

GUIDE MÉTHODOLOGIQUE

LES REMBOURSEMENTS - DE CRÉDITS DE TVA

2016



AVERTISSEMENT

TOUTE REPRODUCTION TOTALE

OU PARTIELLE DE CE GUIDE

EST SOUMISE À AUTORISATION

DU CREDAF

SOMMAIRE

AVERTISSEMENT.....	1
REMARQUE LIMINAIRE	6
AVANT PROPOS	7
INTRODUCTION	9
CHAPITRE PRELIMINAIRE : LES CADRES NORMATIF ET FINANCIER	11
1.LE CADRE NORMATIF	11
1.1 Le cadre légal	11
1.2 Le cadre règlementaire.....	11
1.3 Le cadre administratif	12
2.LE CADRE FINANCIER	12
2.1 Le compte d'affectation géré par le Trésor	12
2.2 Le compte spécial en banque centrale.....	13
I : LA GESTION DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA.....	14
I.1 - INTRODUCTION DE LA DEMANDE.....	14
I.1.1 La prise en charge de la demande.....	15
I.1.1.1 Les services compétents	15
I.1.2 Utilisation d'un formulaire introductif normalisé	17
I.1.2.1 Les renseignements indispensables	17
I.1.2.2 Documents à annexer au formulaire	17
I.2 - INSTRUCTION DE LA DEMANDE	18
I.2.1 Instruction en la forme	18
I.2.1.1 Contenu de la fiche d'instruction.....	18
I.2.1.2 Contenu du dossier d'instruction.....	19
I.2.1.3 Nature des tâches à réaliser	19

I.2.2 La grille d'analyse-risque, outil d'instruction au fond	20
<i>I.2.2.1 Finalité de la grille d'analyse-risque (GAR).....</i>	22
<i>I.2.2.2 Elaboration de la GAR</i>	23
Etape 1 : Analyse à partir des risques.....	23
Etape 2 : Analyse technique de la demande	24
Etape 3 : Examen des factures	25
Etape 4 : Situation du dirigeant.....	26
I.2.2.3 L'exploitation de l'analyse des risques	26
II : LES MODALITES DE CONTROLE DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA.....	27
II.1 - LE CONTRÔLE DU BUREAU DES DEMANDES	27
II.1.1 L'objet du contrôle	27
II.1.2 Le contenu du contrôle.....	28
II.2 - LE CONTRÔLE SUR PLACE	31
II.2.1 L'examen des opérations réalisées	31
II.2.2 Le contrôle des achats et des déductions	34
ANNEXE 1 : MODELES DE FORMULAIRE D'INTRODUCTION DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DE CREDITS DE TVA (FRANCE, MAROC).....	36
ANNEXE 2 : MODELE DE FICHE D'INSTRUCTION (TUNISIE)	38
ANNEXE 3 : EXEMPLE DE GRILLE D'ANALYSE RISQUE	39
ANNEXE 4 : EXEMPLE D'UNE PROCEDURE DE REMBOURSEMENT :	41
LE CAS DE MADAGASCAR.....	41
ANNEXE 5 : LISTE DES ENCADRES	44
REMERCIEMENTS	45

LISTE DES ACRONYMES

ACCT	Agent Comptable Central du Trésor
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
CREDAF	Centre de Rencontres et d'Etudes des Dirigeants des Administrations fiscales
CSP	Contrôle Sur Pièces
DGI	Direction Générale des Impôts
GAR	Grille d'Analyse Risque
MEF	Ministère de l'Economie et des Finances
PNUD	Programme des Nations-Unies pour le Développement
RCTVA	Remboursement des Crédits de TVA
RIB	Relevé d'Identité Bancaire
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

REMARQUE LIMINAIRE

Destiné à l'ensemble des pays membres du CREDAF, ce guide été élaboré en fonction des points de convergence des systèmes fiscaux des Etats membres. Ce qui a permis de retenir une méthodologie applicable par toutes les administrations concernées.

N'étant pas le socle d'une législation particulière, le présent guide est organisé de telle sorte qu'il puisse être aisément enrichi et ajusté par chacun en considération des spécificités nationales.

AVANT PROPOS

La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) constitue, par son rendement, le premier impôt dans la plupart des Etats membres du CREDAF.

La spécificité de cette taxe tient au fait que c'est un impôt qui grève la consommation finale. Les entreprises assujetties, constituées comme de simples intermédiaires, ne supportent pas en principe la charge de cette taxe, qui doit rester neutre pour elles ; le rendement de cet impôt en dépend.

Le mécanisme de fonctionnement de la TVA assure en principe cette neutralité par la taxation successive des valeurs ajoutées jusqu'au stade final du circuit de commercialisation des biens et services. Cela se matérialise par la taxation du Chiffre d'affaires et la déduction concomitante de la taxe supportée.

Aussi, la neutralité de cette taxe tient-elle de la possibilité offerte à l'assujetti de reporter ou d'obtenir remboursement de l'excédent de la TVA supportée sur la taxe collectée sur le Chiffre d'affaires ; en d'autres termes, le crédit de TVA. Pour les entreprises en situation chronique de crédit de TVA, le remboursement dudit crédit constitue le fondement de la neutralité de cette taxe.

La législation de la plupart des pays prévoit un mécanisme de remboursement qui génère des enjeux financiers importants. Mais, il pose parfois des difficultés inhérentes, essentiellement :

- À la gestion des demandes de remboursement ;
- À la réalité des crédits revendiqués ;
- Au choix du moment et à l'étendue des contrôles à effectuer en fonction du niveau des risques.

Au total, l'enjeu majeur est d'allier la célérité de l'instruction à la sécurité des décisions.

Sans pour autant prétendre à l'exhaustivité, ce guide, proposé par le groupe de travail, ambitionne de partager, avec les différentes administrations concernées, de bonnes pratiques qui ont déjà fait leurs preuves.

Pour ce faire, le groupe de travail propose, au travers du présent guide, des éléments méthodologiques tirés de différentes expériences des administrations fiscales des Etats membres du CREDAF en vue d'améliorer la gestion des remboursements des crédits de TVA.

Dans un contexte de fortes contraintes budgétaires qui obligent les Etats à mettre en place des procédures toujours plus efficaces, cette thématique rencontre l'une des préoccupations constantes des administrations fiscales.

Le CREDAF, depuis sa création, a servi de cadre privilégié d'échanges d'expériences et de mutualisation de bonnes pratiques. Il accompagne les pays membres dans leur démarche de modernisation et de performance.

Pour sa réalisation, ce guide a bénéficié du concours des experts désignés par les Administrations des pays membres ainsi que de l'appui et de l'expertise du Pôle Stratégies de développement et Finances publiques du Bureau régional du PNUD.

INTRODUCTION

La TVA est conçue de manière à demeurer sans incidence sur la rentabilité d'un investissement. La neutralité de cette taxe s'obtient par l'imputation de la TVA d'amont sur celle d'aval, la différence constituant, soit une créance sur l'Etat (différence négative), soit une dette envers le Trésor public (différence positive). Mais les conditions de sa déductibilité en atténuent parfois sa neutralité.

Il arrive, par ailleurs, que la taxe collectée ne permette pas l'imputation intégrale de la taxe supportée ; c'est le butoir : existence d'un crédit de taxe, reportable sur les déclarations des mois ou trimestres suivants jusqu'à épuisement, en principe sans limitation de délai.

Parfois le report ne constitue pas la solution au principe du butoir, soit en raison du caractère permanent de la situation créditrice (activité principalement orientée vers les exportations, système des précomptes assis sur l'activité principale, collecte de la TVA à un taux inférieur par rapport au taux de la taxe supportée...), soit de considérations conjoncturelles (investissement lourd, cessation d'activité...) qui entraînent une avance importante de trésorerie par les entreprises et/ou une impossibilité définitive d'imputation.

C'est pourquoi, les dispositifs légaux prévoient, en général, pour neutraliser toute rémanence de la taxe dans les prix, la possibilité de se faire rembourser les crédits de TVA non imputables.

Aussi, peut-il être envisagé des mécanismes d'exonération, d'autoliquidation pour les importations et les services obtenus des personnes non résidentes, ou de franchise afin d'éviter cette rémanence. Toutefois, il convient de faire usage de ces possibilités avec précaution parce qu'elles sont susceptibles de dénaturer le fonctionnement normal de la TVA et d'en obérer l'efficacité.

Le remboursement des crédits de TVA constitue une dérogation à la règle de droit commun qu'est le report de crédit.

En fait, le remboursement n'est qu'une option, libre au contribuable d'y souscrire ou de rester sous le régime du droit commun. Les avantages liés à la restitution de la TVA peuvent être brouillés suite à la lourdeur de l'administration dans le traitement de dossiers de remboursement. Rarement les délais de traitement annoncés sont respectés. Le droit au remboursement suppose naturellement la mise en place d'une procédure formalisée des demandes et de leur contrôle afin de sécuriser le processus.

Au total la problématique est la suivante : comment rembourser au plus vite sans risque ?

Le guide méthodologique d'aide à la gestion des remboursements de crédits de TVA devra apporter des éléments de réponse à cette interrogation

Les Etats doivent pouvoir atteindre deux objectifs *a priori* contradictoires :

- (i) D'une part, il est indispensable de rembourser au plus vite les opérateurs économiques de bonne foi afin de ne pas obérer leur trésorerie et assurer ainsi la neutralité de la TVA ;
- (ii) D'autre part, l'administration fiscale doit sécuriser le processus pour limiter les risques de remboursements des crédits injustifiés, lutter contre la fraude à la TVA et *in fine*, garantir une bonne utilisation des deniers publics.

Compte tenu des enjeux financiers que représentent ces demandes, il est essentiel d'en assurer un suivi rigoureux, tout en tenant compte des moyens humains et des contraintes budgétaires qui s'imposent aux administrations.

Un double écueil doit être évité :

- se limiter aux contrôles formels et/ou sur pièces alors qu'un contrôle plus approfondi serait nécessaire ;
- à l'inverse, décider d'un contrôle sur place systématique dans l'entreprise, synonyme de tracasseries inutiles et au cours duquel les vérificateurs ne pourraient se consacrer exclusivement à la certification des crédits de TVA.

Le premier élément de réponse se situerait dans l'élaboration d'un cadre légal et procédural (i) précis, simple et complet. Le second consisterait à déterminer l'approche de contrôle des demandes de remboursement (ii) en y intégrant notamment l'analyse-risque qui seule permet d'aller vite avec une garantie de sécurité minimale. Cette approche devra définir la nature et l'étendue des contrôles à réaliser selon le degré de risque que présente chaque dossier.

C'est pourquoi seront évoqués successivement :

- Les cadres normatif et financier ;
- La gestion des demandes de remboursement
- Les modalités de contrôle.

