CREDAF

CENTRE DE RENCONTRES ET D'ETUDES DES DIRIGEANTS DES ADMINISTRATIONS FISCALES

GUIDE PRATIQUE

Eléments de méthodologie du contrôle de la TVA

BRAZZAVILLE 2005 / ANNECY 2006

Mai 2006

Avant-propos :
Les objectifs du groupe de travail

<u>Rappel :</u> Les groupes de travail mis en place par le CREDAF ont pour objet, par le biais des échanges d'expériences qu'ils permettent, de fournir aux états membres des éléments concrets de pilotage, des méthodologies, des schémas d'organisation et toute autre information adaptable à leur propre situation.
Leurs résultats doivent permettre aux responsables des administrations qui le souhaitent de s'en inspirer dans le cadre de la conduite de leurs activités et dans le respect des pratiques administratives.

L'impôt, c'est-à-dire la contribution de chacun aux besoins de la collectivité, est une des pierres angulaires de toute organisation sociale. Dans les Etats modernes, l'impôt permet aux gouvernements nationaux et aux autorités locales d'obtenir les ressources nécessaires pour fournir à leurs administrés les services publics et les infrastructures dont ils ont besoin.

Les gouvernements disposent de deux principaux leviers pour assurer la plus juste répartition de la charge fiscale, telle qu'elle découle des lois nationales :
- La prévention, par une administration fiscale efficace qui offre, en toute transparence, un bon service au contribuable et une charge administrative raisonnable ;
- La répression, par un dispositif efficace de lutte contre la fraude fiscale.

Le CREDAF a centré ses travaux de l'année 2005 sur l'étude de la TVA qui fournit la plus grosse part des recettes fiscales dans la plupart des budgets de ses pays membres.

Le colloque annuel a été l'occasion de réflexions approfondies sur l'optimisation de la TVA et deux séminaires des Directeurs ont traité de la TVA, le premier organisé en avril 2005 au Cameroun sur la gestion des dossiers fiscaux et le second en novembre 2005 au Mali sur la recherche du renseignement au profit de la lutte contre la fraude.

Dans le cadre de l'étude des dispositifs d'optimisation de la TVA, il a été décidé d'approfondir la réflexion en mettant sur pied un groupe de travail avec pour objectifs de :
- Concevoir et réaliser un guide du contrôle de la TVA applicable aux administrations des pays membres du CREDAF,
- Proposer une méthode de travail adaptable aux pays intéressés.

Les contribuables qui se livrent à la fraude fiscale sapent la confiance du public dans l'Etat de droit, déstabilisent les recettes publiques et entament la capacité des autorités à fournir les services dont les citoyens ont besoin. La fraude fiscale entraîne par ailleurs un certain nombre d'effets pervers qui entravent le développement de l'économie : elle crée notamment de graves distorsions de concurrence, mine la confiance des investisseurs et génère des flux de capitaux illicites qui nourrissent la corruption et la criminalité.

La lutte contre la fraude fiscale est donc une des préoccupations majeures des administrations fiscales qui évoluent dans un monde de plus en plus complexe, où les circuits commerciaux s'internationalisent.

Pour mener à bien les travaux, il a fallu tenir compte des différences de développement des administrations des pays membres du CREDAF et de la diversité de l'organisation des missions de chacune d'elles.
Ces différences se sont reflétées dans la composition du groupe de travail afin de prendre en compte les préoccupations de l'ensemble des pays membres.

Composé des représentants de :

- **trois pays de l'Afrique de l'Ouest (la Guinée, le Sénégal, le Togo),**
- **deux pays de l'Afrique centrale (le Cameroun et le Congo),**
- **un pays du Maghreb (le Maroc),**
- **un pays d'Europe (la France),**
-

le groupe de travail était présidé par *M. Mahamadou CAMARA*, chef de la brigade d'études et d'enquêtes fiscales (Sénégal) assisté de *M. Bernard PORRET*, directeur divisionnaire (France), plus particulièrement chargé de l'animation des travaux.

Il était également composé de :
- ***M. René Louis OSSA*, Chef de la cellule de gestion et de suivi de la DGE (Cameroun)**
- ***M. Ferdinand KIBANGOU*, Chef de service de l'assiette de la DGE(Congo)**
- ***M. Georges NTSIBA*, Directeur de la législation et du contentieux (Congo)**
- ***M. Mamadou Dian DIALLO*, Chef de la section chargée de la vérification des sociétés commerciales au service des grandes entreprises (Guinée)**
- ***M. Ahmed ACHERQUI*, Chef de service de l'assiette des grandes entreprises (Maroc)**
- ***M. Askê SOOU-DADJA*, chef de l'inspection régionale maritime-ouest (Togo)**

Le secrétariat exécutif du CREDAF, avec la collaboration de ***MM. CAMARA ET PORRET***, a élaboré un programme de travail ainsi qu'un fil conducteur dont les principaux thèmes étaient :
- La définition et la portée des contrôles
- Les modalités pratiques du contrôle sur pièces de la TVA
- La technique et les procédures du contrôle de la TVA dans l'entreprise.

Chaque délégué a rédigé et présenté une contribution écrite faisant apparaître les principales caractéristiques du contrôle de la TVA dans son pays ; ces documents ont servi de base aux travaux.

Le groupe de travail a tenu deux réunions, à Brazzaville (Congo) du 12 au 14 décembre 2005 et à Annecy (France) du 06 au 08 mars 2006.
La première réunion a permis aux représentants de chaque pays de faire part de leur expérience en matière de contrôle de la TVA et d'ébaucher les grandes lignes du document final. En effet, la diversité des expériences exposées a suscité des débats fructueux qui ont permis de dégager les éléments communs à l'ensemble des pays.
La deuxième réunion a eu pour objet de valider le plan du document final et de rédiger les différentes parties et les fiches techniques.
Enfin, deux séances de travail avec le secrétaire général du CREDAF, ***M. Dominique GINET*** et l'animateur du groupe, ***M. Bernard PORRET***, ont permis de finaliser la rédaction du guide et des fiches techniques.

Les membres du groupe ont toujours eu à l'esprit le côté pratique de la réflexion et se sont efforcés de synthétiser leur démarche tout en tenant compte de la diversité des expériences de chacun. Ils ont présenté les principaux dispositifs de contrôle de la TVA en insistant notamment sur les possibilités d'investigation et de contrôle de l'administration fiscale et sur la technique particulière de contrôle de cette taxe.

Le présent guide rassemble les résultats de ce groupe de travail et met à la disposition des Etats membres un dispositif détaillant les différentes étapes du contrôle de la TVA le mieux adapté aux besoins exprimés.
Il ne s'agit pas d'un recueil de recommandations ni d'un document exhaustif sur le dispositif de contrôle de la TVA mais il constitue une approche des meilleures pratiques constatées dans les pays membres du groupe de travail.
Il comprend à cet effet, en annexe, plusieurs fiches techniques présentant les procédés considérés comme les plus efficaces.

Table des matières

1ère partie : Les formes et les procédures du contrôle *7*

1. Les différents types de contrôle *8*

11. Le contrôle du bureau **8**
111. Le contrôle formel. 8
112. Le contrôle sur pièces (CSP) 8

12 Le contrôle sur place **8**
121. La vérification générale 8
122. La vérification ponctuelle : 9

13. Les autres moyens d'investigation **9**
131. Le droit de communication 9
132. Le droit d'enquête 10
133. Le droit de visite et de saisie 10

2. Les procédures de contrôle sur place *10*

21. La programmation **10**
211. Pour les vérifications générales 10
2111. La programmation annuelle 10
2112. La programmation au fil de l'eau. 11
212. Pour les vérifications ponctuelles ou partielles 11
213. La fiche de programmation 11

22. La préparation de l'intervention sur place **11**
221. La connaissance de l'entreprise 12
2211. Les aspects juridiques 12
2212. Les aspects économiques et comptables 12
2213. Les aspects fiscaux. 12
222. L'exploitation du dossier fiscal 12
2221. Vraisemblance et cohérence 12
2222. Conclusion des travaux préparatoires. 12

23. Le déroulement du contrôle **13**
231. L'avis de vérification. 13
232. L'intervention sur place 13
2321. La rencontre avec le chef d'entreprise. 13
2322. La visite de l'entreprise : 14
233. Les procédures de redressement 14
2331. La procédure contradictoire 14
2332. La procédure unilatérale 15
234 Le rapport de vérification 15

3. Les suites du contrôle. Le recouvrement *15*

31. Les informations et la contribution des services de recouvrement à destination du contrôle fiscal. **15**

32. Les informations et la contribution des services de contrôle fiscal à destination du recouvrement **16**

33. Les relations au cours des opérations de contrôle fiscal. **16**

2ème partie : Les techniques du contrôle *17*

1. La méthodologie du contrôle sur pièces *17*

11. La mise en œuvre du CSP **17**

12. La technique du CSP **17**

121. Les entreprises déclarant « néant » 17

122. Les entreprises défaillantes 17

13. La conclusion du CSP **18**

2. L'examen des demandes de remboursement de crédit de TVA *18*

21. Les enjeux **18**

22. La démarche à mettre en œuvre pour le traitement des demandes de remboursement de crédits de TVA **18**

3. La méthodologie du contrôle sur place *19*

31. L'examen des éléments comptables **19**

311. Le contrôle du chiffre d'affaires déclaré 19

3111. La déclaration est le reflet de la comptabilité 19

3112. La comptabilité est le reflet de l'activité 20

312. Les opérations internationales 20

3121 Le contrôle des exportations 20

3122. Le contrôle des importations 20

313. Les opérations exonérées 21

314. La TVA déductible 21

32. L'absence ou le rejet de la comptabilité. La reconstitution de recettes **21**

321. La méthode 21

322. L'illustration par des cas pratiques 22

33. La vérification dans le secteur informel **22**

3ème partie : L'expérience des pays membres du groupe de travail *23*

CONCLUSION *24*

****

1ère partie : Les formes et les procédures du contrôle

Dans la plupart des pays, la loi a confié aux agents de l'administration fiscale la mission de veiller au respect des obligations déclaratives des contribuables et de s'assurer de la sincérité des chiffres déclarés, c'est l'action de contrôle.

Le contrôle fiscal répond à trois finalités principales :

- **Le rendement budgétaire**

Le contrôle fiscal permet de veiller au respect des rentrées budgétaires de l'État et des collectivités locales.
Tant par son côté préventif que répressif, le contrôle fiscal contribue aux rentrées budgétaires manquantes du fait d'erreurs, d'omissions ou de fraudes diverses de la part de certains contribuables.

- **L'égalité des citoyens devant l'impôt**

Le contrôle fiscal a également pour mission d'assurer une juste répartition de l'impôt, telle que voulue par la loi. En pratique, cela revient à vérifier la bonne application des textes fiscaux par les particuliers et les entreprises.
Pour cela, le contrôle fiscal poursuit trois objectifs :
− Rectifier les erreurs dans les déclarations.
− Dissuader ceux qui seraient tentés de se soustraire à leurs obligations.
− Réprimer les comportements frauduleux.

- **La régulation économique**

En ne payant pas tout ou partie de ses impôts, une entreprise peut mettre sur le marché un produit dont le coût de revient sera inférieur à ceux fabriqués par une entreprise respectueuse des lois fiscales. Les principes de libre concurrence sont dès lors faussés.
S'agissant des particuliers, la fraude peut permettre de détourner des avantages sociaux au détriment de la collectivité.

L'administration fiscale reçoit chaque année de très nombreuses déclarations tant en provenance des particuliers que des entreprises ; il est donc tout à fait impossible et inconcevable que l'administration puisse chaque année procéder à un contrôle systématique de l'ensemble de ces déclarations.
C'est pourquoi des méthodes de sélection et de contrôle ont été élaborées dans le souci d'une adaptation des moyens de contrôle aux enjeux financiers et aux buts poursuivis. Il s'agit bien entendu de mesures d'organisation internes aux services échappant par conséquent à toute réglementation, mais qui de ce fait ont le mérite d'une grande souplesse et d'une grande adaptabilité aux enjeux.
Le contrôle des déclarations va en réalité s'exercer sous deux formes différentes mais complémentaires l'une de l'autre, le contrôle du bureau et le contrôle sur place, qui permettront d'agir selon l'objectif recherché.

1. Les différents types de contrôle.

11. Le contrôle du bureau

111. Le contrôle formel.

Le contrôle formel des déclarations de TVA déposées par le contribuable n'implique aucune recherche et aucune modification des éléments déclarés ; il s'exerce à partir du bureau

- Il est systématique et exhaustif, il regroupe l'ensemble des opérations ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes dans les déclarations qui permet de s'assurer de la régularité des éléments déclarés (identification du redevable, pièces justificatives et vérification des chiffres).
- Il permet de faciliter le traitement informatique des déclarations.

Le contrôle peut être automatique lors de la saisie informatique des données ou manuel lors de la réception des documents et/ou avant leur classement dans le dossier.
Il a pour but d'assurer la maîtrise du fichier des redevables par les services gestionnaires et de préparer le contrôle sur pièces (CSP) sur des indices sélectifs.

112. Le contrôle sur pièces (CSP)

C'est la confrontation critique et exhaustive des déclarations déposées par le contribuable avec les éléments du dossier fiscal. Ce contrôle permet de s'assurer de la cohérence du dossier.

Il se caractérise par un contrôle opéré exclusivement à partir du bureau et se limite à l'exploitation systématique de documents et d'informations composant le dossier fiscal du redevable. Il s'agit uniquement de confronter les revenus déclarés avec les renseignements détenus par le service.
Des demandes d'éclaircissement peuvent être envoyées et l'exercice du droit de communication mis en œuvre par le service suite à des incohérences relevées sur des déclarations.
Les omissions ou erreurs de déclaration peuvent faire l'objet de redressements.

Le CSP permet de régulariser les défaillances déclaratives et facilite à la sélection des dossiers pour la programmation du contrôle sur place.

12 Le contrôle sur place

La vérification de comptabilité se définit comme l'ensemble des opérations qui ont pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données matérielles ou de fait, en vue de s'assurer de l'exactitude des déclarations souscrites.

Les investigations sont encadrées par une procédure stricte qui définit notamment le délai de reprise et la durée du contrôle sur place.

La vérification de comptabilité peut revêtir diverses formes. Les deux principales sont la vérification générale et la vérification ponctuelle. Il existe d'autres formes comme la vérification simple ou la vérification sectorielle.

121. La vérification générale

Elle porte sur toutes les déclarations souscrites concernant tous les impôts dans la limite du délai de prescription. Elle est normalement engagée après l'envoi d'un avis de vérification laissant au contribuable un délai suffisant pour se faire assister d'un conseil de son choix.

122. La vérification ponctuelle :

Elle consiste à n'examiner qu'un impôt comme par exemple la TVA, sur l'ensemble de la période non prescrite ou sur une partie de cette période.

Voir la fiche technique n° 1

La vérification peut également être inopinée : ce n'est pas à proprement dit une forme différente de vérification mais une modalité particulière de débuter un contrôle sur place ; sa finalité est de permettre au vérificateur de procéder à des constatations matérielles sans que l'entreprise vérifiée n'en soit prévenue à l'avance.

Voir la fiche technique n° 2

Le tableau ci-après présente un aperçu synthétique des procédures en fonction du type de contrôle mis en œuvre.

TYPE DE CONTROLE	AVIS PREALABLE	PORTEE DU CONTROLE	CLOTURE	OBSERVATIONS
Contrôle sur pièces	Non	- Pas d'investigation sur place - tous impôts sur la période non prescrite	Notification de redressement	Questions en nombre limitées sur certains postes comptables.
Vérification générale	Oui Mais envoyé préalablement ou remis en main propre lors de la première intervention	- Intervention sur place - Accès à la comptabilité - Tous impôts sur la période non prescrite	Notification de redressement	
Vérification ponctuelle ou partielle	Oui Mais envoyé préalablement ou remis en main propre lors de la première intervention	- Intervention sur place - Accès à la comptabilité - Tous impôts sur un groupe d'opérations sur une période courte - ou un seul impôt	Notification de redressement	

13. Les autres moyens d'investigation

En matière de TVA, l'administration fiscale dispose le plus souvent de procédures lui permettant d'obtenir dans un cadre légal des informations sur les redevables. On peut citer :

131. Le droit de communication

C'est le droit reconnu à l'administration de prendre connaissance, et au besoin de copier, des documents détenus par des tiers (entreprises, administrations, établissement et organismes divers). Les renseignements ainsi recueillis peuvent être utilisés pour le contrôle de tous les impôts et taxes. Ce droit peut être utilisé dans le cadre de l'assistance fiscale internationale dans les limites et selon les procédures fixées par les conventions internationales.
Contrairement au droit de vérification, le droit de communication :

- est limité au relevé passif d'écritures comptables ou à la copie des documents. L'agent qui intervient à ce titre doit s'abstenir de tout examen critique de la comptabilité ;

➢ a une portée plus étendue et permet de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable mais aussi de recueillir auprès des tiers tous renseignements permettant de recouper les déclarations déposées.

Voir la fiche technique n° 3

132. Le droit d'enquête

Il peut être mis en œuvre auprès de tout assujetti à la TVA.
Il s'agit d'une procédure visant à rechercher les manquements aux règles de facturation.
Les constatations opérées par l'enquêteur peuvent être exploitées par le vérificateur et opposées au contribuable dans le cadre d'une vérification ultérieure de sa comptabilité.
En effet, l'administration se réserve la possibilité de vérifier le bien fondé de certaines opérations comme l'exonération de chiffre d'affaires, la comptabilisation des achats ou encore l'enregistrement des transferts.

133. Le droit de visite et de saisie

Pour rechercher les infractions en matière de TVA, l'administration fiscale peut également, sous réserve de l'observation de formalités particulières (autorisation et contrôle de l'autorité judiciaire, présence de l'occupant des lieux), procéder à des visites, en tous lieux, même privés, et à des saisies de pièces et documents, quels qu'en soit le support.

2. Les procédures de contrôle sur place

A l'issu du CSP, le service peut programmer un contrôle sur place s'il considère que les régularisations ne peuvent pas être effectuées du bureau.
Ce contrôle sur place doit être préparé et il est encadré par des procédures très strictes.

21. La programmation

La sélection des dossiers à contrôler revêt un caractère important dans l'amélioration de la qualité des contrôles fiscaux et des résultats qui en découlent.
Tous les contribuables figurant au fichier ne pouvant être contrôlés au cours du même exercice, il est indispensable de procéder à une sélection rigoureuse à partir d'une analyse des dossiers à contrôler, en déterminant ceux présentant des risques définis selon certains critères.

La sélection des dossiers inscrits au programme se fera notamment sur les critères suivants, différents selon la nature du contrôle et le type de la programmation :

211. Pour les vérifications générales

2111. La programmation annuelle

On retient en général les critères ci-après :

➢ anomalies graves constatées lors du contrôle sur pièces ou d'une vérification ponctuelle ;
➢ discordance entre CA déclaré et CA recoupé ;
➢ dernière vérification datant d'au moins deux ans ;
➢ entreprises créditrices ou entreprises ayant bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA ;
➢ entreprises déficitaires au cours des dernières années en dépit d'une augmentation significative du chiffre d'affaires ;

- variations significatives et injustifiées de marges sur plusieurs exercices ;
- augmentation anormale de certains postes de charge sans corrélation avec le chiffre d'affaires.

2112. La programmation au fil de l'eau.

Elle permet aux services gestionnaires de sélectionner en cours d'année les dossiers à contrôler au fur et à mesure de la découverte d'anomalies ou de discordances comme par exemple :

- la cession ou cessation d'entreprise
- la transformation de nature juridique
- le transfert du siège social
- la lettre de dénonciation
- le résultat de l'exercice du droit d'enquête.

Ce mode de programmation permet à l'administration de renforcer la réactivité du contrôle fiscal.

212. Pour les vérifications ponctuelles ou partielles

Les propositions de vérifications ponctuelles répondent notamment aux critères suivants :

- une discordance entre le chiffre d'affaires déclaré et le chiffre d'affaires recoupé ;
- une discordance significative entre les différentes déclarations déposées ;
- une diminution subite des montants des impôts à versement spontané ;
- un manquement dans les obligations déclaratives.

213. La fiche de programmation

En général, la fiche de programmation est un tableau synoptique faisant ressortir pour l'essentiel :

- le nom ou raison sociale du contribuable
- le numéro d'identifiant unique
- la localisation et le lieu dit
- la date de la dernière vérification
- les exercices déjà vérifiés
- les exercices à vérifier
- le chiffre d'affaires des derniers exercices non prescrits
- les anomalies constatées

Voir les fiches techniques n° 4, 5

22. La préparation de l'intervention sur place

Elle doit permettre de prendre connaissance de l'entreprise vérifiée et faciliter l'exploitation de son dossier fiscal.

Voir la fiche technique n° 6

221. La connaissance de l'entreprise

2211. Les aspects juridiques

De son bureau, le vérificateur s'enquiert du statut juridique de l'entreprise. En effet, il n'est pas inutile de connaître l'historique du capital ainsi que les liens avec d'autres entreprises.
L'analyse juridique du fonds de commerce lui permet d'identifier le propriétaire, le gérant, le locataire, d'en apprécier le prix d'acquisition et le mode de règlement, le montant de la gérance, le montant du loyer, …
Enfin, le vérificateur procède à la recherche et à l'analyse de renseignements généraux concernant l'identification des éléments du train de vie de l'exploitant ou des associés.

2212. Les aspects économiques et comptables

Le vérificateur doit disposer de données lui permettant d'apprécier les conditions d'exercice de la profession, la tenue de la comptabilité, certaines particularités fiscales.
Par ailleurs les monographies, si elles existent, constituent des repères quantitatifs et fournissent des éléments de comparaison et d'appréciation. Elles sont d'un apport indéniable.

La lecture des documents disponibles dans le dossier ou reçus suite à demande peut autoriser une première appréciation quant aux moyens d'exploitation tant en locaux qu'en matériel.

2213. Les aspects fiscaux.

A l'examen du dossier, le vérificateur identifie les régimes d'imposition et les options souscrites. Il apprécie le respect des obligations déclaratives et s'assure que les mises en demeure ont été envoyées.
L'examen des rapports de vérifications antérieures (principales infractions relevées, montant des redressements) et des antécédents contentieux ou gracieux en matière d'assiette ou de recouvrement permet de mieux connaître l'entreprise vérifiée et ses dirigeants.

222. L'exploitation du dossier fiscal

2221. Vraisemblance et cohérence

Le vérificateur examinera la variation des postes de bilan et de résultat. Il lui sera possible de dégager les marges et d'analyser la variation de ratios significatifs.

En complément, il procédera à un contrôle de cohérence et établira une première balance apparente entre l'ensemble des ressources de l'entreprise et de ses emplois.

2222. Conclusion des travaux préparatoires.

L'examen du dossier fournit des indications qui permettent de déterminer les points sur lesquels le vérificateur portera plus particulièrement son attention et de le guider dans le choix de la méthode à employer.

Les anomalies généralement répertoriées sont :

- variations anormales de postes comptables
- prélèvements insuffisants ou nuls
- investissements inexpliqués et importants
- enrichissement inexpliqué du dirigeant

- entreprise chroniquement en déficit.
- etc…

23. Le déroulement du contrôle

Avant toute intervention sur place, un avis de vérification doit être remis au contribuable.
A l'issue des investigations, le vérificateur engage la procédure de redressement**.**

231. L'avis de vérification.

En matière de vérification de comptabilité, l'avis informe préalablement le contribuable du type de contrôle engagé à son encontre.
Il comporte les mentions obligatoires suivantes :

- la date de la première intervention
- la possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix
- un délai pour préparer ses pièces comptables
- les impôts ou les opérations à vérifier
- la période à vérifier
- le nom, le grade de l'agent vérificateur, son service d'affectation et éventuellement les coordonnées de l'autorité hiérarchique en cas de problèmes survenus au cours de la vérification.

En outre, cet avis peut être accompagné d'une charte du contribuable vérifié qui lui rappelle ses droits et ses obligations.

Voir la fiche technique n° 7

232. L'intervention sur place

Passé le délai fixé dans l'avis de vérification, l'intervention sur place commence par la rencontre avec le dirigeant de l'entreprise et la visite de celle-ci.

2321. La rencontre avec le chef d'entreprise.

Il est fondamental pour le vérificateur de créer avec le chef d'entreprise un climat courtois et serein. Il doit expliquer à ce dernier le but de sa mission et s'assurer de sa collaboration. Il est indiqué lors de ce premier contact le calendrier des prochaines visites afin de ne pas perturber l'activité tout en garantissant le respect des délais.

C'est l'occasion pour le vérificateur :

- de se présenter et/ou se faire présenter le conseil de l'entreprise ainsi que la personne qui tient la comptabilité.
- de décrire la procédure engagée
- de redéfinir la portée du contrôle
- de communiquer une liste de documents à consulter en priorité
- de poser un certain nombre de questions, dont les principales sont :
    - rôle exact du chef d'entreprise ;
    - qui et ou se tient la comptabilité ;
    - activités exactes de l'entreprise ;
    - expérience de l'entreprise dans la ou les activités ;
    - relations avec les banques (numéros de comptes bancaires utilisés, modalités d'utilisation de ces comptes, emprunts en cours) ;

- type de clientèle (principaux clients, pratiques commerciales, mode de règlement, clients douteux éventuellement) ;
- principaux fournisseurs (pratiques commerciales, paiements, retards de paiement)
- problèmes rencontrés au cours des exercices récents (pertes de marché, incidents bancaires)
- existence de contrôles antérieurs (douanes par exemple)
- nombre d'employés
- liste des personnes les mieux rémunérées
- situations de trésorerie
- relations avec des entreprises apparentées (y compris à l'étranger)
- relations d'affaires entre le chef d'entreprise et son entreprise (locations immobilières, prêts, avances en compte courant)
- engagements hors bilan
- etc…

2322. La visite de l'entreprise :

Traditionnellement, elle commence par une visite du siège de l'entreprise et s'étend aux locaux abritant l'exploitation et accessoirement aux principaux établissements.

C'est l'occasion pour le vérificateur de :

- se faire décrire son fonctionnement
- constater physiquement les principales immobilisations (en établir une liste)
- visiter les lieux de production et de stockage
- etc…

Observation :
Dans certaines législations, le début et la fin de l'intervention dans l'entreprise peuvent être constatés par des procès verbaux signés par le contribuable ou son représentant ainsi que par le vérificateur et son supérieur hiérarchique.

233. Les procédures de redressement

A la suite de la vérification sur place le vérificateur procède à l'envoi d'un avis d'absence de redressement ou d'une notification de redressements.

Généralement, l'administration a recours à la procédure de redressement contradictoire considérée comme la procédure de droit commun.
A côté de cette procédure contradictoire existe une procédure unilatérale dite « procédure d'office ».

2331. La procédure contradictoire

Cette procédure organise un dialogue écrit entre le contribuable vérifié et le vérificateur.

