

**REPOBLIKAN'I MADAGASIKARA**  
*Tanindrazana-Fahafahana-Fandrosoana*

**MINISTERE DES FINANCES ET DU BUDGET**

-----  
**COMMISSION FISCALE DE RECOURS ADMINISTRATIF**

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

N° \_\_\_\_/10/MFB/CFRA

DOS. N° 65

SOCIETE X

**AVIS CONSULTATIF**  
N° 32/10/MFB/CFRA du 08 /12/09

relatif à la requête de la Société X sur la sanction applicable en cas de dépassement du délai de vérification par l'Administration fiscale et sur les conditions de déductibilité des sommes versées par l'employeur au titre d'assurances santé pour les employés.

-----    o o O o o    -----

La CFRA s'est réunie le 24/11/09, en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête présentée par la Société X, représentée au cours de cette séance par :

- Monsieur X (Gérant)
- Monsieur X (Consultant)

Etaient présents les membres suivants :

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

- Madame ANDRIAMAMPIANINA Jessie Benjesthine (G.E.F.P)
- Madame RABEFITIA Vero (F.C.C.I.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 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 08/12/09 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 Société X a fait l'objet d'une vérification fiscale sur place portant sur l'IR, l'IRCM et la TVA au titre des exercices 2006, 2007 et 2008 clos respectivement le 30/06/06, le 30/06/07 et le 30/06/08.
- 2.** Les résultats de cette vérification, consignés dans la lettre de notification N°000-MFB/SG/DGI/DCFC/SPVF du 15/04/09, reçue par la Société le 16/04/09, portaient redressement de la somme totale de 38.978.950,43 Ar en principal et 15.591.580,25 Ar en amende, soit :

44.705.920 Ar au titre de l'IR, après réintégration dans le résultat imposable des assurances santé et frais médicaux pour les employés consultants et des dotations aux provisions des clients déclarés douteux ;

1.555.070,14 Ar au titre de l'IRCM

8.309.540,54 Ar au titre de la TVA

Procès verbaux des infractions constatées ont été établis sous N°000/IRCM/SPVF/09, N°000/IR/SPVF/09 et N°000/TVA/SPVF/09 du 21/04/09.

- 3.** Sur les sommes ainsi réclamées, la Société X a payé en principal et hors amendes, les sommes de :

6.484.022,88 Ar au titre de l'IR

1.110.704,39 Ar au titre de l'IRCM

2.391.128,89 Ar au titre de la TVA

La Société X conteste le reste des redressements opérés en concluant à titre principal à la nullité de la procédure de vérification pour violation de l'article 20.06.23 du CGI et subsidiairement au mal fondé des prétentions de l'Administration fiscale réintégrant dans le résultat imposable les dotations pour créances douteuses et les assurances santé et par voie de conséquence, au mal fondé des réclamations au titre de l'IRCM et de la TVA greffées sur le montant du revenu ainsi calculé.

- 4.** Par lettre en date du 15/05/09, adressée au Directeur du contrôle fiscal et du contentieux, la Société X a dès lors saisi l'Administration fiscale d'une réclamation contentieuse, requête demeurée sans réponse jusqu' au 15/06/09.
- 5.** Ce silence équivalant à un rejet implicite de la réclamation, la Société X a saisi la CFRA par lettre en date du 30/06/09, reçue le même jour au Secrétariat de la CFRA.
- 6.** La requête de la Société X et les pièces annexées ont été communiquées à l'Administration fiscale qui a déposé son mémoire en défense le 24/09/09.

L'Administration fiscale 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 pour la révision à la

baisse de la notification définitive citée précédemment, en application des dispositions des articles 01.01.06, 06.01.17 et 20.06.23 du CGI.

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

7. Aux termes de l'article 5 de l'arrêté n° 9026/2008 du 24/04/08, la CFRA est saisie dans les quinze (15) jours de la réception de la notification définitive de redressement ou de la décision de rejet de la réclamation contentieuse.

La requête de saisine de la CFRA par lettre en date du 30/06/08, suite à la décision implicite de rejet de la réclamation contentieuse par l'Administration fiscale, acquise le 15/06/08, a été faite dans le délai imparti par l'article 5 susvisé.

N'étant pas contesté par ailleurs que la Société X a satisfait à toutes les autres conditions de recevabilité prévues par l'article 6 de l'Arrêté n° 9026/2008 du 24/04/08, la saisine de la CFRA, par lettre en date du 30/06/08 est régulière et recevable.

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

8. La nullité de la procédure de vérification sur place effectuée par les agents vérificateurs est invoquée à titre principal par la Société X, pour dépassement du délai de vérification prescrit par l'article 20.06.23 du CGI.

La Commission se demande si l'exécution même partielle par la Société X des termes de la notification définitive du 15/04/09 entérinant les résultats de la vérification incriminée, sans aucune réserve de sa part sur la régularité de la procédure, ne vaut pas consentement du contribuable à une telle prolongation et renonciation par voie de conséquence, à toute contestation ultérieure sur les irrégularités dont peut être entachée la procédure de vérification et qui n'ont pas été soulevées au moment et en temps utiles par celui-ci.

Le moyen tiré de la violation par l'Administration fiscale de l'article 20.06.23 du CGI n'est pas en effet, à notre avis, d'ordre public et ne peut être invoqué à tout moment et à tout stade de la procédure par le contribuable.

9. Ceci étant, et pour faire reste de droit à la requérante, l'article 20.06.23 du CGI, limite en principe la durée de la vérification à 3 (trois) mois pour la totalité des trois exercices non prescrits, cette durée s'entendant de la période écoulée entre le jour où le vérificateur intervient effectivement pour la première fois chez le contribuable et la date de la dernière séance de vérification des écritures précédant l'envoi de la notification des redressements.

