

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)

N° ____/09/MFB/CFRA

DOS. N° 48

X

AVIS CONSULTATIF

N° 29/09/MFB/CFRA du 08 /09 //09

relatif à la requête de la Société X.

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

La CFRA s'est réunie le 18/08/09, en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête présentée par la Société X représentée au cours des différentes séances de la Commission par :

- Monsieur X (Directeur Gérant)
- Monsieur X (Conseiller juridique)
- Madame X (Chef 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 RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M)
- Monsieur RABARIJAONA Harifidy (D.G.I)
- Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I)

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 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 délibéré à huis clos, rend l'AVIS suivant :

A Sur les faits et procédures

- 1** La Société X a fait l'objet d'une vérification fiscale d'ensemble, entamée le 01/12/08, pour les exercices non prescrits 2005, 2006 et 2007.

Le contrôle, effectué sur place par le Service de la Programmation des Vérifications Fiscales, concernait les impôts et taxes suivants : DA, Redevance, TVA, IBS et IRCM.

Pour les autres impôts et taxes, aucune observation particulière n'a été signalée.

- 2** A l'issue de ce contrôle, une lettre de notification partielle N°0000-MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 30/12/08, concernant le seul exercice 2005, a été notifiée à la Société.

Cette lettre portait redressement en matière de DA, de Redevance, d'IBS, d'IRCM et de TVA, à la suite de la constatation faite par les agents Vérificateurs d'un écart de 733.182.183 Ariary résultant du rapprochement entre le total des virements étrangers effectués par la Société, tirés des relevés bancaires, du poste « Fournisseurs » et des importations d'alcool sur états financiers.

Cet écart, considéré par l'Administration fiscale, comme achats en alcool non déclarés équivaudrait, d'après le calcul des agents Vérificateurs, à 307.934 LAP donnant, après transformation, 919.835 litre de produits finis à 40° sujets à DA, Redevances et TVA sur produits d'un montant estimé à 1.535.532.876 Ar en principal, écart qui serait passible, en outre, pour insuffisance de déclaration de revenus et de recettes taxables à la TVA, d'IBS, d'IRCM et de TVA complémentaires d'un montant respectif, en principal, de 275.330.700 Ar pour l'IBS, de 214.146.158 Ar pour l'IRCM et de 537.705.333 pour la TVA.

- 3** Les observations et explications formulées par la Société dans sa lettre en date du 08/01/09 n'ont pas été retenues par l'Administration fiscale qui a entériné, par la lettre de notification définitive N° 000-MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 03/03/09, les termes de sa notification partielle du 30/12/08 et a fixé le montant déclaré exigible à la somme totale de 2.562.715.067 Ar en principal et à celle de 1.025.066.027 Ar en amende.

- 4** La lettre de notification définitive du 03/03/09 a également maintenu les prescriptions de la notification primaire N°000-MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 11/02/09 relative au contrôle ponctuel en matière de DA et de TVA pour l'exercice 2008, notifiée à la Société consécutivement au procès-verbal N°000-MFB/SG/DGD/DI/S12/BM/SD du 27/02/08 dressé à l'encontre de cette dernière par l'Administration des Douanes pour fausse déclaration sur importation effective d'alcool éthylique et fixant le montant total des droits exigibles à 919.565.090 Ar en principal et à 735.652.072 Ar en amende.

- 5** Le procès-verbal du 27/02/08 a été dressé à l'encontre de la Société par l'Administration des Douanes dans les circonstances suivantes :

Suivant ordre de service N°00/MFB/SG/DGD/S12/BMS du 25/01/08, les Agents de la Brigade Mobile de Surveillance ont intercepté aux alentours d'Antananarivo le camion N° 9089 TU transportant le container N° MAEU 606 7122.

Interrogé sur les documents justificatifs des marchandises transportées, le transporteur a exhibé la déclaration N°785 du 09/01/08 dédouanée à Toamasina Port avec les pièces annexes, déclarant les marchandises en question en tant que mélange de substances odoriférantes dans la position tarifaire 33.02.10.00.

