



MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES
SECRETARIAT GENERAL

Antananarivo,

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS LE DIRECTEUR GENERAL DES IMPOTS

à

Monsieur LE DIRECTEUR GENERAL DES AFFAIRES GENERALES
FINANCES ET DES AFFAIRES GENERALES
s/c Madame LE DIRECTEUR DU BUREAU

= ANTANANARIVO =

N° -2021 -MEF/SG/DGI.

Objet : Circulaire d'exécution budgétaire suivant LFR 2021.

Réf : Lettre n°103/2021 MEF/SG/DGFAG/DB/SSB du 05.07.2021

Faisant suite à votre lettre sus référencée, j'ai l'honneur de vous transférer les dispositions fiscales à insérer dans le projet de circulaire d'exécution budgétaire suivant LFR 2021

A. Les dispositions générales de la Loi de finances rectificative pour 2021 :

Impôt sur les revenus (IR) :

- Extension de l'obligation de détermination des prix de transferts à des fins fiscales, conformément au principe de pleine concurrence lors de l'établissement de l'impôt sur les revenus, d'un établissement stable d'une entreprise non résidente, situé à Madagascar ;
- Transposition des dispositions relatives à la TMP au Titre premier de la Première Partie du Code général des impôts et modification de la dénomination en Impôt sur les Marchés Publics (IMP).

Impôt synthétique (IS) :

- Extension des charges pouvant bénéficier de la réduction d'IS de 2p100, aux charges ayant fait l'objet de versement d'ISI ;
- Perception d'un acompte de 5p.1000 du montant total du marché pour les entreprises soumises à cet impôt, lors de l'enregistrement du contrat lorsque l'opération n'est pas passible de l'IMP.

Droit d'accises (DA) :

- Octroi d'une autorisation exceptionnelle d'importation d'alcool, non renouvelable, accordant le dépassement de la limite annuelle aux entités spécifiques n'œuvrant pas dans le secteur de la fabrication ou de la transformation des produits issus de l'alcool et ce, dans une situation d'exception édictée par décision gouvernementale ;
- Instauration de mesures fiscales spécifiques sur la mise en place des solutions d'authentification, de suivi et de traçabilité suivant les exigences de la Convention cadre de l'OMS de lutte anti-tabac. Elles consistent en l'apposition d'un marquage fiscal digital sur le paquet de cigarettes. Mesures permettant de sécuriser les recettes de l'Etat tout en préservant la santé des consommateurs et des citoyens par le contrôle des produits entrant et sortant de Madagascar ;
- Modification de la modalité de perception de DA sur achat local de bière à 12,5% sans être inférieur à Ar 600/L ;
- Modification de la perception du taux du DA sur importation d'alcool à Ar 3750/L.

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

- Exonération à la TVA de l'importation et de la vente de fluorure de potassium, de l'iodate de potassium (modification de la nomenclature douanière) ;
- Exonération à la TVA des opérations au profit des personnes publiques faisant l'objet de perception de l'IMP.

Taxe sur les marchés publics (TMP) : Dispositions abrogées. Transposition au Titre premier de la Première Partie du Code général des impôts et modification de la dénomination en Impôt sur les Marchés Publics (IMP).

Dispositions communes :

