la demande qui pourra être présentée à cet effet par la requérante, une attention compréhensive, le différend actuel divisant les parties procédant plus, à notre avis, d'une interprétation erronée du texte que d'une mauvaise foi avérée de la part du contribuable.

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

La Commission recommande à la Société X de saisir la DGI de cet AVIS dans le mois de la réception de la notification, l'Administration fiscale devant encore statuer sur l'AVIS de la Commission dans un délai de un (1) mois à compter de sa présentation, aux fins 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 et décide de saisir le tribunal compétent.

En l'état actuel des textes, la saisine des juridictions administratives demeure conditionnée par la saisine préalable du Directeur Général des Impôts et l'intervention d'une décision explicite ou implicite de rejet de sa part.

Sans cette décision de rejet, l'action en justice dont l'objet ne peut être que la contestation de cette décision, serait dépourvue d'intérêt et par conséquent, serait irrecevable.

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