

MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET

COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF

(C.F.R.A.)

N° ____/09/CFRA

DOS. N° 17

Société X

AVIS CONSULTATIF

N°30/09/CFRA du 29/09/09

relatif à la requête de la Société X sur les conditions de recevabilité de recours devant la Commission en cas de saisine du Conseil d'Etat et sur la méthode de déduction pratiquée en cas de livraison à soi-même.

----- o o o o o -----

La CFRA s'est réunie le 09.06.09 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 Administratif et Financier)
- Monsieur X (Contrôleur de gestion)
- Monsieur X (Conseiller fiscal)
- Madame X (Conseiller fiscal)

Etaient présents les membres suivants :

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

- Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie Benjesthine (G.E.F.P.)
- Monsieur RABARIJAONA Harifidy (D.G.I.)
- Monsieur RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M)
- Monsieur RAMANAMPANOHARANA Andry (C.S.C)
- Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I.)
- Monsieur RANAIVOSOLOFO Henri (G.E.M)

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 25.08.09 la date du prononcé de son avis.

A cette date, le délibéré a été prorogé au 08.09.09 pour production par la demanderesse des pièces justificatives de ses prétentions.

A la date du 08.09.09, l'affaire a été retenue et 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** Le Service de Contrôle auprès de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) a procédé à un contrôle sur place des déclarations fiscales de la société X, relatives aux exercices non prescrits 2005, 2006 et 2007, sous forme de vérification générale pour les exercices 2005 et 2006 et de vérification ponctuelle de TVA pour l'exercice 2007 sur la période du 01.01.07 au 31.12.07.
- 2** A l'issue de ce contrôle et suivant notification initiale N°0000 MFB/ SG/ DGI/ DGE /SC du 08.04.08, la Société s'est vue redressée en matière de TVA, d'IBS et de DC, de la somme totale de 6 586 375 638 Ar dont :
 - 4 285 914 272,40 Ar en principal
 - 2 300 461 305,60 Ar en amendes.
- 3** Après observations de la Société X faites par lettre N°000/08/X/DGI/DAF du 21.04.08, l'Administration fiscale a abandonné certains chefs de redressements et par notification définitive N° 0000/MFB/SG/DGI/DGE du 01.08.08, a ramené le montant total des sommes déclarées exigibles à 317 643 142,60 Ar dont :
 - 216 779 250,40 Ar en principal et,
 - 100 863 892,20 Ar en amendes.
- 4** Sur la somme totale de 317 643 142,60 Ar, la Société X a réglé la totalité des sommes en principal non contestées relatives à l'IBS et à l'IRCM au titre de l'exercice 2006, d'un montant de 58 283 806,00 Ar en principal mais conteste le reste des redressements opérés en saisissant la CFRA, pour avis, suivant requête en date du 14.08.08, reçue le même jour au Secrétariat de la Commission.
- 5** Le 29.08.08, l'affaire n'étant pas encore appelée devant la CFRA, la Société X a saisi la DGI d'une réclamation contentieuse en contestation d'abord de la méthode de reconstitution des recettes de l'exercice 2005 adoptée par l'Administration fiscale qui n'aurait pas tenu compte des opérations ou transferts n'affectant ou ne provenant pas des recettes (découverts, chèques retournés, virements internes ...), ensuite de l'infraction reprochée de double déduction non autorisée retenue par l'Administration fiscale.