Une fois la vérification terminée, le vérificateur envoie au contribuable une notification de redressement motivée.
En effet, celle-ci doit comporter entre autres, le relevé des faits, les chefs de redressements, les éléments matériels et légaux des infractions constatées, etc.

Il convient de noter qu'elle doit rappeler au contribuable le délai de réponse et la faculté de se faire assister par un conseil.
Le contribuable peut présenter des observations ou donner son accord. Dans ce dernier cas et selon les législations, il a la possibilité d'introduire à ce stade une demande motivée de réduction des pénalités légales.

Si les observations formulées par le contribuable sont reconnues fondées en tout ou partie, le vérificateur peut abandonner les redressements contestés.
Il en informe le contribuable dans une lettre de réponse aux observations qui lui ouvre des recours.

2332. La procédure unilatérale

Dans certaines législations, le contribuable est privé de la faculté de formuler ses observations par rapport à la notification de redressements objet d'une procédure d'office.

Cette dernière est généralement appliquée dans les cas ci-après :

- défaut de déclaration
- absence de comptabilité
- défaut de réponse à des demandes d'éclaircissement
- impossibilité matérielle ou juridique d'exercer le contrôle.

234 Le rapport de vérification

A l'issu des opérations de contrôle, il est important d'établir un rapport de vérification.

Voir la fiche technique n° 8

3. Les suites du contrôle. Le recouvrement

Le contrôle fiscal et le recouvrement nécessitent une forte synergie.

A partir des pratiques et politiques mises en œuvre, à législation et données réglementaires inchangées la question est de savoir comment on peut favoriser et améliorer la circulation de l 'information et la coordination des deux actions complémentaires que sont le contrôle fiscal et le recouvrement pour, au final, favoriser les deux missions.

Parvenir à un bon recouvrement du contrôle fiscal, c'est :
- des droits et pénalités rapidement recouvrés
- la prise de mesures conservatoires efficaces

Le préalable est une bonne compréhension réciproque des enjeux des deux missions pour que les liaisons prévues ne restent pas purement formelles.

Un principe : pour donner un sens et un contenu à ces relations, il faut que les échanges d'informations et les contributions s 'opèrent dans les deux sens

31. Les informations et la contribution des services de recouvrement à destination du contrôle fiscal.

Ce sont des informations sélectives venant en sus, voire en doublon, de celles auxquelles ont accès les vérificateurs par ailleurs. Il s 'agit en réalité d'appeler l 'attention sur tel ou tel dossier particulier.

Quelques exemples non limitatifs :
- des défaillances déclaratives ou (et) de paiement à caractère répétitif pour une entreprise au réel normal.
- des paiements de taxes avec le chèque d 'un tiers.

- des redevables taxés d ’office s ’acquittant régulièrement des arriérés.
- des cessions de parts sociales à valeur minorée.

32. Les informations et la contribution des services de contrôle fiscal à destination du recouvrement

Le champ d ’application est large et n’entre pas dans des schémas préétablis ; en résumé et à titre pratique on peut dire que doivent être transmises, dans les meilleurs délais, toutes informations qui laissent à présumer :

- soit que le contribuable organise ou va organiser son insolvabilité.
- soit que le recouvrement des droits et pénalités à venir sera particulièrement difficile.

33. Les relations au cours des opérations de contrôle fiscal.

Un principe : Pour des raisons de procédure et de bonne exécution de la mission de contrôle fiscal il est préférable que le service de recouvrement n’intervienne pas directement avant la fin du contrôle.

➢ L ’information sur l ’engagement du contrôle fiscal.

L ’information brute, à partir d’une fiche de liaison de type classique, est nécessaire mais non suffisante. La promotion de relations personnelles « vérificateur/receveur » doit apporter une valeur ajoutée.
Parmi les informations transmises, on peut citer celle concernant les flux commerciaux et les relations d’intérêt entre l’entreprise vérifiée et d ’autres entités :

- le compte client : importance des flux, affacturage, les provisions, etc...
- le compte de l ’exploitant
- les relations au sein d ’un groupe
- les participations

➢ Les relations à l’issue des opérations de contrôle fiscal.

Dès lors que les créances de contrôle fiscal sont le plus souvent des créances à fort enjeu et difficiles à recouvrer, le receveur doit s’attacher à mettre en place un suivi particulier.
Son intervention personnelle auprès du redevable vérifié est très importante. Il va mettre à profit une courte période, de l ’ordre de quelques jours, au cours de laquelle il va devoir arrêter sa stratégie en retenant soit l ’option recherche d ’un recouvrement immédiat, soit l’option "plan de règlement". Pour cela, il doit réunir très tôt des informations complètes sur la situation financière la plus actuelle de l’entreprise vérifiée pour se placer en position de force, ce qui implique de disposer de renseignements qui lui seront fournis par le service vérificateur au moyen d’une fiche appropriée présentant si possible un bilan et un compte prévisionnel de résultats.

2ème partie : Les techniques du contrôle

1. La méthodologie du contrôle sur pièces

11. La mise en œuvre du CSP

Pour réaliser efficacement sa mission, l'agent chargé du CSP doit effectuer un classement préalable par exercice des documents déposés ou recueillis dans le dossier fiscal. Il s'agit des déclarations de TVA, de résultats, des rapports de vérifications, des bulletins de renseignements externes, de procès verbaux, des droits d'enquête et divers actes juridiques.
L'analyse de ces éléments lui permettra d'appréhender l'activité réelle exercée.

Voir les fiches techniques n° 9, 10, 11, 12

12. La technique du CSP

Le service opère par confrontation des informations déclarées (contrôle formel d'inexactitudes matérielles) pour prévenir et réparer les erreurs (erreurs matérielles, omissions flagrantes).
Puis il recoupe les informations connues du service avec les déclarations souscrites (contrôle de vraisemblance) ou non souscrites (détection des défaillants).

121. Les entreprises déclarant « néant »

Les contrôles effectués ont pour but de déterminer les raisons pour lesquelles le redevable dépose toutes, ou la majorité, de ses déclarations « néant ».
Il est important de déterminer rapidement l'enjeu fiscal de ce type de dossier et de ne pas y consacrer trop de temps lorsqu'il apparaît faible.

Voir la fiche technique n° 13

122. Les entreprises défaillantes

Le législateur fixe les dates de dépôt des déclarations. Il revient donc au service gestionnaire de suivre les redevables afin de pouvoir dresser la liste de ceux qui ne respectent pas leurs obligations déclaratives. Très rapidement, cette liste doit être disponible et facilement exploitable.
Le service gestionnaire doit adresser à chaque défaillant une lettre de rappel ou une mise en demeure qui lui impose de déposer sa déclaration dans un délai fixé et au terme duquel sa situation fiscale doit être régularisée s'il n'a pas répondu.

A ce stade, le service peut se retrouver en face de deux cas dont le traitement fiscal sera différent :
- l'entreprise est ponctuellement défaillante, c'est-à-dire qu'elle a omis de déposer une seule déclaration ou un petit nombre de déclarations,
- l'entreprise est totalement défaillante, c'est-à-dire qu'elle n'a déposé aucune déclaration sur la période vérifiée.

Voir la fiche technique n° 14

13. La conclusion du CSP

➢ Si aucune discordance n'est constatée le dossier est clos.

➢ Si des rectifications sont nécessaires au vu des éléments du dossier, une procédure de redressement est engagée.

➢ Si des discordances ou des incohérences sont relevées que seules des investigations sur place permettront d'identifier et de chiffrer, le service rédige une proposition de vérification qui après avis de la direction compétente sera inscrite, ou non, au programme de vérification.

2. L'examen des demandes de remboursement de crédit de TVA

Le remboursement des crédits de TVA aux entreprises qui en font la demande fait partie intégrante du mécanisme de la TVA.

Le service des impôts doit arbitrer entre la double contrainte :

➢ procéder rapidement au remboursement demandé afin de ne pas pénaliser l'entreprise créditrice ; il est nécessaire de tenir des délais de traitement rapide compte tenu du fait que la trésorerie des entreprises en situation de crédit de TVA est obérée par la taxe déductible qui n'a pu être imputée sur la taxe collectée.
Les demandes ne présentant pas de risque particulier doivent être traitées le plus rapidement possible.

➢ s'assurer que le remboursement demandé est fondé afin d'éviter les erreurs et de limiter la fraude. Il faut rechercher prioritairement les montages les plus frauduleux, qui souvent ne recouvrent aucune activité économique réelle, et accroître la vigilance sur les demandes importantes.

C'est pourquoi la surveillance des remboursements de crédits de TVA doit procéder d'une analyse en terme de risque.
De plus, les entreprises accepteront d'autant mieux le contrôle que celui-ci interviendra rapidement après le dépôt de la demande de remboursement ; la rapidité de réaction est en effet un facteur déterminant face aux tentatives d'escroquerie à la TVA.
Les enjeux sont importants et en conséquence, une démarche particulière doit être suivie par le service.

21. Les enjeux

Ils sont à la fois au niveau de l'entreprise et au niveau de l'Etat.
➢ Au niveau de l'entreprise, les sommes engagées sont parfois telles que le retard de remboursement peut pénaliser sa trésorerie.
➢ Au niveau de l'Etat, le risque se situe à deux niveaux :
- procéder à des remboursements prématurés alors que l'exigibilité chez le fournisseur n'est pas encore intervenue ;
- procéder à des remboursements injustifiés d'une TVA fictive.

22. La démarche à mettre en œuvre pour le traitement des demandes de remboursement de crédits de TVA

Le service ne peut pas contrôler de manière exhaustive toutes les demandes de remboursement présentées sans pénaliser les délais de traitement.

La démarche consiste donc à sélectionner les demandes présentant un risque de fraude. Pour ce faire il est proposé de mettre en œuvre une grille d'analyse-risque.

Cette grille doit avoir les caractéristiques suivantes :

- être suffisamment discriminante pour ne retenir que les dossiers à enjeu ;
- être construite à partir de critères significatifs, pertinents et représentatifs des éléments de fraude ;
- être adaptée à chaque tissu fiscal ;
- faire l'objet d'une expertise régulière, permettant de tenir compte des évolutions du tissu fiscal et des pratiques des entreprises.

La cotation attribuée à l'entreprise permet de déterminer si le remboursement peut être immédiat ou nécessiter un examen plus approfondi du bureau ou même une vérification ponctuelle.

Voir les fiches techniques n° 15, 16, 17

3. La méthodologie du contrôle sur place

31. L'examen des éléments comptables

311. Le contrôle du chiffre d'affaires déclaré

La vérification de comptabilité doit permettre de s'assurer que les déclarations déposées sont le reflet des opérations portées en comptabilité qui sont la traduction de l'activité réalisée par l'entreprise.
Le vérificateur doit s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires déclaré en examinant notamment les factures, les encaissements bancaires, les paiements en espèces, etc.

Voir les fiches techniques n° 18, 19, 20, 21, 22 23

3111. La déclaration est le reflet de la comptabilité

La définition précise de l'activité exercée permet de distinguer les opérations imposables des opérations exonérées.

Les premières seront examinées en s'assurant que l'ensemble de l'activité est retracé en comptabilité (modalités d'édition et d'enregistrement des factures, prise en compte des règlements, suivi des clients).
L'examen du mode de comptabilisation sera réalisé en s'appuyant si nécessaire sur les traitements informatiques, notamment dans les entreprises les plus importantes.

Concernant les opérations exonérées, l'examen des justificatifs sera effectué par le vérificateur qui s'attachera également à analyser les opérations plus particulières comme les cessions de biens d'occasion, d'immobilisations, les échanges, les opérations imposables sur la marge.

Un examen comptable ne peut prétendre à l'exhaustivité. Aussi le vérificateur devra-t-il le plus souvent procéder par sondage en sélectionnant des échantillons de factures-clients et en retrouvant leur mode de comptabilisation par l'entreprise.

A partir d'une pièce de recettes (un chèque bancaire par exemple), le vérificateur cherchera la facture correspondante, sa comptabilisation dans le poste adéquat, ses contreparties et les incidences de l'opération.

En toute hypothèse, le vérificateur effectuera les analyses suivantes :

- la cohérence interne de la comptabilité (exactitudes des reports, des soldes, des balances avant et après inventaire) ;

- la comptabilisation de toutes les opérations et de toutes les factures ;
- l'effectivité des opérations entraînant des distorsions au niveau du chiffre d'affaires ;
- la concordance entre les états comptables et les déclarations déposées.

3112. La comptabilité est le reflet de l'activité

A ce stade de la vérification, il s'agit pour le vérificateur de s'assurer de la concordance entre la comptabilité et les éléments tirés de l'exploitation réelle.

Ce contrôle doit permettre de constater la bonne application de la loi. A cet effet, le vérificateur doit :

- s'assurer de l'assujettissement à la TVA de l'ensemble des opérations imposables ;
- vérifier la juste application des règles de territorialité ;
- contrôler que les opérations ont été effectivement soumises au taux prévu.

Par ailleurs, le vérificateur utilise le cas échéant les informations collectées par les services de recherche auprès de sources étrangères dans le cadre de l'assistance administrative prévue par les conventions fiscales.

Voir les fiches techniques n° 24, 25, 26

312. Les opérations internationales

En matière de TVA, les opérations internationales renvoient aux règles de territorialité. D'où la nécessité d'examiner les principes de TVA applicables en matière d'exportation et d'importation.

Voir la fiche technique n° 27

3121 Le contrôle des exportations

Le vérificateur doit s'assurer de la réalité des exportations déclarées en exigeant la production des documents justificatifs.
Ces éléments sont confrontés à des documents externes, tels que les renseignements obtenus auprès des services de douane ou auprès du transporteur du bien grâce à l'exercice du droit de communication.
Pour le cas particulier des prestations de services, il faut identifier leur lieu d'utilisation et d'exploitation, selon le cas, qui déterminera le lieu d'imposition. Pour ce faire, le vérificateur exigera toute pièce justificative qu'il jugera utile.

Voir la fiche technique n° 28

3122. Le contrôle des importations

Le contrôle des importations de biens ou de services renvoie principalement à celui de la TVA déductible, mais également à celui de l'exhaustivité du chiffre d'affaires déclaré.
A ce titre, le vérificateur demande la production de la déclaration de douane et de toute autre pièce justificative.

313. Les opérations exonérées

Expressément prévues par la loi pour des raisons économiques ou sociales, c'est souvent le cas des biens de première nécessité, il convient de se référer à la législation de chaque pays.
Si une exonération n'est pas justifiée, l'opération doit être soumise à TVA.
Le vérificateur pourra apprécier au regard de ses investigations si la bonne foi du contribuable peut être retenue.

Voir la fiche technique n° 29

314. La TVA déductible

L'exercice du droit à déduction est soumis à des règles de forme et l'examen des pièces justificatives doit permettre de détecter les situations anormales.
Le contrôle de la bonne application des règles de déduction de TVA constitue un véritable enjeu financier.

L'approche pourra s'effectuer sur les axes suivants :
- l'exercice du droit à déduction (en la forme, au fond, dans les délais)
- la régularisation des déductions (immobilisations, stocks, services non affectés à l'exploitation)
- les entreprises partiellement soumises à la TVA.

Voir les fiches techniques n° 30, 31, 32, 33, 34, 35

32. L'absence ou le rejet de la comptabilité. La reconstitution de recettes

Le vérificateur peut être confronté, dans l'entreprise, à une situation qui rend ses investigations difficiles : l'absence totale ou partielle de la comptabilité.
Dans ce cas, il n'a pas d'autre alternative que de procéder à une reconstitution des recettes de l'entreprise qui lui permettra notamment de déterminer la TVA collectée.

Par ailleurs, en présence de la comptabilité, le vérificateur doit s'assurer qu'elle est probante, car si elle ne reflète pas de manière exacte les opérations réalisées, elle pourra être écartée. Dans ce cas, une reconstitution de recettes pourra également être entreprise.

321. La méthode

En préalable à la mise en œuvre d'une procédure de reconstitution de recettes, le vérificateur doit recueillir les éléments lui permettant d'écarter la comptabilité que l'entreprise lui présente.

Ces éléments qui retirent son caractère probant à la comptabilité sont à rechercher :
- dans les incohérences des documents présentés : caisses créditrices, achats non comptabilisés, stocks minorés…
- dans l'absence de pièces justificatives : factures d'achat, pièces de caisse, de banque…

Lorsqu'un faisceau concordant d'éléments permettent d'écarter la comptabilité, la reconstitution du chiffre d'affaires peut être entreprise.

Voir la fiche technique n° 36

322. L'illustration par des cas pratiques

La reconstitution du chiffre d'affaires doit s'appuyer sur des éléments afférents à l'entreprise vérifiée.
Le vérificateur doit donc procéder à une analyse rigoureuse des conditions d'exploitation qui lui permettra de reconstituer le chiffre d'affaires à partir des éléments qu'il aura recueillis.

Cette démarche rigoureuse est le gage d'une reconstitution réaliste, et par-là difficilement contestable.

La démarche à suivre dépend donc en grande partie de l'activité exercée par l'entreprise. C'est pourquoi sont présentées en annexe plusieurs méthodes de reconstitution de recettes qui couvrent des domaines d'activité que l'on rencontre dans la plupart des pays.

Voir les fiches techniques n° 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45

33. La vérification dans le secteur informel

Le secteur informel constitue dans de nombreux pays un ensemble économique qui échappe à la fiscalisation pour tout ou partie de ses opérations.

Le contrôle fiscal butte tout d'abord sur l'identification des entreprises qui est un préalable à l'engagement de tout contrôle.

Cette identification peut être réalisée à partir des sources d'information que possède l'administration fiscale dans l'exercice du droit de communication ou du droit d'enquête.

Des recoupements auprès d'entreprises, mais aussi d'administrations peuvent permettre de mieux cerner les contours des activités non déclarées et de déterminer le périmètre des investigations à conduire.

En l'absence de comptabilité, les méthodes mises en œuvre pour vérifier le secteur informel peuvent largement s'appuyer sur la reconstitution de recettes.

3ème partie : L'expérience des pays membres du groupe de travail

Pour préparer les travaux du groupe, il a été demandé à chaque pays participant de rédiger une fiche pour présenter son expérience dans le domaine du contrôle de la TVA.

Les principales caractéristiques relevées dans ces contributions ont été résumées dans le tableau ci-après.

Sa lecture montre que, si l'essentiel des principes qui régissent la TVA sont communs aux différents pays, il existe néanmoins des différences dans la législation applicable.

CONCLUSION

Le groupe de travail réuni par le CREDAF avait pour objectif d'élaborer un guide du contrôle de la TVA qui soit un document pratique utilisable et adaptable par les pays membres.

Les échanges nourris à l'intérieur du groupe de travail ont permis de construire un document qui apparaît le plus exhaustif possible ; néanmoins toutes les problématiques soulevées n'ont pu faire l'objet d'un examen approfondi dans le cadre du groupe.

Certains sujets qui constituent des thèmes à part entière pourraient faire l'objet d'une étude dans le cadre de prochains travaux du CREDAF. C'est notamment le cas du secteur informel dont l'approche ne peut être que globale et non limitée au seul contrôle de la TVA.

Annexe

les fiches techniques

Table des matières

1 La vérification ponctuelle 3
2 Le contrôle inopiné 4
3 Le droit de communication et le droit de vérification 5
4 L'origine de la programmation 6
5 Les motifs de programmation 7
6 La connaissance du dossier avant le contrôle 8
7 Exemple d'un avis de vérification 9
8 Exemple de dossier/rapport de vérification TVA 10
9 Le contrôle de vraisemblance ou la recherche des clignotants 15
10 Eléments de méthodologie du CSP des déclarations de TVA 16
11 Cas pratique : activité non déclarée par un établissement 19
12 Cas pratique : Exercice d'une activité non déclarée 20
13 Le contrôle des entreprises déclarant « néant ». 21
14 Le contrôle des défaillants 22
15 La grille d'analyse-risque d'une demande de remboursement de crédit de TVA 24
16 Les critères et la cotation des risques 25
17 La conception d'une grille d'analyse risque 27
18 Le contrôle des activités imposables sur option 29
19 Le contrôle des assujettis et des redevables partiels 30
20 Le contrôle des subventions et des aides 31
21 Le contrôle de facturation entre sociétés apparentées 32
22 Cas pratique : Compensation de dettes entre deux sociétés 33
23 Cas pratique : émission de factures croisées 34
24 Le contrôle des achats à partir de la comptabilité 35
25 Le contrôle des ventes à partir de la comptabilité 36
26 Le contrôle des stocks à partir de la comptabilité 39
27 Cas pratique : perception de commissions d'une société étrangère 40
28 Le contrôle des exportations 41
29 Le contrôle des exonérations 42
30 Le contrôle de la TVA déductible 43
31 Le contrôle des secteurs distincts d'activités 46
32 Le contrôle des entreprises perdant leur qualité d'assujetti ou cessant leur activité 48
33 Le contrôle des entreprises devenant redevables de la TVA 49
34 La cohérence globale 50
35 L'examen des conditions de déduction de la TVA 51
36 Une grille d'analyse des risques de dissimulations de recettes 52
37 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité d'achat/revente 53
38 la reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de production 54
39 la reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de prestation 55
40 La reconstitution des recettes d'un restaurant asiatique 56
41 Le contrôle des opérateurs de télécommunication 58
42 La reconstitution des recettes d'un bar-restaurant 62
43 Cas pratique : dissimulation de recettes en présence d'une caisse enregistreuse 65
44 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une entreprise exerçant plusieurs activités 66
45 La reconstitution du chiffre d'affaires des sociétés de service 68

****

1 La vérification ponctuelle

1- Définition :

C'est une vérification limitée au contrôle de la TVA sur une partie de la période non prescrite ou sur un point particulier.

2- Objectifs :

La vérification ponctuelle permet :

- de renforcer la présence du service dans des entreprises car les contrôles plus courts et plus fréquents peuvent être plus nombreux.
- d'agir rapidement dans les cas de fraude :
  - en engageant rapidement les opérations de contrôle.
  - en assouplissant les règles d'engagement (autorisation de vérifier plus rapide).
  - en adoptant une démarche de sélection des entreprises à vérifier fondée sur une analyse en termes de risques.
- de limiter le temps d'intervention sur place.

3- Méthodologie :

La programmation de la vérification ponctuelle peut être effectuée à la suite d'un CSP ou de l'examen d'une demande de remboursement de crédit de TVA.
Dans les cas suivants dont la liste n'est pas limitative, une vérification ponctuelle pourra être engagée :

- première demande de remboursement de crédit de TVA déposée par une entreprise.
- Situation créditrice permanente.
- Investissements importants.
- Entreprise exportatrice.
- Coexistence de différents taux de TVA.
- Rupture de comportement (par exemple une entreprise qui devient créditrice ou dépose des déclarations « néant »)
- Forte augmentation de la TVA déductible en l'absence d'investissement.

3- Particularités du déroulement de la vérification ponctuelle :

3-1 – L'avis de vérification :

Les mêmes procédures s'appliquent en vérification ponctuelle et en vérification générale. Cependant en matière de vérification ponctuelle, sur l'avis de vérification envoyé au contribuable, l'opération concernée et la période vérifiée doivent être explicitement précisées.

3-2 – La possibilité de refaire une vérification ultérieure :

La vérification ponctuelle en TVA n'exclut pas la vérification générale ultérieure sur la même période. Mais celle-ci doit tenir compte des résultats de la vérification ponctuelle.

2 Le contrôle inopiné

1- Définition :

Le contrôle inopiné consiste à effectuer des constatations matérielles des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables au moment où l'avis de vérification est remis.
Aucun rapprochement n'est effectué avec la comptabilité.

Les opérations de vérification ne pourront débuter qu'ultérieurement afin que le contribuable puisse se faire assister d'un conseil de son choix.

2- Objectifs :

Le contrôle inopiné évite que le redevable mette à profit le délai courant entre la réception de l'avis de vérification et la date prévue pour la première intervention pour dissimuler les éléments de nature à permettre une exacte appréciation des conditions matérielles dans lesquelles l'activité est exercée, ainsi que la nature réelle de cette dernière.

Les constatations matérielles portent notamment sur l'existence :

- Des moyens de production
- Des personnels présents dans l'entreprise
- Des biens en stock le jour de l'intervention
- De l'examen des prix effectivement pratiqués
- De l'inventaire des valeurs en caisse
- Des documents comptables et assimilés
- Des registres spéciaux obligatoires pour certaines activités ou professions.

Les constatations matérielles ainsi réalisées privent l'entreprise de la possibilité de « retraiter » la comptabilité concernant les exercices vérifiés. Le vérificateur dispose alors des éléments utiles pour apprécier efficacement le caractère probant de la comptabilité et, le cas échéant, d'arguments pertinents pour l'écarter.

3- Méthodologie :

Mode d'intervention le plus souvent dérogatoire au droit commun, le contrôle inopiné apporte une aide incontestable à la détection et à la matérialisation des infractions fiscales. Son efficacité repose sur une sélection pertinente de l'entreprise concernée ainsi qu'une préparation et un déroulement rigoureux de la première intervention.

3 Le droit de communication et le droit de vérification

	DROIT DE COMMUNICATION	DROIT DE VERIFICATION
Définition	Droit de prendre connaissance et si nécessaire copie des documents détenus par des tiers	Opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs
Champ d'application	- entreprises individuelles - sociétés - administrations publiques - employeurs -	Vérification de comptabilité : confronter les déclarations professionnelles souscrites avec les documents comptables
Modalité de mise en oeuvre	- avis de passage - renouvelable - pas de limite de durée d'intervention	- avis de vérification - non renouvelable - durée d'intervention limitée
Sanction en cas de refus	- amende	- évaluation d'office et pénalités : procédure d'opposition à contrôle fiscal

4 L’origine de la programmation

L'origine des informations conduisant à la programmation d'un contrôle fiscal externe peut être multiple.

Une anomalie peut être détectée à l'occasion:	**L'aboutissement d'un contrôle sur pièces**	**Au vu de la définition d'axes de recherche pour la programmation définis au niveau:**
• des travaux de gestion • de la communication d'informations par un autre service (droit de communication, rapport de vérification,…) • d'une demande du contribuable (demande de renseignement, demande contentieuse)	• ouvert dans le cadre général des dossiers à contrôler • suite au CSP orienté selon des axes prédéfinis • Tous dossiers pour lesquels le CSP n'aura pas permis de régler une incohérence sur un point particulier	• national, sous l'impulsion des services centraux • régional ou départemental sous l'impulsion de la division du contrôle fiscal • local, sous l'impulsion du responsable local et des services de gestion et de contrôle

5 Les motifs de programmation

CLIGNOTANTS COMPTABLES ET FISCAUX:	DOSSIERS PARTICULIERS	REMBOURSEMENT DE CREDIT TVA, CREDIT D'IMPOT ET TAUX REDUIT
• les postes du bilan (montants importants, absence, forte variation)	• vérification récente (nature et montant des rappels, qualification du dossier et existence de poursuites pénales)	• Cotation des dossiers dans le cadre de l'analyse-risque
• le compte de résultat (variation importante, liaison avec le bilan, données économiques)	• nature de l'activité (secteurs à risque, activité hors du champ d'application de la TVA)	• axes spécifiques (immobilier, exportateurs,…)
• retraitement du résultat comptable	• situation juridique particulière (règlement judiciaire, régime de groupe, changement de régime, situation déclarative défaillante, société domiciliée) • axe sur impôt particulier ou régime de faveur (exonération)	• Taux réduit

6 La connaissance du dossier avant le contrôle

Mieux connaître le dossier	Mieux connaître l'environnement économique
➔ Localiser le contribuable : - dossier fiscal - renseignement détenus par le gestionnaire (recoupements …) - domiciliation ➔Connaître sa situation financière : - comptes bancaires - se rapprocher des services du recouvrement.	➔ Connaître l'activité exercée : - Monographies - Etudes, articles… ➔Connaître l'environnement économique : - relations économiques avec d'autres entreprises • prises de participations • dirigeants communs • groupe familial. - relations commerciales avec d'autres entreprises.

