

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)

N° ____/09/MFB/CFRA

DOS. N° 19

X

AVIS CONSULTATIF

N° 27/09/MFB/CFRA du 25/08/09

relatif à la requête de la dame X (Y) en contestation des méthodes appliquées par l'Administration fiscale pour la détermination des revenus imposables à l'IRNS.

----- o o O o o -----

La CFRA s'est réunie le 25/08/09, en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête de la dame X (Y) représentée lors des différentes séances de la Commission par M_____, suivant procuration dûment légalisée et enregistrée, en date du 14/08/08.

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 RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.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 le représentant de la dame X (Y) dans la présentation de sa note d'argumentation, la CFRA, sur demande approuvée par le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal, a fixé au 08/09/09 la date du prononcé de son AVIS.

A 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

- 1** La dame X (Y) a fait l'objet d'une vérification de situation fiscale d'ensemble concernant l'IRNS et la TVA, au titre des exercices non prescrits 2006 et 2007.

Ce contrôle entamé au mois de juillet 2008 et effectué sur place par le Service de la Programmation des Vérifications Fiscales a abouti à des propositions de redressement notifiées à la requérante par lettre de notification primaire N°000-MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 10/07/08 portant réclamation d'une imposition supplémentaire en matière d'IRNS et de TVA, à savoir :

- en matière d'IRNS, des sommes de :

49.921.400 Ar, amende en sus, au titre de l'exercice 2006

47.423.000 Ar, amende en sus, au titre de l'exercice 2007

- en matière de TVA, des sommes de :

23.343.441 Ar, amende en sus, au titre de l'exercice 2006

28.507.928 Ar, amende en sus, au titre de l'exercice 2007

Les bases des redressements retenues par l'Administration fiscale résultent :

- pour 2006, de l'écart constaté entre le total des règlements bancaires (débit des relevés des banques) et le total des engagements (charges et fournisseurs HT N-1), d'un montant de 168.598.262 Ar ;
- pour 2007, de l'écart constaté, cette fois-ci, entre d'une part, le montant des « fournisseurs théoriques », dégagé à partir de la différence entre le total des règlements bancaires et le total des engagements (charges et fournisseurs HT N-1) et d'autre part, du montant des « fournisseurs N HT déclarés ».

L'écart de 165.323.660 Ar constaté à la suite de ces opérations a été ensuite majoré de la différence, considérée par l'Administration comme charges excédentaires, entre le total des achats des marchandises et services sur états financiers et le total des achats et services sur bordereaux de TVA, d'un montant de 26.200.713 Ar, portant le total des redressements pour 2007 à 191.524.373 Ar.

Les écarts constatés, qualifiés par le vérificateur d'insuffisance de déclaration de revenu et d'insuffisance de chiffres d'affaires ont donné lieu également à des redressements en matière de TVA d'un montant de :

23.343.441 Ar, amende en sus, au titre de l'exercice 2006

28.567.928 Ar, amende en sus, au titre de l'exercice 2007

- 2** Dans sa réponse en date du 24/07/08, la dame X (Y) rejette globalement les deux méthodes appliquées par le vérificateur pour évaluer l'insuffisance de déclaration de revenu et l'insuffisance de chiffres d'affaires reprochées et suggère l'adoption de l'ancienne méthode déjà retenue par le service lors des redressements opérés en 2007 au titre des exercices antérieurs et qui consiste à déterminer la base imposable par application d'une marge brute de 12% sur le montant total des achats (taxables et non taxables) déclarés avec plafonnement des charges à déduire à 4% du montant de la marge.

- 3 Suivant notification définitive N°000-MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 05/08/08, l'Administration fiscale, maintenant les deux méthodes de calcul des redressements, n'a apporté qu'une légère modification à la notification primitive du 10/07/08 en acceptant une diminution de 48.894.492 Ar pour 2006 et 29.465.784 Ar pour 2007, sur les totaux des règlements bancaires.
- 4 A la suite de cette notification, la dame X, par requête en date du 20/08/08, a saisi la CFRA pour solliciter l'avis de la Commission sur le bien-fondé des méthodes de recoupement utilisées par l'Administration fiscale à la base des redressements opérés.
- 5 La requête de la dame X et les pièces annexées ont été communiquées à la DGI qui a déposé son mémoire en défense le 24.06.09.