L'Administration fiscale a relevé, sur la base de la reconstitution de recettes de l'exercice 2005, des chiffres d'affaires non déclarés d'un montant de 86 037 427,72 Ar et au titre de livraisons à soi-même, une double déduction non autorisée, sujette, d'après la notification définitive, à reversement de la moitié du montant total de la taxe à reverser s'élevant pour l'exercice 2005 à 2 486 107,40 Ar, pour l'exercice 2006 à 9 013 474,43 Ar et pour l'exercice 2009 à 9 957 181,00 Ar.
- 6** Par lettre N°0000 MFB/SG/DGI/DCFC du 23.09.08, le Directeur du Contrôle Fiscal et du Contentieux a maintenu les redressements opérés en soulignant toutefois, en ce qui concerne la reconstitution des recettes, qu'une révision s'avère nécessaire quant au mode de calcul du montant des « avances encaissées », lequel doit tenir compte des avances encaissées à rattacher à l'exercice N et des avances à rattacher à l'exercice N +1.
- 7** Suite à cette décision du Directeur du Contrôle Fiscal et du Contentieux, la Société X a saisi le Conseil d'Etat par requête introductive d'instance en date du 23.10.08 notifiée à la DGI le 18.11.08.

L'instance se trouve ainsi pendante devant la CFRA saisie le 14.08.08 et devant le Conseil d'Etat saisi le 23.10.08.

- 8** Par lettre en date du 15.09.09, en réponse à la requête de saisine de la CFRA le 14.08.08, qui lui a été communiquée avec les pièces annexées le même jour, la DGI se borne à signaler à l'attention de la Commission l'existence du recours exercé devant le Conseil d'Etat et sollicite l'avis de la Commission sur possibilité d'un tel recours parallèle.

B Sur la recevabilité de la requête

- 9** A s'en tenir à la signification juridique du terme, il n'y a pas en l'espèce de recours parallèle, ni même de recours administratif préalable.

La notion de recours parallèle spécifique au recours pour excès de pouvoir, peut en effet être excipée lorsque le requérant dispose d'une autre action contentieuse qui lui permet d'obtenir le même résultat que l'annulation de la décision qu'il attaque.

La fin de non-recevoir (dite aussi exception de recours parallèle), ne joue ainsi que si le recours prétendument parallèle permet d'obtenir un résultat aussi satisfaisant et aussi efficace que le recours pour excès de pouvoir. Ce recours parallèle doit être un recours juridictionnel et doit ressortir de la compétence d'une juridiction autre que celle ayant compétence pour connaître du recours pour excès de pouvoir.

Le recours devant la CFRA qui n'est pas un organe juridictionnel et dont la décision se résume à un avis ne s'imposant pas aux parties mais reste soumis à leur libre appréciation, ne peut donc être considéré comme un recours parallèle.

Ce recours ne peut même pas être considéré comme un recours administratif préalable, exception qui permet à la juridiction saisie de refuser d'examiner le litige, lequel doit être réglé selon une autre procédure prévue et organisée par la loi. La saisine de la Commission est purement facultative, les parties pouvant, si bon leur semble, porter directement leur différend devant la juridiction compétente.

- 10** La CFRA qui est une structure purement administrative a été seulement créée pour désengorger les juridictions et offrir aux parties une dernière occasion de règlement à l'amiable du litige selon les modalités prévues par son texte constitutif.

Dans ces conditions :

- ou la CFRA a été saisie pour avis dans le délai prévu par le texte et le Conseil d'Etat également saisi se doit de surseoir à statuer.
- ou le contribuable a opté tout de suite pour la voie judiciaire et il ne peut plus évidemment saisir la Commission pour avis, si tant est qu'il se trouve encore dans le délai pour le faire.

En effet, l'avis de la Commission n'a plus dans ce cas, sa raison d'être et se trouve inopérant, ce que consacre l'article 3 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 qui dispose en son al. 2 que « ... Dès que les juridictions compétentes ont été saisies, il n'est plus possible de recourir à la CFRA et l'expertise ne peut être faite qu'une seule fois».

Le texte semble se rapporter uniquement à l'expertise mais malgré sa rédaction un peu trop réductrice, la Commission estime qu'il s'agit là d'une disposition ayant valeur de principe général, pour la détermination de la compétence respective de chaque organisme.