CHAPITRE PRELIMINAIRE

LES CADRES NORMATIF ET FINANCIER

1. LE CADRE NORMATIF

Le cadre normatif définit le dispositif d'encadrement et de gestion du remboursement des crédits de TVA et la nature du texte devant le contenir : loi, règlement ou instructions. Cette répartition des compétences entre différents textes permet d'éviter des rigidités dans la mise en œuvre des réformes.

1.1 Le cadre légal

Le principe de remboursement et les cas d'éligibilité à ce principe doivent être affirmés dans la loi fiscale. C'est également la loi qui doit fixer des délais maximums de remboursement raisonnables et contraignants. Il appartiendra aux autorités administratives de moduler ces délais.

C'est également la loi qui doit définir un système de sanction efficace afin de dissuader les pratiques frauduleuses, particulièrement pour les assujettis déclarant les crédits injustifiés avec incidence sur les déclarations futures.

L'institution d'un intérêt moratoire au bénéfice des entreprises, à la charge du Trésor Public, apparaît comme une mesure dont la pertinence est aujourd'hui partagée.

C'est une formule de dédommagement au profit du contribuable qui renforce la légitimité des sanctions applicables aux demandeurs qui ne se conforment pas aux conditions d'introduction des demandes de remboursement.

Aussi, cet intérêt moratoire sera-t-il légitimement applicable au requérant en cas de remboursement des crédits de TVA basés sur les déductions injustifiées. Cette sanction existe dans certaines législations.

Les sanctions couramment appliquées sont celles inhérentes aux opérations révélées suite aux contrôles de fond.

Certaines législations sont allées jusqu'à prévoir la durée de péremption des crédits reportables.

1.2 Le cadre règlementaire

En fonction de la répartition des compétences au sein de l'exécutif, des décrets ou des arrêtés définiront les principes de gestion des demandes, le détail des pièces à fournir selon la nature de la demande, les modalités de traitement et de computation des délais de remboursement de crédit de TVA.

Il déterminera également les niveaux de compétence (ordonnancement des sommes) et de responsabilités des services intervenants.

1.3 Le cadre administratif (Cf. *infra* chapitre I § I.1.1.1 Les services compétents)

Par notes de services, circulaires et autres instructions, il sera donné l'interprétation de certaines prescriptions légales ou réglementaires. Relève de cette catégorie tout ce qui a trait à la gestion courante des dossiers de remboursements.

Le cadre administratif permet de veiller à une uniformisation des pratiques administratives en matière de gestion des remboursements de TVA.

2. LE CADRE FINANCIER

Certaines administrations fiscales sont confrontées à l'indisponibilité de ressources pour assurer les remboursements. Les arbitrages budgétaires se font au détriment des remboursements des crédits de taxe traités souvent comme variable d'ajustement.

En cas d'indisponibilité des ressources nécessaires, les comptables publics reportent à plus tard l'ordonnancement des sommes dues aux entreprises. Dans ces conditions, même un dossier instruit avec célérité sera traité hors délai dès lors que le remboursement effectif n'aura pas eu lieu dans les délais prescrits.

Pour les Etats concernés, il apparaît indispensable de mettre en place des mécanismes financiers qui permettent de consigner les sommes nécessaires aux ordonnancements afin de sécuriser le processus.

Hormis la procédure classique d'unicité budgétaire normalement appliquée dans les Etats, la pratique montre que deux solutions existent : la régie d'avance et les comptes affectés en banque centrale.

2.1 Le compte d'affectation géré par le Trésor

La compte d'affectation de recettes est un mode particulier d'exécution du budget permettant à un cadre nommé par l'ordonnateur de procéder aux encaissements et décaissements de fonds avec l'accord du comptable public et sous son contrôle. Elle constitue une exception au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. Cette procédure est notamment destinée à faciliter le paiement de dépenses.

Dans la plupart des cas, un compte est ouvert dans les livres d'une banque nationale ou dans un compte au Trésor à l'effet de recevoir les fonds devant servir au remboursement des crédits de TVA. Ces fonds proviennent généralement d'une partie des recettes de la TVA intérieure et douanière.

Ce compte est approvisionné directement chaque mois par l'Agent Comptable Central du Trésor (ACCT), comptable assignataire des remboursements. Idéalement, l'ordonnateur des dépenses de remboursement de crédits de TVA devra être le Directeur général des Impôts afin que le mécanisme reste souple et rapide.

Un processus de reporting sera régulièrement fait au Ministre en charge des finances (état détaillé des remboursements effectués et des bénéficiaires).

Il convient en effet de rappeler que les régies d'avances sont destinées, soit à :

- Faciliter le règlement des menues dépenses des services ;
- Accélérer le règlement de certaines dépenses dont la nature permet de substituer un contrôle *a posteriori* au contrôle *a priori*.

L'objectif poursuivi ici est de simplifier et d'accélérer certains processus. C'est une marque de confiance qui suppose qu'un contrôle interne fiable l'accompagne.

L'avantage de la régie est qu'elle ne fait pas appel à un intervenant extérieur, comme pour le processus en banque centrale. Ainsi, la procédure est-elle plus simple et allégée. Par ailleurs, les coûts sont réduits : aucun frais de gestion n'est généralement facturé à l'État.

2.2 Le compte spécial en banque centrale

Ce compte obéit à la même logique d'affectation des sommes que pour les régies. Ouvert dans les livres de la banque centrale, il est alimenté là aussi d'une partie des recettes de la TVA (intérieure et douanière). Dès l'achèvement de la procédure d'instruction et la décision d'ordonnancement, ordre est donné à l'institution monétaire de procéder au paiement des sommes dues. Mais il existe des différences importantes par rapport aux régies.

Le compte en banque fait intervenir une institution indépendante qui a ses propres règles procédurales, ce qui peut générer une lourdeur supplémentaire.

Par ailleurs, il arrive que des frais importants de gestion soient facturés par l'établissement financier à l'État. Ces montants peuvent être très importants comme l'atteste les frais supportés en République Démocratique du Congo.

CHAPITRE I

LA GESTION DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA

Il s'agit de définir et de normaliser avec précision tout le processus d'instruction des demandes de remboursement de crédit de TVA, depuis son introduction jusqu'au paiement.

La normalisation permet de fiabiliser ce processus en permettant une plus grande rapidité de l'instruction tout en veillant à sécuriser au mieux les décisions.

Encadré 1

La nature juridique des demandes de crédit de TVA

La nature juridique des demandes de crédit de TVA varie d'un pays à l'autre. Dans certains pays, elle constitue une demande de nature contentieuse. Elle est donc susceptible, en cas de rejet total ou partiel, de recours direct devant le juge. Elle sera soumise aux règles qui prévalent en la matière : conditions de forme et de fond pour sa recevabilité, motivation de la décision, recours préalable, délai de saisine du juge, intérêts moratoires. Dans d'autres pays, elle a une nature purement administrative. Très souvent, aucun mécanisme de recours n'est expressément prévu.

I.1 - INTRODUCTION DE LA DEMANDE

Le remboursement des crédits de TVA constitue une dérogation à la règle de droit commun qu'est le report de crédit.

Les conditions de remboursement peuvent présenter des différences notables d'un pays à l'autre selon le contexte local. Dans certaines législations (France, Tunisie, Belgique...), aucune condition sur l'origine du crédit n'est exigée. Toutes les situations génératrices de crédits de TVA devraient être éligibles à la procédure de remboursement mais, dans la plupart des pays, des limitations sont prévues.

Cependant, de manière générale, les situations suivantes bénéficient du droit au remboursement :

- ✓ Les opérations à l'exportation et assimilées ;
- ✓ Les cessations d'activité ;
- ✓ Les investissements lourds ;
- ✓ Les demandes émanant des représentations diplomatiques.

La demande de remboursement est l'expression de la volonté du contribuable d'obtenir le paiement de sa créance de TVA et de renoncer à son report. Elle peut être effectuée en ligne ou sur papier suivant des modalités qu'il convient de définir par voie réglementaire et doit comporter des garanties de disponibilité des justificatifs.

Le crédit de TVA déductible dont le remboursement a été demandé ne peut plus donner lieu à imputation sur les prochaines déclarations de TVA de l'assujetti.

1.1.1 La prise en charge de la demande

1.1.1.1 Les services compétents

L'intervention de l'administration peut se situer à différents niveaux de responsabilité. En toute hypothèse, la réduction du nombre d'intervenants et la spécialisation des services au travers d'une structure dédiée constituent un gage d'efficacité.

L'organisation de la compétence de la structure dédiée en matière d'instruction de demandes de remboursement des crédits de TVA peut être centralisée au niveau national, ou déconcentrée au niveau régional ou local.

La centralisation de la cellule dédiée présente l'avantage de favoriser la spécialisation, le développement des compétences, l'expertise et la réduction des délais, la responsabilisation du service et de chaque agent ainsi que l'harmonisation des pratiques. Elle présente cependant l'inconvénient de rendre plus difficile les liaisons avec le service gestionnaire et de créer un engorgement en cas de volumes trop importants de demandes.

Elle peut aussi favoriser l'intégrité déontologique du fait de l'éloignement du contexte local et des relations qui peuvent s'y nouer. Cependant, dans ce cas, il est impératif de recueillir les informations utiles auprès du service local de gestion du dossier fiscal du redevable, comme c'est le cas en RDC et au Cameroun.

Dans d'autres pays, un service dédié local ou régional intervient et prend la responsabilité de décider d'un remboursement. Cette forte déconcentration permet une grande rapidité des décisions et d'ordonnement des remboursements. L'instruction y est collective et est présentée au responsable des impôts ou à l'instance décisionnaire. Les liaisons horizontales avec les autres services compétents (pour le dirigeant par ex.) sont nécessaires, effectives et efficaces. Les contrôles internes et les contrôles fiscaux menés suite aux demandes de remboursement de TVA permettent de mettre en lumière la pertinence des décisions de remboursement. C'est le cas en Tunisie.

Enfin, il existe également la possibilité de faire intervenir plusieurs services traitant des demandes de remboursement des crédits de TVA. Cette organisation, hors service dédié, est adaptée en cas de volumes importants de décisions à prendre.

Le service local aura compétence, par délégation de signature, de traiter certaines demandes. Il s'agit d'instructions dites en circuit court. Il peut s'agir du service gestionnaire du dossier fiscal du redevable ou d'une cellule locale spécialisée, qui aura le pouvoir d'intervenir et de décider en fonction des montants en jeu (seuil de compétence) et/ou du risque encouru (cotation risque de la GAR inférieure au seuil fixé). Une subdélégation au sein du service local permet d'accroître la rapidité de traitement et de désengorger le travail du responsable local.

A l'inverse, la demande sera transmise à un autre service compétent en cas de cotation risque élevée (total GAR supérieur au seuil fixé et risque probable ou présumé), ou pour une demande de remboursement de crédits de TVA supérieure à la délégation de pouvoir accordée. Cette transmission du service local se fera après avoir opéré une première instruction de la demande. On parlera dans ce cas de circuit long.

