

**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° 90

ASSOCIATION X

**AVIS CONSULTATIF**

N° 53/10/MFB/CFRA du 06/07/10

relatif à la requête de l'Association X sur les conditions requises  
pour l'imposition des associations à but non lucratif.

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

La CFRA s'est réunie le 15/06/10 en son siège sis au 35, Rue Andriandahifotsy, Mandrosoa, Antananarivo, pour examiner la requête présentée par l'Association X représentée par :

-Madame X (Conseiller fiscal)

-Monsieur X (Secrétaire exécutif)

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

Après avoir entendu les représentants de l'Association X dans la présentation de leur note d'argumentation, la CFRA, sur demande approuvée par le Directeur chargé du contentieux fiscal, a fixé au 29/06/10 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 :

## **I Sur les faits et procédures**

- 1** L'Association X a été notifiée, suivant lettre N°000- MFB/SG/DGI/DCO/DRI/SRE « C » du 22/12/09 d'un avis de taxation d'office en matière d'Impôts sur les Revenus 2006, 2007 et 2008 pour absence de réponse aux justifications demandées par l'Administration Fiscale sur ses activités.

L'Association X a été créée comme association sans but lucratif mais l'Administration fiscale lui reproche d'exercer des activités à caractère lucratif, évaluées d'office, en l'absence d'explication de la part de l'Association à la somme de Ar 46.378.653,10 soit Ar 37.102.922,48 en principal et Ar 9.275.730,62 en amende.

Un délai de quinze (15) jours imparti par l'article 20.03.09 du CGI en cas de taxation d'office, a été accordé au contribuable pour formuler ses observations et apporter les preuves de l'exagération du montant d'impôt retenu et des débats contradictoires ont eu lieu entre les parties les 15 et 21/01/2010.

A la suite des éléments de réponse apportés par l'Association X, l'Administration fiscale, par lettre de notification définitive N°00- MFB/SGI/DGI/DCO/DRI/SRE « C » du 22/01/2010, a ramené le montant déclaré exigible à la somme totale de Ar 1.978.428,03, amendes comprises, soit en sous- total, les sommes de :

|           |                   |
|-----------|-------------------|
| - en 2006 | Ariary 633.551    |
| - en 2007 | Ariary 446.527,76 |
| - en 2008 | Ariary 898.349,27 |

- 2** L'Association X conteste le principe des redressements opérés et par lettre en date du 09/02/10, reçue le même jour au Secrétariat de la Commission, a saisi la CFRA pour :

- constater la prescription de l'exercice 2006 et déclarer nul le chef de redressement se rapportant à l'IR de l'exercice 2006
- déclarer comme dépourvus de tout fondement fiscal les chefs de redressement notifiés en matière d'IR pour les exercices non prescrits 2007 et 2008 et émettre un avis favorable pour l'abandon de ces chefs de redressement en application de l'article 01.01.03 alinéa 5 du CGI.

- 3** La requête de l'Association X et les pièces annexées ont été communiquées à la DGI qui a déposé son mémoire en défense le 27/05/2010.

La DGI conclut au rejet de la requête et demande à la Commission qu'il soit émis un avis :

- rejetant la requête de l'Association X pour l'annulation des redressements à l'IR 2006 pour prescription en application des articles 20.04.02 et 20.04.19 du CGI ;

- rejetant la requête de la société X pour l'annulation de redressements à l'IR 2006, 2007 et 2008, suite à la notification définitive N°00-MFB/SGI/DGI/DCO/DRI/SRE « C » du 22/01/2010 du moins, pour les « établissements de vente et de service appartenant à la requérante », en application des dispositions de l'article 01.01.03 5° alinéa du CGI.

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

- 4** 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 du 09/02/2010 de l'Association X contre la notification définitive du 22/01/10, reçue par la requérante le 25/01/2010 et satisfaisant par ailleurs à toutes les autres conditions de recevabilité prévues par le texte, est donc régulière et recevable.

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

### **a) Sur la prescription de l'exercice 2006**

- 5** Aux termes de l'article 20.04.02 du CGI, pour les impôts sur les revenus des personnes physiques et l'impôt sur le revenu, le droit de reprise de l'Administration fiscale s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

S'agissant en l'espèce d'une procédure de taxation d'office, l'avis de taxation d'office du 22/12/09 est interruptif de prescription, ainsi que la stipule l'article 20.03.08 du CGI.

Quoi qu'il en soit, l'article 20.04.19 du CGI allégué par les parties dispose que les prescriptions sont interrompues par la notification d'une proposition de redressement.

L'avis de taxation d'office du 22/12/09 qui constitue une proposition de redressement soumise à observations de la requérante, a bien interrompu la prescription à compter du 22/12/09, un nouveau délai de trois (3) ans pour l'exercice du droit de reprise de l'Administration fiscale courant à partir de cette date.