La DGI demande à la Commission qu'il soit émis un AVIS rejetant la requête de la dame X pour infraction aux dispositions des articles 01.02.11, 06.01.09 et 06.01.11 du CGI.

B Sur la recevabilité de la requête

- 6 Le recours de la dame X auprès de la CFRA, fait dans le délai fixé par l'article 5 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24/04/08 et satisfaisant à toutes les autres conditions de recevabilité prévues par le texte, est régulière et recevable.

C Sur le bien-fondé de la requête

- 7 La dame X rejette les résultats de la vérification fiscale des exercices 2006 et 2007 tels que consignés dans les lettres de notification primitive et définitive du 10/07/08 et du 05/08/08 aux motifs que pour déterminer les bases des redressements, l'Administration fiscale a utilisé deux méthodes de recoupement tout à fait différentes et qui en outre, font abstraction de divers éléments des comptes du bilan et sont entachées d'erreurs faussant tout le mécanisme de calcul.

Elle suggère que la reprise sur IRNS soit opérée en toute simplicité selon le mode de calcul qu'elle a déjà préconisé dans sa réponse du 24/07/07.

- 8 Dans l'exercice de son droit de vérification, hormis le respect des diverses dispositions légales qui tendent à assurer les garanties du contribuable, l'Administration fiscale, en cas de rectification, n'est pas astreinte à suivre une méthode d'évaluation particulière.

Pour permettre au contribuable de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation, l'Administration fiscale est seulement tenue de donner les éléments d'imposition en indiquant clairement la méthode d'évaluation suivie.

Il n'est pas en effet inutile de rappeler que la vérification surtout en matière de comptabilité, n'a pas seulement pour finalité un rappel d'impôt sur le passé. Cette vérification doit tendre et c'est là son objectif principal, à remettre pour le futur, l'entreprise dans la voie de la régularité, ce qui implique que le vérificateur doit renseigner clairement le contribuable sur les motifs des redressements et les méthodes d'évaluation suivies pour parvenir à ces redressements.

- 9** Deux méthodes d'évaluation avec des approches différentes ont été en l'occurrence, utilisées par l'Administration fiscale, pour évaluer les bases de redressement en 2006 et en 2007, sans que le vérificateur dans sa proposition de redressement et dans la lettre de notification définitive donne les raisons qui expliquent la nécessité de deux approches différentes, laissant sans réponse la question de savoir en quoi et pourquoi la méthode employée en 2006 n'est pas applicable à l'exercice 2007 et en quoi et pourquoi les éléments retenus pour évaluer les écarts en 2007 ne sont pas valables pour l'exercice 2006.

Les explications de la DGI dans son mémoire en défense selon lesquelles l'Administration n'a pratiqué qu'une seule méthode et seul mode de calcul pour les deux exercices, à savoir le principe de la partie double de la comptabilité, laissent seulement sous-entendre, sans qu'aucune preuve soit cependant apportée à l'appui, que les écritures comptables ne retracent pas exactement toutes les opérations effectuées par le contribuable, mais n'attestent pas, en elles-mêmes, que les anomalies ou les lacunes constatées justifient l'application de deux méthodes d'évaluation différentes.

L'Administration fiscale, sur qui incombe la charge de prouver le bien-fondé des impositions supplémentaires réclamées, gagnerait à être un peu plus explicite sur ce point. Tout comme, elle se doit d'être plus explicite dans la formulation des redressements opérés.

- 10** L'insuffisance de déclaration de revenus est ici alléguée.

Mais, dans la mesure où le vérificateur s'est fondé dans ses redressements, sur l'analyse des débits bancaires, c'est-à-dire des dépenses et non des crédits qui sont assimilés à des recettes, on ne voit pas très bien en quoi les excédents de paiement bancaires par rapport aux engagements comptables du contribuable peuvent être analysés comme des revenus occultes justifiant l'infraction d'insuffisance de déclaration de revenu.