Or, d'après les résultats de l'analyse de l'Agence de Contrôle de la Sécurité Sanitaire et de la Qualité des Denrées Alimentaires en date du 06/02/08, les marchandises déclarées ont un degré alcoolique de 63°. De plus, la déclaration d'exportation en douane de ces marchandises déposée

à Felixstown le 05/11/07 indique la position tarifaire 22.08 concernant les boissons et liquides alcooliques.

Sur la base de ces faits dont la matérialité n'est pas contestée par la Société X qui refuse cependant d'en endosser la responsabilité qu'elle attribue à une erreur de déclaration fournisseur, l'Administration des Douanes a retenu à l'encontre de la Société l'infraction de fausse déclaration ayant pour effet d'obtenir un droit réduit, réputée une importation sans déclaration, délit prévu et puni par les articles 338, 360 et 369 §4 du Code des Douanes.

Procès-verbal de l'infraction constatée a été dressé à l'encontre de la Société le 27/02/08 sous N°000-MFB/SG/DGD/DI/S12/BM/SD de la même date, procès-verbal clôturé, sur le plan de l'infraction douanière par la transaction avant jugement intervenue entre les parties le 04/03/08 portant paiement à titre transactionnel de la somme de 72.478.037 Ar, montant des droits et taxes douaniers compromis mais qui a été repris par l'Administration fiscale pour redresser la Société en matière de DA et de TVA suivant lettre de notification ponctuelle en date du 11/02/09 dont les prescriptions ont été maintenues par la lettre de notification définitive du 03/03/09 reçue par la Société le 06/03/09.

- 6 Cinq (5) procès-verbaux des infractions fiscales relevées à l'encontre de la Société au titre des exercices 2005 et 2008 ont été par la suite établis par l'Administration fiscale en constatation des sommes déclarées exigibles.
- 7 Contestant le bien-fondé des redressements ainsi opérés, la Société X a saisi la CFRA par lettre en date du 20/03/09 reçue au Secrétariat de la Commission le 23/03/09.
- 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 29/07/09.

La DGI conclut au mal fondé de la requête et demande à la Commission de rendre un AVIS rejetant la demande la Société X pour la révision à la baisse de la notification définitive du 03/03/09, en application des dispositions des articles 20.01.54 et suivants du CGI.

B Sur la recevabilité de la requête

- 9 Aux termes de l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24/04/08, la CFRA est saisie dans les 15 jours de la réception de la notification définitive de redressement ou de la décision de rejet de la réclamation contentieuse, ce délai étant un délai franc.

La requête en date du 20/03/09 de la Société X, reçue au Secrétariat de la Commission le 23/03/09 en contestation de la notification définitive du 06/03/09 et satisfaisant par ailleurs à toutes les autres conditions de recevabilité prescrites par le texte est dans ces conditions, régulière et recevable.

C Sur le bien-fondé de la requête

I - Concernant l'exercice 2005

- 10 S'agissant en l'espèce d'une vérification sur place de la comptabilité de l'entreprise, les agents Vérificateurs disposaient d'un large pouvoir d'investigation pour demander la communication de tous les documents comptables et extracomptables qu'ils estiment nécessaires pour l'exécution de leur mission et apprécier, au vu de ces documents, l'exactitude des opérations réalisées par le contribuable et la valeur des justifications fournies.

Il ne s'agit cependant pas d'un pouvoir discrétionnaire, laissé à la libre appréciation de l'Administration.

Lorsque des redressements sont envisagés, l'article 20.06.54 du CGI prescrit aux Vérificateurs d'adresser au contribuable une lettre de notification donnant les éléments d'imposition qu'ils se proposent de retenir comme base de leur imposition et l'invitant à formuler ses observations ou à faire connaître son acceptation dans un délai de quinze (15) jours francs à compter de la date de la réception de la notification.

11 En l'espèce, la lettre de notification partielle du 30/12/08 a bien invité le contribuable à discuter de la proposition de redressement ou à y répondre, en présence d'un conseil de son choix, dans un délai de 15 jours, à compter de sa réception, invitation à laquelle la Société X a répondu en adressant ses observations au Directeur du Contrôle Fiscal et du Contentieux par lettre en date du 08/01/09, reçue par l'Administration fiscale le 09/01/09.