L'APPROCHE DES DOSSIERS PROFESSIONNELS

JURIDIQUE	ECONOMIQUE
➢ Forme : ↗Entreprise individuelle ↘ Société capital siège social durée ➢ Siège social et lieu des établissements ➢ Exploitants individuels ou dirigeants (identification, situation de famille, train de vie) ➢ Fonds de commerce : propriétaire date et prix d'acquisition) gérant (gérance) locataire (loyer) Liens avec d'autres personnes morales	➢ Nature de l'activité o taille de l'entreprise o structure o place dans le secteur… ➢ Modalité d'exploitation o locaux o matériel o Personnel : ➢salariés (nombre, salaires) ➢autre main d'œuvre (familiale…) : fonction et rémunérations.
COMPTABLE	**FISCALE**
- Comptable : qui ? : - Comptabilité : ➢TVA ou TTC ➢niveau d'information - Livres comptables obligatoires - Durée des exercices - Opérations particulières liées à l'activité : mode de comptabilisation	- Origine de la vérification - Périodes vérifiées, impôts vérifiés - Régime d'imposition - Exonérations liées à la profession - Options souscrites - Respect des obligations déclaratives et incidences au niveau des procédures (mise en demeure, taxation d'office). - Antécédents contentieux - Vérifications antérieures - Changements de législations intervenus (ex ; taux de TVA)

7 Exemple d'un avis de vérification

AVIS DE VERIFICATION

Direction régionale ou (inter) préfectorale de
……
la brigade de vérification de
……..……..……..
Adresse……..…..
……..……
Tel…….

A
M……
……..……
……
Adresse……
……

Recommandée avec accusé de réception :
N° :…… **date** …. ……

***Identifiant fiscal* :** ……

***Objet* : Vérification de comptabilité**

***Réf*[1] :** ……..…..

Conformément aux dispositions des articles……, j'ai l'honneur de vous informer que M ……, Inspecteur des impôts, se présentera au siège de votre établissement, le……. à……h…… suivant la date de réception du présent avis, afin de procéder à la vérification de votre comptabilité au titre des impôts et périodes suivants :

Impôts ou taxes	*Périodes à vérifier*

En conséquence, je vous prie de bien vouloir mettre à sa disposition, à la date précitée, tous les documents comptables et pièces justificatives nécessaires au contrôle fiscal de la période susvisée.

(Vous trouverez ci-joint un exemplaire de la charte du contribuable). (a)

Veuillez agréer, M……, l'expression de ma considération distinguée.

Cachet et signature

(a) Selon la législation de chaque pays.

8 Exemple de dossier/rapport de vérification TVA

SERVICE D'ORIGINE :…… Inspecteur/Vérificateur :……

PERIODE VERIFIEE : du…….. au…….

I. IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE

N.I.U Centre : N° de dossier :

Nom, prénom ou raison sociale : ……....

Forme juridique : ……

Dirigeant :……

Adresse Siège social ou principal établissement : ……

……..B.P……..Tél……Fax……..

Date de création…….

II. RENSEIGNEMENT POUR LE RECOUVREMENT

Comptes bancaires :

Agence bancaire…….. N° de compte……

Agence bancaire…….. N° de compte……

Tiers détenteurs :

Client……....

Autres débiteurs……

Biens saisissables : (Détailler sur feuillet séparé)

III. SUIVI DU DEPOT DES DECLARATIONS

L'entreprise dépose-t-elle régulièrement ses déclarations mensuelles ? OUI □ NON □

Liste des déclarations non souscrites :

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

IV. objet du contrôle

□ Défaillant

□ CA anormalement bas (ou déclaration néant)

□ Contrôle des crédits

□ Contrôle des stocks

□ Contrôle de la facturation

□ Contrôle de la marge bénéficiaire

□ Autre, à préciser……..

V. PROCEDURE

Dates d'intervention…….....

Notification de redressement OUI □ NON □ Date d'envoi……

Proposition d'extension de la vérification :
* A une autre période OUI □ NON □
* A d'autres impôts ou taxes OUI □ NON □, lesquels……

Mauvais foi du contribuable reconnue OUI □ NON □

VI. RENSEIGNEMENTS ECONOMIQUES

A. Achat/revente
- Relevé de prix effectué : OUI □ NON □
- Taux de marge déclaré : …….
- Taux de marge observé après relevé de prix et contrôle des factures :……..

B. Prestations de service
- Coût horaire de la main d'œuvre : ……...
- Taux de marge déclaré : …….
- Taux de marge observé après détermination des coûts de revient / prix de vente :…….

VII. ANALYSE DES CONTROLES

1. Contrôle de la marge bénéficiaire

1.1 Marge brute globale

N°	SITUATION	Exercices		
		N -2	N -1	N
1	Stock d'entrée	…….	…….	…….
2	Achats de l'exercice	…….	…….	…….
3	Stock de sortie	…….	…….	…….
4	Achats revendus (1) + (2) – (3)	…….	…….	…….
5	Chiffre d'affaires (CA)	…….	…….	…….
6	Taux de marge brute sur achats (5-4) / (4)	……. %	……. %	……. %

* Toute modification dans le cadre du contrôle, d'un seul des termes ci-dessus, entraîne une modification du taux de marge réel par rapport au taux de marge déclaré.
Si tel est le cas la marge brute globale devra être reconstituée en tenant compte des éléments réels.

1.2 Marge brute unitaire

N°	SITUATION	Exercices		
		N -2	N -1	N
1	Part du produit dans les ventes	…….	…….	…….
2	Prix d'achat du produit	…….	…….	…….
3	Prix de vente (d'après relevé)	…….	…….	…….
4	Taux de marge unitaire (3-2) / (2)	……. %	……. %	……. %

Différence entre marge brute globale et marge brute unitaire OUI □ NON □

* Le taux de marge brute globale déclaré doit être déterminé en priorité, pour analyser sa cohérence interne (évolution sur plusieurs exercices), puis la concordance avec la marge unitaire. Une différence significative implique que le taux de marge déclaré est erroné.
* Le taux de marge brute unitaire sera appliqué aux achats revendus pour reconstituer le CA réel (voir tableau 6)
* Lorsqu'un seul des termes entrant dans la détermination du taux de marge brute globale est modifié du fait du contrôle (chats non comptabilisés, stock de sortie modifié), le taux de marge brute globale réel doit être déterminé en utilisant les termes réels.
* Les différentes méthodes doivent être pondérées pour reconstituer le CA

2. Contrôle des stocks **A la date du……**

	NATURE DU PRODUIT									
	P1	**P2**	**P3**	**P4**	**P5**	**P6**	**P7**	**P8**	**P9**	**P10**
Quantité en stock au jour du contrôle	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
Quantité déclarée au dernier inventaire	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
(-) Quantité achetée durant l'exercice	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
(+) Quantité vendue (durant l'intervalle)	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
Stock reconstitué	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
Différence entre le stock entre le reconstitué et le stock déclaré	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….

Sélection des produits : Utiliser les produits les plus vendus, pour rendre la reconstitution significative.
Nature du produit : Désignation précise de la nature du produit pour éviter les confusions.
Quantité en stock au jour du contrôle : faire un inventaire détaillé sur feuillet annexe, préciser les lieux de stockage et de conditionnement.
Quantité déclarée dans le précédent stock : Préciser la date du dernier inventaire effectué par l'entreprise.
Quantité achetée dans l'intervalle : porter le nombre d'article achetés entre la date du dernier inventaire et la date du contrôle. Dépouiller les factures des fournisseurs concernés.
Quantités vendues dans l'intervalle : porter le nombre d'articles vendus entre la date du dernier inventaire et la date du contrôle. Dépouiller le double des factures délivrées aux clients de l'entreprise vérifiée.
Stock reconstitué : Le stock théorique ainsi reconstitué = quantité déclarée en stock achats dans l'intervalle – ventes dans l'intervalle. (Si stock reconstitué > stock constaté = ventes non déclarées. Si stock reconstitué > stock constaté = achats non déclarés)

3. Contrôle des achats et du droit à déduction

3.1 contrôle des achats
(1) Achats déclarés
(2) Achats comptabilisés (d'après les factures présentées ou comptabilisées)
(3) Achats recoupés (recoupements auprès de sources externes).

Si (1) < (2) ou (3) reconstituer les achats sur des bases réelles pour déterminer les achats revendus.
3.2 Contrôle du droit à déduction
3.2.1 Détermination du prorata (recettes supportant la TVA y compris export/recettes globales)
(1) Prorata utilisé ou prorata provisoire…… %
(2) prorata à utiliser ou prorata définitif…… %
Rappels :
……

3.2.2 Déductions sur immobilisations :
Factures d'immobilisations régulièrement comptabilisées ouvrant droit à déduction :
Respect des conditions de forme : OUI □ NON □
Respect des conditions de fond : OUI □ NON □
Anomalies constatées :……
Rappels :
……..
* Nota : La TVA grevant des achats de marchandises non comptabilisées ainsi que la TVA figurant sur des factures non comptabilisées ne peut faire l'objet d'une déduction. Par contre ces achats réels sont utilisés pour la détermination des taux de marge (détermination des achats revendus).

4. Contrôle des reports de crédits

Montant du crédit figurant sur la déclaration précédente :…….

Remboursement demandé au titre de la période : OUI □ NON □

Anomalies constatées :……..

Crédit accepté :……

Crédit rejeté :
……

5. Contrôle de la facturation

Recoupements extérieurs OUI □ NON □

Période de facturation contrôlée :……..

5.1 Factures d'achats de marchandises *(Détailler sur feuillet séparé)*

Date	Fournisseur (NIU)	Désignation du produit	Montant HT	TVA
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
Total			**……..**	**……..**

5.2 Factures d'achats manquantes : OUI □ NON □ *(Détailler)*

Date	Fournisseur (NIU)	Désignation du produit	Montant HT	TVA
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
Total			**……..**	**……..**

Non respect des conditions de forme : OUI □ NON □ Nombre…… montant……F

* Facture manquantes, non comptabilisées ou non conformes (détailler les anomalies sur feuillet séparé)……..

6. Contrôle de Chiffre d'affaires **Recoupements extérieurs** **OUI** □ **NON** □

6.1 Détermination du CA
CA déclaré par l'entreprise (*) : ……..
(*) Lorsque des défaillances significatives (concernent le stock, les achats ou ventes) ont été mises en évidence entre les éléments déclarés et ceux obtenus auprès de sources externes, le CA déclaré par l'entreprise doit être rejeté et le CA réel doit être reconstitué.
Reconstitution du CA par application du taux de marge OUI □ NON □
CA reconstitué : - Détermination des achats revendus d'après les éléments réels d'exploitation (achats, stocks)……
- Détermination du nouveau taux de marge brute globale……..
- Application du taux de marge unitaire aux achats revendus : ……
- Pondération des deux méthodes : ……..
CA ainsi obtenu : ……

Reconstitution du CA mensuel moyen : OUI □ NON □
CA quotidien (*) moyen TTC x le nombre de jours ouvrés = CA mensuel moyen TTC (*) résultat des observations effectuées da ns l'entreprise pendant le contrôle

CA ainsi obtenu :……

6.2 Détermination du pourcentage d'affaires taxables dur CA total
- CA exonéré (dépouillement des factures et recoupements)……. et % du CA total ……
- CA réalisé à l'export * recoupements auprès des douanes……et % du CA total……
- CA taxable……et % du CA total……..

*Remise en cause d'opérations déclarées en tort en exportation : Montant :…….
" " " " " déclarées à tort en exonération : Montant :……....
(Conséquence sur le prorata de déduction tableau 3)

6.3 Conversion du CATTC en CA HT
(1) CA TTC total reconstitué…….
(2) % du CA taxable au taux de 18,7 %.....
(3) Montant du CA taxable……..
(4) Application du coefficient de conversion : CA HT = (3) x 100/18,7 ou alors (3) x 0,842 =
……...

VIII. RESULTATS DE LE VERIFICATION

	TVA A PAYER	CREDIT DE TVA
(1) TVA nette déclarée	……...	……
Redressements effectués en droits	……...	……
- ……	……...	……
- ……	……...	……
- ……	……...	……
(2) Total des rappels	……...	……
(3) TVA nette rectifiée (1) + (2)	……...	……

IX DROITS ET PENALITES A RECOUVRIR

Droits supplémentaires dus (3) – (1)	……..	……..
Pénalités à payer au taux de……. %	……..	……..
Total à acquitter	……	

9 Le contrôle de vraisemblance ou la recherche des clignotants

1. Les états comparatifs sur la base d'imposition

- Comparer le chiffre d'affaires déclaré à la TVA à celui déclaré au BIC/IS. Se rappeler que : opérations imposables + opérations exonérées + opérations à l'exportation = CA BIC/IS ;
- Contrôler l'exhaustivité du chiffre d'affaires.
- S'assurer que le contribuable a collecté la TVA sur les cessions d'éléments de l'actif immobilisé qui ont ouvert droit à déduction de la TVA.
- S'assurer que les subventions d'exploitation reçues ont été soumises à la TVA.
- Vérifier que les honoraires et autres rémunérations versées à des personnes n'ayant pas d'établissement fiscal stable dans le pays ont fait l'objet de retenue à la source et de versement de la TVA par le redevable réel.
- Vérifier que l'évolution des achats et des stocks est cohérente ave l'évolution du chiffre d'affaires (ventes).
- Vérifier que les intérêts servis ou sommes déposées en compte courant d'associés ont été soumis à la TVA.
- Examiner l'évolution du taux de marge brute ou de valeur ajoutée.
- Comparer le chiffre d'affaires annuel déclaré et celui reconstitué sur la base des marchés enregistrés ou des encaissements au Trésor Public.
- S'assurer que les prix de vente pratiqués ne sont pas inférieurs au prix de revient.

2. Les clignotants sur la TVA déductible

- S'assurer de l'exactitude des reports de crédits antérieurs.
- Déterminer la cohérence entre les achats globaux et les capacités de trésorerie de l'entreprise résultant de l'exercice précédent.
- En fin d'exercice fiscal, comparer le montant des achats sur la liasse fiscale et celui des achats cumulés sur les déclarations de TVA et au besoin se rapprocher des services de Douanes.
- S'assurer que l'assujetti procède en fin d'exercice aux régularisations nécessaires résultant de la détermination du prorata général définitif de déduction.
- Vérifier que le stock d'entrée de chaque exercice est identique au stock de sortie de l'exercice précédent.
- Vérifier que le report de crédit TVA admis en cascade dans la détermination du résultat n'a pas été porté parallèlement sur les lignes de la déclaration aménagées pour le droit à déduction.
- Vérifier que le montant du crédit TVA dont remboursement a été demandé ne continue pas à figurer sur les déclarations ultérieures de TVA.
- S'assurer que le coût d'entrée des biens en immobilisation ne comporte pas la TVA déjà récupérée ou récupérable par le jeu des déductions financières.
- S'assurer que les biens immobilisés ne sont pas cédés avant leur amortissement complet.

10 Eléments de méthodologie du CSP des déclarations de TVA

1- Contrôle en la forme

C'est la première étape du CSP. Elle permet au gestionnaire, et parfois au vérificateur, de surveiller :

- la date de réception ;
- le mois de déclaration ;
- la présence du Numéro d'Identification Unique (NIU) ;
- la profession ou l'activité et l'adresse du contribuable.

Puis, à s'assurer ensuite de l'exactitude des calculs mathématiques suivants :

- la TVA brute = Base x taux
- le Prorata
- La TVA déductible

2- Contrôle au fond

Cette deuxième étape du CSP permet, quant à elle, au gestionnaire d'apprécier les points sensibles de la déclaration comme suit :

- les exportations. A cet effet, il convient de demander au contribuable de produire les documents douaniers à l'exportation (c'est surtout valable pour valider un crédit. Exemple : quittances certifiant l'entrée des marchandises dans le pays de destination) mais également les justificatifs de rapatriement des fonds (contrôle des charges) ;
- les opérations exonérées ;
- l'existence d'un prorata ;
- les reports de crédit. Il est indiqué ici de comparer la ligne 10 de la déclaration du mois ou du trimestre à la ligne 15 de la précédente déclaration ;
- la TVA déductible de produire les justificatifs de paiement au cordon douanier ;
- l'assurance que le crédit de TVA déclaré n'a pas fait l'objet de demande de remboursement. Si tel est le cas, il convient d'annuler ledit crédit ;
- la bonne vérification des cas de complément de déduction, à savoir la différence positive entre le prorata définitif et le prorata provisoire ; les retenues à la source.

Si le contrôle porte sur une année, il est préférable pour le gestionnaire de :

- voir si les droits ont été soumis à la TVA et comparer le Chiffre d'Affaires (CA) de la TVA avec le Chiffre d'Affaires (CA) des BIC/IS du bilan, s'il s'agit des ventes. Il faut donc se rappeler de l'équation suivante : *opérations imposables + opérations exonérées + opérations à l'exportation = CA BIC/IS*. Car l'exigibilité est la même c'est-à-dire la livraison ;

- En revanche, pour les Prestations des Services, faire jouer les comptes clients ;

- Comparer la TVA déductible avec les achats de l'exercice et voir si l'entreprise, compte tenu de son activité, est structurellement créditrice ;

- Comparer les déclarations entre elles. Toutefois, cette comparaison doit être effectuée d'un exercice sur un autre.

En toute hypothèse, le vérificateur doit :

- rapprocher le chiffre d'affaires déclaré en TVA au chiffre d'affaires déclaré pour l'acompte de 1,1% ;

- si la déclaration est NEANT, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) afin d'aller s'assurer que l'entreprise n'a exercé aucune activité taxable au cours de la période ;

- si la déclaration est créditrice, déterminer si le crédit est structurel ou purement occasionnel ; connaître avec précision l'activité exercée, comparer avec les trois derniers mois. En l'absence de cause structurelle et lorsque le crédit dure plus de trois mois, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) ;

- s'assurer de l'exactitude des reports de crédits antérieurs (ligne 21 de la déclaration précédente et ligne 7 de la déclaration en cours ;

- déterminer la cohérence entre les achats globaux (TVA déductible sur achats de biens, sur services et investissements, ligne 8, 9, 10) et les capacités de trésorerie de l'entreprise résultant de l'exercice précédent ;

- en fin d'exercice fiscal, comparer le montant des achats sur la liasse fiscale et celui des achats cumulés sur les déclarations de TVA, le cas échéant, se rapprocher de la Cellule Impôts/Douanes pour connaître le montant des importations ;

- comparer l'évolution du chiffre d'affaires d'un mois sur l'autre et relever toutes les chutes importantes du niveau d'activité. En cas de chute inexpliquée, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) ;

- comparer en fin d'exercice fiscal le chiffre d'affaires déclaré en TVA et celui déclaré en BIC/IS ;

- lorsque la rubrique exportation est servie pour la première fois, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) pour s'assurer de l'effectivité des exportations. (Idem pour les autres opérations exonérées, en connaître la consistance) ; se rapprocher de la cellule Impôts/Douanes pour connaître le montant des exportations ;

- étudier les régularisations exceptionnelles à partir des pièces annexes présentées par l'entreprise. Contrôler notamment les retenues à la source ; lorsque les montants sont importants, se faire présenter les factures adressées aux clients ;

- comparer les lignes de droit d'accise déclaré (ligne 1 et 25) avec la déclaration relative à ces taxes. Il convient de rappeler que les droits d'accise sont un élément de base de la TVA.

S'agissant de la TVA retenue à la source, le vérificateur doit se souvenir que certaines entreprises publiques, collectivités publiques locales et quelques entreprises privées sont tenues de procéder à la retenue à la source de la TVA et de l'acompte au titre de l'impôt sur le revenu lors du règlement des factures de leurs fournisseurs et partenaires de services. Ces entreprises sont dispensées de la retenue à la source sur leurs factures réciproques. Le fait générateur de la retenue est le règlement de la facture et les impôts et taxes portés sur la facture doivent être reversés au plus tard le 15 du mois qui suit la facturation.

Le vérificateur doit donc orienter le contrôle des entreprises susnommées vers la recherche des éléments susceptibles de reconstituer les retenues effectuées et leur reversement dans les caisses du Receveur des Impôts. A ce titre, il convient de :

- requérir de l'entreprise qui procède aux retenues délivrées. Celles-ci au regard de la loi, doivent impérativement être visées par le Chef de Centre compétent ;

- vérifier l'exactitude des attestations de retenues délivrées. Celles-ci, au regard de la loi, doivent impérativement être visées par le Chef de Centre compétent ;

- comparer les chiffres issus des attestations avec ceux effectivement déclarés et reversés ;

- s'assurer que le fournisseur ne peut exercer son droit à déduction de la TVA d'amont que s'il justifie du reversement de la retenue par son client, étant donné que le fait générateur et l'exigibilité coïncident avec le règlement de la facture.

11 Cas pratique : activité non déclarée par un établissement

Faits constatés

Une société déclarant avoir son siège à l'étranger où elle indique une adresse de correspondance.

Elle se considère comme une société étrangère réalisant des opérations dans le pays exclusivement destinées à l'exportation.

Or elle dispose d'un atelier de fabrication situé dans le pays.

Nature de la fraude

Absence de déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et de bénéfices soumis à l'impôt.

Analyse fiscale de la fraude

Pour être imposée dans le pays, une société dont le siège est situé à l'étranger, doit disposer d'un établissement stable (voir les conditions prévues par la convention fiscale), c'est à dire une installation fixe où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité ou d'un représentant qui, dans certaines législations, est d'office son client.

Conséquences fiscales

Si les conditions de la Convention fiscale sont remplies, imposition à la TVA.

Modalités de détection de la fraude

- Droit de communication auprès d'un sous traitant.
- Droit de communication auprès du fournisseur d'électricité.
- Assistance administrative internationale.

12 Cas pratique : Exercice d'une activité non déclarée

Faits constatés

Un artisan non radié au registre des métiers continue à exercer son activité, alors qu'il n'a plus d'adresse connue.

Nature de la fraude

Facturation de travaux avec TVA, sans déclaration par l'artisan de cette TVA, ce qui permet aux clients particuliers de bénéficier de travaux à un coût moins élevé.

Analyse fiscale de la fraude

La cessation d'activité n'ayant pas été effective, l'entreprise a continué à facturer ses travaux sous son ancienne inscription.

Conséquences fiscales

Après vérification de comptabilité de l'artisan ainsi qu'examen de sa situation fiscale personnelle, imposition à la TVA du chiffre d'affaires réalisé.

Modalités de détection de la fraude

Vérifier auprès du registre des métiers de la cessation effective et de la radiation des entreprises. En cas de doute, compléter par une enquête de terrain.
Lors de vérifications de comptabilité, effectuer des sondages en vue de s'assurer que les sociétés ayant facturé des travaux ou des prestations existent réellement.

13 Le contrôle des entreprises déclarant « néant ».

➢ **<u>L'entreprise peut déposer des déclarations « néant » parce que son activité est exonérée.</u>**

Il s'agira alors pour le service de confirmer ce point par un examen de la nature exacte de l'activité dans le cadre d'une visite sur place par exemple.

Exemple: dans certains pays, la vente d'une majorité de produits pharmaceutiques est exonérée de TVA. Si l'entreprise ne vend que des produits exonérés (médicaments strictement énumérés), l'exonération s'explique parfaitement.
Cela étant, l'entreprise aurait dû déclarer ces opérations même exonérées. En conséquence, le service pourra lui appliquer les pénalités correspondantes.
Si au contraire la pharmacie vend aussi des produits cosmétiques, une partie du chiffre d'affaires devra alors être déclaré et soumis à la TVA.

➢ **<u>L'entreprise en cause peut être « en sommeil » parce qu'elle ne réalise aucune activité.</u>**

Il s'agira alors pour le service de démontrer, en examinant sur place les conditions d'exploitations, si oui ou non une activité taxable a été réalisée au cours de la période visée par le contrôle.

Il devra rechercher des indices permettant de supposer une activité et notamment:

- la présence de salariés sur la période. Le vérificateur doit toujours se rappeler que ce n'est pas l'habitude des entreprises de payer des salariés « à ne rien faire » ;
- la consommation d'énergie, et de téléphone, comparable à celle observée en période d'activité ;
- la consommation d'intrants et de services extérieurs ;
- la présence de flux financiers tels que des encaissements sur les comptes bancaires ;
- la présence de flux de marchandises permettant d'apprécier une diminution du stock ou des approvisionnements massifs.

S'il n'existe pas de trace d'activité, le vérificateur peut arrêter son contrôle et estimer que la situation est correcte.

Si au contraire une activité est décelée dans l'entreprise, la démarche sera de rechercher tous les éléments permettant de chiffrer de la manière la plus précise cette activité.

14 Le contrôle des défaillants

A -Cas de défaillance ponctuelle

Dans le cadre du contrôle sur pièces le service dispose de suffisamment d'informations dans le dossier pour déterminer lui-même les éléments de l'imposition si le contribuable ne réagit pas à l'expiration du délai de régularisation offert par la mise en demeure.

Exemple : La déclaration de TVA au titre du mois de janvier de l'exercice N n'a pas été souscrite malgré l'envoi d'une mise en demeure alors que les autres déclarations ont été régulièrement déposées.
Le service peut donc mettre en oeuvre la procédure de taxation d'office et par exemple faire la moyenne des six déclarations précédentes afin de déterminer un chiffre d'affaires moyen mensuel applicable au mois de janvier.

En cas de contrôle sur place lorsque l'entreprise est ponctuellement défaillante et en l'absence de comptabilité régulière et probante, le vérificateur dispose de termes de comparaison constitués par les autres déclarations souscrites.
Il peut suffire d'extrapoler les chiffres déclarés sur la période précédente ou postérieure, de faire la moyenne de ces chiffres et de la ramener au prorata temporis.

Exemple: Les déclarations de TVA de janvier et de février 2000 manquent dans le dossier mais les autres ont été souscrites jusqu'en avril. La vérification se déroule avant le 15 juin. ll suffit donc au vérificateur de reprendre les huit (8) déclarations souscrites depuis le début de l'exercice jusqu'à la date du contrôle, d'effectuer la moyenne et de déterminer le chiffre d'affaires moyen de janvier et février.