A titre alternatif, le service local peut, d'office, ne pas avoir à intervenir si une demande est supérieure à un certain montant. Dans ce cas, le service local n'effectue pas d'instruction et transmet immédiatement à un autre service spécialisé de niveau supérieur ou national (cas de la France).

En tout état de cause, l'agent ou les agents instructeurs devront être dûment habilités selon les règles en vigueur. Ils auront une mission déterminée et encadrée, soumise au visa du supérieur hiérarchique et aux procédures de contrôle interne.

Quel que soit le niveau d'intervention, la compétence des agents instructeurs sera soit accordée spécialement pour traiter les crédits de TVA, soit inscrite dans une compétence plus large qui englobera le traitement de ceux-ci.

Encadré 2

La fixation des délais de traitement

La fixation de délais constitue une décision structurante pour les entreprises (trésorerie des entreprises, capacité d'investissement...) et l'administration (organisation interne de traitement des demandes, crédits budgétaires affectés aux remboursements de TVA, décompte des intérêts moratoires, le cas échéant). Elle mérite une attention particulière pour sécuriser la prise de décision. Généralement, la computation du délai court du dépôt de la demande au remboursement effectif des dettes. Très souvent, le délai nécessaire au décaissement des sommes ne relève pas de la Direction en charge des impôts. Une attention particulière doit être portée à la définition des délais de sorte que l'imputabilité des retards soit bien déterminée.

Trop longs, ces délais risquent de porter atteinte au fonctionnement des entreprises. Trop courts, ils risquent de conduire à des admissions ou à des rejets infondés.

Aucun délai de principe, applicable à tous, ne saurait être défini a priori.

Le contexte de chaque Etat et des administrations doit être pris en compte : *fiabilité des procédures, expérience et expertise des agents, informatisation des processus et disponibilités des données (fichiers des contribuables fiables, facilité d'accès aux fichiers externes type douane...).*

Des délais trop ambitieux et impossibles à atteindre nuisent à la crédibilité de l'administration, et a fortiori s'ils sont fixés par la loi. Des délais trop timorés lèsent les opérateurs.

Les délais médians, acceptables, s'inspirant des meilleurs pratiques se situent en-dessous de 45 jours à compter de la date de la demande, sans être inférieurs à 30 jours.

I.1.2 Utilisation d'un formulaire introductif normalisé

I.1.2.1 Les renseignements indispensables

Afin de faciliter les démarches et le traitement par les services, un formulaire type devra être élaboré. Il devra contenir certaines mentions et informations :

- ✓ Identification du demandeur (dénomination, identifiant fiscal, adresse...)
- ✓ Montant du remboursement sollicité et origine du crédit TVA, selon les législations applicables (cocher la case prévue pour la typologie du crédit : investissement, export, retenue à la source, suspension, exploitation, etc.) ;
- ✓ État récapitulatif des déclarations TVA pour la période concernée (ex. état de reconstitution au Sénégal) ;
- ✓ Coordonnées bancaires (RIB si le remboursement se fait par virement) ;
- ✓ Date de la demande et qualité du demandeur avec cachet de l'entreprise ;
- ✓ Signature du demandeur ou de son représentant.

Dès la réception par le service, la demande de remboursement doit faire l'objet d'un accusé de réception afin de conférer une date certaine au document. Si la demande est déposée sous format papier, il faudra apposer sans délai un timbre à date sur la demande pour éviter un enregistrement à une date erronée.

La demande doit être enregistrée chronologiquement (dans un registre ou dans un répertoire d'une application informatique) et se voir attribuer un numéro d'ordre pour l'identifier et permettre un suivi informatique et/ou statistique. En cas d'utilisation d'une application informatique, la date de dépôt saisie doit être validée par signature électronique ou par mail de réception. La computation des délais de traitement en dépend.

I.1.2.2 Documents à annexer au formulaire

Selon les législations, les documents justificatifs du crédit devront être fournis soit à l'appui de la demande, soit à la requête de l'administration, si nécessaire :

- ✓ Copie des déclarations,
- ✓ États des déductions,
- ✓ Copie de factures,
- ✓ Éventuels agréments,
- ✓ Documents douaniers,
- ✓ Attestation d'achat en franchise ou en suspension,
- ✓ Certificat de retenue à la source...

Il est suggéré à ce propos de simplifier davantage la gestion en ne demandant pas systématiquement copie de toutes les factures en raison des volumes trop importants.

Toutefois, pour sécuriser le mécanisme de remboursement, certaines administrations peuvent exiger que soit annexé à la demande un état qui donne les détails des opérations ayant fondé les déductions opérées. Cet état devra renseigner, en effet, l'identification complète de l'assujetti fournisseur des biens et services, la nature la plus précise des opérations, libellée exclusivement en français, la date de livraison ou paiement pour les services, autres références (documents douaniers), montant hors taxe et la taxe correspondante. Cette recommandation peut être utile pour la RDC.

A défaut, l'obligation de présenter des copies de factures peut être limitée à certains types de factures comme les investissements (ex. cas de la Tunisie).

Par ailleurs, si la législation le prévoit et si cela paraît nécessaire, une caution solvable, par exemple bancaire, couvrant tout ou partie du remboursement, sera demandée au redevable.

I.2 - INSTRUCTION DE LA DEMANDE

I.2.1 Instruction en la forme

Le dossier d'instruction permet la traçabilité de l'ensemble du processus. C'est un élément de responsabilisation de chaque agent ou intervenant ayant participé pour avis et/ou décision à l'instruction de la demande de remboursement. L'analyse ou la décision pourra clairement être identifiée.

La fiche d'instruction ou de décision permettra aussi la réalisation d'un contrôle interne, par le supérieur hiérarchique et le service d'audit ou de maîtrise des risques, pour s'assurer de l'application rigoureuse des processus établis.

I.2.1.1 Contenu de la fiche d'instruction

Le traitement des demandes débute par le remplissage systématique, par les agents, d'une fiche d'instruction ou de décision qui constitue un simple contrôle formel de la recevabilité.

Ce document d'instruction comporte différents éléments nécessaires à la prise de décision par les intervenants en matière de contrôle de procédure :

- ✓ Compétence matérielle et territoriale du service instructeur (s'il s'agit d'un service instructeur local ou régional) ;
- ✓ Régularité du formulaire de demande de remboursement avec celui qui est prévu selon les divers régimes applicables (par exemple régime normal ou simplifié) ;
- ✓ Respect du délai de dépôt de la demande, qui peut être essentiel (exemple de Madagascar où le dépôt hors délai entraîne la forclusion) ;
- ✓ Identité et qualité du redevable, demande signée par une personne habilitée :
 - * entreprise individuelle : entrepreneur ;
 - * société : gérants de SARL, PDG ou président du directoire de SA, associés de sociétés de personnes... ;
 - * liquidation judiciaire : liquidateur ;

- * association : président ou directeur s'ils sont habilités à agir par le conseil d'administration ;
 - * indivision : chaque indivisaire ;
 - * toute personne n'ayant pas, par nature, qualité pour agir au nom de l'entreprise, doit justifier d'un mandat exprès de celle-ci.
- ✓ RIB :
- * absence ou changement de relevé d'identité bancaire (RIB) ou postal ;
 - * si présence d'un RIB : concordance d'identité entre le demandeur et le titulaire du compte.

La validation de la régularité formelle de la demande pourrait être matérialisée dans un cadre réservé à l'administration sur le formulaire introductif de demande de remboursement.

1.2.1.2 Contenu du dossier d'instruction

L'assujetti qui demande la restitution peut être tenu, à la demande de l'administration, de présenter une caution bancaire de solvabilité. Par cette caution la banque s'engage solidairement, avec lui, à reverser les sommes dont il aurait obtenu indûment la restitution (ex. : Sénégal, Côte d'Ivoire). Un système d'agrément fiscal annuel peut permettre d'être dispensé d'une demande de caution.

Les justificatifs du crédit, qui sont des éléments de preuve de la réalité des opérations, doivent pouvoir être recoupés auprès d'autres contribuables (par le droit de communication ou la communication d'informations par les équipes en contrôle auprès de ces contribuables), de structures financières ou d'autres administrations sous format papier ou électronique.

Les demandes présentées sans documents requis ou avec documents ne respectant pas l'ordre chronologique peuvent faire l'objet de rejet ou d'une demande de régularisation.

En cas de demandes de compléments de dossiers adressées au contribuable, les délais d'instruction peuvent être suspendus ou prorogés.

1.2.1.3 Nature des tâches à réaliser

Afin de renforcer l'efficacité, il convient de vérifier le calcul arithmétique du crédit :

- ✓ *Vérification des reports des crédits de TVA sur les déclarations de chiffre d'affaires successives jusqu'à la demande de remboursement ;*
- ✓ *Concordance entre le montant du remboursement demandé sur le formulaire et celui mentionné sur la dernière déclaration de chiffre d'affaires déposée au titre de la période concernée par la demande de remboursement ;*
- ✓ *En cas de régime avec des acomptes, contrôle de la régularité du crédit au regard des acomptes versés comme des éventuels remboursements provisionnels ou reports de crédit de la période précédente (N-1 en général) ;*

- ✓ *Respect des montants minimum ou maximum de remboursements prévus par la législation fiscale, par ex. en cas de plafonnement des remboursements de crédits de taxe déductibles non imputables accordés aux exportateurs (régime particulier qui existe dans de nombreux pays) ;*
- ✓ *Vérification de demande en doublon ou de demande rectificative ;*
- ✓ *Existence d'un contrôle fiscal sur place en cours ou programmé ;*
- ✓ *Vérification de la présence d'un avis à tiers détenteur (ATD) ou équivalent ;*
- ✓ *Vérification de l'existence d'une compensation dans le cas d'un dossier en reste à recouvrer (RAR) avec information systématique du comptable de la demande.*

Encadré 3

La compensation des dettes fiscales

La compensation est un mécanisme par lequel s'éteignent simultanément deux obligations existant réciproquement entre deux personnes. Elle a pour effet de réaliser un apurement simultané de créances croisées.

Pour être éligible au mécanisme de compensation, les dettes en question doivent être :

- ✓ **Liquides** : la compensation est assimilée à un paiement, elle ne peut donc avoir lieu qu'entre dettes liquides, c'est-à-dire certaines et déterminées.
- ✓ **Exigibles** : une compensation ne peut se produire entre des créances affectées d'un terme tant que celles-ci ne sont pas arrivées à échéance. En revanche, dès lors que la créance du comptable est authentifiée, elle est exigible sans qu'il y ait besoin d'une mise en demeure ou d'une lettre de rappel car la compensation n'est pas un acte de poursuite.

Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, dus par un redevable, les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts constitués au bénéfice de celui-ci.

La compensation est purement fiscale, c'est-à-dire que seuls les produits fiscaux sont concernés. Cette compensation est à l'initiative du seul comptable public.