- Instauration d'une sanction d'Ar 10.000.000 en cas de non dépôt de la documentation des prix de transfert dans le délai ;
- Application d'une amende de 40% des droits exigibles sans être inférieure à Ar 100 000 à l'endroit du représentant accrédité ou du bénéficiaire de la prestation à défaut d'accréditation d'un représentant par la personne non résidente, en cas de non reversement de l'IRI, TVAI, IMP ou insuffisance de retenue ou de reversement de l'IRI, TVAI, IMP ;
- Clarification de l'application de l'amende d'Ar 10 000 000 en fonction des différentes infractions à la réglementation du contrôle des prix de transfert :
 - cas de défaut de réponse à une demande de compléments de documentation sur le prix de transfert émanant de l'Administration ou en cas de refus de production de ces compléments de documentation suite à la relance infructueuse des vérificateurs ;
 - cas d'insuffisance de réponse suite à la mise en demeure prévue à l'alinéa 13 de l'article 20.06.23 ;
 - cumul de sanctions pour le défaut de dépôt des documents sur le prix de transfert dans le délai légal et défaut de réponse de produire des documents demandés.
- Instauration d'une amende d'Ar 10.000.000 à l'encontre de l'importateur ou du distributeur concernant l'infraction aux dispositions de l'article 03.01.107 et suivants du CGI, outre la saisie des produits ne comportant ou comportant de faux marquage fiscal. Infraction constatée par procès verbal ;
- Précision sur le lieu de dépôt de la demande de sursis de paiement : au bureau de la Direction chargée du contentieux en y joignant une copie de la réclamation contentieuse dûment accusée réception par le bureau des impôts chargé de la gestion des dossiers du contribuable.
- Précision sur la procédure de contrôle en matière de prix de transfert :
 - Durée du contrôle : 6 mois quel que soit le nombre des exercices non prescrits vérifiés pouvant exceptionnellement être prorogée et ce, sur autorisation du DGI ;
 - L'avis de vérification indique les procédures, droits et obligations relatifs au contrôle fiscal, y compris les informations sur la procédure de contrôle sur le prix de transfert. Il précise la date de commencement du décompte du délai spécifique au contrôle sur le prix de transfert au cas où le vérificateur constate en cours de contrôle des éléments de prix de transfert qui le conduit à un contrôle plus approfondi. Aucun avis de vérification spécifique sur le prix de transfert n'est requis en cas de basculement de procédure en vérification sur le prix de transfert ;
 - Délai maximum de communication des compléments de documentation sur le prix de transfert : un (1) mois à compter de la réception de l'avis de vérification ou de la demande expresse de complément des documents sur le prix de transfert formulée par les vérificateurs au cours de l'opération de vérification sur place. Possibilité de prorogation de ce délai sans excéder une durée deux (2) mois et ce, sur demande motivée par le contribuable ;
 - Le basculement de la procédure de vérification générale en une vérification sur le prix de transfert est initié par les vérificateurs et matérialisé par le biais d'une demande expresse de complément de documents en matière de prix de transfert adressée au contribuable ;
 - A défaut de demande de compléments de documents sur le prix de transfert par les vérificateurs, le délai court à partir de la date d'intervention sur place des vérificateurs à l'occasion de laquelle ils portent expressément à la connaissance du contribuable de sa décision de procéder au contrôle des prix de transfert. Cette obligation est constatée sur procès-verbal ;
 - Les vérificateurs doivent indiquer dans leurs demandes de compléments de documentation relative au prix de transfert toutes informations complémentaires qui leur sont utiles et préciser à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert.
 - Lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'Administration lui adresse une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de quinze (15) jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. Cette mise en demeure doit rappeler les sanctions applicables en cas de défaut de réponse ou d'insuffisance de réponse à la mise en demeure tel qu'il est prévu à l'article 20.01.56.8 2° du CGI.

B. Les dispositions relatives à l'Impôt sur les marchés publics (IMP) :

Modification de l'imposition des revenus issus des marchés publics en « Impôt sur les marchés publics (IMP) au lieu de « Taxe sur les marchés publics (TMP).

➤ Objectifs du changement de dénomination :

Nonobstant la volonté de garder l'appellation de la TVA spéciale qui a été appliquée auparavant aux personnes soumises à l'IS, titulaires des marchés publics, l'application de la TVA spéciale qui a été érigée en TMP, aux personnes assujetties à la TVA, suscite des confusions aux acteurs des marchés publics ainsi qu'aux partenaires techniques et financiers.

La TMP est ainsi modifiée en IMP. Outre la classification de l'IMP parmi la famille des impôts sur les revenus, les dispositions relatives à la TMP sont transposées dans la partie relative aux impôts sur les revenus du Titre I de la Première Partie du Code général des impôts.