B - Cas de défaillance totale ou chronique

Lorsque l'entreprise est totalement défaillante, le vérificateur ne dispose pas de points de repère pour déterminer le volume d'activité de l'entreprise. Certes, il peut établir des comparaisons par rapport à une période plus ancienne, mais cette démarche peut être facilement contestée. Il est donc préférable de travailler sur la base de la comptabilité.

1 - TVA collectée :

Normalement la TVA collectée apparaît dans un compte intitulé «Etat - TVA collectée ». c'est ce chiffre qui doit normalement servir à l'établissement de la déclaration mensuelle.
Cependant, cette information peut être complétée par un examen du journal des ventes et des journaux auxiliaires (clients *, banque, caisse et OD le cas échéant) et leur rapprochement avec les factures présentes dans l'entreprise.
Au cas par cas, le vérificateur déterminera le volume d'affaires imposables puis, en fonction des justificatifs, le CA exonéré et le CA relatif à d'éventuelles exportations.

2 - TVA déductible :

La TVA déductible est normalement comptabilisée dans le compte de tiers intitulé « Etat - TVA déductible ».
Pour corroborer ce chiffre, le vérificateur pourra utiliser les journaux d'achats (complétés par les journaux fournisseur, banque, caisse, et OD le cas échéant) et rapprochera ces écritures des factures d'achats et frais généraux présentes dans l'entreprise.

3 - TVA due:

La TVA due est la TVA collectée moins la TVA déductible.
Elle doit, elle aussi, figurer sur un compte intitulé « Etat - TVA à payer ou à régulariser », qui permet de solder les deux autres comptes utilisés pour comptabiliser les opérations d'achats et ventes au fur et à mesure

Attention appelée :
De nombreuses entreprises disposent de fiches clients permettant de suivre, pour chacun d'eux, les commandes, les livraisons, les paiements.
L'accès à ces documents (qui ne sont pas comptables et donc non obligatoires) peut cependant s'avérer précieux.
La méthode ici décrite repose sur la fiabilité de la comptabilité. Il se peut que celle-ci soit fragmentaire ou inutilisable.

Attention appelée :
TVA due ou nette = TVA collectée ou brute - TVA déductible ou supportée ou acquittée.
Toutefois, le vérificateur doit se rappeler que la TVA déductible peut être supérieure à la TVA collectée. Dans ce cas, l'entreprise est en situation de crédit de TVA susceptible d'être, selon le cas, imputé ou remboursé.
En pareil cas, le vérificateur utilisera la comptabilité présentée comme une base minimale. Il recherchera des éléments supplémentaires lui permettant de compléter cette comptabilité:
Eléments internes:
Le vérificateur mettra l'accent sur les factures d'achats et de ventes supplémentaires non comptabilisées traces d'opérations non comptabilisées ; flux de marchandises ; flux financiers retraçant des opérations non comptabilisées.
Eléments externes
Si le vérificateur soupçonne des insuffisances graves et s'il dispose de temps, il peut effectuer quelques recoupements auprès de quelques fournisseurs et clients.
Mais pour l'essentiel, la démarche restera similaire. Le vérificateur consolidera l'ensemble des données, à savoir la comptabilité, les factures et toutes les autres informations collectées pour déterminer le chiffre d'affaires.

Attention appelée :
Lorsque le vérificateur constate des crédits reportables au titre des exercices précédents, ceux ci sont en théorie peuvent être perdus du fait du non dépôt des déclarations.
Lorsque le vérificateur constate, au cours de la vérification partielle (dans le sens de contrôle ponctuel) d'un défaillant, que celui-ci ne tient pas de comptabilité ou que celle-ci est irrégulière, il est alors judicieux d'étendre le contrôle à l'ensemble de l'exercice fiscal et aux autres impôts.

15 La grille d'analyse-risque d'une demande de remboursement de crédit de TVA

La grille comporte des critères, sous forme de questions auxquelles le service doit répondre.

A chaque réponse correspond une cotation, et en fonction du total l'entreprise peut être retenue soit pour un contrôle, soit pour un remboursement rapide de la TVA.

Parmi les critères et/ou les questions qui peuvent être retenus pour construire une grille d'analyse on peut citer :

- s'agit-il d'une première demande de remboursement de crédit de TVA ?
- le montant demandé est-il supérieur à X francs ?
- l'entreprise est elle un assujetti partiel ?
- une demande antérieure a t'elle été rejetée ?
- l'entreprise paie t'elle régulièrement sa TVA ?
- existe t'il des restes à recouvrer ?
- l'entreprise appartient elle à un secteur d'activité considérée « à risque » ?
  (ex : activité immobilière)
- l'entreprise est elle structurellement créditrice ?
- l'entreprise a t'elle son siège son siège à une adresse de domiciliation ?
- l'entreprise a t'elle déménagé dans les 12 derniers mois ?
- l'entreprise est elle cessée ou en sommeil ?
- l'entreprise est elle en redressement judiciaire ou en liquidation judiciaire ?
- l'entreprise déclare t'elle régulièrement ?
- l'entreprise a t'elle été vérifiée ?
- des rappels de TVA ont ils été effectués lors des précédents contrôles ?
- des pénalités exclusives de bonne foi ont elles été appliquées ?
- aucun chiffre d'affaires taxable n'a été réalisé au cours des 12 derniers mois.

16 Les critères et la cotation des risques

Dans le cadre du traitement des demandes de remboursement de crédit de TVA, certains risques peuvent être identifiés et faire l'objet d'une cotation.
Le total de la cotation des risques permet de traiter différemment la demande de remboursement de crédit de TVA.

La cotation proposée en face de chaque critère est une cotation « standard » qu'il convient d'adapter au tissu fiscal de chaque pays.

CRITERES	COTATION	OBSERVATIONS (cf. ci-après)
Seuil A < X < seuil B	**2**	**(1)**
X > seuil B	**4**	**(1)**
1ère demande	**10**	
Seuil C < Y < seuil D	**2**	**(2)**
Y > seuil D	**6**	**(2)**
Taux de rejet > au taux E	**8**	**(3)**
Paiement irrégulier	**2**	**(4)**
Restes à recouvrer	**6**	
Activité immobilière	**6**	
Secteur automobile	**6**	
Autres secteurs (définition locale)	**0**	**(5)**
Collectivité locale	**6**	
Adresse de domiciliation	**6**	
Entreprise nouvelle	**4**	**(6)**
Entreprise cessée ou en sommeil	**10**	
Entreprise en redressement ou liquidation judiciaire	**10**	
Déclarations TVA manquantes	**10**	
Dépôt irrégulier de déclarations TVA	**2**	**(7)**
Rappels antérieurs taxation d'office TVA	**6**	
Mauvaise foi	**10**	
Dépôt irrégulier de déclarations de résultats	**2**	**(8)**
Déclarations de résultats manquantes	**10**	
Absence de CA taxable	**6**	**(9)**
Accroissement des opérations non imposables	**10**	**(10)**
Investissements disproportionnés / CA	**5**	**(11)**
Achats en franchise et procédure exportateur	**4**	
Entreprise structurellement créditrice	**-2**	**(12)**
Seuil F < discordance dette TVA < seuil G	**4**	**(13)**
Discordance dette TVA > seuil G	**6**	**(13)**
Ratio d'endettement financier < 30	**4**	**(14)**

OBSERVATIONS :

(1) X= montant du remboursement ; A et B = seuils à déterminer au préalable

(2) Y = somme des remboursements demandés sur les 24 mois précédant la demande ; C et D = seuils à déterminer au préalable

(3) Taux de rejet = (total des rejets x 100)/total des remboursements demandés ; E = seuil à déterminer au préalable

(4) Plus de deux prises en charge au cours des 12 derniers mois

(5) Activité à risque (à déterminer au plan local)

(6) Création dans les 12 derniers mois

(7) Au moins deux dépôts tardifs au cours des 12 derniers mois

(8) Dès lors qu'une mise en demeure a été adressée dans le délai de prescription

(9) Sur la période de 12 mois précédent la date de dépôt de la demande

(10) Si la variation constatée au titre d'un mois sur l'autre lors des 12 derniers mois est supérieure à 100%

(11) Si le ratio immobilisations acquises/ CA déclaré est > à 40%

(12) Si l'entreprise est structurellement créditrice en raison d'un différentiel de taux, la cotation est négative

(13) Si TVA figurant au passif du bilan ; F et G = seuils à déterminer au préalable

(14) Le ratio d'endettement financier = (capitaux propres / dettes à un an) x 100. Si ce ratio est inférieur à 30 on peut estimer que l'entreprise est au maximum de ses capacités d'endettement à long terme.

L'examen des résultats.

Lorsque tous les critères de cotation sont étudiés pour un dossier donné, le total des cotations détermine le sort de la demande :

- Cotation supérieure ou égale à 30 : la demande est examinée de manière approfondi dans le cadre d'un CSP ou d'une vérification ponctuelle

- Cotation inférieure à 30 : la demande fait l'objet d'un remboursement immédiat, ce qui n'exclue pas une programmation en contrôle ultérieurement.

17 La conception d'une grille d'analyse risque

Une fois l'approche retenue validée (programmation directe en vue du contrôle externe ou programmation au vu d'un CSP affiné) il convient de:

- **Définir les risques:**

  Il s'agit de répertorier des thèmes et de rechercher les risques de fraude qui s'associent à chaque thème.

  Exemples de thèmes et de risques associés:

  - **Entreprises à risque:** il s'agit de regrouper les risques liés aux caractéristiques propres de l'entreprise:

    - entreprise nouvelle
    - entreprise éphémère
    - augmentation importante des remboursements de crédits de TVA
    - entreprise individuelle non adhérente d'un organisme agréé
    - entreprise nouvellement en crédit de TVA
    - société étrangère
    - ancienneté de la dernière vérification

  - **Rupture de comportement:** les risques signalent des variations importantes.

    - variation de CA déclaré supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation de l'effectif salarié supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation de la masse salariale supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation des exportations supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation des opérations non imposables en TVA supérieure à 30% entre deux exercices
    - variations des prestations de services supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation du résultat exonéré supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation du résultat fiscal supérieure à 30% entre deux exercices

- **Coter les risques:**

Après avoir défini et listé les risques que l'on retient, il faut leur affecter une cotation en fonction de l'importance plus ou moins grande du risque de fraude.

Exemple de cotation de risques:

Risque	Niveau	Cotation
Entreprise récente	Création en N-1	5
	Création en N-2	2
	Création en N-3 et avant	0
Augmentation du CA très importante	>100%	4
	comprise entre 50 et 100%	3
	comprise entre 25 et 50%	2
	comprise entre 10 et 25%	1
	<10%	0
Entreprises réalisant des opérations non imposables à la TVA	>80%	4
	comprise entre 50 et 80%	3
	comprise entre 30 et 50%	2
	comprise entre 10 et 30%	1
	<10%	0

- **Générer la base-risque:**

La base-risque est constituée par l'ensemble des risques avec leur cotation.
Elle doit être mise à jour chaque fois que l'on décide d'ajouter, de supprimer un risque ou de modifier une cotation

- **Appliquer la grille d'analyse-risque aux dossiers.**

Les risques détectés pour l'entreprise sélectionnée sont détaillés, regroupés par thème et totalisés.
Une fois la grille éditée, on prend la décision de sélectionner ou pas le dossier en vue du contrôle (CSP ou contrôle externe), en fonction de la cotation et des risques présents, s'il dépasse les points paramétrés pour cette sélection.

18 Le contrôle des activités imposables sur option

Activités exercées par :

- des collectivités locales ;
- des groupements locaux
- des établissements publics ;
- des établissements bancaires ou financiers;
- des exploitations agricoles ;
- des organismes sans but lucratif (ONG…)

➢ **Cette activité peut-elle être soumise à la TVA sur option ?**

☐ OUI
☐ NON

➢ **Existe-t-il une lettre d'option au dossier ?**

☐ OUI Date de la lettre :

Vérifier la date de la lettre d'option et en tirer les conséquences au regard de la TVA déduite sur les biens et services pour lesquels le remboursement de crédit de TVA est demandé (seules les factures les plus importantes seront examinées).

☐ NON

➢ **L'option a-t-elle été exercée depuis le début de l'activité ?**

☐ OUI
☐ NON Dans la négative, l'option a-t-elle été exercée au cours de la période pour laquelle le remboursement est demandé ?

☐ OUI
☐ NON

➢ **L'option est-elle régulière au regard** :

Des délais ?	☐ OUI	☐ NON
De l'activité ?	☐ OUI	☐ NON
Des biens ?	☐ OUI	☐ NON

➢ **L'option est –elle valable ?**

☐ OUI ☐ NON

19 Le contrôle des assujettis et des redevables partiels

➢ **La société réalise-t-elle des opérations situées hors du champ d'application de la TVA?**

☐ OUI
☐ NON

Dans l'affirmative, la société respecte-t-elle le principe de l'affectation ? (modalités d'affectation définies par la législation fiscale).

☐ OUI

☐ NON

➢ **La société utilise-t-elle des biens et services exclusivement pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA ou la perception d'indemnités placées hors du champ d'application ?**

☐ OUI - Vérifier que l'entreprise n'a pas déduit en amont la taxe afférente à ces biens et services (exemple : prestation d'un conseil payée pour obtenir le recouvrement d'une indemnité hors champ).

☐ NON

➢ **La société utilise-t-elle des biens et services exclusivement pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA ?**

☐ OUI - Application des règles de droit commun

☐ NON

➢ **La société utilise-t-elle des biens et services concurremment pour des opérations situées dans le champ et hors champ ?**

☐ OUI - Vérifier que l'entreprise a correctement déterminé la proportion de l'utilisation du ou des biens mixtes afin de calculer le montant de la TVA y afférente qu'elle est en droit de déduire. Ce calcul pourra être établi dépense par dépense en fonction de leur utilisation propre, ou encore à partir d'une clé de répartition commune à l'ensemble des dépenses concernées.

☐NON

20 Le contrôle des subventions et des aides

- **L'entreprise perçoit-elle des aides ou subventions ?**

Oui ❑
Non ❑

Dans l'affirmative, quelle est la nature de ces aides au regard de la TVA?

☞ Subvention d'équipement ❑
Dans ce cas, la condition de répercussion du coût des investissements dans le prix des opérations est-elle respectée ?
Oui ❑
Non ❑

☞ Contrepartie d'une opération ou complément du prix d'une opération imposable ❑

☞ Subvention non imposable ❑

- **S'il s'agit d'aides ou subventions non imposables, leur perception a-t-elle été prise en compte pour la déclaration de droits à déduction ?**

Oui ❑ .
Non ❑

Ce traitement est-il justifié, notamment pour ce qui concerne les différences de traitement concernant les subventions qui financent des opérations hors champ et celles qui financent des opérations dans le champ ?

Oui ❑ .
Non ❑

21 Le contrôle de facturation entre sociétés apparentées

Afin de transférer des bénéfices, les sociétés d'un même groupe sont parfois conduites à surfacturer ou sous facturer les opérations réalisées entre-elles.

A- Sur facturations

L'entreprise située à l'étranger majore systématiquement ses factures à destinations de la société apparentée située dans le pays concerné. Cela permet à cette société de transférer des capitaux vers l'étranger ou de diminuer artificiellement ses résultats.

Les critères de la surfacturation :

- Il existe des liens de parenté entre les deux sociétés (même groupe, mêmes dirigeants) ;

- En comparaison avec des prix pratiqués sur le marché, les marchandises achetées par l'entreprise locale sont nettement plus chères.

B- Sous facturation

L'entreprise située dans le pays concerné minore systématiquement ses factures à destination de la société apparentée à l'étranger. Cela permet à la société locale de diminuer artificiellement son chiffre d'affaires et ses résultats.

Les critères de la sous facturation :

- Il existe des liens de parenté entre les deux sociétés (même groupe, mêmes dirigeants) ;

- En comparaison des prix pratiqués des prix pratiqués sur le marché, les marchandises vendues par l'entreprise locale sont nettement moins chères.

.

22 Cas pratique : Compensation de dettes entre deux sociétés

Faits constatés

Les deux sociétés appartiennent au même groupe.
Une société qui exerce une activité de loueur de fonds, perçoit des loyers d'une société liée.
La société - bailleur de fonds - a comptabilisé les loyers perçus en compensation d'une dette, mais a omis de les assujettir à la TVA.
La TVA due est inscrite au passif du bilan de chaque exercice mais les prestations réciproques n'ont pas été déclarées à la TVA.

Nature de la fraude

Omission de recettes encaissées par compensation, non assujetties à la TVA.

Analyse fiscale de la fraude

Les prestations de services - dont les locations de fonds de commerce- entrent dans le champ d'application de la TVA.

Conséquences fiscales

Assujettissement à la TVA des loyers réglés par compensation.

Modalités de détection de la fraude

Contrôles coordonnés dans le cadre du groupe ; rapprochement avec constatations réalisées lors du contrôle de la société locataire.

23 Cas pratique : émission de factures croisées

Faits constatés

Le rapprochement effectué entre les encaissements comptables et le chiffre d'affaires déclaré sur les déclarations de TVA a fait apparaître d'importantes minorations. Les sociétés d'un même groupe établissaient des factures croisées qui permettaient à une société de procéder à la déduction de la TVA (déduction anticipée) alors que la TVA brute correspondante n'était pas déclarée au motif que l'exigibilité n'était pas intervenue. Ce mécanisme de facturation croisée a permis à la société client de créer un crédit de TVA fictif.

Nature de la fraude

Création de crédit fictif de TVA qui générait une trésorerie importante sous forme d'un fonds de roulement financier.

Analyse fiscale de la fraude

Règles d'exigibilité de la TVA : si l'exigibilité n'est pas intervenue chez le fournisseur, la taxe ne peut être déduite par le client.

Conséquences fiscales

Réintégration de la TVA déductible pour les montants imputés prématurément. Le caractère répétitif

Modalités de détection de la fraude

Procéder à un rapprochement entre les encaissements comptables (recettes taxables à la TVA) et le chiffre d'affaires déclaré en TVA.
Ce procédé de fraude est utilisé dans les groupes de société.

24 Le contrôle des achats à partir de la comptabilité

Les irrégularités que peut faire apparaître la vérification de ce compte peuvent se classer en deux groupes :

- majoration des achats ;
- minoration des achats.

Les irrégularités du compte « Achats » peuvent avoir une incidence en matière de TVA au niveau :

- des **déductions** : les achats fictifs ou majorés donnent droit à des déductions non justifiées ;
- de **l'assiette** même de la TVA, dans la mesure où toute minoration des achats peut entraîner une minoration corrélative des ventes passibles de la TVA.

Contrôle des achats : Les **fraudes** sur achats, **autres que les achats sans facture**, sont relativement aisées à déceler par un examen minutieux des **factures**, **des bordereaux de commande**, des pièces de transport, des correspondances et surtout par des recoupements effectués dans les comptabilités des **fournisseurs**.

En revanche, les **achats sans facture** non comptabilisés sont généralement beaucoup plus difficiles à découvrir par le seul examen de la comptabilité.

Dans ce dernier cas, le vérificateur a la possibilité de se faire présenter **les factures des marchandises** existant en magasin ainsi que les **bons de commande**, bons de **livraison titres de transport**, etc.
Il peut aussi rechercher dans les ventes, si pour une catégorie d'article déterminée, il ne retrouve pas un **plus grand nombre d'articles sortis que d'articles entrés** (compte tenu, bien entendu des stocks d'ouverture et de clôture).

Il convient de souligner également que les vérificateurs emploient parfois une méthode de contrôle qui est fondée sur le fait que la réalisation par une entreprise d'achats sans facture implique la remise en cause de la **comptabilité du fournisseur**, lequel s'est lui-même approvisionné le plus souvent de façon irrégulière.

Lorsque, dans une entreprise, les vérificateurs constatent des achats ou ventes sans facture ils s'efforcent de '' **suivre la filière** '', en vue de mettre en cause, aux différents stades, les acheteurs et vendeurs successifs des marchandises ayant fait l'objet de l'infraction.

25 Le contrôle des ventes à partir de la comptabilité

Les principales irrégularités qui peuvent se rencontrer au niveau des ventes sont les suivantes :

- **omission des ventes** au comptant ou même de certaines ventes à terme (ventes sans **facture notamment**) ;
- diminution du montant réel de certaines ventes (**ventes avec soultes**, ou facturations partielles) ;
- omission de recettes provenant, dans les industries de transformations, de la vente des résidus ou des **sous-produits** ;
- enregistrement, au débit du compte ventes, de **retours fictifs** de marchandises ou de ristournes **exagérées** ;
- non comptabilisation des **prélèvements** de marchandises faits par le commerçant pour ses **besoins personnels** et ceux de sa famille ;
- comptabilisation d'une vente au crédit d'un compte de **bilan** ;
- **ventilations abusives du Chiffre d'Affaires.**

Moyens de contrôle :

Le vérificateur contrôle les ventes à l'aide des documents ci-après : **factures** de ventes, **relevés** périodiques **des banques, renseignements** extraits de **la comptabilité des clients, bandes enregistreuses** dans les maisons où il existe des caisses enregistreuses automatiques.

Il examine particulièrement le **compte ''caisse''** dans la mesure où les soldes créditeurs traduisent une diminution de recettes.

Dans le même ordre d'idées, il procède à un contrôle étroit du compte **'' banque ''** et recherche si certaines ventes n'ont par servi de **règlement direct de dépenses**.

Le vérificateur examine aussi si les ventes de déchets ou sous-produits sont bien comptabilisées.

Contrôle quantitatif :

Le contrôle le plus efficace consiste à suivre les entrées et les sorties de marchandises chez les **commerçants** revendant leurs articles en l'état ou à rechercher **l'emploi des matières premières** utilisées chez les fabricants.

Ce travail est grandement facilité **lorsqu'**il est communiqué à l'inspecteur une **comptabilité - matière**, d'entrées et sorties. Il se borne alors, si les stocks ont déjà été vérifiés :

- à rapprocher les **''**entrées **''** des factures d'achats et du livre d'achats ;
- à rapprocher les **''**sorties **''** des factures de ventes et du livre de ventes ;
- à rechercher si l'emploi de la matière première n'est pas anormalement élevé ;

Mais le plus souvent, le vérificateur ne dispose pas de ces documents et il doit dépouiller lui-même les entrées et les sorties dans les conditions indiquées ci-après :

a) Commerçants revendant leurs articles en l'état

Le vérificateur recherche pour une ou plusieurs catégories d'articles déterminés :

- le nombre d'articles achetés au cours de l'exercice ;
- le nombre d'articles figurant aux stocks d'ouverture et de clôture de l'exercice ;
- le nombre d'articles vendus au cours de l'exercice, d'après le livre de ventes.

Il vérifie ensuite **l'équation :**

Nombre d'article achetés + nombre d'articles en stock initial – nombre d'articles en stock final = nombre d'articles vendus.

Les **divergences** révélées entre les deux termes de comparaison peuvent être l'indice d'une minoration des ventes.

A défaut d'explication satisfaisante de la part du contribuable, de telles minorations peuvent conduire le vérificateur à rectifier les bases des déclarations.

b) Entreprises de fabrication

Le vérificateur commence par chercher à l'aide des fiches de prix de revient de l'entreprise lorsque celles-ci lui sont communiquées, les quantités de matières premières ou de fournitures normalement utilisées pour la fabrication de chaque nature de produits vendus.

Il extrait ensuite **de la comptabilité pour l'exercice** considéré :

- Les quantités de matières premières achetées ;
- Les quantités de matières premières existantes en stocks d'ouverture et de clôture ;

Il détermine enfin à travers l'équation suivante (dans laquelle **MP** signifie quantités de matières premières) les matières premières consommées :

MP achetées + **MP** stock entrée – **MP** stock final = **MP** rentrant normalement dans la fabrication des produits.

En appliquant à ces matières premières des coefficients techniques on peut établir la production théorique de la période. Cette production théorique sera alors confrontée à l 'égalité suivante :

(Produits finis vendus + Produits finis stock final + Produits finis stock initial).

En cas d'écart non justifié la reconstitution du chiffre d'affaires se fera en multipliant la production reconstituée par le prix de vente moyen pratiqué.

Le chiffre d'affaires reconstitué dans ce cas sera alors égal à :

(Stock initial Produits finis + Production + Stock final Produits finis) x Prix de vente moyen.

Lorsque les **produits finis** fabriqués avec la même matière première **sont très différents**, le vérificateur est obligé de les ventiler et d'appliquer à chaque catégorie ainsi déterminée, le poids, le métrage ou la superficie de matière première qui lui est propre.
Le vérificateur peut encore ne **retenir que certains éléments rentrant dans** le prix de revient de **la fabrication.**

On peut développer indéfiniment des méthodes de contrôle. Une chose est sûre, le contrôleur doit connaître bien l'entreprise et son environnement de même qu'il doit connaître les techniques comptables.

A titre d'exemple, une société industrielle de la place dont la production est écoulée par les grossistes a pensé pouvoir contourner la loi en vendant des produits sans les facturer. Dans ces conditions, les ventes n'étaient pas comptabilisées mais les grossistes réglaient sous huitaine les livraisons et les règlements étaient comptabilisés au crédit de leur compte. Il est évident que si un tel système fonctionne pendant plusieurs mois, la société se retrouvera avec des soldes créditeurs clients importants qui doivent attirer l 'attention des contrôleurs.

26 Le contrôle des stocks à partir de la comptabilité

Pour l'ensemble des techniques de reconstitution, deux grandeurs jouent un rôle plus déterminant ; ce sont :

- Le stock initial ;
- Le stock final

Par le biais des contrôles permanents, le stock initial est celui qui a été validé lors du contrôle de la dernière période.

Par contre le stock final peut poser un problème. Le réflexe pour un contribuable qui veut soustraire une partie du chiffre d'affaires à la taxation, sera de gonfler ces quantités en stock à la clôture (en prétextant par exemple que ces articles, réellement vendus sont plutôt en dépôt chez un distributeur).

Un chiffre d'affaires reconstitué à partir de telles données fausses sera très loin de la réalité. C'est pourquoi il est impérieux de s'assurer que le stock final est réel.

Démarche :

Sur certaines références on teste le stock final de la manière suivante :

+	stock physique à la date de l'intervention
+	sorties entre la date de clôture et la date de l'intervention
-	entrées entre la date de clôture et la date de l'intervention
=	stock reconstitué à la date de la clôture

27 Cas pratique : perception de commissions d'une société étrangère

Faits constatés

Un agent commercial exerce l'activité de commissionnaire à la vente pour une société étrangère dans des opérations portant sur des ventes réalisées par l'entreprise étrangère à des clients situés sur le territoire national. Il ne délivre à la société étrangère aucune facture au titre des commissions perçues.
Aucune TVA n'a été acquittée, ni par le prestataire, ni par le preneur.

Nature de la fraude

L'agent commercial n'établit pas de facture. Aucune TVA n'est payée ni dans le pays, ni à l'étranger.

