

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)

N° ____/09/MFB/CFRA

DOS. N°39

Société X. S.A.

AVIS CONSULTATIF

N°24/09/MFB/CFRA en date du 28/07/09

relatif à la requête de la Société X. sur le mode de constatation des infractions en matière de droit de communication.

La CFRA s'est réunie le 07/07/09 en son siège, sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, ANTANANARIVO, pour examiner la requête présentée par la S.A X. représentée par :

- Monsieur X (Directeur Financier)
- Monsieur X (Conseiller Fiscal)
- Monsieur X (Chef Comptable)

Etaient présents les membres suivants :

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

- Monsieur RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M)
- Monsieur RABARIJAONA Harifidy (D.G.I)
- Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I.)
- Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie Benjethine (G.E.F.P.)
- Monsieur RANAIVOSOLOFO Henri (G.E.M.)
- Madame RABEFITIA Vero (F.C.C.I.M.)
- 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 C.F.R.A, 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** A la suite d'un contrôle fiscal effectué par le Service de la Recherche et d'Investigation de la DGI, en matière de droit de communication au titre des exercices 2005, 2006 et 2007, la Société X s'est vue infligée pour déclarations inexactes en matière de droit de communication, des amendes fiscales, d'un montant de :
 - 1.395.795.683,66 Ar au titre de l'année 2005
 - 10.278.629.284,80 Ar au titre de l'année 2006
 - 26.006.943.192,70 Ar au titre de l'année 2007

- 2** Les omissions relevées, consignées dans la lettre de notification primitive N° 000-MFB/SG/DGI/SRI du 23.10.08, reçue par la Société le 27.11.08, consistent en la non-déclaration des sommes versées à des tiers au titre des rémunérations des prestations de service réalisées et payées hors de Madagascar et de la réalisation des travaux d'infrastructure (terrassements, routes et ponts) et d'unités de production et de stockage au sein du périmètre minier.

- 3** Dans sa lettre en date du 10.12.08, en réponse à la notification primitive du 23.10.08, la Société X conteste l'intégralité du redressement opéré en faisant valoir, notamment en ce qui concerne les contrats de génie civil et de construction, que les contrats de cette nature qui ne sont pas des contrats de service, n'ont pas à être déclarés au titre du droit de communication ; que les imprimés fournis par l'Administration conformément à l'article 20.06.12 du CGI ne comportent aucune ligne pour des travaux de génie civil et de construction ; que seules sont visées les prestations de service qui peuvent, à la limite, englober certains services relatifs à des biens immobilisés (réparation de plomberie, électricité, etc.) mais ne peuvent en aucun cas concerner les travaux de génie civil et de construction ; que la pratique constante de l'Administration est en ce sens.

- 4** L'Administration fiscale n'a pas accédé à ces arguments et par lettre de notification définitive N° 0000-MFB/SG/DGI/SRI du 23.12.08, a confirmé le montant des amendes consigné dans la lettre de notification primitive du 23.10.08.

- 5** Suite à cette notification définitive, la Société X, par lettre en date du 22.01.09 a saisi la DGI d'une réclamation contentieuse, en contestation du bien-fondé des amendes infligées pour trois motifs :
 - A titre principal, pour non respect des procédures en raison de l'absence de procès-verbal de constatation de l'infraction ;
 - A titre subsidiaire, pour absence d'infractions aux dispositions de l'article 20.06.012 du CGI.
 - A titre infiniment subsidiaire et en ce qui concerne l'exercice 2007, pour absence de sanction par la LF 2008.

- 6** L'Administration fiscale n'ayant pas répondu à cette réclamation dans le délai de un (1) mois prescrit par le CGI, la Société X, sur la base de ce rejet implicite, a saisi la CFRA par lettre en date du 10.03.09, reçue au Secrétariat de la CFRA le 11.03.09.

- 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 15.07.09.

La DGI conclut au mal-fondé des prétentions de la requérante et demande à la Commission qu'il soit rendu un avis rejetant la requête de la Société X, en application des dispositions des articles 20.06.12 et 20.06.14 nouveau du CGI.

La DGI fait valoir à ce sujet que l'acte d'imposition, en matière fiscale, est la notification définitive de redressement et non les procès-verbaux comme l'a invoqué la requérante dans sa réclamation ; qu'ensuite, la loi de finances 2008 a certes abrogé les dispositions de l'article 20.06.14 du CGI concernant les sanctions pour non respect des dispositions de l'article 20.06.12 du même Code mais la loi N° 021 du 29.07.08 portant loi de finances rectificative pour l'année 2008 a comblé cette lacune en son article 20.06.14 nouveau ; que la Société X n'a pas régularisé sa situation avant le 21.08.08, date de la publication de la LFR 2008 ; qu'enfin, les rémunérations de travaux d'infrastructures et d'unités de production constituent des rémunérations de travaux immobiliers versées à des tiers.

- 8** Dans son mémoire en réplique en date du 21.07.09, la Société X maintient l'ensemble des arguments qu'elle a développés dans ses précédentes écritures.

B Sur la recevabilité de la requête

- 9** La requête de la Société X, déposée devant la CFRA dans les quinze (15) jours de la décision implicite du rejet de sa réclamation contentieuse formulée le 22.01.09 et satisfaisant par ailleurs à toutes les conditions de recevabilité prescrites par l'article 5 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08 est régulière et recevable.

C Sur le bien-fondé de la requête

- 10** Pour contester le bien-fondé des amendes infligées, la Société X invoque à titre principal le non respect des procédures, en raison de l'absence de procès-verbal de constatation des infractions relevées. Argument que l'Administration fiscale conteste, celle-ci affirmant pour sa part que l'acte d'imposition en matière fiscale est la notification définitive et non les procès-verbaux.