1.2.2 La grille d'analyse-risque, outil d'instruction au fond

Les remboursements de crédits de TVA représentent un enjeu budgétaire important pour les Etats. Il convient donc d'être vigilant face aux risques de fraude sans pour autant nuire à la célérité du traitement.

Pour respecter les délais tout en veillant à l'efficacité du contrôle, il est recommandé de mettre en place un cadre de gestion fondé sur le risque des demandes de remboursement en orientant les efforts de contrôle vers celles qui présentent *a priori* des anomalies. Cela permet aux services, souvent chargés, de se concentrer sur les dossiers présentant des enjeux sérieux.

Le règlement applicable au service qui assure la première fonction doit instituer des critères de sélection tirés de l'expérience en matière de traitement des demandes. Il convient pour cela de tenir compte du profil-risque de chaque demande, auquel il peut être éventuellement affecté un coefficient tenant compte de l'importance dudit risque.

L'application des critères de risque en fonction des coefficients permet d'affecter la demande à des circuits « vert », « orange » ou « rouge » (ou 1, 2 ou 3) représentant respectivement des risques faible, moyen ou élevé.

- **Vert** = cotation GAR en-dessous du 1er seuil = remboursement total et immédiat
- **Orange** = cotation GAR supérieure au 1er seuil et inférieure au 2^e seuil = alerte sérieuse, examen approfondi sur pièces
- **Rouge** = cotation GAR supérieure au 2^e seuil = risque très important, contrôle sur place à envisager après CSP.

Pour être efficace et instructif, le système doit reposer sur une gestion informatisée du risque basée sur l'intégration des fichiers de contrôle et de remboursement de crédits.

Encadré 4

Le recensement des risques

Le profil-risque doit s'appuyer sur des critères spécifiques à chaque pays, adaptables aux contextes. De manière générale, les questions suivantes doivent être relevées :

- S'agit-il d'une première demande ?
- Est-il à jour de ses déclarations fiscales ? Quelle est sa moralité fiscale, professionnelle et celle du dirigeant ?
- Sa demande est-elle largement supérieure aux montants qu'il sollicite en moyenne ?
- Le demandeur a-t-il fait l'objet de régularisation en matière de TVA sur la période non prescrite ?
- Evolue-t-il dans un secteur à risque de fraude moyen ou important ?
- Le demandeur a-t-il déjà fait l'objet de contrôle ? Quels ont été les résultats ?

1.2.2.1 Finalité de la grille d'analyse-risque (GAR)

La GAR a pour finalité d'orienter les demandes de remboursement de crédits de TVA. C'est l'élément pivot d'analyse de la demande de remboursement.

Encadré 5

GAR et Stratégie de contrôle

La GAR constitue le fil conducteur de la stratégie de contrôle des crédits TVA.

Selon les résultats de la cotation risque, l'agent-instructeur pourra :

- Prendre une décision immédiate d'admission, partielle ou totale, ou de rejet ;
- Engager un contrôle du bureau plus approfondi ;
- Demander une vérification sur place (ponctuelle, voire générale).

La GAR est un document qui permet de gérer le risque. Elle ne dégrade pas la qualité du contrôle en passant d'un contrôle systématique à un contrôle ciblé. Au contraire, elle permet l'identification en amont de la fraude potentielle par l'analyse et la sélection des demandes à risque.

En outre, elle présente l'avantage de sécuriser l'agent instructeur : sa crainte de valider à tort une demande sera sans objet dès lors qu'il aura scrupuleusement respecté les orientations définies.

Elle sera de préférence informatisée :

- Soit à *minima* avec un tableur ;
- Soit intégrée dans une application métier de gestion de la TVA ou globalement des impôts des contribuables. Cette solution permet une automatisation des contrôles en recueillant l'ensemble des informations déjà disponibles dans le système d'information.

Cette grille détermine une cotation résultant de la prise en compte de différents critères relatifs à la demande (montant...), au redevable (comportement au regard de ses obligations fiscales, secteurs à risque...) et autorise ainsi un traitement différencié des demandes en fonction des enjeux et des risques observés.

Le paramétrage de la GAR, qui fonctionne comme un outil de cotation, dépend de la fixation des seuils et de la définition des secteurs à risque. Un seuil global est prédéterminé :

- Si la cotation risque reste inférieure aux seuils fixés, la suite à la demande pourra être favorable ;
- A l'inverse, si la cotation risque est supérieure au seuil, il faudra envisager un contrôle plus approfondi, et surtout si le 2^e seuil est dépassé.

Bien entendu, il appartient à chaque Etat de déterminer les rubriques de la GAR et, partant, les éléments qu'il juge utile d'examiner. En effet, les secteurs, contribuables ou situations à risque sont très variables selon le contexte et le tissu fiscal local. De même, chaque Etat peut fixer librement les seuils et les cotations de la grille d'analyse-risque.

La GAR présente l'avantage d'être très adaptable dans la mesure où elle est paramétrable à volonté au niveau de chaque pays ou direction, ce qui en fait un outil très souple.

Une étude d'impact régulière, notamment suite à une analyse des cas de rejet, doit permettre d'apporter les ajustements nécessaires et une révision du paramétrage de la GAR. L'adaptabilité de la GAR s'inscrit donc aussi dans le temps. Elle n'est pas figée.

Il est précisé que la GAR ne prive pas l'agent instructeur de son regard critique lors du contrôle formel ou de cohérence des demandes. Face à des demandes inhabituelles, l'agent doit pouvoir « toper » ou identifier un dossier comme étant particulier. Une solide méthode d'instruction est nécessaire, mais l'automatisme sans intervention de l'intelligence humaine en matière de TVA n'est en principe pas souhaitable.

Pour certains dossiers, nécessitant une surveillance particulière, quel que soit le résultat de la GAR, les demandes seront orientées vers le contrôle plus approfondi.

1.2.2.2 Elaboration de la GAR

A titre indicatif, la cotation attribuée à chaque demande par la grille d'analyse-risque peut se décliner en une analyse graduelle en **quatre grandes étapes** et subdivisée en une dizaine de groupes de questions :

- ✓ Analyse à partir des risques ;
- ✓ Analyse technique de la demande ;
- ✓ Examen des factures ;
- ✓ Situation du dirigeant.

ETAPE 1 : ANALYSE A PARTIR DES RISQUES

■ *Situation de risque du demandeur ?*

1. Si procédure « exportateur » : calcul de la TVA fictive correct ?
2. Première demande ?
3. Entreprise nouvelle ou assimilée ?
4. Procédure collective (redressement ou liquidation judiciaire) ?
5. Cession ou cessation ?
6. Adresse de domiciliation (ou siège social à une adresse de domiciliation) ?
7. Remboursement antérieur refusé (si oui période et montant) ?
8. Vérification antérieure ?
9. Absence d'opérations imposées à la TVA depuis une durée trop longue ? (risque d'entreprise en sommeil ou qui n'est plus assujettie à la TVA) ?
10. Existence de risques sérieux (sur la moralité fiscale, l'historique, incohérence/doutes sur le droit à déduction ?)
11. L'entreprise a-t-elle déménagé : remboursement dans d'autres services (si les TVA ne dépendent pas d'un service centralisé national) ?

■ **Secteur d'activité à risque / secteur spécifique ?**

1. Activité réelle exercée connue
2. Locations immobilières – société civile de gestion
3. Locations meublées et assimilées
4. Société civile de construction vente
5. Marchand de biens
6. Collectivités locales
7. Associations
8. Entreprises saisonnières
9. Activité à forte valeur ajoutée ? Présomption de carrousels ? (fraude consistant en un montage entre sociétés dont l'une, généralement sans activité réelle, va facturer de la TVA et permettre à une autre société de déduire cette TVA fictive et ainsi d'obtenir un remboursement indu).
10. Autre secteur à risque (à définir)

■ **Risques liés au commerce international**

1. Territorialité de la TVA
2. Présence d'exportations incompatibles avec l'activité exercée ?
3. Concordance avec la TVA acquittée à l'importation ?

ETAPE 2 : ANALYSE TECHNIQUE DE LA DEMANDE

■ **S'interroger sur l'origine du crédit :**

➤ **Au niveau du chiffre d'affaires**

1. TVA collectée : exportations ? Retenue à la source ? Autres opérations non imposables ? Différence de taux ? Faiblesse de la valeur ajoutée ?
2. Cohérence CA TVA/ CA IS ou BIC/BNC
3. Augmentation des créances-clients lorsque l'exigibilité est à l'encaissement ?
4. Marge insuffisante ?
5. Créances considérées présumées irrécouvrables ?
6. Distorsion de taux (inégalité des taux en amont et en aval) ?

➤ **Au niveau de la TVA déductible**

1. TVA déductible : création ou transfert d'entreprises ?
2. TVA déductible : investissements et/ou acquisitions d'immobilisations ?
3. TVA déductible : acquisition de biens autres que les immobilisations ou services
4. TVA déductible : « autres TVA à déduire » sur la déclaration ?
5. Constitution de stocks ?
6. Transfert de crédits de TVA ?
7. Quelle est l'origine du report de crédit ou autres causes de crédit ?

■ *S'interroger sur la cohérence par rapport à l'impôt sur les bénéfices ? (au vu des déclarations de résultat si elles sont déposées)*

1. Régime simplifié et cohérence avec la TVA collectée ?
2. Réel normal et cohérence avec la TVA collectée ? (passif TVA au bilan)
3. Cohérence taux sur dépenses / taux sur dépenses par rapport au chiffre d'affaires) ?
4. Concordance actif du bilan (immobilisations) / TVA déductible ?
5. Concordance achats généraux / TVA déductible ?
6. Cohérence du montant des investissements réalisés par rapport à l'activité ?

■ *S'interroger sur le régime d'imposition et de déduction à la TVA ?*

• **Sur le régime d'imposition**

1. Régime particulier (option, TVA sur la marge, sur encaissements, sur biens d'occasion, sur marchand de biens, autres) ?
2. Opération non imposables (hors champ) ?
3. Réalisation d'opérations exonérées (produits financiers, location d'immeubles d'habitation) ?
4. Souscription d'une option TVA (existe-t-il une lettre d'option formelle au dossier ?)
5. Opérations imposées au taux réduit ? Compatibilité avec l'activité ?
6. Début ou fin de réalisation d'opérations soumises à TVA lors de la période visée par le remboursement.

• **Sur le droit à déduction**

7. Si assujetti partiel, calcul correct du prorata de droit à déduction ?
8. Secteurs distincts d'activité (plusieurs activités) ?
9. Biens et services nécessaires à l'activité (dépenses exclues) ?
10. Fait générateur et exigibilité respectées ?