Analyse fiscale de la fraude

Les prestations de service des intermédiaires qui agissent pour le compte d'autrui et interviennent dans des opérations portant sur des biens meubles corporels, sont imposables dans le pays.

Conséquences fiscales

L'agent commercial n'ayant pas établi de facture, les prestations sont considérées comme situées dans le pays, et sont donc imposables à la TVA.

Modalités de détection de la fraude

Analyse des prestations réalisées par un intermédiaire au profit d'entreprises étrangères.

28 Le contrôle des exportations

Objectifs

Vérifier la réalité des exportations déclarées.

Documents disponibles

- documents déclaratifs : déclaration de TVA, déclaration de résultat,

- documents comptables (classe 7, 5, 4)

- pièces justificatives : factures clients, déclaration de douane, facture de transport, bon de livraison ou d'enlèvement, pièces de règlement, bon de commande

- documents externes : renseignements obtenus auprès des douanes, droit de communication exercée auprès du transporteur :

Investigations à conduire

- s'assurer de la justification formelle de l'exportation : présence des pièces justificatives et contrôle des mentions obligatoires devant y figurer

- Suivre les exportations en comptabilité

- S'assurer de la réalité et de la comptabilisation de toutes les opérations liées à l'exportation: transport, manutention, assurances.

Remarques

- si l'exportation est remise en cause, il y a lieu de :

    - s'interroger sur la destination finale de la marchandise : alimente t'elle un circuit de vente occulte
    - remettre en cause les achats en franchise de TVA éventuellement consentis

- si la validité d'une déclaration est suspectée, elle sera adressée au service des douanes pour authentification.

29 Le contrôle des exonérations

A- Rappel

Avec l'introduction de la TVA, la plupart des exonérations existant en matière de TCA ont été supprimées.

Il importe donc de s'assurer que la pratique consistant à réaliser hors taxe des opérations avec des entités exemptées de TVA (sur leurs propres opérations) n'a plus cours.

Les ventes ou prestations de services effectuées par des entreprises assujetties à destination d'entités exemptées sont soumises à la TVA. L'entité exonérée est considérée comme un consommateur final ordinaire.

B- Contrôles à effectuer

Le vérificateur doit rechercher parmi les clients de l'entreprise contrôlée les opérateurs anciennement exemptés tels que les congrégations religieuses, les ONG, les projets, les marchés publics et dans une certaine mesure les ambassades, etc…

Il aura donc à voir si des opérations ont été conclues hors TVA avec eux et à voir si l'entreprise a importé des marchandises destinées à ces entités en régime hors TVA.

Si tel est le cas, le vérificateur doit reprendre la TVA sur le chiffre facturé puisqu'il est présumé hors taxe.

30 Le contrôle de la TVA déductible

FICHE DE CONTROLE

Cette démarche est utilisée lors de l'examen de pièces justificatives présentées par l'entreprise à l'appui de la comptabilité ou d'une demande de remboursement de crédit de TVA.

L'exercice du droit à déduction de TVA est soumis à des règles de forme, et l'examen des pièces justificatives doit permettre également la détection de situations anormales.

Ces contrôles doivent porter sur un échantillon suffisant de factures.

➢ EXAMEN EN LA FORME :

Présence d'une facture ou d'un document en tenant lieu (document douanier à l'importation, déclaration de LASM, acte notarié).

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction

Dans l'affirmative, les documents semblent ils réguliers ?

- les factures comportent elles les mentions obligatoires ?
- certains documents apparaissent ils douteux : pas d'inscription au registre du commerce, éloignement géographique difficilement explicable du fournisseur, documents manuscrits…
- Par sondage, il faudra s'assurer :
    - que le fournisseur est légalement autorisé à facturer de la TVA, et qu'il est pris en compte au niveau fiscal
    - sur un échantillon de clients, notamment en début d'activité lorsqu'un remboursement de crédit est demandé, que le chiffre d'affaires déclaré à l'administration n'est pas fictif et que le demandeur effectue réellement des opérations taxables.

➢ JUSTIFICATION AU FOND DE LA TVA DEDUITE :

- la TVA figurant sur la facture a t'elle été facturée au taux légalement applicable ?

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction.

- le bien ou le service est il nécessaire à l'activité ?

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction.

- le bien ou le service est il affecté de manière exclusive à l'activité ?

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction.

- le bien est il exclu du droit à déduction ?

☐ OUI donc, remise en cause du droit à déduction.

Exemples de dépenses :

- dépenses de logement, de réception, de spectacle,
- véhicules de transport de personnes
- biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal.

☐ NON

➢ LE DROIT A DEDUCTION A T IL PRIS NAISSANCE ?

Le contrôle des conditions d'exercice du droit à déduction nécessite notamment pour les prestations de services un rapprochement des comptes fournisseurs, des comptes de trésorerie et du compte de la TVA déductible (le cas échéant, en cas de doute, un recoupement peut-être effectué auprès du prestataire).

- L'entreprise déduit-elle la TVA sur les prestations de services à réception de la facture ?

☐ OUI Vérifier que figure sur les factures la référence à l'autorisation d'acquitter la TVA d'après les débits.

☐ NON

- Les services facturés comportent-ils des fournitures ?

☐ OUI Vérifier que l'entreprise a déduit la TVA au titre du mois au cours duquel est intervenu le paiement des services sauf si les biens facturés ne constituent pas l'accessoire des services facturés. Dans ce cas, vérifier que l'entreprise a correctement déduit la TVA en distinguant les dates d'exigibilité respectivement pour les biens et les services sauf si le fournisseur a été autorisé à acquitter la TVA d'après les débits.

➢ LE DROIT A DEDUCTION PEUT IL ENCORE ETRE EXERCE ?

- L'entreprise a-t-elle exercé en N+3 des droits à déduction née en N ou antérieurement à N ?
  (exemple : droit né en 1994 et exercé en 1997) ?

☐ OUI
☐NON

Dans l'affirmative, vérifier que la taxe déductible dont la mention a été omise a bien été portée sur la ligne « autre TVA à déduire » de la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires

Dans l'hypothèse où le délai de réparation de l'omission est expiré, le droit à déduction est définitivement perdu pour le redevable

➢ LA REGULARISATION DES DEDUCTIONS

- L'entreprise a- t-elle cédé des immobilisations ?

☐ OUI
☐NON

Si oui : Examiner les délais de détention des immobilisations (régularisation de TVA dans le cas où le délai de régularisation court).

- L'entreprise a-t-elle utilisé des biens ou services pour des opérations qui ne sont pas liées à son exploitation ?

☐ OUI donc, TVA correspondante à régulariser.

☐NON

- Des biens ont ils disparu ?

☐ OUI - Si l'entreprise possède la justification du vol, pas de régularisation.
- Si l'entreprise ne peut pas apporter la preuve du vol : régularisation de la TVA.

☐NON

31 Le contrôle des secteurs distincts d'activités

➢ **L'entreprise est-elle tenue de sectoriser certaines de ses activités (activités soumises à des règles identiques au regard de la TVA) ?**

☐ OUI

☐ NON

➢ **L'entreprise réalise-t-elle une activité au titre de laquelle la constitution d'un secteur distinct est obligatoire en application de dispositions particulières ?**

☐ Services des collectivités locales soumis à la TVA par option

☐ Location d'immeubles dont une partie des loyers est soumise à la TVA par option

☐ Activités soumises obligatoirement ou par option au régime simplifié de l'agriculture

☐ Opérations des organismes sans but lucratif

➢ **L'entreprise a-t-elle érigé en secteur distinct d'activité le produit de ses activités financières accessoires exonérées ?**

☐ OUI

☐ NON

➢ **Les modalités d'application du régime des secteurs distincts ont-elles été respectées ?**

☐ OUI

☐ NON Dans la généralité des cas, il convient d'imposer l'application du régime des secteurs distincts et d'en tirer les conséquences en ce qui concerne les droits à déduction.

- **La société réalise-t-elle des opérations situées dans le champ d'application de la TVA dont certaines n'ouvrent pas droit à déduction ?**

  ☐ OUI

  ☐ NON

  - Dans l'affirmative, la société a-t-elle correctement calculé son pourcentage de déduction ?

    ☐ OUI

    ☐ NON

- **L'entreprise dispose-t-elle d'immobilisations ?**

  ☐ OUI - Vérifier que l'entreprise a bien déduit la TVA afférente à ses immobilisations en fonction du prorata général de l'entreprise. Si elle a constitué des secteurs distincts d'activité, les droits à déduction afférents aux immobilisations affectées exclusivement à un secteur sont calculés selon les données propres à chaque secteur.

  ☐ NON

- **L'entreprise pratique-t-elle la règle de l'affectation pour les biens autres que les immobilisations et les services ?**

  ☐ OUI - Vérifier l'affectation du bien ou du service :

  ● la déduction est totale dès lors que le bien ou le service concourt exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ;

  ● la déduction est nulle dans le cas contraire ;

  ● la déduction est déterminée en fonction du pourcentage de déduction dès lors que le bien ou le service est utilisé concurremment pour les besoins d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction.

☐ NON

32 Le contrôle des entreprises perdant leur qualité d'assujetti ou cessant leur activité

L'entreprise a-t-elle récupéré de la taxe sur des biens acquis alors qu'elle n'avait pas ou plus la qualité d'assujetti ?

Oui ❑

- Vérifier l'origine du crédit de TVA dont le remboursement est demandé au regard notamment de la non déductibilité de la TVA sur biens acquis postérieurement à la date de l'événement ; vérifier également que le fournisseur n'a pas adressé de factures rectificatives.

- Vérifier que les factures rectificatives présentées le cas échéant portent sur des opérations effectuées antérieurement à la date de cessation de paiement.

Non ❑

33 Le contrôle des entreprises devenant redevables de la TVA

➢ ***L'entreprise est-elle une entreprise nouvelle?***

Oui ❑ Vérifier que les déductions pratiquées ne se rapportent pas à des biens qui ont été acquis antérieurement pour des besoins privés

Non ❑

➢ ***L'entreprise est-elle susceptible de bénéficier d'un crédit de départ?***

Oui ❑ Les trois questions suivantes permettent de vérifier si le crédit de départ a été correctement calculé.

Non ❑

L'entreprise a-t-elle récupéré de la taxe :

- sur des biens détenus en stock (matières premières, produits destinés à la revente, produits en cours de fabrication…) ?

Oui ❑ ☞·Ces biens doivent être destinés à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Un inventaire des produits en stock doit être établi par l'entreprise qui devient redevable.

Non ❑

- sur des immobilisations en cours d'utilisation ?

Oui ❑ ☞·Seule une fraction de la TVA ayant grevé ces biens est déductible

Non ❑

- sur des biens (stocks ou immobilisations) affectés exclusivement lors de leur acquisition aux besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA (ou, le cas échéant, à des besoins privés mais cette hypothèse doit être plus rare dans la mesure où l'entreprise avait déjà une existence auparavant mais n'était pas soumise à la taxe) ?

Oui ❑ ☞·Aucun droit à déduction ne peut ultérieurement être exercé au titre de la taxe ayant grevé l'acquisition de ces biens

Non ❑

Le crédit de départ est-il correctement calculé ?

Oui ❑ - Non ❑

34 La cohérence globale

Achats et frais généraux

Ce contrôle de cohérence consiste à comparer le total des déductions de TVA sur biens et services opérées sur les déclarations de TVA déposées au cours d'un exercice (total A) avec une estimation sommaire des droits à déduction effectuée sur la base du montant des achats et frais généraux portés compte de résultats de la liasse fiscale (total B).

TVA effectivement déduite sur déclarations de TVA	**Total A :**	Montant :
Achats de marchandises	x taux de TVA	
Achats de matières premières	x taux de TVA	
Autres achats et charges	x taux de TVA	
TVA théorique (maximum de la TVA déductible)	**Total B**	
Ecart à analyser (total A – total B)		

Immobilisations

Ce contrôle de cohérence peut également être mis en oeuvre pour les immobilisations.

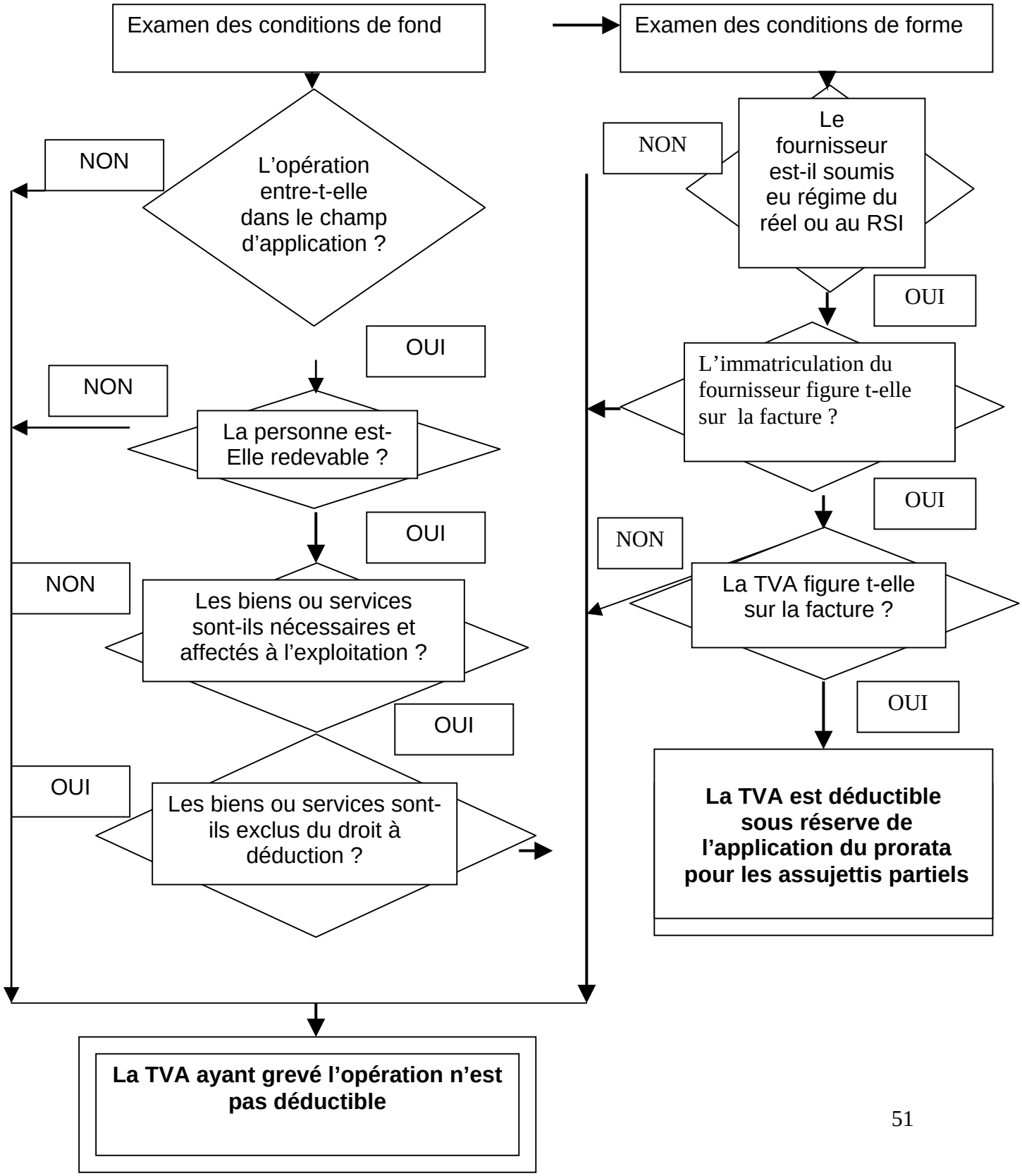
Il consiste à comparer le total des déductions de TVA sur immobilisations opérées sur les déclarations de TVA déposées au cours d'un exercice (total A) avec une estimation sommaire des droits à déduction effectuée sur la base du montant des immobilisations portées au tableau de la liasse fiscale (total B).

TVA effectivement déduite sur déclarations de TVA	**Total A :**	**Montant :**
Achats d'immobilisations de l'année	x taux de TVA	
TVA théorique (maximum de la TVA déductible)	**Total B**	
Ecart à analyser (total A – total B)		

Ces rapprochements sont susceptibles de mettre en évidence des anomalies qui devront faire l'objet d'une régularisation. En revanche, ils ne permettent pas de motiver directement un rappel de TVA.

35 L'examen des conditions de déduction de la TVA

Les conditions de forme et les conditions de fond doivent impérativement et simultanément être respectées pour autoriser la déduction de la taxe ayant grevé l'acquisition d'un bien ou d'un service. Le vérificateur devra donc envisager chaque opération donnant lieu à déduction et appliquer le même schéma de raisonnement ci-après :



36 Une grille d'analyse des risques de dissimulations de recettes

Eléments favorables	Points attribués à chaque critère	Points retenus pour l'affaire sélectionnée
Clientèle de particuliers	1	
Nombreux encaissements en espèces	1	
Maîtrise familiale de l'affaire	2	
Nombre de points retenus		

Activités Critères	Achats / Revente	Transfor-mation	Prestations de service	Points retenus pour l'affaire sélectionnée
Pourcentage de bénéfice brut sur achats :				
- Incohérent par rapport à la profession	1	1		
- Incohérent dans le temps	0,5	0,5		
Indice de rendement du personnel				
- Incohérent par rapport à la profession		1	1	
- Incohérent dans le temps		0,5	0,5	
Anomalies dans la rotation des stocks				
- par rapport à la profession	0,25	0,25		
- dans le temps	0,25	0,25		
Faiblesse du produit retiré				
Si BIC / BNC : bénéfice Si sociétés : bénéfice + salaires	1,5	1,5	1,5	
Incohérence du dossier de l'exploitant				
- Période prescrite	0,5	0,5	0.5	
- Période non prescrite	1,5	1,5	1,5	
Nombre de points retenus				
Nombre de points attribués en matière de risque, et de probabilité de dissimulations de recettes				

Conclusion :

Nombre de points	Conduite à tenir
Au-delà de 8	La programmation d'un contrôle s'impose avec, sauf circonstances exceptionnelles, une forte probabilité de dissimulation de recettes et une fraude vraisemblablement peu élaborée.
6 à 8	La reconstitution probable des recettes doit être envisagée.
5	Le contrôle ne peut être programmé a priori dans la perspective d'une reconstitution de recettes.
4 ou moins	L'absence d'élément favorable et d'anomalie importante laisse supposer que, si une fraude existe, celle ci est très élaborée et difficile à déceler.

37 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité d'achat/revente

Elle nécessite l'étude de la marge pratiquée par l'entreprise, ce qui implique :

- **Dans une première étape** concernant les prix de vente :
    - d'effectuer un relevé des prix de vente pratiqués par l'entreprise pour le plus grand nombre possible de produits dès la première intervention sur place,
    - de dépouiller les pièces justificatives des recettes, si elles existent, pour calculer un prix de vente moyen par produit sur une période de référence qui doit être, si possible, le premier exercice vérifié,
    - de faire valider par l'entreprise l'échantillon retenu si le nombre de produits est trop important,

- **Dans une deuxième étape** concernant les prix d'achat :
    - De relever les prix d'achat correspondant aux produits retenus pour les prix de vente (échantillon ou exhaustivité),
    - De pondérer le résultat pour tenir compte de la rotation des stocks et obtenir un prix d'achat moyen,

- **Dans une troisième étape** :
    - de déterminer un coefficient de bénéfice brut moyen par produit revendu (Coefficient TTC/HT) qui est obtenu en divisant le prix de vente moyen TTC de chaque produit revendu par le prix d'achat moyen HT des mêmes produits.

- **Dans une quatrième étape** :
    - de pondérer le coefficient de bénéfice brut moyen. En effet il faut toujours effectuer une pondération par rapport aux achats valorisés (quantités vendues x prix d'achat des produits vendus) car une pondération par rapport aux ventes est elle-même faussée parce que les prix de vente incluent forcément le coefficient de bénéfice brut de l'entreprise.

Le chiffre d'affaires peut ensuite être reconstitué en multipliant les achats revendus (achats de l'exercice +/- la variation des stocks) par le coefficient de bénéfice brut pondéré ainsi calculé.

Si les conditions matérielles d'exploitation n'ont pas fondamentalement changé, le coefficient de bénéfice brut pondéré peut être extrapolé à toutes les années soumises à vérification.

38 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de production

Les méthodes utilisant la consommation d'intrants (matières premières électricité, énergie, etc…) sont généralement utilisées pour reconstituer indirectement le chiffre d'affaires d'une entreprise de production.

Les paramètres à connaître sont :

- les quantités de matière première mises en œuvre
- les différents éléments entrant dans le processus de production
- leur coût.

Quelques exemples sont présentés ci-après :

Exemple 1 : il existe la méthode du sel en boulangerie. Sachant qu'il faut dix grammes de sel par kilo de farine du pain, la consommation de sel indique le nombre de kilo de farine pour faire du pain, la consommation de sel indique le nombre de kilo de farine mis en œuvre et donc le nombre de pains potentiellement fabriqués.

Exemple 2 : la méthode de reconstitution des plats peut être utilisée dans la restauration.
Le vérificateur reconstitue le prix de chaque plat à partir des principes mêmes de fabrication et il compare ce prix à celui facturé au client. Le vérificateur peut, en outre déterminer le nombre de plats fabriqués à l'aide des quantités mises en œuvre et en déduire le chiffre d'affaires réalisées.

Exemple 3 : la même méthode peut être mise en œuvre dans une unité de production de confection. Pour tant de marchandises (mètres de tissu), tant de vêtements auront été fabriqués.

La même extrapolation peut être faite avec des accessoires. Les boutons ou des fermetures en matières de confection par exemple.

39 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de prestation

Il importe de recenser les principales prestations effectuées et leur prix unitaire.

Le vérificateur doit recenser le nombre de clients ou le nombre d'actes pratiqués au titre d'un mois puis l'extrapoler au titre de la période vérifiée et déterminer le prix facturé (ou le montant encaissé) pour chaque acte.

Ces deux premières opérations permettent d'appréhender le chiffre d'affaires réalisé.

Il existe cependant des méthodes indirectes permettant de chiffrer le nombre d'actes ou de clients : par exemple, la méthode des shampoings en coiffure. Pour tant de shampoing utilisé, tant de clients ont été coiffés.

l

40 La reconstitution des recettes d'un restaurant asiatique

1. Constats :

1° <u>Activité</u> : bimbeloterie et restauration.

<u>N.B</u> : La première activité étant accessoire par rapport à la seconde, ses recettes, bien qu'elles ne soient justifiées par aucune pièce probante, ne feront pas l'objet de reconstitution

2° <u>Méthode suivie</u> : méthode dite « du riz ».

- d'abord, déterminer <u>le nombre de repas</u> servis à partir des quantités de riz ;
- ensuite, reconstituer <u>le prix moyen d'un repas</u> à partir d'un nombre significatif de notes clients.

2. Exposé de la méthode :

1° <u>Détermination du poids de riz revendu</u> :

(Quantité de riz utilisé – consommation du personnel)

- dépouiller les factures d'achat de riz mensuelles en vue de déterminer une quantité moyenne par mois, et avoir une certaine cohérence entre les exercices vérifiés ;

- prendre en compte l'inventaire détaillé des stocks, s'il existe ;

- retrancher de cette quantité de riz les prélèvements du personnel (consommation d'un salarié x effectif pondéré du personnel) : 47 semaines x 5 jours x 2 repas par jour

2° <u>Détermination du rapport entre le poids du riz avant et après cuisson :</u>

(Pesée du riz avant et après cuisson : 1 kg de riz cru donne … kg de riz cuit).

3° <u>Détermination de la quantité de riz cuit servi par repas</u> :

(Pesée de plusieurs bols de riz pour avoir la quantité moyenne par repas).

4° <u>Détermination du nombre de repas servis comprenant du riz</u> :

Quantité de riz cru revendu x rapport en riz avant et après cuisson x poids de riz cuit par repas.

5° <u>Détermination du pourcentage de repas comprenant du riz</u> :

Nombre de repas servis avec du riz / Nombre total de repas de l'échantillon

- dépouillement d'un nombre significatif de notes de restaurant faisant apparaître le nombre de clients (15 jours répartis sur 3 mois différents de l'année : à niveau faible, moyen et élevé de chiffre d'affaires).
  Sur ces notes, il est relevé le nombre de plats de riz commandés à la carte ainsi que les différents menus.

- Du fait qu'il existe des menus (48 à 59 F) où l'accompagnement est nécessairement à base de riz et d'autres menus (78 à 268 F) pour lesquels les clients ont le choix entre plusieurs accompagnements, il faut écarter de l'échantillon les clients qui ont pris les menus de 78 à 268 F qui ne sont pas à base de riz.

6° <u>Détermination du prix moyen TTC d'un repas</u> :

Chiffre d'affaires correspondant aux notes dépouillement / Nombre de repas.

7° <u>Détermination du nombre total de repas servis et du chiffre d'affaires TTC reconstitué</u> :

- Nombre total de repas servis : Nombre de repas servis avec du riz x % de repas servis avec du riz
- C.A TTC reconstitué : Nombre total de repas servis x prix moyen d'un repas
- Omission de recettes TTC : CA TTC reconstitué – CA TTC déclaré

8° <u>Minoration de recettes</u> :

- Ventilation des ventes totales en fonction des taux de la TVA appliqués à la restauration
- application du pourcentage de minoration de recettes à la part de chaque type de ventes

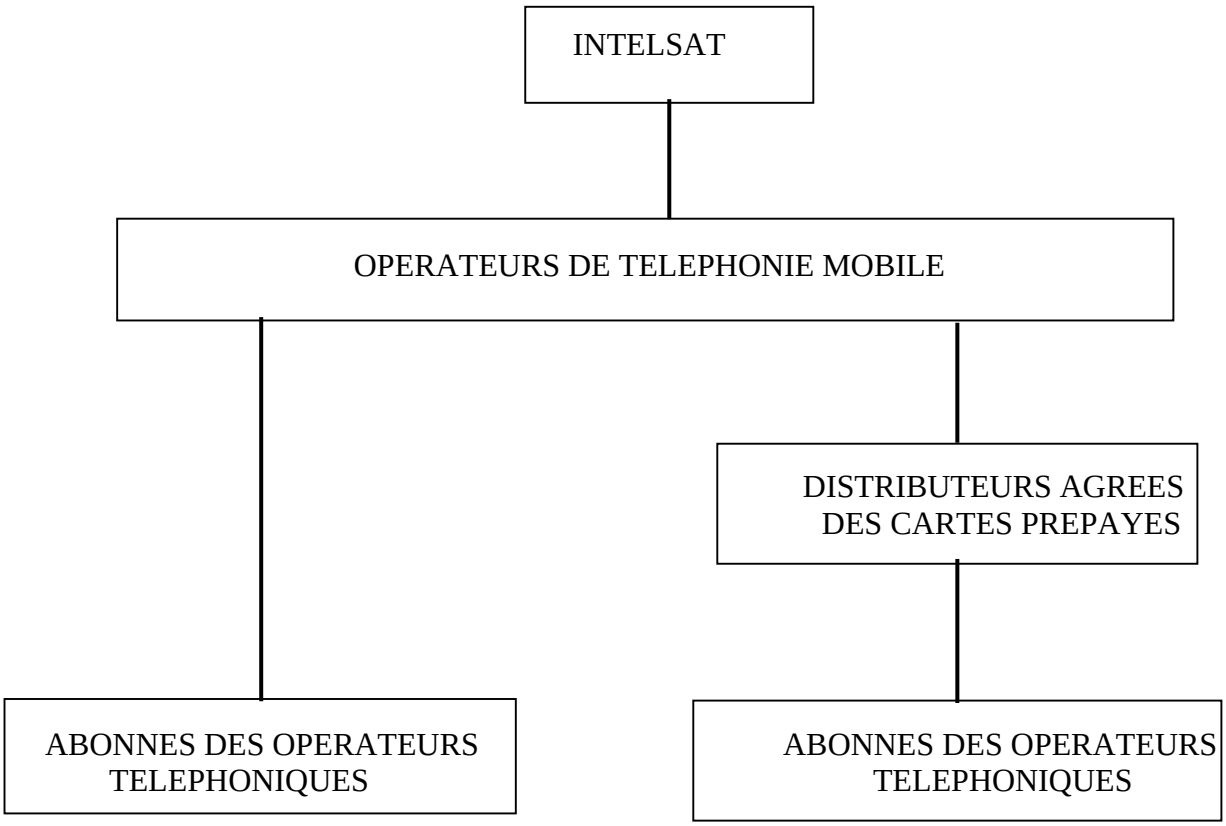
41 Le contrôle des opérateurs de télécommunication

Le trafic national et international des télécommunications a connu ces dernières années une révolution marquée par la téléphonie mobile.

