

**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° 35

X

**AVIS CONSULTATIF**

N° 39/10/MFB/CFRA du 27/04/10

relatif à la requête Sieur X sur la possibilité de faire figurer en charges de l'exercice le montant des TVA non régularisées

\_\_\_\_\_ o o O o o \_\_\_\_\_

La CFRA s'est réunie le 27/04/10, en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête présentée par le Sieur X en reconsidération de la notification définitive de redressement du 04/11/08.

Etaient présents les membres suivants :

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

- Madame RABEFITIA Vero (F.C.C.I.M)
- Monsieur RANAIVOSOLOFO Henri (G.E.M)
- Monsieur RADAVIDRA Jacky (G.E.F.P)
- Monsieur RANDRIANAVALONA Solofo (S.I.M)
- Monsieur RAJOELISON Liva (D.G.I)
- Monsieur RABARIJAONA Harifidy (D.G.I)
- Monsieur RAMANAMPANOHARANA Andry (C.S.C)

A voix consultative : Néant

Bien que dûment convoqué, le Sieur X n'a pas comparu, ni ne s'est fait représenter, pour présenter sa note d'argumentation.

Statuant au vu des pièces produites au dossier par les parties, la CFRA, régulièrement composée en sa séance du 27/04/10, en présence de tous ses membres à voix délibérative et après délibéré à huis clos, rend l'AVIS suivant :

# **I Sur les faits et procédures**

1 Le Sieur X a fait l'objet d'une vérification fiscale sur pièces portant sur l'exercice 2005.

A l'issue de cette vérification et suivant une première notification N°00/SRE-A/CSP/2008 du 25/03/08, l'intéressé s'est vu redressé de la somme de 18.589.825 Ar, amendes comprises, pour insuffisance de déclaration de revenu imposable à l'IRNS.

2 Le redressement notifié résulte de l'écart constaté par l'Administration fiscale entre les achats de marchandises sur les états financiers et les achats de marchandises sur le bordereau de TVA, d'un montant de 47.766.200 Ar, considéré comme charge non justifiée et réintégré au résultat imposable à l'IRNS.

3 Par lettre en date du 27/04/08 reçue par le Service le 30/04/08, le requérant explique que la différence de 47.766.200 Ar provient du fait que « le bordereau de TVA du trimestre 2005 ne portait pas une annexe prouvant l'achat correspondant à cette différence ».

4 Suivant lettre de notification définitive de redressement N°000/MFB/SG/DGI/SRE « SRE »/CSP 2008/RM du 04/11/08, l'Administration fiscale a déclaré ces explications non recevables aux motifs que « la TVA doit être déduite de la TVA collectée de la période concernée mais ne constitue pas une charge déductible de l'impôt sur le revenu ».

Elle a maintenu en conséquence les redressements opérés dans la notification primitive en fixant à 18.589.828 Ar la somme dont serait redevable le requérant, soit 14.871.860 Ar en principal et 3.717.965 Ar en amendes.

5 Par lettre en date du 06/11/08 enregistrée au Secrétariat de la CFRA le 17/11/08, confirmée par une autre lettre en date du 13/11/08, le Sieur X a saisi la CFRA pour reconsidération de sa situation vis-à-vis du fisc, compte-tenu des éléments de justification qu'il a fournis dans sa réponse à la notification primaire.

Il affirme qu'il n'a jamais déduit la TVA de l'IRNS ; qu'il a seulement déduit la TVA collectée au cordon douanier suivant DAV de la Douane de Tamatave ; que le vérificateur a également omis de porter en achats une importation d'une valeur de 51.754.411 Ar avec une TVA de 10.350.880 Ar acquittée à la Douane et qui devait être déduite de la TVA collectée au 2° trimestre 2005.

6 La requête du Sieur X et les pièces annexes ont été communiquées à la DGI qui a déposé son mémoire en défense le 10/11/09.

La DGI conclut au mal fondé de la requête et sollicite de la CFRA qu'il soit émis un avis défavorable à la demande en application des dispositions des articles 06.01.17, 06.01.22, 01.02.11 et 20.01.54 du CGI.

La DGI souligne notamment que les déclarations de TVA 2005, fournies par le requérant, en annexe à son mémoire portant saisine de la CFRA ne correspondent pas à celles qu'elle a déposées au centre fiscal gestionnaire du dossier et que les vérificateurs ont mis en exergue dans leur instruction que la différence de 47.766.284 Ar n'a pas fait l'objet de déduction en cours du 2° trimestre 2005 et ce jusqu'à la clôture de l'exercice.

# **II Sur la recevabilité de la requête**

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

La lettre de saisine de la CFRA du 17/11/08 contre la notification définitive de redressement du 04/11/08 a été ainsi faite dans le délai.

N'étant pas contesté par ailleurs que le requérant a satisfait à toutes les autres conditions de recevabilité prévues par le texte, la requête est régulière et recevable.