ETAPE 3 : EXAMEN DES FACTURES

1. Relevé exhaustif ou sélectif des factures ou copies de facture ?
2. Cohérence totale, relevé de factures avec le montant de la TVA dont la déduction est opérée (vérifier l'exigibilité chez le fournisseur) ?
3. Anomalies sur les factures présentées ou mentions douteuses (régularité en la forme) ?
4. Opérations facturées par un seul fournisseur ?
5. Achats de biens auprès de fournisseurs liés juridiquement au redevable (société ou dirigeant) ?
6. Fournisseurs éloignés ou à l'étranger ?
7. Exécution de prestations immatérielles (honoraires...) d'un montant important ?
8. Vérification, par sondage, de l'existence des fournisseurs à partir du n° au registre du commerce et des sociétés (consultation du service gestionnaire du dossier, si ce n'est pas le même que celui qui instruit le remboursement des crédits TVA) ?
9. Si TVA exigible à l'encaissement, paiement effectif ?
10. Recoupement auprès de certains fournisseurs ?

ETAPE 4 : SITUATION DU DIRIGEANT

1. Dirigeant connu ? Antécédents ?
2. Résident étranger ?
3. Dirigeant de quelle autre société ?
4. Comportement fiscal personnel ?

1.2.2.3 L'exploitation de l'analyse des risques

Le résultat de la cotation de la GAR est une aide majeure pour prendre une décision sur la suite à donner à la demande de remboursement.

Plusieurs possibilités sont à envisager pour aboutir à une admission totale de la demande, admission partielle ou un rejet.

1. **Tous les éléments de fait et de droit ainsi que l'évaluation des risques de l'administration sont favorables à une décision immédiate (cotation "vert")**. Une décision positive sera proposée à la signature de la personne compétente (Ministre, Directeur général, Chef du service spécialisé, responsable local...).
2. **L'analyse révèle des anomalies et le service dispose de suffisamment d'éléments (cotation "orange")**. Il procédera au rejet total ou partiel de la demande de remboursement à partir du bureau.
3. **Des diligences particulières vis-à-vis du demandeur ou de tiers sont nécessaires (cotation "orange")**.
 - ✓ En cas d'anomalie formelle, le service pourra se limiter à une simple demande de régularisation. En effet, la régularisation purement formelle, pour se conformer à la loi et au règlement, a aussi une visée pédagogique.
 - ✓ En cas d'insuffisance des pièces jointes à la demande de TVA, le service pourra faire une demande de justificatifs complémentaires au redevable. Dans ce cas, il convient de rappeler à ce dernier qu'une réponse rapide de sa part permettra un traitement accéléré de sa demande.
 - ✓ Le service pourra, si nécessaire, adresser une demande d'information et d'éclaircissement. Cette procédure, plus contraignante (si elle est prévue dans les textes réglementaires), oblige en principe le redevable à répondre à l'administration dans un délai court et impératif, sous peine de rejet de sa demande et/ou d'une amende.
 - ✓ Le cas échéant, une sortie sur le terrain pourra éclairer l'avis du service instructeur avec des éléments factuels (investissement, réalité de l'activité, etc.).
 - ✓ Enfin, le service pourra juger de l'opportunité d'exercer un droit de communication vis-à-vis du demandeur ou vis-à-vis des tiers, ou encore un droit d'enquête.
4. Enfin, en cas de **forte présomption de fraude (cotation "rouge")**, le service diffèrera le remboursement et **proposera un contrôle sur place** qu'il conviendra d'engager rapidement sous forme de vérification limitée à la TVA pour la période concernée par la demande de TVA. Le résultat de cette vérification *a priori* conditionnera le remboursement demandé de la TVA.

Si le respect des délais de remboursement l'exige et si le risque de fraude n'est pas significatif, une vérification de comptabilité (partielle ou générale) pourra avoir lieu postérieurement à la décision.

CHAPITRE II :

LES MODALITES DE CONTRÔLE DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA

Les résultats de l'analyse-risque peuvent conduire à la mise en œuvre des procédures de contrôle.

Un contrôle sur pièces (CSP) sera au préalable réalisé. Eventuellement, un contrôle sur place sera envisagé si le CSP s'avère insuffisant. Ces contrôles concernent les déclarations portant sur l'ensemble des opérations génératrices des crédits dont le remboursement est sollicité.

La nature des investigations à réaliser en cas de contrôle sur place (vérification ponctuelle ou générale) permettra d'adapter le processus décisionnel aux risques et aux enjeux : décision immédiate ou reportée pour cause d'investigations complémentaires.

II.1 - LE CONTRÔLE DU BUREAU DES DEMANDES

Le contrôle du bureau des demandes est un préalable indispensable dans l'analyse des demandes de remboursement des crédits de TVA.

Il s'agit, pour le service des Impôts compétent, de procéder au contrôle sur pièces des documents et des conditions prescrites par la législation nationale en vigueur en la matière. Ce contrôle doit permettre de définir la stratégie des contrôles à réaliser : se limiter à l'examen du bureau ou envisager un contrôle sur place a priori.

A l'appui de la grille d'analyse des risques et des documents fournis dans la demande, un examen précis peut être déjà réalisé du bureau.

II.1.1 L'objet du contrôle

L'analyse des risques doit permettre de cibler les investigations à réaliser et de définir les suites à donner : décision immédiate (accord, rejet total ou partiel), contrôle sur pièces avec utilisation du droit de communication au besoin, contrôle ponctuel, voire vérification générale de comptabilité.

La grille d'analyse-risque doit être versée dans le dossier de la demande de remboursement.

Elle est donc un outil d'aide à la décision qui devra permettre une sécurisation de la gestion des deniers publics et une célérité dans le traitement des demandes de remboursements de crédit TVA.

II.1.2 Le contenu du contrôle

Ce contrôle peut porter, selon les cas, sur les points non exhaustifs ci-après :

- ✓ L'éligibilité à la procédure ;
- ✓ Les éléments constitutifs du dossier ;
- ✓ Le respect des délais prescrits ;
- ✓ La période de remboursement ;
- ✓ La qualité des signataires de la demande ;
- ✓ L'exactitude algébrique du montant demandé en remboursement ;
- ✓ Le montant minimum remboursable de crédit ;
- ✓ La réalité du crédit ;
- ✓ Le plafond de remboursement.

■ L'ELIGIBILITE A LA PROCEDURE

Certaines législations énumèrent limitativement les activités ou opérations pouvant donner lieu à remboursement des crédits de taxe. En conséquence, le service des Impôts doit s'assurer que le crédit sollicité en restitution entre bien dans les cas de remboursement prévus par la loi.

■ LE CONTROLE DES ELEMENTS CONSTITUTIFS DU DOSSIER

Le dossier de demande de remboursement comporte des éléments dont il convient de s'assurer de l'existence matérielle. Sans revêtir le caractère d'une énumération exhaustive, le contrôle des éléments suivants est souvent requis :

- ✓ Les déclarations de TVA de la période ayant généré le crédit demandé en remboursement ;
- ✓ Les factures des achats de biens et services (réalité et cohérence) ;
- ✓ Les documents justifiant le paiement des prestations de services et de la taxe au cordon douanier ;
- ✓ Les documents justificatifs des opérations d'exportations ;
- ✓ La quittance de règlement des droits de dépôt de la demande ;
- ✓ Le rapport de prorata de déduction.

■ LE RESPECT DES DELAIS PRESCRITS

Dans ce cadre, il convient de s'assurer que la demande a été introduite dans les délais prescrits par la loi. Tout manquement à cette exigence peut faire perdre au requérant le droit au remboursement.

■ LA PERIODE DE REMBOURSEMENT

Certaines législations exigent que le crédit remboursable soit celui qui aura persisté au bout d'une période de temps déterminée.

■ **LA QUALITE DES SIGNATAIRES DE LA DEMANDE**

Sous peine de rejet de la demande, celle-ci doit être signée par la personne habilitée à engager l'entreprise (Directeur général, directeur financier habilité...).

■ **L'EXACTITUDE ALGEBRIQUE DU MONTANT DEMANDE EN REMBOURSEMENT**

Pour les législations qui prescrivent que le montant demandé en restitution se rapporte à une période déterminée (mois, trimestre, semestre, année) :

- le montant de la taxe déductible ou remboursable peut être affecté d'un prorata de déduction lorsque l'entreprise effectue des opérations taxables, des opérations exonérées avec droit à déduction et des opérations exonérées sans droit à déduction et/ou hors champs de la TVA.

Selon certaines législations, les entreprises doivent obligatoirement déposer une déclaration de prorata selon un modèle fourni par l'administration. Dans d'autres pays, cette déclaration n'est pas prévue par les textes de lois en vigueur. Le prorata est alors renseigné sur la déclaration de la TVA.

■ **LE MONTANT MINIMUM REMBOURSABLE DE CREDIT**

C'est le seuil admissible au remboursement selon la législation de chaque pays (ex : FCFA 10 millions pour le Cameroun)

■ **LA REALITE DU CREDIT**

Il sera procédé à un contrôle de cohérence au regard des recoupements internes et externes.

➤ *Les recoupements internes*

Les recoupements internes passent par l'exploitation des différentes déclarations déposées par les bénéficiaires et leurs partenaires (clients, fournisseurs, organismes financiers, etc.)

Ainsi, le contrôle sur pièces doit être focalisé sur l'examen des déclarations ci-après :

- ✓ Déclaration du résultat fiscal ;
- ✓ Déclaration de chiffre d'affaires lié à la TVA ;
- ✓ Déclaration du prorata des déductions ;
- ✓ Déclaration des rémunérations versées à des tiers ;
- ✓ Déclaration des rémunérations versées à des personnes non résidentes ;
- ✓ Déclaration des traitements et salaires (risque de collusion et factures de complaisance de la part d'un salarié) ;
- ✓ Déclaration des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés de source étrangère.

➤ *Les recoupements externes*

Les recoupements externes sont exploités à travers les fichiers transmis, soit automatiquement, soit sur demande de l'administration fiscale aux autres administrations publiques.

Généralement, ces fichiers sont collectés par une structure dédiée à la recherche des recoupements. Si une telle structure existe, on peut lui adresser une demande de recoupement sur les différents aspects qui concernent le contrôle sur pièces.

En principe, l'administration fiscale a le droit de demander à toute personne physique ou morale de lui communiquer les informations et tout renseignement utile en vue de l'assiette et du contrôle des impôts, droits et taxes dus. L'administration fiscale peut exercer ce droit de communication sur :

- ✓ Les administrations publiques ;
- ✓ Les collectivités locales ;
- ✓ Les établissements publics (offices, régies, bureaux, etc.) ;
- ✓ Tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;
- ✓ Les personnes physiques et morales passibles des impôts, droits et taxes, y compris les personnes exonérées totalement ou partiellement.

Ainsi le droit de communication permet à l'administration fiscale d'obtenir :

- ✓ La copie des documents demandés ou une reproduction de données sur support magnétique ou sur papier ;
- ✓ Des documents de service ou comptables détenus par les administrations de l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et tout organisme soumis au contrôle de l'Etat ;
- ✓ La copie des actes, les écrits, livres et documents comptables tenus par les personnes morales ou physiques ;
- ✓ La communication des renseignements sur les opérations effectuées avec les entreprises situées à l'extérieur du pays.