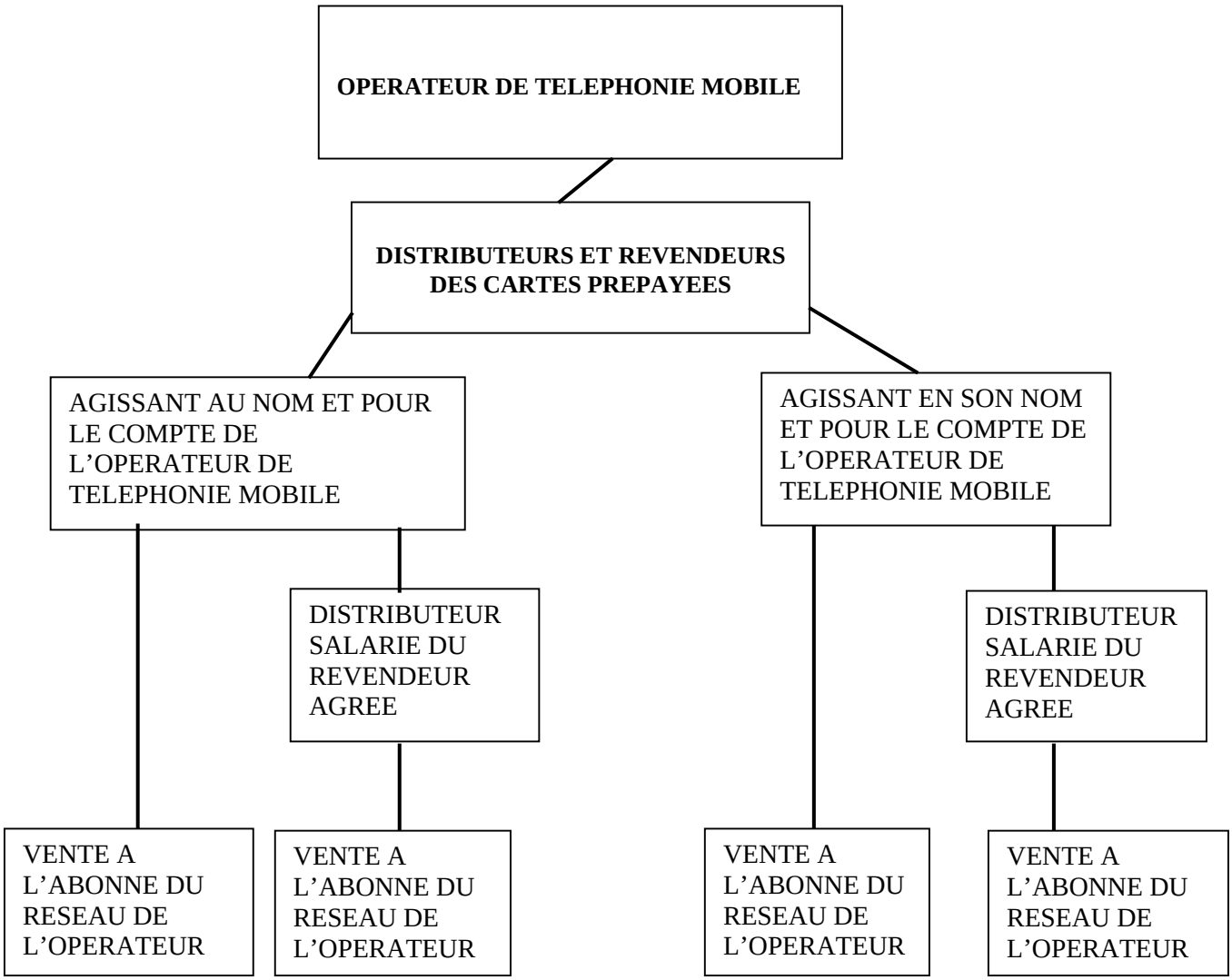
Cette mobilité du consommateur des produits relevant de la télécommunication a été rendue possible grâce à un réseau dont la location des satellites constitue un maillon indispensable. Ainsi, elle pose quelques problèmes de territorialité pour l'assujettissement à la TVA dans le pays de résidence de l'opérateur de téléphonie mobile.

Cette fiche a pour objet de :

1- Repriser l'organisation du réseau constitué par : La location des satellites – les Opérateurs de téléphonie mobiles – Les distributeurs des cartes prépayées et les Abonnés ;
2- Répertorier les différents intervenants au réseau ;
3- Lister les différentes opérations et leur régime fiscal en matière de TVA.



SECTEUR DE LA TELEPHONIE MOBILE AVAL



ENTREMISE TRANSPARENTE

- L'Opérateur téléphonique est assujetti à la TVA
- Le distributeur qui s'entremet n'est pas assujetti à la TVA

ENTREMISE OPAQUE

- L'Opérateur téléphonique est assujetti à la TVA
- Le distributeur qui s'entremet est assujetti à la TVA

SECTEUR DE LA TELEPHONIE MOBILE AMONT :

NATURE D'OPERATIONS	REGIME FISCAL EN MATIERE DE TVA	OBSERVATIONS
1)- **LOCATION DES CAPACITES SATELLITAIRES :**	Service rendu par un fournisseur étranger. Il est **imposable à la TVA** au lieu de résidence de l'opérateur téléphonique.	Cette TVA qui grève un service rendu par un fournisseur étranger est déductible.
2)- **ACHEMINEMENT DU TRAFIC NATIONAL :**.		
¤ Appel d'un abonné à un autre abonné de même réseau :	L'opérateur téléphonique collecte la TVA sur la base du tarif définie en fonction des différents produits liés aux services de télécommunication.	Le cheminement de l'appel se fait à travers le même réseau. Il ne se pose pas un problème d'interconnexion.
¤ Appel d'un abonné à un abonné d'un autre réseau :	L'opérateur téléphonique collecte la TVA sur la base du tarif définie en tenant compte de l'interconnexion avec les autres réseaux.	L'interconnexion consiste pour l'opérateur de payer le prix de la location du réseau d'un autre opérateur en vue de l'acheminement des appels sortants. La TVA grevant ce prix est déductible.
¤ Réception d'un appel en provenance du même réseau :	Pas de TVA.	
¤ Réception d'un appel en provenance d'un autre réseau :	L'opérateur de téléphonie mobile perçoit le prix de la location de son réseau par d'autres opérateurs pour l'acheminement des appels en provenance de leurs réseaux. Cette location est assujettie à la TVA.	
¤ SMS sortant au sein d'un même réseau :	L'opérateur collecte la TVA sur la base du tarif des services de messagerie.	
¤ SMS sortant d'un réseau vers un autre :	L'opérateur collecte la TVA auprès de son abonné. Toute fois il paie le prix de la location d'autres réseaux. La TVA qui grève cette location est déductible.	
¤ SMS entrant au sein d'un même réseau :	Pas de TVA.	

¤ SMS entrant en provenance d'un autre réseau :	Pas de TVA. Toutefois l'opérateur perçoit le prix de la location de son réseau.	
3)- <u>ACHEMINEMENT DU TRAFIC INTERNATIONAL</u>.		
¤ Appel Entrant	Pas de TVA. Toute fois l'opérateur perçoit le prix de la location de son réseau pour l'aboutissement de l'appel.	
¤ Appel Sortant	L'opérateur collecte la TVA auprès de son abonné sur la base du tarif des appels internationaux. Toute fois il paie le prix de la location des réseaux étrangers pour l'aboutissement des appels.	
¤ SMS Entrant	Pas de TVA. Toute fois, l'opérateur perçoit le prix de la location de son réseau par l'opérateur du correspondant étranger.	
¤ SMS Sortant	L'opérateur collecte la TVA auprès de son abonné. Toutefois il paie le prix de la location des réseaux étrangers.	
4)- <u>ROAMING</u>:	Nous laissons aux pays le soin d'aborder le ROAMING en fonction de leur propre réglementation en matière de TVA.	Le ROAMING est un produit exceptionnel que choisit l'abonné pour rester en communication avec ses correspondants au moment où il est à l'étranger. Il consiste donc pour l'opérateur téléphonique à faire parvenir à son abonné ses appels entrants et sortants où qu'il se trouve. Le prix de l'appel, quelle que soit sa nature, devrait être assujetti à la TVA.

42 La reconstitution des recettes d'un bar-restaurant.

On peut reconstituer le chiffre d'affaires dans ce type d'activité de trois manières :

- la reconstitution des recettes de ventes de boissons
- la reconstitution des ventes de plats solides
- la reconstitution des recettes de ventes de cafés.

Chaque reconstitution peut s'effectuer selon la démarche suivante :

1. La reconstitution du chiffre d'affaires relatif aux boissons.

a)- l'enregistrement des achats de liquides.

Il se fera en général à partir des factures fournisseurs ou sur la base des renseignements recoupés.

b)- la détermination des contenances des produits en vente lorsqu'ils ne sont pas indiqués ou connus.

Cette information pourra être obtenue par étude des prix pratiqués par d'autres fournisseurs ou en discutant avec le gestionnaire du bar restaurant.

c)- la détermination des destinations en vente de ces produits, en bar ou au restaurant.

Il convient de rappeler que pour l'essentiel, trois tarifs de ventes sont pratiqués en rapport avec le « lieu de consommation ».

- la vente au bar au comptoir
- la vente au bar en salle
- la vente au restaurant.

Les tarifs pratiqués sont ceux qui ressortent du tableau des tarifs des consommations et de la carte des boissons.

d)- la détermination des prix de vente pratiqués lorsque les produits n'étaient pas sur la carte.

Une fois la contenance des produits en vente et sa destination en vente effectuées, il faut appliquer le tarif de vente pour déterminer les recettes correspondantes. Pour les produits n'apparaissant pas sur la carte (ventes ponctuelles), les prix peuvent être demandés au gestionnaire ou évalués à partir du prix d'achat d'autres bouteilles.

e)- La détermination des recettes théoriques si toutes les boissons partaient en vente.

Après ces traitements, on obtient par affectation des tarifs de vente aux nombres de ventes de chaque produit des recettes théoriques.

f)-La détermination des consommations de personnel à retirer.

En fonction des habitudes de la maison, le service retiendra comme consommation du personnel à retirer une quantité de vin ou de bière par personne salariée, par repas et par jour ouvré.

g)-La détermination des liquides en cuisine à retirer.

En ce qui concerne la consommation de vin en cuisine le service retiendra une quantité de vins partant pour l'élaboration des plats en cause. Ces indications ne peuvent être fournies que par le chef-cuisinier ;

h)-La détermination des pertes et offerts à retirer.

Il convient de retirer de ces montants, les offerts et les pertes éventuelles autres que celles déjà constatées sur les fûts de bière.
Pour une activité de restaurant, un pourcentage de pertes, offerts et consommations est retenu en général à 5% des achats totaux.

i)-la détermination d'un coefficient d'augmentation des prix.

Il peut arriver que la seule carte conservée par le gestionnaire soit celle en vigueur au moment du contrôle alors que ce dernier porte sur les années antérieures. Il conviendra donc à partir d'un coefficient d'augmentation des prix, ramener les recettes théoriques obtenues à partir des prix actuels à leur juste proportion.

2. La reconstitution du chiffre d'affaires relatif aux solides en restauration.

a)-la prise en compte des recettes de vins vendus en restaurant.

b)-la détermination d'un coefficient d'augmentation éventuelle des prix.

c)-l'application d'un ratio entre les montants de recettes de vin et les montants des recettes solides.

Il s'agit de déterminer le pourcentage moyen du prix des vins entrant dans la composition du montant des notes de restaurant.

d)- la détermination des recettes solides restaurant correspondantes.

3. La reconstitution du chiffre d'affaires relatif aux ventes de café.

a)-l'enregistrement des achats de café à partir des factures fournisseurs ou des renseignements recoupés.

b)-la détermination du nombre de cafés effectués par kilo de café acheté.
En général, on estime que le kilo de café représente de 135 à 140 doses.

c**)-la détermination des offerts et des consommations du personnel.**

- en ce qui concerne les offerts, en discuter avec le gérant. Il est admis un pourcentage de 5% dans ce cadre.
- en ce qui concerne la consommation du personnel, on retient en général la quantité de 3 cafés par personne et par jour ouvré.

d)-la détermination d'une affectation bar-restaurant.

Elle doit être effectuée lorsque le prix du café en salle est différent du prix du café au bar.

e)-la détermination d'un coefficient d'augmentation des prix.

Il convient de prendre en compte une éventuelle augmentation des prix en cours de période.

43 Cas pratique : dissimulation de recettes en présence d'une caisse enregistreuse

Faits constatés

Durant certains créneaux horaires où l'entreprise réalise des opérations commerciales, aucun enregistrement n'apparaît sur les rouleaux de la caisse enregistreuse. Durant cette rupture horaire, la caisse est programmée en mode école, ce qui permet l'édition d'une fiche client qui n'apparaît pas sur la bande de contrôle.

Nature de la fraude

Toutes les recettes correspondant aux fiches clients éditées par la caisse enregistreuse programmée en mode école ne sont pas comptabilisées et déclarées.

Analyse fiscale de la fraude

La constatation de graves irrégularités comptables privent la comptabilité présentée de toute valeur probante et constituent des éléments permettant de démontrer que les chiffres d'affaires déclarés sont inférieurs à ceux réellement réalisés.

Conséquences fiscales

Rejet de la comptabilité présentée et reconstitution de recettes.

Modalités de détection de la fraude

Analyse par le vérificateur du mode de fonctionnement de la caisse enregistreuse.

44 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une entreprise exerçant plusieurs activités

La problématique

Soit une entreprise ayant les activités suivantes :

- activité semi industrielle comprenant :

- la production d'un produit alimentaire sur la base d'une matière première importée
- le conditionnement avant la distribution d'un produit fini importé

- activité commerciale.

1°) Production d'un produit alimentaire

La matière première est importée sous la forme d'une masse à laquelle on fait subir les opérations suivantes :

1. Laminage de la masse pour la rendre plus fine
2. Découpe des lames obtenues en petits cubes
3. Emballage dans un papier polyéthylène
4. Emballage dans un second papier portant la marque
5. Mise par 100 cubes dans un sachet plastique
6. Mise par 30 sachets dans un grand sac plastique
7. Emballage du sac plastique dans un carton

A la fin du processus, on obtient deux types de produits :

- Produits A :
  - Poids : 3,6 g/cube ;
  - Marché : local.
- Produits B :
  - Poids : 4 g/cube ;
  - Marché : extérieur.

Les prix de vente sur chaque marché sont fixés par carton.

2°) Activité de conditionnement

Cette activité consiste à l'importation d'un liquide et à sa mise en bouteilles de capacité suivante :

- n° 2 : 125 g
- n° 3 : 250 g
- n° 5 : 1000 g

les trois types de bouteilles constituent des emballages perdus. Les deux premiers sont fabriqués par un producteur local de verres tandis que le dernier est importé.

3°) Activité de négoce

Cette activité est basée sur l'importation et la revente de plusieurs catégories de laits.

Critère type de reconstitution pour chaque activité

En nous basant sur les mouvements de biens, on peut pour chaque activité reconstituer le chiffre d'affaires. Le problème est de savoir quel est le critère de reconstitution pertinent pour chaque activité.

1°) Production produit alimentaire

Incontestablement, le poids de chaque article est le critère déterminant. Ainsi, si l'on connaît le poids de la matière première, pour obtenir le nombre de produits de 3,6 g fabriqués pendant l'exercice et partant nombre de cartons, il suffira de reconstituer la consommation des matières premières et de la diviser par 3,5 g.

Cependant, le fait que le poids des produits vendus localement et celui des produits exportés soient différents pose problème. Comment en effet connaître la consommation des matières premières à affecter à la fabrication des produits destinés à l'exportation ?

Pour le résoudre, on s'attellera à travers les documents douaniers de valider les exportations de produits. Il sera facile, par la suite, de trouver la consommation des matières premières à affecter auxdites exportations.

2°) Conditionnement de produits

On peut penser au coefficient technique comme dans le premier cas et choisir de ce fait raisonnablement, la contenance de chaque emballage.

Mais il nous semble plus juste cependant, compte tenu du fait que nous travaillons dans un domaine où les emballages perdus sont achetés à l'extérieur, de reconstituer le chiffre d'affaires à partir de la consommation d'emballages de chaque catégorie.

Ainsi, en intégrant un taux de casse éventuel, on peut conclure qu'une utilisation de 100 bouteilles de 125 g équivaut à une production de bouteilles d'égale quantité. La reconstitution du chiffre d'affaires pour cette branche se fera sur la base de la comptabilité matière des emballages.

3°) Négoce

(Voir 3.1.a)

45 La reconstitution du chiffre d'affaires des sociétés de service

Les entreprises de service présentent deux caractéristiques principales :

- Immatérialité des produits
- Une clientèle constituée d'autres entreprises.

Le contrôle de la TVA déductible peut se faire à travers le schéma évoqué ci-dessus, mais, l'immatérialité nous empêche de parler de la reconstitution du chiffre d'affaires à travers une comptabilité matière qui est presque inexistante.

On peut cependant envisager un contrôle du chiffre d'affaires basé sur :

- Les effectifs de personnel ;
- La circulation des principaux clients.

Circulation des principaux clients

Cette technique consiste à se faire communiquer, quelques jours avant l'intervention chez le contribuable, le volume des affaires réalisé pendant la période avec la société soumise au contrôle.

Effectif du personnel opérationnel

Les services dans la plupart des cas, sont facturés sur la base des heures de travail du personnel opérationnel. Pour cette raison, on peut reconstituer le chiffre d'affaires d'une société de service à partir du nombre d'heures de travail du personnel technique.

La démarche à suivre serait la suivante :

(Personnel technique) x (173 1/3 heures) x 11 x (coefficient sous activité normale) x tarif catégoriel).

Avec :

- 173 1/3 : nombre d'heures de travail mensuel
- 11 : nombre de mois de présence dans l'année – un chiffre plus précis peut être obtenu dans les DIPE de régularisation
- Le tarif catégoriel sera obtenu en consultant les contrats ou les soumissions ;
- Les taux de sous activité découlera de l'utilisation des données monographiques.

Annexe

les fiches techniques

Table des matières

1 La vérification ponctuelle 3
2 Le contrôle inopiné 4
3 Le droit de communication et le droit de vérification 5
4 L'origine de la programmation 6
5 Les motifs de programmation 7
6 La connaissance du dossier avant le contrôle 8
7 Exemple d'un avis de vérification 9
8 Exemple de dossier/rapport de vérification TVA 10
9 Le contrôle de vraisemblance ou la recherche des clignotants 15
10 Eléments de méthodologie du CSP des déclarations de TVA 16
11 Cas pratique : activité non déclarée par un établissement 19
12 Cas pratique : Exercice d'une activité non déclarée 20
13 Le contrôle des entreprises déclarant « néant ». 21
14 Le contrôle des défaillants 22
15 La grille d'analyse-risque d'une demande de remboursement de crédit de TVA 24
16 Les critères et la cotation des risques 25
17 La conception d'une grille d'analyse risque 27
18 Le contrôle des activités imposables sur option 29
19 Le contrôle des assujettis et des redevables partiels 30
20 Le contrôle des subventions et des aides 31
21 Le contrôle de facturation entre sociétés apparentées 32
22 Cas pratique : Compensation de dettes entre deux sociétés 33
23 Cas pratique : émission de factures croisées 34
24 Le contrôle des achats à partir de la comptabilité 35
25 Le contrôle des ventes à partir de la comptabilité 36
26 Le contrôle des stocks à partir de la comptabilité 39
27 Cas pratique : perception de commissions d'une société étrangère 40
28 Le contrôle des exportations 41
29 Le contrôle des exonérations 42
30 Le contrôle de la TVA déductible 43
31 Le contrôle des secteurs distincts d'activités 46
32 Le contrôle des entreprises perdant leur qualité d'assujetti ou cessant leur activité 48
33 Le contrôle des entreprises devenant redevables de la TVA 49
34 La cohérence globale 50
35 L'examen des conditions de déduction de la TVA 51
36 Une grille d'analyse des risques de dissimulations de recettes 52
37 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité d'achat/revente 53
38 la reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de production 54
39 la reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de prestation 55
40 La reconstitution des recettes d'un restaurant asiatique 56
41 Le contrôle des opérateurs de télécommunication 58
42 La reconstitution des recettes d'un bar-restaurant 62
43 Cas pratique : dissimulation de recettes en présence d'une caisse enregistreuse 65
44 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une entreprise exerçant plusieurs activités 66
45 La reconstitution du chiffre d'affaires des sociétés de service 68

****

1 La vérification ponctuelle

1- Définition :

C'est une vérification limitée au contrôle de la TVA sur une partie de la période non prescrite ou sur un point particulier.

2- Objectifs :

La vérification ponctuelle permet :

- de renforcer la présence du service dans des entreprises car les contrôles plus courts et plus fréquents peuvent être plus nombreux.
- d'agir rapidement dans les cas de fraude :
  - en engageant rapidement les opérations de contrôle.
  - en assouplissant les règles d'engagement (autorisation de vérifier plus rapide).
  - en adoptant une démarche de sélection des entreprises à vérifier fondée sur une analyse en termes de risques.
- de limiter le temps d'intervention sur place.

3- Méthodologie :

La programmation de la vérification ponctuelle peut être effectuée à la suite d'un CSP ou de l'examen d'une demande de remboursement de crédit de TVA.
Dans les cas suivants dont la liste n'est pas limitative, une vérification ponctuelle pourra être engagée :

- première demande de remboursement de crédit de TVA déposée par une entreprise.
- Situation créditrice permanente.
- Investissements importants.
- Entreprise exportatrice.
- Coexistence de différents taux de TVA.
- Rupture de comportement (par exemple une entreprise qui devient créditrice ou dépose des déclarations « néant »)
- Forte augmentation de la TVA déductible en l'absence d'investissement.

3- Particularités du déroulement de la vérification ponctuelle :

3-1 – L'avis de vérification :

Les mêmes procédures s'appliquent en vérification ponctuelle et en vérification générale. Cependant en matière de vérification ponctuelle, sur l'avis de vérification envoyé au contribuable, l'opération concernée et la période vérifiée doivent être explicitement précisées.

3-2 – La possibilité de refaire une vérification ultérieure :

La vérification ponctuelle en TVA n'exclut pas la vérification générale ultérieure sur la même période. Mais celle-ci doit tenir compte des résultats de la vérification ponctuelle.

2 Le contrôle inopiné

1- Définition :

Le contrôle inopiné consiste à effectuer des constatations matérielles des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables au moment où l'avis de vérification est remis.
Aucun rapprochement n'est effectué avec la comptabilité.

Les opérations de vérification ne pourront débuter qu'ultérieurement afin que le contribuable puisse se faire assister d'un conseil de son choix.

2- Objectifs :

Le contrôle inopiné évite que le redevable mette à profit le délai courant entre la réception de l'avis de vérification et la date prévue pour la première intervention pour dissimuler les éléments de nature à permettre une exacte appréciation des conditions matérielles dans lesquelles l'activité est exercée, ainsi que la nature réelle de cette dernière.

Les constatations matérielles portent notamment sur l'existence :

- Des moyens de production
- Des personnels présents dans l'entreprise
- Des biens en stock le jour de l'intervention
- De l'examen des prix effectivement pratiqués
- De l'inventaire des valeurs en caisse
- Des documents comptables et assimilés
- Des registres spéciaux obligatoires pour certaines activités ou professions.

Les constatations matérielles ainsi réalisées privent l'entreprise de la possibilité de « retraiter » la comptabilité concernant les exercices vérifiés. Le vérificateur dispose alors des éléments utiles pour apprécier efficacement le caractère probant de la comptabilité et, le cas échéant, d'arguments pertinents pour l'écarter.

3- Méthodologie :

Mode d'intervention le plus souvent dérogatoire au droit commun, le contrôle inopiné apporte une aide incontestable à la détection et à la matérialisation des infractions fiscales. Son efficacité repose sur une sélection pertinente de l'entreprise concernée ainsi qu'une préparation et un déroulement rigoureux de la première intervention.

3 Le droit de communication et le droit de vérification

	DROIT DE COMMUNICATION	DROIT DE VERIFICATION
Définition	Droit de prendre connaissance et si nécessaire copie des documents détenus par des tiers	Opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs
Champ d'application	- entreprises individuelles - sociétés - administrations publiques - employeurs -	Vérification de comptabilité : confronter les déclarations professionnelles souscrites avec les documents comptables
Modalité de mise en oeuvre	- avis de passage - renouvelable - pas de limite de durée d'intervention	- avis de vérification - non renouvelable - durée d'intervention limitée
Sanction en cas de refus	- amende	- évaluation d'office et pénalités : procédure d'opposition à contrôle fiscal

4 L’origine de la programmation

L'origine des informations conduisant à la programmation d'un contrôle fiscal externe peut être multiple.