La Société X est, dans ces conditions, mal fondée à soutenir que le redressement a été effectué sur une procédure irrégulière, faute de débat contradictoire.

Bien que ce fait soit souhaitable, aucun texte ne prescrit qu'un débat oral doit s'instaurer entre les parties sur les observations formulées par le contribuable.

En l'état actuel des textes, la contradiction est assurée et les garanties du contribuable pour la défense de ses droits respectées dès lors que l'Administration fiscale a satisfait aux prescriptions de l'article 20.06.24 du CGI.

La procédure ne se trouve entachée d'irrégularité que si le contribuable n'a pas été avisé de la proposition de redressement ou s'il l'a été, n'a pas été suffisamment informé des éléments d'imposition retenus par l'Administration fiscale ou encore s'il n'a pas bénéficié du délai de 15 jours francs qui lui est accordé par la loi pour formuler ses observations ou faire connaître son acceptation.

12 L'Administration fiscale n'est pas tenue de prendre en compte les observations du contribuable.

Elle peut maintenir les redressements envisagés et procéder à la liquidation mais elle doit au préalable notifier au contribuable les éléments retenus comme base d'imposition en indiquant le motif du rejet des observations de ce dernier.

13 Dans sa réponse à la notification partielle du 30/12/08 qui fait état, après compilation des relevés bancaires de la Société et examen des déclarations d'importation et des dettes « Fournisseurs en alcool » :

- d'un total du virement étranger de	3.551.228.304 Ar
- de fournisseurs en alcool de	704.412.490 Ar
- d'importation d'alcool sur état financier de	926.193.443 Ar

pour en déduire, après rapprochement de ces différents postes, des achats en alcool non déclarés de 733.182.183 Ar, la Société X souligne qu'après recoupement des données en sa possession et remises à l'Administration fiscale, le total des virements étrangers effectués en 2005 est de 3.878.402.438,90 Ar non de 3.551.228.304 Ar (comme il a été relevé par l'Administration fiscale) et sur ce montant, seuls 649.651.951,93 Ar concernent les achats en RHD ; qu'aucun achat en alcool non déclaré n'est possible compte tenu des contrôles administratifs réguliers pour chaque entrée d'alcool et plusieurs fois inopinément par la vérification des balances des entrées et des sorties d'alcool ; qu'aucune entrée ne peut donc être en aucun cas non

comptabilisée et la copie du résultat des contrôles effectués en 2005 dont la communication a été demandée par les Vérificateurs atteste cette situation.

14 L'Administration fiscale a rejeté ces observations aux motifs que « d'après les documents remis aux Vérificateurs, les achats en RHD effectués par la Société ont bien été intégralement payés et par voie de conséquence, l'existence du poste fournisseur en alcool d'un montant de 704.412.490 Ar n'est pas justifié.

15 Ces motifs ne répondent qu'en partie aux observations de la Société X axées en fait sur deux (2) points explicités dans son mémoire déposé à l'appui de sa requête.

La Société X y souligne que tout d'abord, le total des virements étrangers effectués en 2005 retenus par l'Administration fiscale ne concerne pas seulement le règlement des achats en alcool mais comprend également les règlements des autres achats et prestations à l'étranger ; qu'après une dernière vérification des données, le total des virements étrangers effectués est en réalité de 4.680.837.992,47 Ar et non de 3.551.228.304 Ar ; que sur ce montant, la somme de 647.380.349,10 Ar seulement concerne les virements relatifs à l'importation de RHD, le reste concernant le règlement d'autres achats et prestations effectuées à l'étranger ; qu'ensuite, le montant réel des dettes fournisseurs en RHD est de 129.174.480 Ar et non de 704.412.490 Ar ; que le montant de 704.412.490 Ar devrait être le solde du compte fournisseur PRE, dans lequel sont enregistrées les achats de matières consommables ; que les seuls fournisseurs en alcool RHD sont VERITAS EXPORT CC et NC ALCOHOLS LIMITED ; que la rubrique achat d'alcool non déclaré n'est donc pas fondé.