Si donc, la CFRA a été saisie dans le délai imparti par l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08, la Commission régulièrement saisie conserve sa compétence et doit vider sa saisine, à moins d'un désistement formel et non équivoque de la part de la requérante, ce qui n'est pas prouvé en l'état, la saisine du Conseil d'Etat faite ici à titre purement conservatoire, n'impliquant nullement la volonté formelle de la requérante d'abandonner l'instance devant la Commission.

11 La Société X explique en effet qu'elle a saisi le Conseil d'Etat pour éviter la forclusion et conserver son recours, en raison du défaut de convocation devant la Commission pour l'examen de sa requête et du défaut de notification d'une décision de prorogation du délai de recours par le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal. Elle ajoute que l'instruction et les audiences de la CFRA étant actuellement en cours, elle est dans l'attente de l'avis de la CFRA, l'instruction du dossier au niveau du Conseil d'Etat, informé de la saisine de la CFRA, étant également suspendue dans l'attente de cet avis.

12 Aux termes de l'article 12 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 « La Commission Fiscale de Recours Administratif statue dans les dix jours de sa saisine... » faite ici le 14.08.08 contre la notification définitive de redressement du 01.08.08.

Le principe de la contradiction nécessaire de débats qui implique que les parties soient préalablement convoquées avant cette date et aient été à même de présenter dans ce délai, leurs argumentations et moyens de défense, n'a jamais permis à la Commission de respecter cette disposition, les parties étant informées de la date de l'instruction du dossier selon le calendrier établi unilatéralement par la CFRA, seulement sept (7) jours au moins avant le premier appel de la cause intervenu ici le 05.05.09.

Cette situation ne manque pas de désorienter le demandeur sur l'attitude à prendre pour éviter la forclusion.

13 La simple saisine de la CFRA ne conserve pas en effet le recours devant les juridictions, à moins d'une disposition expresse en ce sens. Or, le texte constitutif de la CFRA ne précise pas si le délai de réclamation contentieuse, préalable à toute saisine de juridictions, et qui est de un (1) mois à compter de la date de la réception de la notification définitive de redressement est suspendue en cas de saisine de la CFRA et dans quel délai l'Administration fiscale doit être saisie en cas de recours devant la Commission contre la décision de rejet de la réclamation contentieuse.

On peut même se demander si une réclamation contentieuse au sens du CGI est encore nécessaire, en cas de saisine de la CFRA en contestation d'une notification définitive de redressement.

La lecture des dispositions combinées des articles 16 et 17 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 permet en effet de déduire que, dans tous les cas, qu'il s'agisse d'un recours contre la notification définitive de redressement ou d'un recours contre la décision de rejet d'une réclamation contentieuse, l'Administration fiscale doit encore statuer sur l'avis de la Commission aux fins prévues à l'article 16 dudit Arrêté, dans le délai de un (1) mois de sa présentation, selon l'article 20 02 18 de la LFR 2008 N°021 du 23.07.08, applicable à partir de sa publication au Journal Officiel le 21.08.08.

Aucune réclamation contentieuse au sens de l'article 20.02.14 du CGI ne semble donc plus requise en cas de contestation devant la CFRA d'une notification définitive de redressement mais le texte d'une rédaction sibylline qui confine à l'obscurité ne le précise pas.

14 La suspension du délai de recours n'est prévue par le texte qu'en ce qui concerne le délai de saisine des juridictions.

Selon l'article 17 de l'Arrêté N°9028/2008 du 24.04.04, les deux parties peuvent toujours saisir le Tribunal compétent dans le cas où elles n'entendent pas se conformer à l'avis de la Commission, l'action en ce qui concerne le contribuable devant normalement être introduite dans le délai de un (1) mois du jour de la réception de la notification de la décision de rejet ou de l'expiration du délai de un (1) mois prévu à l'article 20.02.20 du CGI en cas de décision de rejet implicite.

Toutefois, précise l'article 20.02.21 du CGI (LFR 2008), ce délai peut être prorogé par le Directeur du Contentieux Fiscal et sur demande de la Commission, en cas de saisine de cette dernière par les parties.