En application de ces articles, aucune prescription ne peut être valablement soutenue par l'Association X, en ce qui concerne l'exercice 2006, la notification définitive du 22/01/10, reçue par l'Association le 25/01/10 se situant bien dans le délai de reprise de l'Administration fiscale qui expire le 22/12/12, du fait de l'interruption de la prescription par l'intervention de l'avis de proposition de redressement le 22/12/09.

## **a) Sur le bien-fondé des impositions**

- 6** Les vérificateurs ont relevé que l'Association X est redevable de l'IR calculé sur la base du minimum de perception, au titre des exercices 2006, 2007 et 2008.

La base de rectification retenue est le montant des produits accessoires réalisés par l'Association au cours des exercices contrôlés, produits qu'ils ont qualifiés comme imposables à l'IR sur le fondement de l'article 01.01.03 alinéa 5 du CGI.

- 7** L'article 01.01.03 3° du CGI (pour les exercices 2006 et 2007) et 01.01.03 5° du CGI (pour l'exercice 2008) stipule que : «Sont affranchis de l'impôt sur les bénéfices des sociétés : ..... les revenus réalisés par les missions religieuses, églises et les associations culturelles régulièrement constituées dans les conditions de l'ordonnance N°62-117 du 01/10/1962, les associations reconnues d'utilité publique par décret, ainsi que les organismes assimilés dont les revenus sont utilisés exclusivement au financement de leurs actions à caractère éducatif, culturel, social ou d'assistance au développement économique. Toutefois, l'exonération ne s'applique pas en ce qui concerne les établissements de vente ou de service appartenant aux organismes et associations susvisés.»

Le fait que l'Association X soit une association à but non lucratif, assimilable aux entités énumérées à l'article 01.01.03 alinéa 5 du CGI, ne suffit donc pas pour que l'organisme puisse prétendre au bénéfice de l'exonération.

Encore faut-il qu'elle n'exerce pas une activité commerciale, en concurrence avec les entreprises commerciales, l'exonération ne s'appliquant pas aux établissements de vente ou de service lui appartenant.

- 8** En application de cet article, l'Association X a été notifiée d'un redressement de Ar 1.978.428,03 pour les trois exercices contrôlés.

Les activités concernées par ces redressements sont constituées par :

- la vente de livres et brochures remis gracieusement par Conservation Internationale ;
- la chaîne de radio créée par l'Association et dont les prestations sont payantes ;
- l'établissement dénommé « Saha Forest Camp » créé par l'Association dans l'aire protégée Anjzorobe Angavo et destiné à une activité payante de restauration et d'hébergement ;
- la promotion de produits bio-équitable ; notamment l'appui technique, organisationnel et le cas échéant, le préfinancement de la production et la commercialisation de riz ou de gingembre.

- 9** L'Association X ne conteste pas qu'elle exerce les activités relevées par l'Administration fiscale mais soutient que ces activités rentrent dans son objet social qui est de contribuer à la conservation de la biodiversité, en promouvant une dynamique de concertation locale, propre à assurer une gestion durable des ressources naturelles et humaines ; qu'afin d'atteindre ces objectifs et donc au

préalable, de trouver le financement nécessaire, l'Association prend des initiatives, parraine des manifestations, les fonds ainsi obtenus étant directement investis dans le programme de la conservation de la biodiversité ; que ces initiatives et interventions sont les suivantes :

**9.1** distribution ou vente de livres ou brochures portant sur des animaux endémiques, notamment les lémuriers, et qui sont remis gracieusement par la Conservation Internationale.

D'après la requérante, ces brochures et guides sont soit distribués dans le cadre d'action de sensibilisation des jeunes, soit vendus à un prix jugé raisonnable par l'Association ; que conformément à l'accord conclu avec la Convention Internationale, les produits ainsi collectés doivent être réaffectés exclusivement au développement des activités écotouristiques dans les parcs gérés par M N P ou par l'Association, au fonctionnement de l'Association et aux recherches liées aux lémuriers.

**9.2** mise en place de radios dans ces zones d'action, notamment à Daraina, en vue de diffuser des émissions relatives à la protection des espèces endémiques et de la forêt.

La requérante soutient à cet effet que suite aux investissements qu'elle a réalisés et selon les termes des conventions de financement avec les bailleurs de fonds, l'Association est tenue d'assurer le fonctionnement et l'entretien de ces radios (notamment le versement du salaire de chaque animateur, le gas-oil pour le groupe électrogène). L'Association a donc accepté de diffuser lors des émissions, des annonces de villageois et des spots publicitaires en contrepartie d'une certaine somme d'argent.