➤ Caractéristiques de l'IMP :

- Impôt personnel du titulaire des marchés, perçu sur leur revenu issu des marchés publics : au même titre que l'Impôt sur les revenus, il ne peut, en aucun cas, figurer dans la facture ;
- Représentatif et libérateur de l'IR ou de l'IS ;
- À la charge du titulaire de marché en tant que redevable réel ;
- Puisque les revenus des opérations passibles de l'IMP sont exonérés de la TVA, la facturation des opérations qui y sont soumises ne doit pas mentionner la TVA.

➤ Champ d'application de l'IMP :

Revenus imposables à l'IMP:

- Revenus obtenus suite à l'exécution des marchés publics tels que définis par le code des marchés publics ;
- Revenus réalisés à Madagasikara par les titulaires de marché, ou par les entreprises travaillant en consortium pour un marché donné, ou les sous-traitants de premier niveau, personnes physiques ou morales, résidentes ou non, y possédant ou non un établissement stable. Ces revenus proviennent de l'utilisation des fonds publics quelles que soient leurs origines : ressources propres internes, emprunt, subventions reçues, dons en numéraire, etc..., dans le cadre des achats de biens, de services, de prestations intellectuelles ainsi que des travaux au profit des personnes publiques : services de l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics, les organismes de droit public, les sociétés à participation majoritaire publique, quelle que soit leur appellation: autorité contractante, client, maître de l'ouvrage, etc., et ce, en satisfaction de leurs besoins et ceux des destinataires de l'action ou des politiques publiques;
- Revenus des fournisseurs de biens et services, consultants, entrepreneurs ou toutes entités exécutant des marchés passés en application des accords de financement ou de traités internationaux ;
- Revenus des fournisseurs de biens offerts à titre de dons et aides en nature payés directement par les bailleurs et les revenus des prestataires de services réalisés localement au profit d'une personne publique payés par des fonds d'origine extérieure ou non ;

Les revenus issus des opérations et contrats suivants sont notamment passibles de l'IMP :

- Les abonnements auprès des opérateurs de télécommunication (téléphone, internet, ...etc.,).
- Les marchés de travaux, de fournitures et de services ou des prestations intellectuelles lancés par des personnes définies comme des personnes publiques suivant l'article 4 du Code des Marchés publics.
- Les autres achats de nature exceptionnelle et singulière énumérés dans le titre 1.11 de la Circulaire d'exécution budgétaire n°005-MEF/SG/DGFAG/DB/SSB du 10 janvier 2020, à l'exception des achats des cartes de crédits téléphoniques prépayées.

Toutes personnes travaillant avec les Unités de Gestion/Coordination des projets ou organes assimilés institués au niveau des personnes publiques et ayant pour mission principale de gérer les financements reçus des Partenaires Techniques et Financiers, sont soumises aux règles régissant l'IMP en tant que personne publique, notamment la retenue à la source et le reversement de l'IMP correspondant aux :

- marchés conclus dans le cadre de leur mission et ceux pour répondre à leurs besoins (achats de fournitures et services pour leur fonctionnement) ;
- rémunérations du personnel permanent en qualité de consultant ;
- insertions d'annonces, d'appel d'offres, et d'appel à manifestation d'intérêts dans les journaux quotidiens ;
- sommes versées à des acteurs non étatiques en rémunération de toute prestation fournie par ces derniers.

➤ **Revenus exonérés de l'IMP :**

Certains revenus ne font pas l'objet de perception de l'IMP et demeurent imposables à l'IR ou à l'IS selon le régime fiscal du titulaire nonobstant qu'ils soient issus des marchés publics. Il en est ainsi :

- Les revenus des fournisseurs d'eau et d'électricité au profit d'une entité publique ;
- Les revenus issus des marchés publics énumérés à l'article 4 IV du Code des marchés publics ;
- Les revenus des marchés de faible montant qui sont dispensés de mise en concurrence formelle et exécutés directement par bon de commande.
- Les revenus des fournisseurs de biens et de prestations commandées par les bailleurs et offerts à titre de dons mais directement accordés au profit des personnes privées ou des particuliers n'entrant pas dans le cadre d'une politique publique ainsi que les revenus des marchés ou acquisitions liées aux projets inscrits dans le Programme d'Investissement Public (PIP), engagés avant la Loi de Finances 2020, financés sur fonds d'origine extérieure ;
- Les revenus des fournisseurs des produits pétroliers issus des ventes au profit d'une personne publique.
- La vente des timbres-poste par la Paositra Malagasy aux personnes publiques.