- 11** Bien que figurant dans le Code Général des Impôts, l'obligation impartie aux assujettis par l'article 20.06.12 du CGI, de déclarer les sommes versées aux tiers au Service Chargé des Recouvrements, ne constitue pas un impôt, au sens communément admis du terme par la doctrine et la jurisprudence.

Aucun article du CGI n'interdit certes à l'agent chargé de l'assiette de relever les omissions constatées par voie de notification définitive régulière répondant aux prescriptions des articles 20.06.21 et suivants du CGI. Mais cette seule constatation des omissions ne suffit pas pour rendre exigibles les pénalités prévues par la loi.

A défaut de tout accord contraire des parties, les amendes prévues par la loi, qui présentent un caractère répressif certain ne sont exigibles et ne peuvent être recouvrées par l'Administration fiscale qu'au moyen de procès-verbaux constatant l'infraction et établis par les agents des services fiscaux compétents conformément aux dispositions des articles 20.02.46 et suivants du CGI.

L'article 20.06.14 du CGI, du moins dans la rédaction applicable aux exercices 2005 et 2006 ne souffre aucune interprétation à ce sujet. L'amende dont est passible l'assujetti doit être constatée et appliquée

conformément aux dispositions des articles 20.02.45 et suivants du CGI, l'article 20.02.46 du CGI disposant clairement que « les obligations des personnes physiques ou morales visées aux articles 20.06.12 et suivants du CGI sont constatées par procès-verbal ».

12 Il en résulte qu'aucune pénalité ne peut être encourue par la Société X. pour les omissions constatées, faute de procès-verbal régulier établi par l'Administration fiscale pour constater les infractions.

13 L'Administration fiscale doit reprendre la procédure, conformément aux dispositions des articles 20.02.46 et suivants et dans la limite, le cas échéant, de son droit de reprise, si elle entend maintenir sa poursuite contre la Société X. pour ce qu'elle estime être des omissions en matière de droit de communication.

14 Dans cette optique, la CFRA croit devoir attirer l'attention de l'Administration fiscale sur la loi applicable en matière de droit de communication.

Conformément aux principes régissant l'application de la loi dans le temps, 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 évènement ou d'un acte juridique qui fait naître la dette de l'Administration.

S'agissant du droit de communication, le fait générateur est la date d'échéance de l'obligation de déclaration, soit la date à laquelle la déclaration doit être remise au Service Chargé des Recouvrements.

Si aucun problème ne se pose en ce qui concerne les exercices 2005 et 2006, par contre, en ce qui concerne l'exercice 2007, la date d'échéance de la déclaration pour les sommes versées aux tiers au titre de l'année 2007 est le 28.02.08 (LF 2008).

La loi qui doit régir l'obligation de déclaration est donc la loi de finances 2008, les modifications postérieures apportées par la loi N° 021 du 23.07.08 portant loi de finances rectificative pour l'année 2008 n'étant applicables qu'à partir du 21.08.08, date de sa publication, cette loi ne spécifiant nulle part qu'elle peut rétroagir pour régir des situations nées avant sa mise en vigueur.

Par inadvertance peut-être, la loi de finances 2008 a abrogé l'article 20.06.14 prévoyant la sanction en cas de défaut ou d'omission de déclarations à l'échéance fixée mais la loi postérieure comblant cette lacune ne peut recevoir application sans faire échec au principe de la non-rétroactivité régissant, à défaut de toutes dispositions légales contraires, l'application des lois dans le temps.

Normalement donc et à défaut de toute pénalité particulière contenue dans la loi de finances 2008, les règles de droit commun prévues par l'article 20.01.52 du CGI doivent seules, le cas échéant, recevoir application, ce texte sanctionnant le défaut de dépôt de déclaration d'une pénalité de 200.000 Ar à laquelle s'ajoute, conformément à l'article 20.01.53 du CGI une pénalité de 1% du montant à payer par mois de retard.

15 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 :

- Emet un AVIS FAVORABLE à la requête de la Société X. pour rejet des pénalités consignées dans la notification définitive N°0000/MFB/SG/DGI/SRI du 23.12.08, pour non respect des procédures en raison de l'absence de procès-verbal de constatation de l'infraction ;

- Dit en conséquence, qu'il n'y a plus lieu à statuer sur les demandes formulées à titre subsidiaire, par la Société X.
- Renvoie l'Administration fiscale au cas où elle entend maintenir sa demande, à régulariser la procédure conformément aux dispositions des articles 20.06.12 et 20.02.46 et suivants du CGI, dans la limite, le cas échéant, de son droit de reprise et dans le respect des principes régissant l'application des lois dans le temps.

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

17 La Commission recommande à la Société X. de saisir la DGI du présent AVIS dans le mois de la réception de la notification, l'Administration fiscale, devant encore statuer sur l'avis de la Commission dans le mois de sa présentation (Art 20.02.18 LFR 2008), aux fins prévues à l'article 16 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08.

En cas de rejet explicite ou implicite de sa demande par l'Administration fiscale, la Société X. peut contester cette décision devant les juridictions compétentes, suivant la procédure prévues aux articles 20.02.20 et suivants du CGI, le délai de recours suspendu depuis la saisine de la Commission jusqu'à la formulation de son avis (Art 8 AR 9026/2008 du 24.04.08) reprenant son cours à compter de la notification de l'avis de la Commission (Art 17 AR 9026/2008 du 24.04.08).

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