Une anomalie peut être détectée à l'occasion:	**L'aboutissement d'un contrôle sur pièces**	**Au vu de la définition d'axes de recherche pour la programmation définis au niveau:**
• des travaux de gestion • de la communication d'informations par un autre service (droit de communication, rapport de vérification,…) • d'une demande du contribuable (demande de renseignement, demande contentieuse)	• ouvert dans le cadre général des dossiers à contrôler • suite au CSP orienté selon des axes prédéfinis • Tous dossiers pour lesquels le CSP n'aura pas permis de régler une incohérence sur un point particulier	• national, sous l'impulsion des services centraux • régional ou départemental sous l'impulsion de la division du contrôle fiscal • local, sous l'impulsion du responsable local et des services de gestion et de contrôle

5 Les motifs de programmation

CLIGNOTANTS COMPTABLES ET FISCAUX:	DOSSIERS PARTICULIERS	REMBOURSEMENT DE CREDIT TVA, CREDIT D'IMPOT ET TAUX REDUIT
• les postes du bilan (montants importants, absence, forte variation)	• vérification récente (nature et montant des rappels, qualification du dossier et existence de poursuites pénales)	• Cotation des dossiers dans le cadre de l'analyse-risque
• le compte de résultat (variation importante, liaison avec le bilan, données économiques)	• nature de l'activité (secteurs à risque, activité hors du champ d'application de la TVA)	• axes spécifiques (immobilier, exportateurs,…)
• retraitement du résultat comptable	• situation juridique particulière (règlement judiciaire, régime de groupe, changement de régime, situation déclarative défaillante, société domiciliée) • axe sur impôt particulier ou régime de faveur (exonération)	• Taux réduit

6 La connaissance du dossier avant le contrôle

Mieux connaître le dossier	Mieux connaître l'environnement économique
➔ Localiser le contribuable : - dossier fiscal - renseignement détenus par le gestionnaire (recoupements …) - domiciliation ➔Connaître sa situation financière : - comptes bancaires - se rapprocher des services du recouvrement.	➔ Connaître l'activité exercée : - Monographies - Etudes, articles… ➔Connaître l'environnement économique : - relations économiques avec d'autres entreprises • prises de participations • dirigeants communs • groupe familial. - relations commerciales avec d'autres entreprises.

L'APPROCHE DES DOSSIERS PROFESSIONNELS

JURIDIQUE	ECONOMIQUE
➢ Forme : ↗Entreprise individuelle ↘ Société capital siège social durée ➢ Siège social et lieu des établissements ➢ Exploitants individuels ou dirigeants (identification, situation de famille, train de vie) ➢ Fonds de commerce : propriétaire date et prix d'acquisition) gérant (gérance) locataire (loyer) Liens avec d'autres personnes morales	➢ Nature de l'activité o taille de l'entreprise o structure o place dans le secteur… ➢ Modalité d'exploitation o locaux o matériel o Personnel : ➢salariés (nombre, salaires) ➢autre main d'œuvre (familiale…) : fonction et rémunérations.
COMPTABLE	**FISCALE**
- Comptable : qui ? : - Comptabilité : ➢TVA ou TTC ➢niveau d'information - Livres comptables obligatoires - Durée des exercices - Opérations particulières liées à l'activité : mode de comptabilisation	- Origine de la vérification - Périodes vérifiées, impôts vérifiés - Régime d'imposition - Exonérations liées à la profession - Options souscrites - Respect des obligations déclaratives et incidences au niveau des procédures (mise en demeure, taxation d'office). - Antécédents contentieux - Vérifications antérieures - Changements de législations intervenus (ex ; taux de TVA)

7 Exemple d'un avis de vérification

AVIS DE VERIFICATION

Direction régionale ou (inter) préfectorale de
……
la brigade de vérification de
……..……..……..
Adresse……..…..
……..……
Tel…….

A
M……
……..……
……
Adresse……
……

Recommandée avec accusé de réception :
N° :…… **date** …. ……

***Identifiant fiscal* :** ……

***Objet* : Vérification de comptabilité**

***Réf*[1] :** ……..…..

Conformément aux dispositions des articles……, j'ai l'honneur de vous informer que M ……, Inspecteur des impôts, se présentera au siège de votre établissement, le……. à……h…… suivant la date de réception du présent avis, afin de procéder à la vérification de votre comptabilité au titre des impôts et périodes suivants :

Impôts ou taxes	*Périodes à vérifier*

En conséquence, je vous prie de bien vouloir mettre à sa disposition, à la date précitée, tous les documents comptables et pièces justificatives nécessaires au contrôle fiscal de la période susvisée.

(Vous trouverez ci-joint un exemplaire de la charte du contribuable). (a)

Veuillez agréer, M……, l'expression de ma considération distinguée.

Cachet et signature

(a) Selon la législation de chaque pays.

8 Exemple de dossier/rapport de vérification TVA

SERVICE D'ORIGINE :…… Inspecteur/Vérificateur :……

PERIODE VERIFIEE : du…….. au…….

I. IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE

N.I.U Centre : N° de dossier :

Nom, prénom ou raison sociale : ……....

Forme juridique : ……

Dirigeant :……

Adresse Siège social ou principal établissement : ……

……..B.P……..Tél……Fax……..

Date de création…….

II. RENSEIGNEMENT POUR LE RECOUVREMENT

Comptes bancaires :

Agence bancaire…….. N° de compte……

Agence bancaire…….. N° de compte……

Tiers détenteurs :

Client……....

Autres débiteurs……

Biens saisissables : (Détailler sur feuillet séparé)

III. SUIVI DU DEPOT DES DECLARATIONS

L'entreprise dépose-t-elle régulièrement ses déclarations mensuelles ? OUI □ NON □

Liste des déclarations non souscrites :

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

Mois de ……..Mise en demeure envoyée OUI □ NON □

IV. objet du contrôle

□ Défaillant

□ CA anormalement bas (ou déclaration néant)

□ Contrôle des crédits

□ Contrôle des stocks

□ Contrôle de la facturation

□ Contrôle de la marge bénéficiaire

□ Autre, à préciser……..

V. PROCEDURE

Dates d'intervention…….....

Notification de redressement OUI □ NON □ Date d'envoi……

Proposition d'extension de la vérification :
* A une autre période OUI □ NON □
* A d'autres impôts ou taxes OUI □ NON □, lesquels……

Mauvais foi du contribuable reconnue OUI □ NON □

VI. RENSEIGNEMENTS ECONOMIQUES

A. Achat/revente
- Relevé de prix effectué : OUI □ NON □
- Taux de marge déclaré : …….
- Taux de marge observé après relevé de prix et contrôle des factures :……..

B. Prestations de service
- Coût horaire de la main d'œuvre : ……...
- Taux de marge déclaré : …….
- Taux de marge observé après détermination des coûts de revient / prix de vente :…….

VII. ANALYSE DES CONTROLES

1. Contrôle de la marge bénéficiaire

1.1 Marge brute globale

N°	SITUATION	Exercices		
		N -2	N -1	N
1	Stock d'entrée	…….	…….	…….
2	Achats de l'exercice	…….	…….	…….
3	Stock de sortie	…….	…….	…….
4	Achats revendus (1) + (2) – (3)	…….	…….	…….
5	Chiffre d'affaires (CA)	…….	…….	…….
6	Taux de marge brute sur achats (5-4) / (4)	……. %	……. %	……. %

* Toute modification dans le cadre du contrôle, d'un seul des termes ci-dessus, entraîne une modification du taux de marge réel par rapport au taux de marge déclaré.
Si tel est le cas la marge brute globale devra être reconstituée en tenant compte des éléments réels.

1.2 Marge brute unitaire

N°	SITUATION	Exercices		
		N -2	N -1	N
1	Part du produit dans les ventes	…….	…….	…….
2	Prix d'achat du produit	…….	…….	…….
3	Prix de vente (d'après relevé)	…….	…….	…….
4	Taux de marge unitaire (3-2) / (2)	……. %	……. %	……. %

Différence entre marge brute globale et marge brute unitaire OUI □ NON □

* Le taux de marge brute globale déclaré doit être déterminé en priorité, pour analyser sa cohérence interne (évolution sur plusieurs exercices), puis la concordance avec la marge unitaire. Une différence significative implique que le taux de marge déclaré est erroné.
* Le taux de marge brute unitaire sera appliqué aux achats revendus pour reconstituer le CA réel (voir tableau 6)
* Lorsqu'un seul des termes entrant dans la détermination du taux de marge brute globale est modifié du fait du contrôle (chats non comptabilisés, stock de sortie modifié), le taux de marge brute globale réel doit être déterminé en utilisant les termes réels.
* Les différentes méthodes doivent être pondérées pour reconstituer le CA

2. Contrôle des stocks **A la date du……**

	NATURE DU PRODUIT									
	P1	**P2**	**P3**	**P4**	**P5**	**P6**	**P7**	**P8**	**P9**	**P10**
Quantité en stock au jour du contrôle	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
Quantité déclarée au dernier inventaire	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
(-) Quantité achetée durant l'exercice	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
(+) Quantité vendue (durant l'intervalle)	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
Stock reconstitué	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….
Différence entre le stock entre le reconstitué et le stock déclaré	….	….	….	….	….	….	….	….	….	….

Sélection des produits : Utiliser les produits les plus vendus, pour rendre la reconstitution significative.
Nature du produit : Désignation précise de la nature du produit pour éviter les confusions.
Quantité en stock au jour du contrôle : faire un inventaire détaillé sur feuillet annexe, préciser les lieux de stockage et de conditionnement.
Quantité déclarée dans le précédent stock : Préciser la date du dernier inventaire effectué par l'entreprise.
Quantité achetée dans l'intervalle : porter le nombre d'article achetés entre la date du dernier inventaire et la date du contrôle. Dépouiller les factures des fournisseurs concernés.
Quantités vendues dans l'intervalle : porter le nombre d'articles vendus entre la date du dernier inventaire et la date du contrôle. Dépouiller le double des factures délivrées aux clients de l'entreprise vérifiée.
Stock reconstitué : Le stock théorique ainsi reconstitué = quantité déclarée en stock achats dans l'intervalle – ventes dans l'intervalle. (Si stock reconstitué > stock constaté = ventes non déclarées. Si stock reconstitué > stock constaté = achats non déclarés)

3. Contrôle des achats et du droit à déduction

3.1 contrôle des achats
(1) Achats déclarés
(2) Achats comptabilisés (d'après les factures présentées ou comptabilisées)
(3) Achats recoupés (recoupements auprès de sources externes).

Si (1) < (2) ou (3) reconstituer les achats sur des bases réelles pour déterminer les achats revendus.
3.2 Contrôle du droit à déduction
3.2.1 Détermination du prorata (recettes supportant la TVA y compris export/recettes globales)
(1) Prorata utilisé ou prorata provisoire…… %
(2) prorata à utiliser ou prorata définitif…… %
Rappels :
……

3.2.2 Déductions sur immobilisations :
Factures d'immobilisations régulièrement comptabilisées ouvrant droit à déduction :
Respect des conditions de forme : OUI □ NON □
Respect des conditions de fond : OUI □ NON □
Anomalies constatées :……
Rappels :
……..
* Nota : La TVA grevant des achats de marchandises non comptabilisées ainsi que la TVA figurant sur des factures non comptabilisées ne peut faire l'objet d'une déduction. Par contre ces achats réels sont utilisés pour la détermination des taux de marge (détermination des achats revendus).

4. Contrôle des reports de crédits

Montant du crédit figurant sur la déclaration précédente :…….

Remboursement demandé au titre de la période : OUI □ NON □

Anomalies constatées :……..

Crédit accepté :……

Crédit rejeté :
……

5. Contrôle de la facturation

Recoupements extérieurs OUI □ NON □

Période de facturation contrôlée :……..

5.1 Factures d'achats de marchandises *(Détailler sur feuillet séparé)*

Date	Fournisseur (NIU)	Désignation du produit	Montant HT	TVA
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
Total			**……..**	**……..**

5.2 Factures d'achats manquantes : OUI □ NON □ *(Détailler)*

Date	Fournisseur (NIU)	Désignation du produit	Montant HT	TVA
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
.....	…….	…….	……	……..
Total			**……..**	**……..**

Non respect des conditions de forme : OUI □ NON □ Nombre…… montant……F

* Facture manquantes, non comptabilisées ou non conformes (détailler les anomalies sur feuillet séparé)……..

6. Contrôle de Chiffre d'affaires **Recoupements extérieurs** **OUI** □ **NON** □

6.1 Détermination du CA
CA déclaré par l'entreprise (*) : ……..
(*) Lorsque des défaillances significatives (concernent le stock, les achats ou ventes) ont été mises en évidence entre les éléments déclarés et ceux obtenus auprès de sources externes, le CA déclaré par l'entreprise doit être rejeté et le CA réel doit être reconstitué.
Reconstitution du CA par application du taux de marge OUI □ NON □
CA reconstitué : - Détermination des achats revendus d'après les éléments réels d'exploitation (achats, stocks)……
- Détermination du nouveau taux de marge brute globale……..
- Application du taux de marge unitaire aux achats revendus : ……
- Pondération des deux méthodes : ……..
CA ainsi obtenu : ……

Reconstitution du CA mensuel moyen : OUI □ NON □
CA quotidien (*) moyen TTC x le nombre de jours ouvrés = CA mensuel moyen TTC (*) résultat des observations effectuées da ns l'entreprise pendant le contrôle

CA ainsi obtenu :……

6.2 Détermination du pourcentage d'affaires taxables dur CA total
- CA exonéré (dépouillement des factures et recoupements)……. et % du CA total ……
- CA réalisé à l'export * recoupements auprès des douanes……et % du CA total……
- CA taxable……et % du CA total……..

*Remise en cause d'opérations déclarées en tort en exportation : Montant :…….
" " " " " déclarées à tort en exonération : Montant :……....
(Conséquence sur le prorata de déduction tableau 3)

6.3 Conversion du CATTC en CA HT
(1) CA TTC total reconstitué…….
(2) % du CA taxable au taux de 18,7 %.....
(3) Montant du CA taxable……..
(4) Application du coefficient de conversion : CA HT = (3) x 100/18,7 ou alors (3) x 0,842 =
……...

VIII. RESULTATS DE LE VERIFICATION

	TVA A PAYER	CREDIT DE TVA
(1) TVA nette déclarée	……...	……
Redressements effectués en droits	……...	……
- ……	……...	……
- ……	……...	……
- ……	……...	……
(2) Total des rappels	……...	……
(3) TVA nette rectifiée (1) + (2)	……...	……

IX DROITS ET PENALITES A RECOUVRIR

Droits supplémentaires dus (3) – (1)	……..	……..
Pénalités à payer au taux de……. %	……..	……..
Total à acquitter	……	

9 Le contrôle de vraisemblance ou la recherche des clignotants

1. Les états comparatifs sur la base d'imposition

- Comparer le chiffre d'affaires déclaré à la TVA à celui déclaré au BIC/IS. Se rappeler que : opérations imposables + opérations exonérées + opérations à l'exportation = CA BIC/IS ;
- Contrôler l'exhaustivité du chiffre d'affaires.
- S'assurer que le contribuable a collecté la TVA sur les cessions d'éléments de l'actif immobilisé qui ont ouvert droit à déduction de la TVA.
- S'assurer que les subventions d'exploitation reçues ont été soumises à la TVA.
- Vérifier que les honoraires et autres rémunérations versées à des personnes n'ayant pas d'établissement fiscal stable dans le pays ont fait l'objet de retenue à la source et de versement de la TVA par le redevable réel.
- Vérifier que l'évolution des achats et des stocks est cohérente ave l'évolution du chiffre d'affaires (ventes).
- Vérifier que les intérêts servis ou sommes déposées en compte courant d'associés ont été soumis à la TVA.
- Examiner l'évolution du taux de marge brute ou de valeur ajoutée.
- Comparer le chiffre d'affaires annuel déclaré et celui reconstitué sur la base des marchés enregistrés ou des encaissements au Trésor Public.
- S'assurer que les prix de vente pratiqués ne sont pas inférieurs au prix de revient.

2. Les clignotants sur la TVA déductible

- S'assurer de l'exactitude des reports de crédits antérieurs.
- Déterminer la cohérence entre les achats globaux et les capacités de trésorerie de l'entreprise résultant de l'exercice précédent.
- En fin d'exercice fiscal, comparer le montant des achats sur la liasse fiscale et celui des achats cumulés sur les déclarations de TVA et au besoin se rapprocher des services de Douanes.
- S'assurer que l'assujetti procède en fin d'exercice aux régularisations nécessaires résultant de la détermination du prorata général définitif de déduction.
- Vérifier que le stock d'entrée de chaque exercice est identique au stock de sortie de l'exercice précédent.
- Vérifier que le report de crédit TVA admis en cascade dans la détermination du résultat n'a pas été porté parallèlement sur les lignes de la déclaration aménagées pour le droit à déduction.
- Vérifier que le montant du crédit TVA dont remboursement a été demandé ne continue pas à figurer sur les déclarations ultérieures de TVA.
- S'assurer que le coût d'entrée des biens en immobilisation ne comporte pas la TVA déjà récupérée ou récupérable par le jeu des déductions financières.
- S'assurer que les biens immobilisés ne sont pas cédés avant leur amortissement complet.

10 Eléments de méthodologie du CSP des déclarations de TVA

1- Contrôle en la forme

C'est la première étape du CSP. Elle permet au gestionnaire, et parfois au vérificateur, de surveiller :

- la date de réception ;
- le mois de déclaration ;
- la présence du Numéro d'Identification Unique (NIU) ;
- la profession ou l'activité et l'adresse du contribuable.

Puis, à s'assurer ensuite de l'exactitude des calculs mathématiques suivants :

- la TVA brute = Base x taux
- le Prorata
- La TVA déductible

2- Contrôle au fond

Cette deuxième étape du CSP permet, quant à elle, au gestionnaire d'apprécier les points sensibles de la déclaration comme suit :

- les exportations. A cet effet, il convient de demander au contribuable de produire les documents douaniers à l'exportation (c'est surtout valable pour valider un crédit. Exemple : quittances certifiant l'entrée des marchandises dans le pays de destination) mais également les justificatifs de rapatriement des fonds (contrôle des charges) ;
- les opérations exonérées ;
- l'existence d'un prorata ;
- les reports de crédit. Il est indiqué ici de comparer la ligne 10 de la déclaration du mois ou du trimestre à la ligne 15 de la précédente déclaration ;
- la TVA déductible de produire les justificatifs de paiement au cordon douanier ;
- l'assurance que le crédit de TVA déclaré n'a pas fait l'objet de demande de remboursement. Si tel est le cas, il convient d'annuler ledit crédit ;
- la bonne vérification des cas de complément de déduction, à savoir la différence positive entre le prorata définitif et le prorata provisoire ; les retenues à la source.

Si le contrôle porte sur une année, il est préférable pour le gestionnaire de :

- voir si les droits ont été soumis à la TVA et comparer le Chiffre d'Affaires (CA) de la TVA avec le Chiffre d'Affaires (CA) des BIC/IS du bilan, s'il s'agit des ventes. Il faut donc se rappeler de l'équation suivante : *opérations imposables + opérations exonérées + opérations à l'exportation = CA BIC/IS*. Car l'exigibilité est la même c'est-à-dire la livraison ;

- En revanche, pour les Prestations des Services, faire jouer les comptes clients ;

- Comparer la TVA déductible avec les achats de l'exercice et voir si l'entreprise, compte tenu de son activité, est structurellement créditrice ;

- Comparer les déclarations entre elles. Toutefois, cette comparaison doit être effectuée d'un exercice sur un autre.

En toute hypothèse, le vérificateur doit :

- rapprocher le chiffre d'affaires déclaré en TVA au chiffre d'affaires déclaré pour l'acompte de 1,1% ;

- si la déclaration est NEANT, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) afin d'aller s'assurer que l'entreprise n'a exercé aucune activité taxable au cours de la période ;

- si la déclaration est créditrice, déterminer si le crédit est structurel ou purement occasionnel ; connaître avec précision l'activité exercée, comparer avec les trois derniers mois. En l'absence de cause structurelle et lorsque le crédit dure plus de trois mois, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) ;

- s'assurer de l'exactitude des reports de crédits antérieurs (ligne 21 de la déclaration précédente et ligne 7 de la déclaration en cours ;

- déterminer la cohérence entre les achats globaux (TVA déductible sur achats de biens, sur services et investissements, ligne 8, 9, 10) et les capacités de trésorerie de l'entreprise résultant de l'exercice précédent ;

- en fin d'exercice fiscal, comparer le montant des achats sur la liasse fiscale et celui des achats cumulés sur les déclarations de TVA, le cas échéant, se rapprocher de la Cellule Impôts/Douanes pour connaître le montant des importations ;

- comparer l'évolution du chiffre d'affaires d'un mois sur l'autre et relever toutes les chutes importantes du niveau d'activité. En cas de chute inexpliquée, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) ;

- comparer en fin d'exercice fiscal le chiffre d'affaires déclaré en TVA et celui déclaré en BIC/IS ;

- lorsque la rubrique exportation est servie pour la première fois, programmer une vérification partielle (sens contrôle ponctuel) pour s'assurer de l'effectivité des exportations. (Idem pour les autres opérations exonérées, en connaître la consistance) ; se rapprocher de la cellule Impôts/Douanes pour connaître le montant des exportations ;

- étudier les régularisations exceptionnelles à partir des pièces annexes présentées par l'entreprise. Contrôler notamment les retenues à la source ; lorsque les montants sont importants, se faire présenter les factures adressées aux clients ;

- comparer les lignes de droit d'accise déclaré (ligne 1 et 25) avec la déclaration relative à ces taxes. Il convient de rappeler que les droits d'accise sont un élément de base de la TVA.

S'agissant de la TVA retenue à la source, le vérificateur doit se souvenir que certaines entreprises publiques, collectivités publiques locales et quelques entreprises privées sont tenues de procéder à la retenue à la source de la TVA et de l'acompte au titre de l'impôt sur le revenu lors du règlement des factures de leurs fournisseurs et partenaires de services. Ces entreprises sont dispensées de la retenue à la source sur leurs factures réciproques. Le fait générateur de la retenue est le règlement de la facture et les impôts et taxes portés sur la facture doivent être reversés au plus tard le 15 du mois qui suit la facturation.

Le vérificateur doit donc orienter le contrôle des entreprises susnommées vers la recherche des éléments susceptibles de reconstituer les retenues effectuées et leur reversement dans les caisses du Receveur des Impôts. A ce titre, il convient de :

- requérir de l'entreprise qui procède aux retenues délivrées. Celles-ci au regard de la loi, doivent impérativement être visées par le Chef de Centre compétent ;

- vérifier l'exactitude des attestations de retenues délivrées. Celles-ci, au regard de la loi, doivent impérativement être visées par le Chef de Centre compétent ;

- comparer les chiffres issus des attestations avec ceux effectivement déclarés et reversés ;

- s'assurer que le fournisseur ne peut exercer son droit à déduction de la TVA d'amont que s'il justifie du reversement de la retenue par son client, étant donné que le fait générateur et l'exigibilité coïncident avec le règlement de la facture.

11 Cas pratique : activité non déclarée par un établissement

Faits constatés

Une société déclarant avoir son siège à l'étranger où elle indique une adresse de correspondance.

Elle se considère comme une société étrangère réalisant des opérations dans le pays exclusivement destinées à l'exportation.

Or elle dispose d'un atelier de fabrication situé dans le pays.

Nature de la fraude

Absence de déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et de bénéfices soumis à l'impôt.

Analyse fiscale de la fraude

Pour être imposée dans le pays, une société dont le siège est situé à l'étranger, doit disposer d'un établissement stable (voir les conditions prévues par la convention fiscale), c'est à dire une installation fixe où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité ou d'un représentant qui, dans certaines législations, est d'office son client.

Conséquences fiscales

Si les conditions de la Convention fiscale sont remplies, imposition à la TVA.

Modalités de détection de la fraude

- Droit de communication auprès d'un sous traitant.
- Droit de communication auprès du fournisseur d'électricité.
- Assistance administrative internationale.

12 Cas pratique : Exercice d'une activité non déclarée

Faits constatés

Un artisan non radié au registre des métiers continue à exercer son activité, alors qu'il n'a plus d'adresse connue.

Nature de la fraude

Facturation de travaux avec TVA, sans déclaration par l'artisan de cette TVA, ce qui permet aux clients particuliers de bénéficier de travaux à un coût moins élevé.

Analyse fiscale de la fraude

La cessation d'activité n'ayant pas été effective, l'entreprise a continué à facturer ses travaux sous son ancienne inscription.

Conséquences fiscales

Après vérification de comptabilité de l'artisan ainsi qu'examen de sa situation fiscale personnelle, imposition à la TVA du chiffre d'affaires réalisé.

Modalités de détection de la fraude

Vérifier auprès du registre des métiers de la cessation effective et de la radiation des entreprises. En cas de doute, compléter par une enquête de terrain.
Lors de vérifications de comptabilité, effectuer des sondages en vue de s'assurer que les sociétés ayant facturé des travaux ou des prestations existent réellement.

13 Le contrôle des entreprises déclarant « néant ».

➢ **<u>L'entreprise peut déposer des déclarations « néant » parce que son activité est exonérée.</u>**

Il s'agira alors pour le service de confirmer ce point par un examen de la nature exacte de l'activité dans le cadre d'une visite sur place par exemple.

Exemple: dans certains pays, la vente d'une majorité de produits pharmaceutiques est exonérée de TVA. Si l'entreprise ne vend que des produits exonérés (médicaments strictement énumérés), l'exonération s'explique parfaitement.
Cela étant, l'entreprise aurait dû déclarer ces opérations même exonérées. En conséquence, le service pourra lui appliquer les pénalités correspondantes.
Si au contraire la pharmacie vend aussi des produits cosmétiques, une partie du chiffre d'affaires devra alors être déclaré et soumis à la TVA.

➢ **<u>L'entreprise en cause peut être « en sommeil » parce qu'elle ne réalise aucune activité.</u>**

Il s'agira alors pour le service de démontrer, en examinant sur place les conditions d'exploitations, si oui ou non une activité taxable a été réalisée au cours de la période visée par le contrôle.

Il devra rechercher des indices permettant de supposer une activité et notamment:

- la présence de salariés sur la période. Le vérificateur doit toujours se rappeler que ce n'est pas l'habitude des entreprises de payer des salariés « à ne rien faire » ;
- la consommation d'énergie, et de téléphone, comparable à celle observée en période d'activité ;
- la consommation d'intrants et de services extérieurs ;
- la présence de flux financiers tels que des encaissements sur les comptes bancaires ;
- la présence de flux de marchandises permettant d'apprécier une diminution du stock ou des approvisionnements massifs.

S'il n'existe pas de trace d'activité, le vérificateur peut arrêter son contrôle et estimer que la situation est correcte.

Si au contraire une activité est décelée dans l'entreprise, la démarche sera de rechercher tous les éléments permettant de chiffrer de la manière la plus précise cette activité.

14 Le contrôle des défaillants

A -Cas de défaillance ponctuelle

Dans le cadre du contrôle sur pièces le service dispose de suffisamment d'informations dans le dossier pour déterminer lui-même les éléments de l'imposition si le contribuable ne réagit pas à l'expiration du délai de régularisation offert par la mise en demeure.