Il faut veiller à ce que la demande de renseignements soit ciblée afin d'éviter de procéder à des investigations assimilables à une vérification de comptabilité ou à un droit d'enquête.

■ **LA DEMANDE AUX CONTRIBUABLES DE JUSTIFICATIONS ET D'ECLAIRCISSEMENTS DES DONNEES**

Si la législation nationale le permet, la demande aux contribuables de justifications et d'éclaircissements des données peut être faite au moment du dépôt de la demande pour le complément des documents manquants ou pour complément d'informations obligatoires au moment du dépôt (n° du compte bancaire ou cas d'une technologie nouvellement créée, etc.) ou au cours du traitement de la demande.

■ L'INFORMATION DU RECEVEUR DU MONTANT DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA ADMIS

Une fois que le montant à rembourser est arrêté par la cellule chargée du remboursement, le receveur doit être informé afin de préparer la procédure de compensation en cas d'existence de restes à recouvrer.

■ LE PLAFOND DE REMBOURSEMENT

Certaines législations plafonnent le montant de remboursement à la TVA fictive calculée sur le chiffre d'affaires relatif aux exportations réalisées au cours de la période de remboursement. S'agissant des investissements et de la retenue à la source, le crédit remboursable est limité au total des déductions y afférentes.

II.2 - LE CONTRÔLE SUR PLACE

Lorsque des doutes subsistent à l'issue du CSP, il est nécessaire d'engager des investigations plus poussées. Il s'agit d'approfondir le contrôle du bureau. Le plus souvent, il s'agira d'un contrôle limité à la TVA, mais la vérification générale ne doit pas être exclue, notamment en cas d'anomalies importantes dans les dossiers à forts enjeux.

La fonction de contrôle est destinée à vérifier la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par le contribuable. Elle tire sa justification du fait que l'ensemble du processus fiscal repose sur la déclaration du contribuable et la présomption de bonne foi qui s'y rattache.

La vérification de comptabilité peut être générale, ponctuelle ou partielle.

Dans le cadre de l'instruction d'une demande de remboursement des crédits de TVA, le contrôle sur place prend généralement la forme de contrôle ponctuel. Il consiste à examiner la (les) déclaration(s), qui sous-tend(ent), la demande de remboursement des crédits de TVA du point de vue des éléments constitutifs, de la TVA collectée et de la TVA déduite. Ce contrôle n'interdit pas la mise en œuvre ultérieure de la vérification générale.

Dans le respect des procédures fiscales en vigueur, il sera procédé à cet effet aux tests de cohérence de la TVA collectée et de celle déduite au cours de la période à laquelle se rapporte le crédit de TVA dont le remboursement est sollicité.

La vérification partielle est recommandée, mais si l'existence d'importantes anomalies est avérée (factures de complaisance, fausses factures...), une vérification générale de comptabilité s'impose.

II.2.1 L'examen des opérations réalisées

Une analyse du processus de production de biens et services ou du cycle d'exploitation est indispensable. Cette analyse devrait permettre de mettre en adéquation les moyens de production et le chiffre d'affaires réalisé. Pour ce faire, il convient de :

- ✓ Rapprocher les besoins nécessaires au processus de production de biens et de services avec les achats de matières premières, d'emballages, de marchandises et d'importations effectués au cours de la période concernée ;

- ✓ Vérifier le taux de croissance de l'activité suite à des dépenses d'investissement ;
- ✓ Vérifier l'importance des contrats clients par rapport aux besoins de l'activité ;
- ✓ S'assurer de la réalité de toutes les opérations en examinant les bons de commande, les bons de livraison et en rapprochant leur contenu et leurs dates avec les éléments figurant dans la facture définitive ;
- ✓ Vérifier la réalité des encaissements et des paiements (exigibilité de la TVA facturée ainsi que de celle auto liquidée) ;
- ✓ Vérifier la séquence des modalités de règlement pour chaque fournisseur ; ainsi, le doute peut concerner un fournisseur dont le règlement est toujours effectué en espèces (détection d'activités occultes d'amont pour justifier, par de faux documents, les activités d'aval rendant l'assujetti éligible au remboursement) ;
- ✓ Rechercher l'existence de liens de dépendance commerciale, technique et financière entre l'entreprise bénéficiaire du remboursement et les autres entreprises situées dans le pays et à l'extérieur du pays (modalités particulières d'encaissement du prix : échange des biens ou des services).
- ✓ Examiner la marge réellement pratiquée.
- ✓ La vérification de la TVA collectée ne concerne que les opérations imposables à taux significatif, c'est-à-dire à taux autre que zéro. Il est impérieux de prendre connaissance de l'ensemble des activités effectuées par le requérant, de l'articulation de son système comptable et de l'efficacité du contrôle interne implémenté dans son organisation.

Encadré 6

Contrôle de livraisons de biens

S'assurer que :

- la série chronologique des factures émises est sans interruption ;
- le total des factures correspond aux opérations déclarées, si cela est matériellement possible ; tous les éléments des factures indiquent le montant HT, la TVA ainsi que le montant TTC. Sinon, reconstituer la TVA par un calcul en dedans pour la vente des produits divers dans de grandes surfaces, ou par un calcul en dehors pour les ventes aux clients réguliers et bien identifiés ;
- les notes d'avoirs émises et les factures annulées sont motivées objectivement ;
- le total des opérations formant le chiffre d'affaires en matière de TVA correspond au total du chiffre d'affaires déclaré en matière d'impôt sur les revenus ou d'impôt de société lorsque la vérification intervient après le dépôt de la déclaration annuelle sur les revenus et que le crédit soumis à contrôle concerne la période desdits revenus ;

- l'équation : [stock de marchandises à l'ouverture de l'exercice ou inventaire valorisé de marchandises à la fin de l'année écoulée + les achats de marchandises effectués en cours de l'année tenus au coût direct – le stock final de marchandises ou inventaire valorisé des marchandises en fin de période] x [1+taux de marge brute déclaré ou observé] = le total des opérations imposables (taxables ou non taxables) déclarées par nature de stocks, est équilibrée ; s'il s'agit de l'ensemble des stocks, utiliser le taux de marge brute moyen déclaré ;
- tous les actes générateurs (ex : bons de livraison, bons de commande exécutée) du chiffre d'affaires ont fait l'objet d'une facturation ;
- les exonérations reconnues aux clients ont un soubassement légal ;
- les montants facturés aux clients les plus importants se recoupent avec ceux obtenus suite à l'exercice au droit de communication (circularisation) ;
- obtenir les éclaircissements sur le solde débiteur des différents sous-comptes du compte TVA en fin de période ;
- les stocks physiques disponibles dans les entrepôts de l'assujetti justifient la constance des crédits déclarés dans le temps.

Les prestations de services ont la particularité :

- de ne pas être physiquement déterminables ;
- d'avoir, en général, l'encaissement comme règle d'exigibilité de la TVA.

Le contrôle de ces activités doit tenir compte de ces spécificités.

Encadré 7

Contrôle des prestations de services

- vérifier que la série chronologique des factures émises est sans interruption ;
- s'assurer que les factures émises au titre des acomptes reçus des clients comprennent la TVA ;
- s'assurer que tous les actes générateurs (fiches de travaux, tickets de facturation des opérations de la télécommunication, etc.) du chiffre d'affaires ont fait l'objet d'une facturation ;
- s'assurer que la base imposable correspond au montant total des factures en souffrance à l'ouverture de la période couverte par le contrôle (stock des créances à l'ouverture) augmenté de la facturation de la période couverte par le contrôle, diminué de l'ensemble des factures en souffrance au terme de la période couverte par le contrôle (stock des créances en fin de période) ;

- s'assurer, alternativement, que la base imposable correspond au total des flux entrants dans les comptes de trésorerie ou journaux de trésorerie (en ce compris les relevés de banques) diminué des virements internes de comptes à comptes de trésorerie, des prêts ou crédits reçus par le biais de ces comptes, des subventions et indemnités non imposables obtenues en liquide ainsi que des prix de cessions d'éléments d'actif non imposables encaissés ;
- s'assurer que les notes d'avoir émises et les factures annulées sont motivées objectivement ;
- obtenir les justifications de la différence entre le total des opérations formant le chiffre d'affaires en matière de TVA et le total du chiffre d'affaires déclaré en matière d'impôt sur les revenus ou d'impôt de société lorsque la vérification intervient après le dépôt de la déclaration annuelle sur les revenus et que le crédit soumis à contrôle concerne la période desdits revenus ;
- s'assurer que les exonérations reconnues aux clients ont un soubassement légal ;
- vérifier que les montants les plus importants payés se recourent après circularisation (droit de communication) ;
- vérifier que les paiements enregistrés au crédit des comptes relatifs aux clients se recourent avec les sommes déclarées.

II.2.2 Le contrôle des achats et des déductions

Pour les achats à l'intérieur, la pièce justificative doit être examinée minutieusement et ne peut être admise que si elle ne présente aucune des anomalies suivantes :

- ✓ Identifiant fiscal non mentionné ou erroné ;
- ✓ Date de la facture surchargée ou inexistante ;
- ✓ Facture sans numéro ou numéro ajouté *a posteriori* ou surchargé ;
- ✓ Désignation imprécise de la marchandise ;
- ✓ Destination imprécise de la marchandise ;
- ✓ Facture non libellée au nom du bénéficiaire ou nom du bénéficiaire ajouté *a posteriori* ou surchargé ;
- ✓ Références de règlement imprécises, incomplètes, ou surchargées ;
- ✓ Facture ne comportant pas le cachet du fournisseur ;
- ✓ Montant de la TVA non apparent.

Pour les achats à l'importation, la déduction n'est admise que si le bénéficiaire présente les éléments suivants :

- ✓ La déclaration d'importation ;
- ✓ La quittance de paiement ;

- ✓ La fiche de liquidation ;
- ✓ Une copie de la facture du fournisseur étranger.

Il faut examiner ensuite les éléments suivants :

- ✓ Le numéro de la déclaration d'importation doit correspondre à celui apposé sur la quittance et sur l'état de liquidation ;
- ✓ La date de la quittance n'est ni forclosée, ni anticipée ;
- ✓ Le bien en question est lié à l'exploitation ;
- ✓ La TVA est apparente sur l'état de liquidation.

Avant de débiter ces tests, il convient, lorsque les déclarations successives précèdent celle dont le crédit est soumis à remboursement, de procéder au contrôle formel des reports successifs des crédits de TVA.

Le contrôle de la TVA déduite se fait en tenant compte de la qualité de l'assujetti requérant (assujetti total ou partiel ; redevable total ou partiel). Aussi, lorsque le requérant est un assujetti partiel, il est important de vérifier s'il applique correctement la règle d'affectation ou le prorata global.