16 Quelles que soient les insuffisances des motifs sur lesquels les vérificateurs entendent s'appuyer pour redresser la Société, ce fait n'est pas, à notre avis, de nature à déplacer le fardeau de la preuve qui reste toujours à la charge de l'Administration fiscale.

Conformément à l'article 20.06.25 al 4 du CGI, il appartient à l'Administration de justifier la légitimité du redressement opéré en apportant la preuve de ses allégations.

17 Dans son mémoire en défense du 29 /07/09, l'Administration fiscale souligne que la Société X ne peut pas renier ses propres écritures comptables en avançant que le montant des achats en RHD est de 129.174.480 Ar et non de 704.421.490 Ar.

Il résulte cependant de la lecture de la balance générale du 01/01/05 au 31/12/05, pièce dont il n'est pas contesté par l'Administration fiscale qu'elle lui a été bien remise au cours de la vérification, que si PRE figure bien sur ce document en tant que fournisseur pour la somme de 704.412.490 Ar, rien n'indique par contre, que ladite entreprise y mentionnée comme fournisseur, est un fournisseur en alcool RHD.

En se basant sur la seule appellation de l'entreprise pour en déduire que PRE ne peut être qu'un fournisseur en alcool, sans chercher à faire le rapprochement entre les prestations fournies par ladite entreprise et les pièces justificatives de ses prestations dont il lui est loisible de demander la communication si ces pièces ne se trouvaient pas à sa disposition, l'Administration fiscale n'apporte pas la preuve du bien fondé du motif allégué à l'appui du redressement opéré.

Ce seul motif n'explique pas d'ailleurs le rejet des autres observations du contribuable portant sur les différentes opérations consignées dans les relevés bancaires et le montant réel des achats en RHD et sur la possibilité d'achats en alcool non déclarés compte tenu des différents contrôles auxquels sont soumis les produits tant à leur arrivée sur le territoire qu'à leur entrée dans l'usine.

18 En l'état de ces constatations, l'Administration fiscale sur qui incombe la charge de la preuve n'a pas apporté les justifications de la légitimité du redressement opéré dans sa lettre de

notification définitive du 03.03.09 et la Commission estime que c'est à bon droit que la Société X demande la révision à la baisse du redressement opéré à la suite de cette notification.

II- Concernant l'exercice 2008

19 Se basant sur le procès-verbal N°000 MFB/SG/DGD/D1/D12/BMSD du 27/02/08, dressé à l'encontre de la Société, par l'Administration des Douanes, l'Administration fiscale a redressé la Société en matière de Droit d'accise (DA) et de TVA suivant lettre de notification définitive N°000 MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 03/03/09 entérinant la notification primaire N°000 MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 11/02/09 relative au contrôle ponctuel en matière de DA et de TVA.

20 Pour justifier la légitimité du redressement opéré à ce titre, l'Administration fiscale soutient que cet acte demeure le seul acte valable sur le plan fiscal étant donné qu'il a été accepté et signé et les droits et taxes douaniers compromis ont été payés par la requérante.

21 Suivant transaction avant jugement en date du 14/03/08 entièrement exécutée par la Société X, l'Administration des Douanes et la Société ont effectivement convenu de terminer administrativement l'affaire par le règlement à titre transactionnel de la somme de 72.478.037 Ar, montant des droits et taxes douaniers compromis.

Conformément à l'article 295 du Code des Douanes, cette transaction a, entre les parties, l'autorité de la chose jugée. Elle ne peut être attaquée pour cause d'erreur de droit ni pour cause de lésion.

En dehors de ces cas, l'action en nullité soit pour incapacité, soit pour vice de consentement est certainement ouverte à la Société X.

Mais la CFRA, dont la compétence est circonscrite par l'Arrêté N°9026/2008 du 24/04/08 l'instituant aux seuls litiges relatifs à l'assiette de l'impôt, ne peut se prononcer sur le bien fondé ou le mal fondé d'une telle action en nullité qu'il appartient à la requérante d'introduire directement devant la juridiction compétente.