A supposer, par ailleurs, comme le laisse entendre l'Administration fiscale, que toutes les opérations d'achat et de règlements de l'entreprise passent exclusivement par les banques, même si les fournisseurs lui consentent un crédit, on ne voit pas très bien également en quoi l'écart entre le règlement des fournisseurs par banque et le total des engagements retenus peut constituer une insuffisance de revenu.

L'Administration fiscale n'a ainsi respecté à son obligation de motiver en s'abstenant de faire connaître au contribuable les bases de ses rectifications avec une précision suffisante pour que celui-ci soit en mesure de les discuter utilement.

- 11** Contestant en tout cas le mode de recoupement utilisé par l'Administration fiscale sur la base des relevés des débits bancaires de l'entreprise, la dame X souligne que l'écart constaté par l'Administration fiscale entre les règlements bancaires et les totaux des engagements ne peut en aucune manière constituer une minoration du chiffre d'affaires ou une insuffisance de déclaration de revenus ou une évasion fiscale mais montre tout simplement que des écritures portées sur les relevés de banque n'ont pas été comptabilisées ; que le rapprochement bancaire qui aurait permis de constater les écritures manquantes aurait pu être effectué si l'Administration fiscale avait accordé plus de délai au contribuable pour effectuer le rapprochement.

- 12** Le délai légal imparti au contribuable pour faire parvenir à l'Administration fiscale ses observations ou faire connaître son acceptation est uniquement de quinze (15) jours francs, l'Administration fiscale par mesure de tolérance, pouvant accorder au contribuable un délai supplémentaire, sans que l'octroi d'un tel délai constitue un droit pour l'assujetti.

Alléguant du caractère non probant des relevés des débits bancaires pris par le vérificateur comme base de ses redressements et qui, selon les explications de la requérante

comprendraient plusieurs types de dépenses qui auraient du être prises en considération (règlement des factures fournisseurs, agios débiteurs, remboursement d'emprunts, retraits pour approvisionnement de caisse, retours de chèques impayés, écritures d'extourne effectués par la banque, etc ...), la dame X estime à 168.098.202 Ar pour 2006 et à 164.446.027,60 Ar pour 2007, le montant total des dépenses de banque à défalquer.

- 13** Le rapprochement entre les états financiers produits au dossier, les chiffres avancés de part et d'autre et les justifications fournies ne permettent cependant pas à la Commission de départager les points de vue des parties et de donner son avis en toute connaissance de cause.

Compte tenu des incohérences constatées, un complément de vérification, compte tenu des nouveaux éléments fournis par le contribuable, apparaît nécessaire.

La Commission recommande donc aux parties dans le cadre de la nouvelle discussion qui va s'instaurer devant la DGI, de revoir leur calcul selon une méthode d'évaluation unique pour les deux exercices contrôlés et suivant une procédure contradictoire au cours de laquelle la requérante peut fournir toutes observations utiles sur les chiffres retenus par l'Administration fiscale et apporter toutes pièces justificatives probantes de nature à étayer ses prétentions, sans préjudice du droit pour l'Administration fiscale de vérifier les assertions de redevable par tout moyen de recoupement utile et d'apprécier la valeur des justifications fournies, notamment par confrontation avec les écritures comptables soumises à son examen.

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

- 15** La Commission recommande à la dame X de saisir la DGI du présent AVIS dans le mois de la réception de la notification, aux fins prévues à l'article 5 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08.

- 16** Les deux parties peuvent toujours saisir les juridictions compétentes au cas où elles n'entendent pas se conformer à l'AVIS de la Commission.

Mais pour la dame X, la saisine de la DGI constitue une voie obligée.

Toute action en justice avant que n'intervienne une décision explicite ou implicite du rejet de la part de l'Administration fiscale serait en effet irrecevable, l'instance devant les tribunaux étant liée par cette décision.

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