Si on se réfère à l'article 8 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08, en cas de saisine de la Commission, le Directeur Chargé du Contentieux Fiscal n'a pas latitude pour accepter ou refuser la prorogation. Il doit impérativement prononcer la prorogation du délai de recours prévu aux dispositions de l'article 20.02.21 du CGI pour une durée égale au délai écoulé depuis la saisine de la Commission jusqu'à la formulation de son avis, dès qu'il est saisi à cet effet par la Commission, seule à même d'apprécier si une telle prorogation doit être demandée compte-tenu de la complexité du dossier soumis à son examen.

- 15** Aucune demande de prorogation de délai depuis sa saisine le 14.08.08 n'a été faite par la Commission qui a négligé de faire usage de ce pouvoir.

Devant cette situation, c'est donc à bon droit que, pour conserver son recours, la Société X a introduit son action devant le Conseil d'Etat dans le délai prescrit par l'article 20.02.21 du CGI, le Conseil d'Etat se devant tout simplement de surseoir à statuer en attendant l'avis de la Commission saisie du règlement à l'amiable du litige.

- 16** Il en résulte que la requête de saisine de la CFRA par la Société X, faite dans le délai imparti par l'article 5 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24.04.08 et satisfaisant par ailleurs à toutes les conditions prescrites par le texte, est régulière et recevable.

C Sur le bien-fondé de la requête

- 17** Dans son mémoire déposé à l'appui de sa requête, la Société X ne maintient plus sa critique contre la méthode de reconstitution des recettes de l'exercice 2005 appliquée par l'Administration fiscale mais limite ses réclamations à des erreurs de calcul arithmétiques commises par l'Administration dans le calcul du chiffre d'affaires, censé non déclaré et au non respect par l'Administration fiscale de la méthode de déduction habituellement appliquée dans le cadre d'une livraison à soi-même.

- 18** Concernant les erreurs de calcul invoqué, la Société X signale qu'après recalcul, la somme de l'encaissement brut (compte caisse I) est de 2.422.903.704,21 Ar et non de 2.903.756.865,21 Ar, erreur qui ramènerait le chiffre d'affaires non déclaré à un montant négatif de - 462.414.744,32 Ar et non de 86.037.427,72 Ar.

Elle soutient en conséquence qu'aucune TVA n'est à reverser sur un chiffre d'affaires négatif ; que toutes les impositions au titre de la TVA, d'IBS et d'IRCM, basées sur un tel chiffre négatif, doivent être rectifiées ; que le total restant dû à ces titres, compte tenu des paiements déjà effectués, n'est plus que de 133.419.703,40 Ar, amendes y comprises.

Après recalcul, l'erreur commise par l'Administration fiscale dans le calcul du chiffre d'affaires de la requérante est flagrante et justifie les rectifications demandées.

Sur la base de cette constatation et compte tenu des avances encaissées à rattacher à chaque exercice signalées par l'Administration fiscale dans sa lettre N° 1315/MFB/SG/DGI/DCFC du 23.09.08 et dont le montant respectif n'est pas déterminé en l'état, la Commission émet un avis favorable à la demande de rectification du tableau de reconstitution des recettes de l'exercice 2005 dressé par l'Administration fiscale et recommande aux parties de revoir leur calcul aux fins de déterminer le niveau réel du chiffre d'affaires de la requérante et le montant des impositions réellement dûes au titre de la TVA, de l'IBS et de l'IRCM sur la base du chiffre d'affaires ainsi rectifié.

D'ores et déjà, la Commission donne acte à la Société X de ce qu'elle reconnaît devoir la somme totale de 133.419.703,40 Ar.

19 Concernant les livraisons à soi-même, la notification définitive a relevé que la Société a opéré une double déduction non autorisée sur les opérations de livraison à soi-même et doit de ce fait, régulariser la moitié du montant total de la taxe à reverser, s'élevant pour l'exercice 2005 à 2.486.107,40 Ar, pour l'exercice 2006 à 9.013.474,43 Ar et pour l'exercice 2007 à 9.957.181 Ar.