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

- 8 L'Administration fiscale allègue, dans son mémoire en défense que les déclarations de TVA 2005, fournies par le requérant, en annexe à son mémoire portant saisine de la CFRA, ne correspondent pas à celles qu'il a déposées au centre fiscal, gestionnaire de son dossier.

L'article 13 de l'Arrêté 9026/2008 du 24/04/2008 prescrit effectivement en son alinéa 2 que les parties ne peuvent pas invoquer d'autres moyens de preuve que ceux déposés ou demandés au cours de la vérification fiscale.

Mais l'Administration fiscale, sur qui incombe principalement la charge de la preuve se contente ici de simples affirmations sans fournir aucun détail ni sur les pièces qui auraient été effectivement déposées par le requérant au centre fiscal ni surtout sur l'incidence des irrégularités reprochées et leur impact sur la réclamation actuelle du requérant.

- 9 Au vu des pièces produites au dossier et préalablement communiquées à l'Administration fiscale, les vérificateurs ont conclu à l'existence d'un excès de charges à la suite de la comparaison entre les achats de marchandises sur état financier et les achats de marchandises sur bordereau de TVA.

- 10 Aucune correspondance absolue n'existe cependant entre ces deux notions.

L'état financier d'une entreprise peut parfaitement comptabiliser des achats autres que ceux figurant sur le bordereau de TVA sans que ces achats dûment prouvés par des factures régulières et probantes puissent être considérés comme des achats fictifs.

La déclaration mensuelle de TVA ne concerne en effet que les opérations taxables réalisées par l'entreprise au cours du mois précédent ainsi que le libellé avec les références de ces opérations et le montant de la TVA déduite.

En cas d'omission dans les déductions de la taxe, le redevable est autorisé, conformément à l'article 06.01.22 du CGI, à régulariser par voie d'imputation sur l'un quelconque des versements effectués au cours des six (6) mois qui suivent le versement relatif à une période donnée, la taxe qui figure sur les factures d'achats ou de services ou sur les quittances d'importation de cette période et dont la déduction a été, en tout ou partie, initialement omise.

Le redevable doit faire état de cette imputation sur la déclaration visée à l'article 06.01.16 relative à la régularisation.

- 11 L'omission de déduction de la TVA acquittée à l'importation ou sur les achats locaux, qu'elle soit volontaire ou involontaire ne constitue donc pas une infraction. La régularisation dans le délai de (6) six mois visé ci-dessus est toujours possible, et seule constitue une infraction la régularisation de cette omission par voie d'imputation sur les versements effectués au delà des (6) six mois qui suivent le versement relatif à une période donnée.

- 12 Le dépassement du délai de (6) mois susvisé pour la régularisation fait perdre définitivement au contribuable le droit de déduire la TVA non régularisée. Mais le contribuable ne perd pas pour autant le droit de porter en charges de l'exercice le montant de la TVA non récupérée en tant que frais d'achat.

Dès lors que ce montant est comptabilisé avant la clôture de l'exercice qu'il concerne, la TVA non récupérée constitue de l'avis de la Commission, une charge normale d'exploitation déductible de cet exercice, conformément à l'article 01.01.10 du CGI.

Il appartient à l'Administration fiscale, si elle conteste la déductibilité de cette charge du bénéfice imposable, de dire pourquoi l'article 01.01.10 5° du CGI ne peut trouver application en matière de TVA et en quoi les charges inscrites à ce titre ne répondent pas à la définition de charges déductibles au sens de l'article 01.01.10 du CGI.

En l'état, la CFRA n'est pas saisie de cette question susceptible seulement de se poser, mais qui n'a même pas été évoquée par l'Administration fiscale dans sa lettre de notification définitive du 04/11/08.

Le litige divisant les parties devant la CFRA et sur lequel la Commission est sollicitée pour donner son AVIS, ne porte pas sur le contour de la notion de charges déductibles mais se rapporte uniquement au problème en amont de la possibilité de faire figurer en charges de l'exercice le montant des TVA non récupéré dans le délai.

13 Emettant son AVIS sur la question dont elle est saisie et compte tenu des développements qui précèdent, la Commission estime que les motifs avancés par les vérificateurs dans la lettre de notification définitive du 04/11/08 pour refuser de prendre en compte au titre de charges de l'exercice le montant des TVA non récupéré dans le délai par le contribuable, ne sont pas fondés et émet un **Avis favorable** à la demande formulée par le requérant en reconsidération par l'Administration fiscale du contenu de la notification définitive du 04/11/08.

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

15 La Commission recommande au Sieur 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 9026/2008 du 24/04/08.

Cette saisine constitue une voie obligée pour le requérant qui ne peut saisir les juridictions administratives qu'en cas d'intervention d'une décision explicite ou implicite de rejet de la part de l'Administration fiscale.

En l'absence de cette décision de rejet qui lie seule l'instance devant les tribunaux, toute action en justice engagée prématurément est irrecevable.

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