➤ **Règle de territorialité :**

Non imposition à Madagascar des revenus des fournisseurs non résidents à l'occasion d'importation de biens effectuée par toute personne publique ou ceux provenant d'importation des produits destinés à être offerts à titre des dons et aides en nature, qu'ils soient financés sur fonds d'origine extérieure ou non.

➤ **Personnes imposables :**

- Toute personne ou organisme, titulaire d'un Marché Public et assimilé, résident ou non, quel que soit son chiffre d'affaires ;
- Les sous-traitants de premier niveau du titulaire de marché, résidents ou non.

➤ **Fait générateur et exigibilité :**

Attribution du marché conformément aux dispositions du Code des marchés publics. L'IMP est exigible lors du paiement du prix, des avances ou des acomptes.

➤ **Base imposable :** montant du marché.

➤ **Taux de l'impôt :** 8p.100.

➤ **Régime d'imposition :**

- Versement auprès de la Direction des grandes entreprises (DGE), des IMP retenus par le comptable public, par l'agent en charge du paiement des marchés publics, par le titulaire de marché d'un sous-traitant de premier degré ;

- Versement auprès des unités opérationnelles gestionnaires des dossiers fiscaux, des IMP déclarés par le bénéficiaire de revenus pour les marchés payés directement par les partenaires techniques et financiers.

NB : L'entité chargée du paiement des marchés ne doit procéder au paiement de la prochaine tranche ou du prochain marché que si le titulaire ne présentera les pièces justifiant qu'il est déjà acquitté de tous les impôts qui lui sont dus.

➤ **Obligations des contribuables :**

- Déclaration de l'IMP retenu par le comptable public ou l'agent en charge du paiement par le titulaire du marché immatriculé auprès de l'Unité opérationnelle gestionnaire de son dossier au plus tard le 15 du mois suivant lequel la retenue a été opérée, en y annexant :

- la pièce justificative attestant la retenue (modèle en annexe) suivant la Note n°12-2021/MEF/SG/DGI/DLFC du 23 mars 2021 relative à la TMP dont seule l'appellation sera à modifier en IMP ;
- La liste de ses fournisseurs ainsi que ses achats de biens et de services,

- Soumission aux obligations comptables et déclaratives prévues par le CGI des entreprises percevant exclusivement ou non des revenus de marchés publics suivant leur régime fiscal notamment celles prévues aux articles 01.01.17, 01.01.19, 01.01.21, 06.01.16 ou 01.02.06 3^{ème} paragraphe et 01.02.07 du CGI.

- Déclaration de l'IMP par le titulaire du marché auprès de l'Unité opérationnelle gestionnaire de son dossier fiscal, au plus tard le 15 du mois qui suit celui de l'encaissement du prix, des avances ou des acomptes dont le paiement est effectué directement par les bailleurs de fonds.

- Déclaration à l'IMP retenu par le titulaire du marché public par les sous-traitants d'un Marché Public auprès de l'Unité opérationnelle gestionnaire de son dossier fiscal au plus tard le 15 du mois qui suit celui de l'encaissement du prix, des avances ou des acomptes en y annexant la pièce justificative attestant la retenue et la copie des contrats initiaux et de sous-traitance.

Il y a lieu de préciser que les principes de base applicables à l'ancienne TMP ainsi que les procédures y afférentes restent inchangés. En effet, l'imposition à l'IMP des revenus issus des marchés publics au profit d'une personne publique ne dépend :

- Ni du mode de financement : fonds d'origine extérieure ou ressources propres internes ;
- Ni des procédures utilisées : suivant le Code des Marchés Publics ou celles des Partenaires Techniques et Financiers ;
- Ni des procédures de passations de marché : Appel à la concurrence ou achats directs ;
- Ni du statut juridique du titulaire de marché : entreprise, société privée, établissement public, Acteurs non étatiques locaux ou internationaux, ...etc.