Encadré 8

TVA déduite : contrôles à effectuer

Vérifier que :

- toutes les déductions opérées sont soutenues par une facture originale reçue après livraison des biens ou paiement des services et que ces factures n'ont pas fait l'objet d'une déduction antérieure ;
- l'opération alléguée est matériellement réelle et le fournisseur est bel et bien un assujetti identifié par l'administration ; vérifier la réalité de la prestation (par qui, comment, quand...) ou de la livraison (demander toute justification de la livraison : bon de livraison, facture de transport...) ;
- la base reconstituée, par application de la fraction renversée du prorata sur les déductions relatives aux livraisons de biens et aux prestations de services acquises, se recoupe avec la TVA correspondant aux charges de même nature portées dans les états de synthèse, diminuées des charges afférentes aux services reçus, mais non payés ;
- les paiements enregistrés au débit des comptes dédiés aux fournisseurs se recoupe avec ceux ayant fait l'objet de déduction au titre de prestation de services. Les paiements sont effectifs (contrôle des relevés bancaires).

ANNEXE 1 : MODELES DE FORMULAIRE D'INTRODUCTION DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT DE CREDITS DE TVA (FRANCE, MAROC)

DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES



N° 11255 * 15

Date de réception de la demande :
(timbre à date du service des impôts)



العلماء • المحققين • المبرمجين
الجمهورية المغربية

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET
TAXES ASSIMILÉES

N° 3519 - SD

IFU/N° ILIAD-Cr

N° d'enregistrement au registre 4000

N° de dossier-crédit du demandeur

N° MEDOC de la demande

DEMANDE DE REMBOURSEMENT DE CRÉDITS DE TAXES

AU TITRE DE LA PÉRIODE :

(Indiquer le mois ou le trimestre au titre duquel la déclaration CA3 est déposée)

I. IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE	
Nom, prénoms ou dénomination de l'entreprise et adresse du principal établissement ou de la direction de l'entreprise	Adresse de correspondance (1) ou Nom, prénoms ou dénomination et adresse du représentant fiscal ou du liquidataire judiciaire
Tél. :	Tél. :
Activités exercées (souligner l'activité principale).	
Numéros d'identification	N° de TVA intracommunautaire FR N° SIRET de l'établissement (ces numéros figurent sur vos déclarations de TVA préimprimées)
Nationalité de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Entreprise française <input type="checkbox"/> Entreprise non établie – n'ayant pas l'obligation de désigner un représentant fiscal <input type="checkbox"/> Entreprise non établie – ayant l'obligation de désigner un représentant fiscal (2)
II. DEMANDE DE REMBOURSEMENT	
■ Montant du remboursement demandé <input type="text" value="R"/>	
Attention : pour que votre demande soit recevable, le montant dont le remboursement est demandé doit figurer obligatoirement sur la ligne 26 de la déclaration CA3. Le montant porté en ligne 26 ne peut plus faire l'objet d'une imputation (article 242-0 E de l'annexe II au Code général des impôts).	
OBSERVATION : Avant de remplir cet imprimé, il vous est conseillé de consulter les explications fournies page 2. Pour tout renseignement complémentaire, vous pouvez prendre contact avec le service des impôts dont vous dépendez.	
Le soussigné (nom, prénom, qualité)	
atteste que l'entreprise présentant cette demande est à jour dans le dépôt de ses déclarations de taxe sur la valeur ajoutée et taxes assimilées.	
Il sollicite le remboursement de la somme de (en chiffres) : €	
– à créditer au compte désigné <input type="checkbox"/> } cocher selon le choix	
– à imputer sur une échéance future (3) <input type="checkbox"/> } et réduit, à due concurrence du crédit à reporter sur la prochaine déclaration.	
A le Signature de la personne habilitée à engager l'entreprise (représentant légal ou personne mandatée) :	
(2) Demande déposée suite à : <input type="checkbox"/> 1 ^{re} demande (création le) <input type="checkbox"/> cession, cessation, décès le <input type="checkbox"/> autres	

N° 3519 - SD - 2015 01 xxxxx PO - (SDNC-DGFP 863) - Janvier 2015

(1) Adresse à laquelle le courrier doit être expédié dans le cas où cette adresse est différente de celle du principal établissement.
(2) Cocher la case correspondant à votre cas et préciser, le cas échéant, la date.
(3) Joindre l'imprimé n° 3518 disponible sur le site www.impots.gouv.fr ou auprès de votre service des impôts. (Voir le cadre « Imputation du remboursement sur une échéance future » en page 2).





DR / DP ou DIP :

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Subdivision de :

DEMANDE DE REMBOURSEMENT

Identifiant Fiscal					
Code NMAE					

PERIODE :

Je soussigné(e) (nom et prénom):

.....
 agissant à titre personnel ou en qualité de :

 de la société :
 exerçant l'activité de :
 ayant mon établissement principal ou son siège social à (adresse):

 inscrit au registre de commerce de : sous le n°
 et ayant la qualité de :

sollicite par la présente, en application des dispositions de l'article 103 du Code Général des Impôts, le remboursement des taxes ayant grevé les éléments du prix des opérations réalisées au cours du sous le bénéfice des exonérations ou du régime suspensif prévus respectivement aux articles 92 et 94 du Code Général des Impôts.

Les sommes à rembourser en fonction des documents et des justifications annexés à la présente demande et sous réserve des rectifications apportées par la Direction Générale des Impôts et des contrôles et vérifications ultérieurs exercés par elle, devront être virées :

- au compte courant postal n°

ou - au compte n° (R I B)
 /

de la banque agence de :

Je certifie que les renseignements consignés sur les documents ci-joints ainsi que les pièces justificatives y annexées sont sincères et conformes à mes livres et documents comptables.

Je m'engage, sous première injonction de la Direction générale des Impôts, à restituer les sommes dont le remboursement aura été obtenu indûment, majorées des sanctions prévues à l'article 187 du Code susvisé.

A le
 Signature

ANNEXE 2 : MODELE DE FICHE D'INSTRUCTION (TUNISIE)

Modèle de Rapport servi par la Cellule de Vérification Approfondie à la Commission régionale pour statuer sur les demandes de restitutions de TVA.

I Renseignement Général concernant l'entreprise

Nom ou raison social	
Matricule fiscal	
Adresse	
Activité	
Bureau de contrôle	
Recette des finances	
RIB ou CCP	

II Situation fiscale:

L'entreprise dépose ses déclarations fiscales : oui non

III Vérifications approfondies antérieures :

- Service responsable
- Période vérifiée
- Résultats aboutis: Principal Pénalités.....
- Suite réservée : Acquiescement Arrêté de taxation d'office

VI Les demande de restitutions antérieures:

-Demande n°:.....

*Date de dépôt de la demande..... Montant demandé.....

*Suite réservé.....

* n° et date de restitution.....

- Demande n°:.....

*Date de dépôt de la demande..... Montant demandé.....

*Suite réservé.....

* n° et date de restitution.....

V Demande actuelle de restitution:

*Date de dépôt de la demande..... Montant demandé.....

*Au titre de:

ANNEXE 3 : EXEMPLE DE GRILLE D'ANALYSE RISQUE

Analyse du demandeur				
		Oui	Non	Total
1	Première demande ?	1	0	
2	Entreprise nouvelle ou assimilée ?	1	0	
3	Procédure collective (redressement ou liquidation judiciaire) ?	1	0	
4	Cession ou cessation ?	1	0	
5	Adresse de domiciliation (ou siège social à une adresse de domiciliation) ?	1	0	
6	Remboursement antérieur refusé (si oui période et montant) ?	1	0	
7	Rappels lors des vérifications antérieures ?	1	0	
8	Absence d'opérations imposées à la TVA depuis une durée trop longue ? (risque d'entreprise en sommeil ou qui n'est plus assujettie à la TVA) ?	1	0	
9	Existence de risque sérieux (moralité fiscale, historique, incohérence / doutes sur le droit à déduction ?)	1	0	
10	L'entreprise a-t-elle déménagé ?	1	0	
Analyse du dirigeant				
11	Dirigeant inconnu	1	0	
12	Comportement fiscal personnel non conforme?	1	0	
Analyse du secteur d'activité				
14	Activité réelle exercée inconnue ?	1	0	
15	Locations immobilières – société civile de gestion	1	0	
16	Locations meublées et assimilées	1	0	
17	Société civile de construction vente	1	0	
18	Marchand de biens	1	0	
19	Collectivités locales	1	0	
20	Associations	1	0	
21	Entreprises saisonnières	1	0	
22	Activité à forte valeur ajoutée	1	0	
23	Autre secteur à risque (à définir)	1	0	
24	Territorialité de la TVA	1	0	
25	Présence d'exportations incompatibles avec l'activité exercée	1	0	
26	Incohérence avec la TVA acquittée à l'importation	1	0	

27	Origine du crédit :			
28	Chiffre d'affaires			
29	Absence d'exportations, retenue à la source, taux unique	1	0	
30	Augmentation des créances-clients lorsque l'exigibilité est à l'encaissement ?	1	0	
31	Marge insuffisante ?	1	0	
32	Présence de créances considérées comme irrécouvrables	1	0	
33	Taux de TVA unique	1	0	
	TVA déductible			
34	TVA déductible : création ou transfert d'entreprises	1	0	
35	TVA déductible : investissements et/ou acquisitions d'immobilisations	1	0	
36	TVA déductible : acquisition de biens autres que les immobilisations ou services	1	0	
37	TVA déductible : présence « autres TVA à déduire » sur la déclaration	1	0	
38	Présence de transfert de crédits de TVA	1	0	
39	Incohérence avec CA TVA et CA IS	1	0	
40	Incohérence taux sur dépenses / taux sur dépense par rapport au chiffre d'affaires)	1	0	
41	Incohérence actif du bilan (immobilisations) / TVA déductible	1	0	
42	Incohérence achats généraux / TVA déductible	1	0	
43	Incohérence du montant des investissements réalisés par rapport à l'activité	1	0	
44	Opérations imposées au taux réduit : compatibilité avec l'activité	1	0	
45	Incohérence du fait générateur et exigibilité respectée	1	0	
46	Incohérence total relevé de factures avec le montant de la TVA dont la déduction est opérée (vérifier l'exigibilité chez le fournisseur)	1	0	

ANNEXE 4 : EXEMPLE D'UNE PROCEDURE DE REMBOURSEMENT :

LE CAS DE MADAGASCAR

PROCESSUS DE REMBOURSEMENT DE TVA CAS DE MADAGASCAR

INTRODUCTION :

Au début des années deux milles, après la création du régime des entreprises franches, la relance des exportations et des investissements est devenue une priorité de politique fiscale. Parmi d'autres, des mesures d'incitations fiscales ont été prises dont la possibilité de remboursement de crédit de TVA.

A l'origine limité aux entreprises franches et aux exportateurs, le bénéfice du régime a été par la suite étendu sous certaines conditions aux entreprises réalisant des investissements à Madagascar.