Les revenus ainsi perçus (par ailleurs insuffisants) sont directement employés pour les besoins du fonctionnement de ces radios, selon le principe de recouvrement des coûts.

**9.3** construction d'un hôtel « S F C » réalisé avec la main d'œuvre et les produits locaux.

Selon la requérante, le restaurant est approvisionné par la production maraîchère de la région et grâce au financement de la Conservation Internationale, l'Association a réussi à dispenser une formation destinée aux habitants de la région aux métiers d'Hôtellerie et de Restauration afin de les employer dans l'hôtel, l'objectif final étant d'aboutir à l'autofinancement de cet établissement.

Contrairement donc à ce qu'ont soutenu les vérificateurs, l'Association n'exerce en aucun cas une activité hôtelière et de restauration.

Elle n'a été que le simple initiateur de ce projet et intervient essentiellement afin de trouver du financement.

Les sommes qu'elle peut percevoir de cette activité (l'excédent des recettes de l'hôtel après paiement de toutes charges) sont directement investies dans des projets de protection de la biodiversité.

**9.4** participation à la promotion de produits bio-équitable.

La requérante déclare qu'en vue de favoriser la protection et la commercialisation du riz ou du gingembre, elle apporte aux associations de producteurs son appui technique et socio- organisationnel éventuellement du

préfinancement. Dans ce dernier cas, en fonction des résultats de vente de ces produits, l'Association peut se voir rembourser des sommes avancées aux associations mais ces sommes sont ensuite utilisées exclusivement aux financements de ces actions à caractère culturel.

L'Association conclut que les revenus perçus dans le cadre de ces nombreux projets et interventions, sont tous utilisés exclusivement au financement d'action à caractère culturel à savoir la préservation de la biodiversité et que les vérificateurs ne sont donc fondés, en aucun cas, à maintenir leur chef de redressement.

- 10** S'agissant en l'espèce comme il a été déjà souligné d'une procédure de taxation d'office, la charge de la preuve incombe au contribuable.

L'Association X peut apporter ces preuves par tous moyens à même d'établir que pour tous les faits reprochés, sa gestion est désintéressée et qu'elle n'a fait qu'apporter son assistance bénévole aux établissements concernés, bénévolat qui suppose que l'Association n'a pas d'intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation mais n'exclut absolument pas la rémunération de l'Association pour les services rendus ou la recherche d'excédent dès lors que l'Association les affecte par la suite à l'exécution de ses prestations ou à des projets entrant dans le champ de son objet non lucratif.

- 11** Si le doute, sur le caractère lucratif de la distribution de la vente des brochures et livres donnés gratuitement par Convention Internationale, reste permis, par contre aucune pièce du dossier ne permet d'attester que les activités déployées par l'Association pour l'exploitation de la chaîne de radio ou de l'hôtel S F C ou de la commercialisation du riz ou du gingembre pour le compte de l'association des producteurs constituent bien des activités désintéressées permettant à l'Association de prétendre au bénéfice de l'exonération.

Les activités que l'Association exerce à travers les établissements créés et construits pour ce faire et qui exploitent ces activités à titre payant sont des activités lucratives qui auraient dû être dissociées de l'activité principale non lucrative de l'Association.

Contrairement à ses affirmations, l'Association X ne dispense pas que de l'assistance technique. Elle est véritablement impliquée dans la gestion de ces établissements, les comptes de ces entités qui auraient dû être des comptes séparés si on se trouvait devant une véritable assistance technique, étant en fait consolidés et fusionnés au niveau de l'Association.

Pour ces activités lucratives que l'Association exerce à travers les établissements de ventes ou de services qu'elle a créés en vue de l'exploitation de ces activités, l'exonération ne s'applique pas en vertu de l'article 01.01.03 3° du CGI (pour les exercices 2006 et 2007) et 01.01.03 5° du CGI (pour l'exercice 2008). En l'état de ces constatations, la Commission ne peut qu'émettre un **avis défavorable** à sa demande.

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

La CFRA recommande à l'Association X de saisir la DGI du présent Avis dans le mois de la réception de la notification.

Conformément à l'article 20.02.18 au CGI (LFR 2008), l'Administration fiscale doit encore en effet statuer sur l'Avis de la Commission dans le mois de sa présentation et ce, aux fins prévues à l'article 16 de l'Arrêté N°9026/2008 du 24/04/08.

La nouvelle discussion qui aura lieu devant la DGI et dont le but est de renouer le dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable, permettra aux parties de revoir éventuellement leurs prétentions.

Cette saisine constitue, de toute façon, une voie obligée pour l'Association 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 administratives est conditionnée par l'intervention d'une décision explicite ou implicite de rejet de la réclamation par l'Administration fiscale.

En l'absence de cette décision 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.**