➤ **Autres précisions :**

- *Sur les financements d'origine extérieure :*

Certains termes des contrats/conventions de prêt prévoient que les taxes, frais et autres impositions de quelque nature, sont à la charge du bénéficiaire de la subvention ou du prêt. Il y a lieu de dissocier les financements et l'utilisation des financements. Pour le premier, aucune partie du fonds ne peut pas être affectée au paiement des droits, impôts et taxes de quelque nature que ce soit. Cette défiscalisation se matérialise alors, soit sous forme d'exonération, soit par le biais d'une prise en charge.

Néanmoins, cette règle ne signifie et n'implique absolument pas que les revenus de tous les acteurs œuvrant dans l'utilisation dudit financement sont exonérés de droits, impôts et taxes. A rappeler qu'avant l'avènement de la TMP qui est devenue IMP, les revenus de ces acteurs étaient déjà

imposés, soit à l'IS ou à l'IR suivant leur régime fiscal et aucune violation de l'article des accords de financement n'a été signalée. En d'autres termes, les titulaires de marché ont déjà tenu compte, dans le calcul de leur bénéfice, de l'impôt sur les revenus qu'ils ont réalisé en l'occurrence l'IR /IS.

Concernant les financements sur prêts, aucune disposition dérogatoire n'est prévue par la loi sur l'utilisation de ces fonds qui sont des sommes à rembourser par l'Etat Malagasy. **Les bénéficiaires des marchés dans le cadre de l'exécution des travaux/prestations/fournitures sont imposables à l'IMP car ce sont des revenus de sources malagasy.**

Il en est également des subventions et des dons. Ces subventions/dons sont les fruits de la coopération de l'Etat avec les partenaires. Les personnes bénéficiaires des marchés recevant leur rémunération en contre partie de leur prestation/travaux/fourniture qu'elles ont effectués, sont imposables à l'un des impôts sur les revenus, en l'occurrence l'IMP retenu à la source.

L'application de l'IMP, ne doit pas faire obstacle à la mise en œuvre des accords déjà signés par les PTF et le Gouvernement malagasy. L'application de l'IMP aux titulaires de marché au lieu et à la place de l'impôt sur le revenu auquel ils étaient soumis avant l'année 2020, n'enfreint en aucun cas les dispositions prévues dans ces conventions. A cet égard, en se référant aux articles des accords de financement, qui consacrent le paiement des taxes, frais et autres impositions de quelque nature, par le bénéficiaire de la subvention ou du prêt, aucune disposition ne prévoit l'exonération d'impôt des personnes bénéficiaires des revenus issus de l'utilisation de ces financements.

○ *Sur la participation de l'Etat :*

Lorsque la Convention prévoit la participation de l'Etat, celle-ci entre également au paiement du montant de la prestation et fera aussi l'objet d'une perception de l'IMP. Ces mêmes traitements sont applicables quelle que soit l'origine/nature des fonds.

○ *Sur les Incidences des taxes non récupérables :*

Au sujet de l'intégration des taxes non récupérables rattachées aux charges en amont engagées par le titulaire dans la structure de prix d'une offre, l'article 06.01.17 du CGI dispose que seule peut être déduite, la taxe afférente à des opérations taxables. Les marchés publics sont, à partir de la loi de finances initiale 2020, exonérés de TVA selon l'article 06.01.06.28° du même code. De plus, toutes taxes fiscales non récupérables, conformément aux règles préconisées par le PCG 2005 en son article 320-06, doivent être incorporées aux éléments constitutifs du coût d'acquisition d'un bien. Il est constaté que pour certains opérateurs, les TVA en amont sont déjà incorporées dans les structures de prix des titulaires même avant l'application de la TMP car ils ont anticipé le retard de paiement de la TVA par l'Etat.

L'IMP, quant à lui ne fait que se substituer à l'IR qui figurait, autrefois, dans la structure de prix des soumissionnaires. En fait, l'IMP, en tant qu'impôt personnel, ne peut être pris en charge par aucune autre entité. Suivant ce mécanisme de retenue à la source, les titulaires de marchés ne sont plus imposables à l'IR/IS et n'ont plus de TVA à verser. Il devront tout de même déclarer les retenues au titre de l'IMP, effectuées en libération de l'IR ou de l'IS.