22 Reste à savoir si l'Administration fiscale peut se baser sur le procès-verbal établi par l'Administration des Douanes pour redresser la Société en matière de DA et de TVA, pour infraction aux dispositions des articles 03.01.01 et suivants et 06.01.11 et suivants du CGI.

23 Dans la recherche des infractions en matière fiscale, l'Administration fiscale qui dispose d'un large pouvoir d'investigation pour dépister toute fraude éventuelle peut certainement se baser sur tous les renseignements à sa disposition ou parvenus à sa connaissance et de ce fait, elle peut valablement redresser le contribuable sur la base du procès-verbal de l'Administration des Douanes parvenu à sa connaissance, même si ce procès-verbal ne peut plus servir de base à toute poursuite sur le plan de l'infraction douanière, compte tenu de la transaction intervenue entre les parties, régulièrement exécutée par la Société ROYAL SPIRITS et qui a éteint définitivement l'action publique à ce sujet.

Mais il lui appartient de prouver que l'infraction douanière constatée dans ce procès verbal constitue également une infraction fiscale prévue et punie par le CGI.

Le procès-verbal N°000 MFB/SG/DGD/DI/S12/BM/SD du 27/02/08, s'il établit l'infraction douanière n'établit pas, en effet, ipso facto, l'infraction fiscale reprochée, l'infraction douanière et l'infraction fiscale stricto sensu sont en effet régies par des législations indépendantes dont la mise en œuvre est assurée, en ce qui concerne l'infraction douanière par l'Administration de Douanes et en ce qui concerne les impôts d'Etat, par l'Administration des Impôts.

L'appréciation de ces infractions doit s'opérer exclusivement en fonction de la règle qui les régit. Il n'en est autrement que s'il existe des liens de connexité entre les deux infractions, connexité qui peut être établie par la loi elle-même prévoyant expressément la prise en compte de la législation douanière pour la mise en œuvre de la législation fiscale ou à défaut de disposition expresse de la loi, prouvée par l'Administration fiscale qui allègue l'existence d'un tel lien pour appuyer sa demande.

S'agissant en l'espèce de droit d'accise qui frappe la consommation, l'Administration fiscale sur qui incombe la charge de la preuve, doit ainsi établir qu'au delà de l'erreur volontaire ou non, de nomenclature relevée par l'Administration des Douanes et qui est répréhensible, en tant que telle indépendamment de la destination réelle du produit, les marchandises litigieuses sont bien destinées directement à la consommation et ne sont pas utilisées comme intrants utilisés par la Société comme additif dans la fabrication de spiritueux à base de whisky.

Les différents contrôles sur le circuit des marchandises depuis leur importation jusqu'à leur entrée à l'usine et leur sortie de l'usine, et les pièces justificatives y afférentes pourraient valablement attester ce fait, ce que l'Administration fiscale ne prouve ni n'offre même de prouver.

Faute de preuves en ce sens, la Commission est d'avis que les impositions portées dans la lettre de notification définitive du 03/03/09 ne sont pas, en l'état fondées.

- 24** Le présent AVIS sera notifié aux parties par les soins du Secrétariat de la CFRA.
- 25** La Commission recommande à la Société X d'en saisir la DGI dans le mois de la réception de la notification, l'Administration fiscale devant encore statuer, aux fins prévues par l'article 16 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.04.08, sur l'AVIS de la Commission dans le délai de un mois de leur présentation (Art 20.02.18 LFR 2008).
- 26** L'Administration fiscale peut soit abandonner en tout ou en partie les redressements envisagés par la procédure de dégrèvement d'office, soit maintenir les redressements.
- 27** En cas de rejet total ou partiel de sa demande, mais dans ces cas seulement, la Société X si elle ne veut pas recourir à la juridiction gracieuse, peut saisir les juridictions compétentes, la recevabilité de son action en justice étant en l'état actuel des textes, conditionnée par l'existence d'une telle décision expresse ou implicite de rejet.

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