Créée à l'origine au sein de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) la Cellule Remboursement de TVA, actuellement Division de Remboursement de TVA, se trouve désormais au sein de la Direction de la Recherche et de Contrôle Fiscal (DRCF) et de ce fait une compétence nationale.

Jusqu'à aujourd'hui, le processus de remboursement de TVA est essentiellement « manuel » et les résultats constatés ne sont pas satisfaisants. Les délais ne sont pas tenus, des surcharges de travail pour les agents surviennent, ce système génère des problèmes de justice fiscale, et les entreprises font face à des difficultés de trésorerie.

Depuis la fin de l'année 2014, le projet de modernisation et d'automatisation du processus de remboursement de TVA a été mis en place et sera effectif vers la fin de l'année 2015.

1. TRAITEMENT DES DEMANDES DE REMBOURSEMENT

RECEPTION DES DEMANDES

Les demandes de remboursements sont à déposer au bureau du service compétent, c'est à dire la Division Remboursement de TVA.

Les entreprises bénéficiaires sont :

- Les entreprises admises au régime de zone franche
- Les entreprises exportatrices
- Les investisseurs sous certaines conditions, à savoir la nature et le montant de la TVA générée par l'investissement, qui concerne uniquement les immobilisations corporelles.

Les conditions exigées sont les suivantes :

- Les entreprises doivent être assujetties à la TVA
- Les crédits générés doivent atteindre le seuil stipulé par l'arrêté n°2266/2009 du 20/02/2009 à savoir supérieur à 20 000 000 Ariary pour un mois.
- Pour les investissements, le crédit de taxe concerne les immobilisations corporelles nécessaires à l'exploitation normale de l'entreprise
- La date de dépôt est conforme par rapport à la période. Il est à préciser que le délai de prescription est de trois mois après la période concernée.
- Les factures et les pièces à fournir avec la demande sont en double exemplaires
- La demande contient une copie de la déclaration de TVA

Les crédits de TVA dont le remboursement pouvant être demandé sont donc les crédits de taxe qui ressortent des déclarations périodiques de TVA.

2 INSTRUCTION

I. L'INSTRUCTION EN LA FORME

La première étape de l'instruction consiste à l'examen en la forme des demandes. Ceci détermine le sort du dossier soit en instance, soit le rejet pur et simple, soit la poursuite du traitement.

- La mise en instance est pour les dossiers incomplets
- Le rejet des demandes pour les dossiers atteints de la forclusion, et/ou le demandeur n'est pas éligible, ou le crédit demandé en remboursement n'est pas remboursable car ne satisfait pas les conditions de déductibilité de la TVA selon le Code Général des Impôts.
- La poursuite du traitement est pour les dossiers ne correspondant pas aux deux premiers cas.

Alors le contrôle formel des demandes consiste à revérifier la recevabilité. Il consiste à :

- Vérifier la date de dépôt par rapport à la période
- Vérifier les factures et les pièces à fournir avec la demande en double exemplaire
- Une copie de la déclaration de TVA pour bien voir le crédit de TVA demandé en remboursement

II. L'INSTRUCTION AU FOND

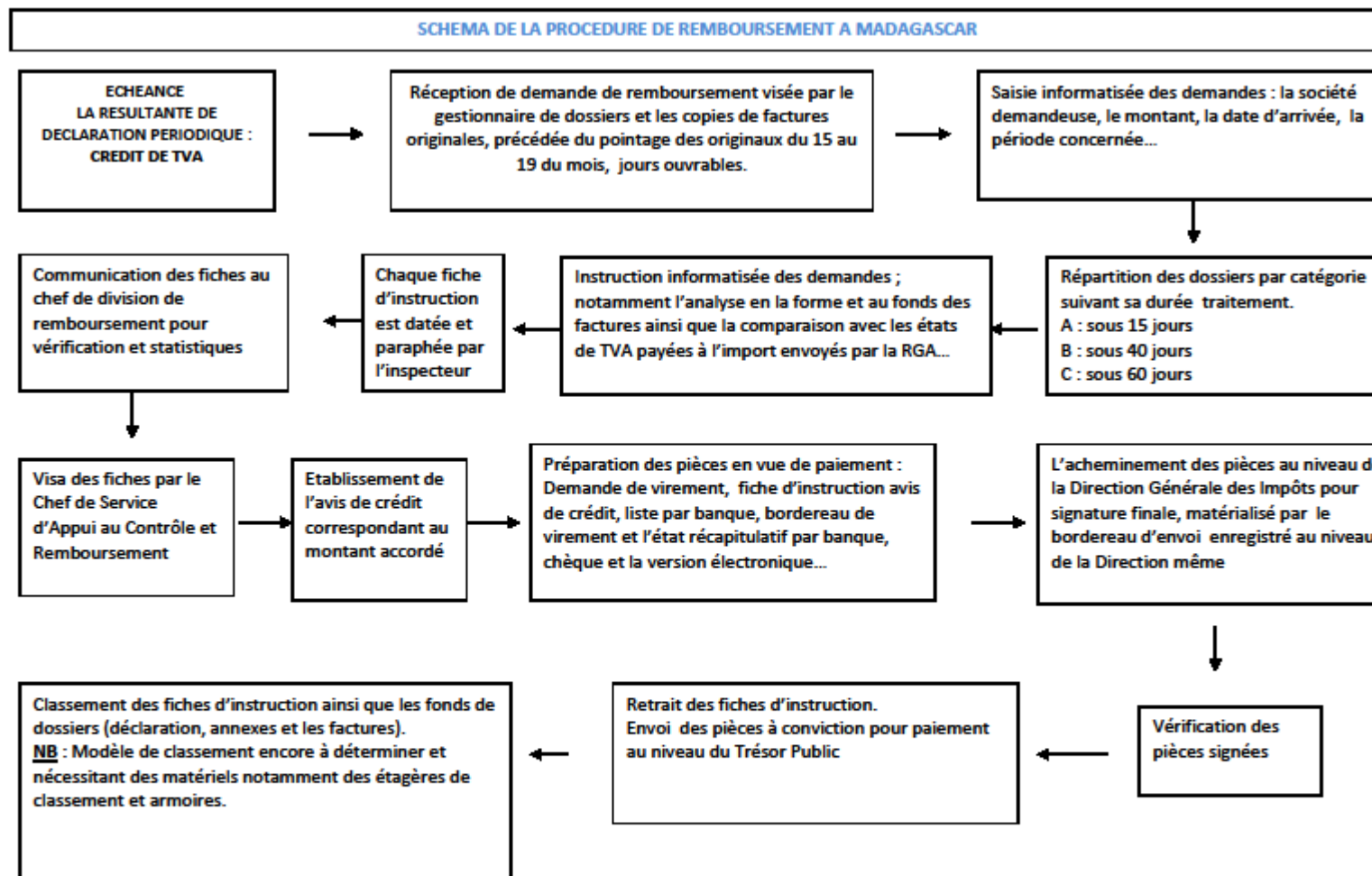
Le contrôle de fond ou instruction est effectué sur les demandes de remboursement recevables auprès du service compétent. Dans ce cas, les textes applicables sont le CGI, l'Arrêté ministériel qui fixe la modalité d'application des articles du CGI et l'Instruction évoquant la modalité d'application de l'arrêté ministériel.

Jusqu'à présent, aucune analyse de risque sur les dossiers, ni directive dans ce sens n'a été appliquée malgré le classement des contribuables en VERT, JAUNE et ROUGE déterminant le délai de traitement des dossiers de QUINZE (15), QUARANTE (40) et SOIXANTE (60) JOURS.

Il est à remarquer qu'avant l'entrée d'une entreprise dans le circuit du remboursement de TVA, un procès-verbal de constatation est établi par le service de remboursement de TVA afin de constater sur les lieux d'exploitation de l'entreprise tout ce qui peut être considéré comme facteurs pouvant générer de crédit de taxe, soit des investissements, soit des charges, ou d'autres facteurs pouvant impacter sur le crédit de TVA.

Ainsi, l'instruction consiste à vérifier la véracité des crédits demandés, et ce par :

- La cohérence des demandes par rapport à l'activité et les immobilisations de l'entreprise
- La probité des factures présentées et les origines des crédits demandés en remboursement
- La cohérence des pièces justificatives avec le fait générateur de la TVA afin de justifier sa déductibilité
- La comparaison des chiffres demandés par rapport aux opérations effectuées par l'entreprise avec le fournisseur pendant une certaine période, en corrélation avec l'activité réelle.
- Comparaison des déclarations présentées à l'administration fiscale avec d'autres déclarations à d'autres administrations (exemple l'Administration douanière)



ANNEXE 5 : LISTE DES ENCADRES

Encadré 1 ***La nature juridique des demandes de crédit de TVA***

Encadré 2 ***La fixation des délais de traitement***

Encadré 3 ***La compensation des dettes fiscales***

Encadré 4 ***Le recensement des risques***

Encadré 5 ***GAR et Stratégie de contrôle***

Encadré 6 ***Contrôle de livraisons de biens***

Encadré 7 ***Contrôle des prestations de services***

Encadré 8 ***TVA déduite, contrôle à effectuer***

REMERCIEMENTS

Le CREDAF remercie chaleureusement les animateurs du groupe de travail et les experts de ce guide qui ont donné beaucoup de leur temps pour sa rédaction :

Les animateurs :

Jean KONE, Chef de Bureau de contrôle à la Direction du Contrôle fiscal et du Renseignement de la DGID, **Sénégal**

Ali GHEMRI, Conseiller technique régional, **Pôle Stratégie de Développement et Finances publiques de Dakar**

Les experts :

Félix BASSONO, Inspecteur des Impôts, **Burkina Faso**

Aude TOYI, Directrice des Programmes et Suivi – Commissariat des Taxes internes et des Recettes non fiscales, **Burundi**

Jean Berchmans NIYONZIMA, Chef de service Suivi des Programmes au Commissariat des Taxes Internes, **Burundi**

Irinus MBUWIR, Chef de la cellule de remboursement des crédits TVA, **Cameroun**

Issa Achille KOMENAN, Sous-directeur des Activités industrielles à la Direction des Grandes Entreprises, **Côte d'Ivoire**

Michel FEIGENBRÜGEL, Responsable de la division "Fiscalité des professionnels", **France**

Lanciné BERETE, Responsable de la Section Remboursement des Crédits de TVA, **Guinée**

Nirina Harifetra RAMBOALIMANANA, Chef du service de remboursement de TVA, **Madagascar**

Hassan ABDELILLAH, Chef du service Inter Préfectoral de l'Assiette des Personnes Morales, **Maroc**

Tidjani ELH SAMA, Conseiller du Directeur général, **Niger**

Joachim MAYENDA MAKUALA, Inspecteur des Impôts, **République Démocratique du Congo**

Ridha BEN AHMED, Chef du centre régional de contrôle des impôts de Sfax1, **Tunisie**