L'existence des TVA non récupérables et la soumission des marchés à l'IMP ne doivent pas être profitées par les soumissionnaires pour augmenter leur marge. La nouvelle structure de prix, en tenant compte des règles régissant l'IMP doit refléter uniquement les incidences du changement de la législation. Celle-ci ne doit pas forcément être supérieure, pour un même marché, au prix fixé avec les anciennes règles mais dépend toujours des paramètres cités supra.

Il est à noter finalement que les marchés ayant fait l'objet **d'accord de financement, attribués avant le 04 mars 2020**, date de sortie de l'application de la TMP, et dont l'exécution se poursuit au-delà de l'année 2020, restent passibles de la TVA avec une prise en charge éventuelle par l'Etat dans la ligne budgétaire TTL, et ce pour ne pas remettre en cause l'accord antérieurement signé. Néanmoins, lorsque l'accord de financement a été signé avant le 04 mars 2020 mais les marchés correspondants sont lancés après cette date, les soumissionnaires doivent présenter leurs offres conformément aux règles régissant l'IMP.

○ *Sur la structure de prix*

Compte tenu des incidences de l'application de l'IMP sur le prix des marchés publics, la structure de prix des soumissionnaires et/ou titulaire des marchés, par rapport aux anciennes règles (dispositions relatives à la TVA et à l'IR applicables aux marchés publics), doit se présenter comme ci-après notamment en cas d'avenant :

Montant du marché : $(M) = (1) + (2) - (3) + (4)$

Prix HT facturé antérieurement avec les mécanismes de TVA et IR : (1)

+ TVA devenues non récupérables sur les opérations en amont s'il y en a : (2)

- IR calculé sur la base de l'ancienne structure de prix : (3)

+ IMP : $[8\% * (M)]$: (4)

Il importe ainsi de souligner que la TVA anciennement facturée par le prestataire ne peut pas être incorporée dans le nouveau tarif. De plus, le simple rajout de l'IMP au taux de 8% au montant TTC de l'ancien prix n'est pas conforme aux règles régissant l'IMP. Par ailleurs, la facture ne doit comporter aucune mention relative à l'IMP telle que Hors IMP, IMP, IMP inclus ou compris. Le seul montant qui peut y figurer est celui du marché fixé d'après les règles supra indiquées

○ *Sur le titulaire du marché non résident :*

Dans le cadre d'un appel d'offres international lancé par une entité publique, le titulaire de marché peut être une personne non résidente. Pour sécuriser les recettes de l'Etat, les mesures suivantes sont préconisées :

✓ La personne Responsable des Marchés Publics ou toute personne chargée de la passation des marchés auprès de toute entité gérant des fonds publics, doit mentionner dans le Dossier d'Appel d'Offres ou de demande de prix, l'obligation de désignation d'un Représentant à Madagasikara, dans le cas où le prestataire est un non résident et quel que soit le mode de passation du marché ;

✓ Obligation d'accréditation d'un représentant domicilié à Madagasikara pour accomplir les obligations fiscales au moment de la conclusion du contrat ou de l'attribution du marché ;

✓ Reversement de l'IMP par le Représentant accrédité auprès de l'Unité opérationnelle gestionnaire de ses dossiers fiscaux à compter de la date où il a reçu information de l'encaissement du montant de la prestation par le titulaire non résident par tous les moyens et au plus tard le 15 du mois qui suit le virement de l'IMP ou sa notification. Même à défaut de virement réalisé par le titulaire, le Représentant accrédité peut être poursuivi par l'Administration fiscale pour le paiement de l'impôt correspondant, à charge pour lui de se retourner contre le titulaire non résident.

✓ Pour les marchés de travaux ou de prestations de services confiés à des sous-traitants résident ou non, pour le cas du titulaire du marché non-résident : déclaration et paiement par le représentant accrédité domicilié à Madagasikara auprès de la DGE de l'IMP retenu relatif à la sous-traitance.