La date d'envoi de la notification des redressements n'entre donc pas en ligne de compte dans le calcul du délai, sauf disposition expresse de la loi en ce sens.

Or, aucune disposition du CGI ne fixe le délai d'envoi de la notification des résultats après la fin du contrôle sur place, cette notification, interruptive seulement de prescription, pouvant en principe être faite jusqu'à l'expiration du délai de reprise par l'Administration.

En l'espèce, la vérification sur place prévue pour commencer le 21/11/08 mais reportée d'accord parties au 01/12/08 a été clôturée le 03/03/09, dépassant ainsi de 2 (deux) jours le délai prescrit par la loi.

L'expiration du délai de 3 (trois) mois n'est certes pas opposable à l'Administration pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de vérification. Mais l'Administration fiscale qui cite le paragraphe 3 de l'article 20.06.23 y afférent et qui entend donc invoquer son application, n'apporte aucun élément pouvant attester l'existence d'une telle observation ou d'une telle requête présentée par le contribuable postérieurement à la date prévue pour l'achèvement de la vérification.

**10.** Reste à préciser les conséquences d'un tel dépassement de délai sur la régularité de la procédure.

Etant de principe constant qu'il n'y a pas de nullité sans texte, la Commission estime que, dans le silence de la loi, l'article 20.06.23 du CGI a seulement pour objet de donner au contribuable le droit de s'opposer légitimement à ce que les vérifications s'étendent au-delà du délai ainsi fixé, sans encourir de poursuites pour opposition à contrôle mais sans que ce fait puisse remettre en cause la régularité de la procédure d'imposition.

La vérification qui s'est prolongée jusqu'au 03/03/08 n'a suscité en l'espèce aucune opposition, ni même aucune réserve de la part de la Société X qui s'est plutôt exécutée volontairement, en portant sa contestation sur le reste des redressements opérés non sur des motifs tirés de l'irrégularité de la procédure de vérification mais sur des motifs autres tenant au caractère déductible, à son opinion, de certaines charges.

Compte-tenu de ces considérations et eu égard à l'importance du dépassement incriminé, la Commission ne peut qu'émettre un avis défavorable à la demande de nullité de la procédure de vérification formulée par la requérante.

**11.** Concernant la réintégration dans le résultat imposable des dotations pour créances douteuses, contestée par la requérante, l'article 01.01.10 de CGI en son paragraphe 3 alinéa 5 dispose expressément que « Les pertes de valeur sur compte de clients sont déductibles si elles répondent aux conditions générales exigées des pertes de valeur. En outre, les créances doivent être individualisées et avoir fait l'objet de toutes les procédures amiables et judiciaires de poursuites ».

A défaut de remplir ces conditions, les provisions constituées ne sont pas déductibles.

La Société X reconnaît qu'aucune poursuite judiciaire consécutivement aux relances amiables qu'elle déclare avoir effectuées, n'a été entamée pour le recouvrement de créances provisionnées.

Les provisions constituées à ces titres et qui ne répondent pas aux conditions prescrites par la loi pour être déductibles, doivent dès lors être intégrées dans le résultat imposable de la Société.

La Commission ne peut également sur ce point qu'émettre un **avis défavorable** à la demande de la Société X.

**12.** Quant à la réintégration des sommes versées par la Société X au titre d'assurances santé des employés consultants, les sommes versées à ce titre par la Société X en dehors de toute obligation légale, pour compléter la couverture sociale de ces employés et qui concernent non seulement les salariés mais aussi les membres de leurs familles ne travaillant pas pour l'entreprise, ne peuvent être considérées comme des frais nécessaires au fonctionnement normal de l'entreprise.

Les sommes versées par l'employeur en exécution des contrats ainsi souscrits présentent pour chaque employé le caractère d'un supplément de rémunération imposable par voie de conséquence au titre de l'IR et soumis comme tel à déclaration.

Faute par la Société X d'avoir omis de déclarer ces sommes au titre de complément de salaires, elle ne peut conformément à l'article 01.01.10 du CGI déduire le montant correspondant du résultat imposable de la Société.

**13.** Par voie de conséquence, les TVA correspondant à ces prestations ne sauraient également être déductibles.

**14.** Quant à l'IRCM, le reste à recouvrer en principal d'un montant de 64,31 Ar reste dû en principe, le non significativité du montant en principal, ne constituant pas une cause exonératoire de paiement surtout des amendes qui demeurent toujours exigibles.

**15.** En conclusion et compte tenu des considérations qui précèdent, la Commission émet un avis défavorable à la requête de la Société X pour la révision à la baisse de la notification définitive du 15/04/09.

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

**17.** La Commission recommande à la Société X de saisir la DGI (Direction du Contrôle Fiscal et du Contentieux) dans le mois de la réception de l'AVIS, l'Administration fiscale devant encore statuer sur l'avis de la Commission dans le mois de sa présentation.

L'Administration fiscale peut, soit abandonner en tout ou en partie les redressements opérés par la procédure de dégrèvement d'office, soit maintenir les redressements opérés.

Cette saisine de la DGI constitue, dans tous les cas, une voie obligée pour la Société X, même si elle n'entend pas se conformer à l'avis de la Commission et décide d'aller devant les juridictions.

En l'état actuel des textes, la saisine des juridictions demeure conditionnée par l'intervention d'une décision explicite ou implicite de rejet de la demande par l'Administration fiscale.

Toute action en justice avant que n'intervienne une telle décision est irrecevable devant les juridictions.

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