Le CGI ne contient aucune définition de ce qu'on entend par livraison à soi-même mais usuellement, il est communément admis qu'il y a livraison à soi-même lorsqu'un assujetti a, pour la même opération, la double qualité de fournisseur et de consommateur.

Le principe d'équité devant l'impôt justifie qu'une telle opération soit soumise à la TVA, bien qu'elle ne mette pas en présence deux personnes distinctes.

La TVA est due sur cette opération, si l'opération est taxable, mais le régime de la déduction varie selon que le bien est affecté aux besoins de l'entreprise ou affecté à des besoins autres que ceux nécessaires aux besoins de l'entreprise.

- Dans le premier cas, l'opération est taxable et ouvre à déduction selon les conditions du droit commun, sous réserve des exclusions, limitations et régularisations, prévues notamment par les articles 06.01.17 et 06.01.18 du CGI.

Le droit à déduction couvre en principe toutes les opérations nécessaires à l'exploitation normale de l'entreprise (Art 06.01.17 1° du CGI), soit les dépenses effectuées pour acquérir les biens et les services, y compris les frais généraux lesquels en tant que tels, constituent des éléments constitutifs du prix des produits de l'entreprise.

Cette déduction est opérée, indépendamment de la TVA déduite lors de l'achat ou de l'importation à l'origine.

- Dans le second cas, la TVA est due mais elle ne peut donner lieu à aucune déduction.

Dans sa lettre N°0000/MFB/SG/DGI/DCFC du 23.09.08, l'Administration fiscale, pour maintenir les redressements opérés, semble soutenir que les biens livrés ont été affectés à des opérations non taxables et ne peuvent ouvrir droit à déduction.

La Société X a produit les pièces justificatives de l'utilisation de ces biens.

Sur la base des principes ci-dessus dégagés, la Commission ne peut que renvoyer les parties à un nouvel examen de ces pièces pour permettre à l'Administration de vérifier, contradictoirement avec la Société X, l'affectation véritable des biens litigieux aux fins de savoir si la TVA peut ou non être récupérée et si pour la récupération, la Société X a satisfait à toutes les règles de déclarations et de facturations exigées par le CGI.

20 En conclusion, 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,

- 1°- Emet un **avis favorable** à la rectification du tableau de reconstitution des recettes de l'exercice 2005 dressé par l'Administration fiscale, compte tenu des erreurs de calcul et du montant des avances encaissées à rattacher à chaque exercice.

Renvoie en conséquence les parties à revoir le calcul aux fins de déterminer le niveau réel du chiffre d'affaires de la requérante au titre de l'exercice 2005 et le montant réel des impositions au titre de la TVA, de l'IBS et de l'IRCM, sur la base du chiffre d'affaires ainsi rectifié.

Donne acte à la Société X de ce que d'ores et déjà, elle reconnaît devoir la somme totale de 133.419.703,40 Ar.

- 2°- Renvoie également les parties à un nouvel examen des pièces justificatives produites par la X au titre de livraison à soi-même aux fins de vérification contradictoire de l'affectation réelle de ces biens et du caractère déductible de la taxe ayant grevé ces biens.

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

22 La CFRA recommande à la Société X de saisir la DGI du présent AVIS dans le mois de la réception de la notification, aux fins prévues à l'article 16 de l'Arrêté N° 9026/2008 du 24.08.08.

Au cas où l'Administration fiscale rejette en tout ou en partie les réclamations de la Société X et si la Société X ne veut pas recourir à la juridiction gracieuse, il lui est loisible, à partir de la notification de la décision de rejet explicite ou implicite de sa demande par l'Administration fiscale, de reprendre son action devant le Conseil d'Etat déjà saisi par requête en date du 29.08.09.

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