Exemple : La déclaration de TVA au titre du mois de janvier de l'exercice N n'a pas été souscrite malgré l'envoi d'une mise en demeure alors que les autres déclarations ont été régulièrement déposées.
Le service peut donc mettre en oeuvre la procédure de taxation d'office et par exemple faire la moyenne des six déclarations précédentes afin de déterminer un chiffre d'affaires moyen mensuel applicable au mois de janvier.

En cas de contrôle sur place lorsque l'entreprise est ponctuellement défaillante et en l'absence de comptabilité régulière et probante, le vérificateur dispose de termes de comparaison constitués par les autres déclarations souscrites.
Il peut suffire d'extrapoler les chiffres déclarés sur la période précédente ou postérieure, de faire la moyenne de ces chiffres et de la ramener au prorata temporis.

Exemple: Les déclarations de TVA de janvier et de février 2000 manquent dans le dossier mais les autres ont été souscrites jusqu'en avril. La vérification se déroule avant le 15 juin. ll suffit donc au vérificateur de reprendre les huit (8) déclarations souscrites depuis le début de l'exercice jusqu'à la date du contrôle, d'effectuer la moyenne et de déterminer le chiffre d'affaires moyen de janvier et février.

B - Cas de défaillance totale ou chronique

Lorsque l'entreprise est totalement défaillante, le vérificateur ne dispose pas de points de repère pour déterminer le volume d'activité de l'entreprise. Certes, il peut établir des comparaisons par rapport à une période plus ancienne, mais cette démarche peut être facilement contestée. Il est donc préférable de travailler sur la base de la comptabilité.

1 - TVA collectée :

Normalement la TVA collectée apparaît dans un compte intitulé «Etat - TVA collectée ». c'est ce chiffre qui doit normalement servir à l'établissement de la déclaration mensuelle.
Cependant, cette information peut être complétée par un examen du journal des ventes et des journaux auxiliaires (clients *, banque, caisse et OD le cas échéant) et leur rapprochement avec les factures présentes dans l'entreprise.
Au cas par cas, le vérificateur déterminera le volume d'affaires imposables puis, en fonction des justificatifs, le CA exonéré et le CA relatif à d'éventuelles exportations.

2 - TVA déductible :

La TVA déductible est normalement comptabilisée dans le compte de tiers intitulé « Etat - TVA déductible ».
Pour corroborer ce chiffre, le vérificateur pourra utiliser les journaux d'achats (complétés par les journaux fournisseur, banque, caisse, et OD le cas échéant) et rapprochera ces écritures des factures d'achats et frais généraux présentes dans l'entreprise.

3 - TVA due:

La TVA due est la TVA collectée moins la TVA déductible.
Elle doit, elle aussi, figurer sur un compte intitulé « Etat - TVA à payer ou à régulariser », qui permet de solder les deux autres comptes utilisés pour comptabiliser les opérations d'achats et ventes au fur et à mesure

Attention appelée :
De nombreuses entreprises disposent de fiches clients permettant de suivre, pour chacun d'eux, les commandes, les livraisons, les paiements.
L'accès à ces documents (qui ne sont pas comptables et donc non obligatoires) peut cependant s'avérer précieux.
La méthode ici décrite repose sur la fiabilité de la comptabilité. Il se peut que celle-ci soit fragmentaire ou inutilisable.

Attention appelée :
TVA due ou nette = TVA collectée ou brute - TVA déductible ou supportée ou acquittée.
Toutefois, le vérificateur doit se rappeler que la TVA déductible peut être supérieure à la TVA collectée. Dans ce cas, l'entreprise est en situation de crédit de TVA susceptible d'être, selon le cas, imputé ou remboursé.
En pareil cas, le vérificateur utilisera la comptabilité présentée comme une base minimale. Il recherchera des éléments supplémentaires lui permettant de compléter cette comptabilité:
Eléments internes:
Le vérificateur mettra l'accent sur les factures d'achats et de ventes supplémentaires non comptabilisées traces d'opérations non comptabilisées ; flux de marchandises ; flux financiers retraçant des opérations non comptabilisées.
Eléments externes
Si le vérificateur soupçonne des insuffisances graves et s'il dispose de temps, il peut effectuer quelques recoupements auprès de quelques fournisseurs et clients.
Mais pour l'essentiel, la démarche restera similaire. Le vérificateur consolidera l'ensemble des données, à savoir la comptabilité, les factures et toutes les autres informations collectées pour déterminer le chiffre d'affaires.

Attention appelée :
Lorsque le vérificateur constate des crédits reportables au titre des exercices précédents, ceux ci sont en théorie peuvent être perdus du fait du non dépôt des déclarations.
Lorsque le vérificateur constate, au cours de la vérification partielle (dans le sens de contrôle ponctuel) d'un défaillant, que celui-ci ne tient pas de comptabilité ou que celle-ci est irrégulière, il est alors judicieux d'étendre le contrôle à l'ensemble de l'exercice fiscal et aux autres impôts.

15 La grille d'analyse-risque d'une demande de remboursement de crédit de TVA

La grille comporte des critères, sous forme de questions auxquelles le service doit répondre.

A chaque réponse correspond une cotation, et en fonction du total l'entreprise peut être retenue soit pour un contrôle, soit pour un remboursement rapide de la TVA.

Parmi les critères et/ou les questions qui peuvent être retenus pour construire une grille d'analyse on peut citer :

- s'agit-il d'une première demande de remboursement de crédit de TVA ?
- le montant demandé est-il supérieur à X francs ?
- l'entreprise est elle un assujetti partiel ?
- une demande antérieure a t'elle été rejetée ?
- l'entreprise paie t'elle régulièrement sa TVA ?
- existe t'il des restes à recouvrer ?
- l'entreprise appartient elle à un secteur d'activité considérée « à risque » ?
  (ex : activité immobilière)
- l'entreprise est elle structurellement créditrice ?
- l'entreprise a t'elle son siège son siège à une adresse de domiciliation ?
- l'entreprise a t'elle déménagé dans les 12 derniers mois ?
- l'entreprise est elle cessée ou en sommeil ?
- l'entreprise est elle en redressement judiciaire ou en liquidation judiciaire ?
- l'entreprise déclare t'elle régulièrement ?
- l'entreprise a t'elle été vérifiée ?
- des rappels de TVA ont ils été effectués lors des précédents contrôles ?
- des pénalités exclusives de bonne foi ont elles été appliquées ?
- aucun chiffre d'affaires taxable n'a été réalisé au cours des 12 derniers mois.

16 Les critères et la cotation des risques

Dans le cadre du traitement des demandes de remboursement de crédit de TVA, certains risques peuvent être identifiés et faire l'objet d'une cotation.
Le total de la cotation des risques permet de traiter différemment la demande de remboursement de crédit de TVA.

La cotation proposée en face de chaque critère est une cotation « standard » qu'il convient d'adapter au tissu fiscal de chaque pays.

CRITERES	COTATION	OBSERVATIONS (cf. ci-après)
Seuil A < X < seuil B	**2**	**(1)**
X > seuil B	**4**	**(1)**
1ère demande	**10**	
Seuil C < Y < seuil D	**2**	**(2)**
Y > seuil D	**6**	**(2)**
Taux de rejet > au taux E	**8**	**(3)**
Paiement irrégulier	**2**	**(4)**
Restes à recouvrer	**6**	
Activité immobilière	**6**	
Secteur automobile	**6**	
Autres secteurs (définition locale)	**0**	**(5)**
Collectivité locale	**6**	
Adresse de domiciliation	**6**	
Entreprise nouvelle	**4**	**(6)**
Entreprise cessée ou en sommeil	**10**	
Entreprise en redressement ou liquidation judiciaire	**10**	
Déclarations TVA manquantes	**10**	
Dépôt irrégulier de déclarations TVA	**2**	**(7)**
Rappels antérieurs taxation d'office TVA	**6**	
Mauvaise foi	**10**	
Dépôt irrégulier de déclarations de résultats	**2**	**(8)**
Déclarations de résultats manquantes	**10**	
Absence de CA taxable	**6**	**(9)**
Accroissement des opérations non imposables	**10**	**(10)**
Investissements disproportionnés / CA	**5**	**(11)**
Achats en franchise et procédure exportateur	**4**	
Entreprise structurellement créditrice	**-2**	**(12)**
Seuil F < discordance dette TVA < seuil G	**4**	**(13)**
Discordance dette TVA > seuil G	**6**	**(13)**
Ratio d'endettement financier < 30	**4**	**(14)**

OBSERVATIONS :

(1) X= montant du remboursement ; A et B = seuils à déterminer au préalable

(2) Y = somme des remboursements demandés sur les 24 mois précédant la demande ; C et D = seuils à déterminer au préalable

(3) Taux de rejet = (total des rejets x 100)/total des remboursements demandés ; E = seuil à déterminer au préalable

(4) Plus de deux prises en charge au cours des 12 derniers mois

(5) Activité à risque (à déterminer au plan local)

(6) Création dans les 12 derniers mois

(7) Au moins deux dépôts tardifs au cours des 12 derniers mois

(8) Dès lors qu'une mise en demeure a été adressée dans le délai de prescription

(9) Sur la période de 12 mois précédent la date de dépôt de la demande

(10) Si la variation constatée au titre d'un mois sur l'autre lors des 12 derniers mois est supérieure à 100%

(11) Si le ratio immobilisations acquises/ CA déclaré est > à 40%

(12) Si l'entreprise est structurellement créditrice en raison d'un différentiel de taux, la cotation est négative

(13) Si TVA figurant au passif du bilan ; F et G = seuils à déterminer au préalable

(14) Le ratio d'endettement financier = (capitaux propres / dettes à un an) x 100. Si ce ratio est inférieur à 30 on peut estimer que l'entreprise est au maximum de ses capacités d'endettement à long terme.

L'examen des résultats.

Lorsque tous les critères de cotation sont étudiés pour un dossier donné, le total des cotations détermine le sort de la demande :

- Cotation supérieure ou égale à 30 : la demande est examinée de manière approfondi dans le cadre d'un CSP ou d'une vérification ponctuelle

- Cotation inférieure à 30 : la demande fait l'objet d'un remboursement immédiat, ce qui n'exclue pas une programmation en contrôle ultérieurement.

17 La conception d'une grille d'analyse risque

Une fois l'approche retenue validée (programmation directe en vue du contrôle externe ou programmation au vu d'un CSP affiné) il convient de:

- **Définir les risques:**

  Il s'agit de répertorier des thèmes et de rechercher les risques de fraude qui s'associent à chaque thème.

  Exemples de thèmes et de risques associés:

  - **Entreprises à risque:** il s'agit de regrouper les risques liés aux caractéristiques propres de l'entreprise:

    - entreprise nouvelle
    - entreprise éphémère
    - augmentation importante des remboursements de crédits de TVA
    - entreprise individuelle non adhérente d'un organisme agréé
    - entreprise nouvellement en crédit de TVA
    - société étrangère
    - ancienneté de la dernière vérification

  - **Rupture de comportement:** les risques signalent des variations importantes.

    - variation de CA déclaré supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation de l'effectif salarié supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation de la masse salariale supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation des exportations supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation des opérations non imposables en TVA supérieure à 30% entre deux exercices
    - variations des prestations de services supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation du résultat exonéré supérieure à 30% entre deux exercices
    - variation du résultat fiscal supérieure à 30% entre deux exercices

- **Coter les risques:**

Après avoir défini et listé les risques que l'on retient, il faut leur affecter une cotation en fonction de l'importance plus ou moins grande du risque de fraude.

Exemple de cotation de risques:

Risque	Niveau	Cotation
Entreprise récente	Création en N-1	5
	Création en N-2	2
	Création en N-3 et avant	0
Augmentation du CA très importante	>100%	4
	comprise entre 50 et 100%	3
	comprise entre 25 et 50%	2
	comprise entre 10 et 25%	1
	<10%	0
Entreprises réalisant des opérations non imposables à la TVA	>80%	4
	comprise entre 50 et 80%	3
	comprise entre 30 et 50%	2
	comprise entre 10 et 30%	1
	<10%	0

- **Générer la base-risque:**

La base-risque est constituée par l'ensemble des risques avec leur cotation.
Elle doit être mise à jour chaque fois que l'on décide d'ajouter, de supprimer un risque ou de modifier une cotation

- **Appliquer la grille d'analyse-risque aux dossiers.**

Les risques détectés pour l'entreprise sélectionnée sont détaillés, regroupés par thème et totalisés.
Une fois la grille éditée, on prend la décision de sélectionner ou pas le dossier en vue du contrôle (CSP ou contrôle externe), en fonction de la cotation et des risques présents, s'il dépasse les points paramétrés pour cette sélection.

18 Le contrôle des activités imposables sur option

Activités exercées par :

- des collectivités locales ;
- des groupements locaux
- des établissements publics ;
- des établissements bancaires ou financiers;
- des exploitations agricoles ;
- des organismes sans but lucratif (ONG…)

➢ **Cette activité peut-elle être soumise à la TVA sur option ?**

☐ OUI
☐ NON

➢ **Existe-t-il une lettre d'option au dossier ?**

☐ OUI Date de la lettre :

Vérifier la date de la lettre d'option et en tirer les conséquences au regard de la TVA déduite sur les biens et services pour lesquels le remboursement de crédit de TVA est demandé (seules les factures les plus importantes seront examinées).

☐ NON

➢ **L'option a-t-elle été exercée depuis le début de l'activité ?**

☐ OUI
☐ NON Dans la négative, l'option a-t-elle été exercée au cours de la période pour laquelle le remboursement est demandé ?

☐ OUI
☐ NON

➢ **L'option est-elle régulière au regard** :

Des délais ?	☐ OUI	☐ NON
De l'activité ?	☐ OUI	☐ NON
Des biens ?	☐ OUI	☐ NON

➢ **L'option est –elle valable ?**

☐ OUI ☐ NON

19 Le contrôle des assujettis et des redevables partiels

➢ **La société réalise-t-elle des opérations situées hors du champ d'application de la TVA?**

☐ OUI
☐ NON

Dans l'affirmative, la société respecte-t-elle le principe de l'affectation ? (modalités d'affectation définies par la législation fiscale).

☐ OUI

☐ NON

➢ **La société utilise-t-elle des biens et services exclusivement pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA ou la perception d'indemnités placées hors du champ d'application ?**

☐ OUI - Vérifier que l'entreprise n'a pas déduit en amont la taxe afférente à ces biens et services (exemple : prestation d'un conseil payée pour obtenir le recouvrement d'une indemnité hors champ).

☐ NON

➢ **La société utilise-t-elle des biens et services exclusivement pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA ?**

☐ OUI - Application des règles de droit commun

☐ NON

➢ **La société utilise-t-elle des biens et services concurremment pour des opérations situées dans le champ et hors champ ?**

☐ OUI - Vérifier que l'entreprise a correctement déterminé la proportion de l'utilisation du ou des biens mixtes afin de calculer le montant de la TVA y afférente qu'elle est en droit de déduire. Ce calcul pourra être établi dépense par dépense en fonction de leur utilisation propre, ou encore à partir d'une clé de répartition commune à l'ensemble des dépenses concernées.

☐NON

20 Le contrôle des subventions et des aides

- **L'entreprise perçoit-elle des aides ou subventions ?**

Oui ❑
Non ❑

Dans l'affirmative, quelle est la nature de ces aides au regard de la TVA?

☞ Subvention d'équipement ❑
Dans ce cas, la condition de répercussion du coût des investissements dans le prix des opérations est-elle respectée ?
Oui ❑
Non ❑

☞ Contrepartie d'une opération ou complément du prix d'une opération imposable ❑

☞ Subvention non imposable ❑

- **S'il s'agit d'aides ou subventions non imposables, leur perception a-t-elle été prise en compte pour la déclaration de droits à déduction ?**

Oui ❑ .
Non ❑

Ce traitement est-il justifié, notamment pour ce qui concerne les différences de traitement concernant les subventions qui financent des opérations hors champ et celles qui financent des opérations dans le champ ?

Oui ❑ .
Non ❑

21 Le contrôle de facturation entre sociétés apparentées

Afin de transférer des bénéfices, les sociétés d'un même groupe sont parfois conduites à surfacturer ou sous facturer les opérations réalisées entre-elles.

A- Sur facturations

L'entreprise située à l'étranger majore systématiquement ses factures à destinations de la société apparentée située dans le pays concerné. Cela permet à cette société de transférer des capitaux vers l'étranger ou de diminuer artificiellement ses résultats.

Les critères de la surfacturation :

- Il existe des liens de parenté entre les deux sociétés (même groupe, mêmes dirigeants) ;

- En comparaison avec des prix pratiqués sur le marché, les marchandises achetées par l'entreprise locale sont nettement plus chères.

B- Sous facturation

L'entreprise située dans le pays concerné minore systématiquement ses factures à destination de la société apparentée à l'étranger. Cela permet à la société locale de diminuer artificiellement son chiffre d'affaires et ses résultats.

Les critères de la sous facturation :

- Il existe des liens de parenté entre les deux sociétés (même groupe, mêmes dirigeants) ;

- En comparaison des prix pratiqués des prix pratiqués sur le marché, les marchandises vendues par l'entreprise locale sont nettement moins chères.

.

22 Cas pratique : Compensation de dettes entre deux sociétés

Faits constatés

Les deux sociétés appartiennent au même groupe.
Une société qui exerce une activité de loueur de fonds, perçoit des loyers d'une société liée.
La société - bailleur de fonds - a comptabilisé les loyers perçus en compensation d'une dette, mais a omis de les assujettir à la TVA.
La TVA due est inscrite au passif du bilan de chaque exercice mais les prestations réciproques n'ont pas été déclarées à la TVA.

Nature de la fraude

Omission de recettes encaissées par compensation, non assujetties à la TVA.

Analyse fiscale de la fraude

Les prestations de services - dont les locations de fonds de commerce- entrent dans le champ d'application de la TVA.

Conséquences fiscales

Assujettissement à la TVA des loyers réglés par compensation.

Modalités de détection de la fraude

Contrôles coordonnés dans le cadre du groupe ; rapprochement avec constatations réalisées lors du contrôle de la société locataire.

23 Cas pratique : émission de factures croisées

Faits constatés

Le rapprochement effectué entre les encaissements comptables et le chiffre d'affaires déclaré sur les déclarations de TVA a fait apparaître d'importantes minorations. Les sociétés d'un même groupe établissaient des factures croisées qui permettaient à une société de procéder à la déduction de la TVA (déduction anticipée) alors que la TVA brute correspondante n'était pas déclarée au motif que l'exigibilité n'était pas intervenue. Ce mécanisme de facturation croisée a permis à la société client de créer un crédit de TVA fictif.

Nature de la fraude

Création de crédit fictif de TVA qui générait une trésorerie importante sous forme d'un fonds de roulement financier.

Analyse fiscale de la fraude

Règles d'exigibilité de la TVA : si l'exigibilité n'est pas intervenue chez le fournisseur, la taxe ne peut être déduite par le client.

Conséquences fiscales

Réintégration de la TVA déductible pour les montants imputés prématurément. Le caractère répétitif

Modalités de détection de la fraude

Procéder à un rapprochement entre les encaissements comptables (recettes taxables à la TVA) et le chiffre d'affaires déclaré en TVA.
Ce procédé de fraude est utilisé dans les groupes de société.

24 Le contrôle des achats à partir de la comptabilité

Les irrégularités que peut faire apparaître la vérification de ce compte peuvent se classer en deux groupes :

- majoration des achats ;
- minoration des achats.

Les irrégularités du compte « Achats » peuvent avoir une incidence en matière de TVA au niveau :

- des **déductions** : les achats fictifs ou majorés donnent droit à des déductions non justifiées ;
- de **l'assiette** même de la TVA, dans la mesure où toute minoration des achats peut entraîner une minoration corrélative des ventes passibles de la TVA.

Contrôle des achats : Les **fraudes** sur achats, **autres que les achats sans facture**, sont relativement aisées à déceler par un examen minutieux des **factures**, **des bordereaux de commande**, des pièces de transport, des correspondances et surtout par des recoupements effectués dans les comptabilités des **fournisseurs**.

En revanche, les **achats sans facture** non comptabilisés sont généralement beaucoup plus difficiles à découvrir par le seul examen de la comptabilité.

Dans ce dernier cas, le vérificateur a la possibilité de se faire présenter **les factures des marchandises** existant en magasin ainsi que les **bons de commande**, bons de **livraison titres de transport**, etc.
Il peut aussi rechercher dans les ventes, si pour une catégorie d'article déterminée, il ne retrouve pas un **plus grand nombre d'articles sortis que d'articles entrés** (compte tenu, bien entendu des stocks d'ouverture et de clôture).

Il convient de souligner également que les vérificateurs emploient parfois une méthode de contrôle qui est fondée sur le fait que la réalisation par une entreprise d'achats sans facture implique la remise en cause de la **comptabilité du fournisseur**, lequel s'est lui-même approvisionné le plus souvent de façon irrégulière.

Lorsque, dans une entreprise, les vérificateurs constatent des achats ou ventes sans facture ils s'efforcent de '' **suivre la filière** '', en vue de mettre en cause, aux différents stades, les acheteurs et vendeurs successifs des marchandises ayant fait l'objet de l'infraction.

25 Le contrôle des ventes à partir de la comptabilité

Les principales irrégularités qui peuvent se rencontrer au niveau des ventes sont les suivantes :

- **omission des ventes** au comptant ou même de certaines ventes à terme (ventes sans **facture notamment**) ;
- diminution du montant réel de certaines ventes (**ventes avec soultes**, ou facturations partielles) ;
- omission de recettes provenant, dans les industries de transformations, de la vente des résidus ou des **sous-produits** ;
- enregistrement, au débit du compte ventes, de **retours fictifs** de marchandises ou de ristournes **exagérées** ;
- non comptabilisation des **prélèvements** de marchandises faits par le commerçant pour ses **besoins personnels** et ceux de sa famille ;
- comptabilisation d'une vente au crédit d'un compte de **bilan** ;
- **ventilations abusives du Chiffre d'Affaires.**

Moyens de contrôle :

Le vérificateur contrôle les ventes à l'aide des documents ci-après : **factures** de ventes, **relevés** périodiques **des banques, renseignements** extraits de **la comptabilité des clients, bandes enregistreuses** dans les maisons où il existe des caisses enregistreuses automatiques.

Il examine particulièrement le **compte ''caisse''** dans la mesure où les soldes créditeurs traduisent une diminution de recettes.

Dans le même ordre d'idées, il procède à un contrôle étroit du compte **'' banque ''** et recherche si certaines ventes n'ont par servi de **règlement direct de dépenses**.

Le vérificateur examine aussi si les ventes de déchets ou sous-produits sont bien comptabilisées.

Contrôle quantitatif :

Le contrôle le plus efficace consiste à suivre les entrées et les sorties de marchandises chez les **commerçants** revendant leurs articles en l'état ou à rechercher **l'emploi des matières premières** utilisées chez les fabricants.

Ce travail est grandement facilité **lorsqu'**il est communiqué à l'inspecteur une **comptabilité - matière**, d'entrées et sorties. Il se borne alors, si les stocks ont déjà été vérifiés :

- à rapprocher les **''**entrées **''** des factures d'achats et du livre d'achats ;
- à rapprocher les **''**sorties **''** des factures de ventes et du livre de ventes ;
- à rechercher si l'emploi de la matière première n'est pas anormalement élevé ;

Mais le plus souvent, le vérificateur ne dispose pas de ces documents et il doit dépouiller lui-même les entrées et les sorties dans les conditions indiquées ci-après :

a) Commerçants revendant leurs articles en l'état

Le vérificateur recherche pour une ou plusieurs catégories d'articles déterminés :

- le nombre d'articles achetés au cours de l'exercice ;
- le nombre d'articles figurant aux stocks d'ouverture et de clôture de l'exercice ;
- le nombre d'articles vendus au cours de l'exercice, d'après le livre de ventes.

Il vérifie ensuite **l'équation :**

Nombre d'article achetés + nombre d'articles en stock initial – nombre d'articles en stock final = nombre d'articles vendus.

Les **divergences** révélées entre les deux termes de comparaison peuvent être l'indice d'une minoration des ventes.

A défaut d'explication satisfaisante de la part du contribuable, de telles minorations peuvent conduire le vérificateur à rectifier les bases des déclarations.

b) Entreprises de fabrication

Le vérificateur commence par chercher à l'aide des fiches de prix de revient de l'entreprise lorsque celles-ci lui sont communiquées, les quantités de matières premières ou de fournitures normalement utilisées pour la fabrication de chaque nature de produits vendus.

Il extrait ensuite **de la comptabilité pour l'exercice** considéré :

- Les quantités de matières premières achetées ;
- Les quantités de matières premières existantes en stocks d'ouverture et de clôture ;

Il détermine enfin à travers l'équation suivante (dans laquelle **MP** signifie quantités de matières premières) les matières premières consommées :

MP achetées + **MP** stock entrée – **MP** stock final = **MP** rentrant normalement dans la fabrication des produits.

En appliquant à ces matières premières des coefficients techniques on peut établir la production théorique de la période. Cette production théorique sera alors confrontée à l 'égalité suivante :

(Produits finis vendus + Produits finis stock final + Produits finis stock initial).

En cas d'écart non justifié la reconstitution du chiffre d'affaires se fera en multipliant la production reconstituée par le prix de vente moyen pratiqué.

Le chiffre d'affaires reconstitué dans ce cas sera alors égal à :

(Stock initial Produits finis + Production + Stock final Produits finis) x Prix de vente moyen.

Lorsque les **produits finis** fabriqués avec la même matière première **sont très différents**, le vérificateur est obligé de les ventiler et d'appliquer à chaque catégorie ainsi déterminée, le poids, le métrage ou la superficie de matière première qui lui est propre.
Le vérificateur peut encore ne **retenir que certains éléments rentrant dans** le prix de revient de **la fabrication.**

On peut développer indéfiniment des méthodes de contrôle. Une chose est sûre, le contrôleur doit connaître bien l'entreprise et son environnement de même qu'il doit connaître les techniques comptables.

A titre d'exemple, une société industrielle de la place dont la production est écoulée par les grossistes a pensé pouvoir contourner la loi en vendant des produits sans les facturer. Dans ces conditions, les ventes n'étaient pas comptabilisées mais les grossistes réglaient sous huitaine les livraisons et les règlements étaient comptabilisés au crédit de leur compte. Il est évident que si un tel système fonctionne pendant plusieurs mois, la société se retrouvera avec des soldes créditeurs clients importants qui doivent attirer l 'attention des contrôleurs.

26 Le contrôle des stocks à partir de la comptabilité

Pour l'ensemble des techniques de reconstitution, deux grandeurs jouent un rôle plus déterminant ; ce sont :

- Le stock initial ;
- Le stock final

Par le biais des contrôles permanents, le stock initial est celui qui a été validé lors du contrôle de la dernière période.

Par contre le stock final peut poser un problème. Le réflexe pour un contribuable qui veut soustraire une partie du chiffre d'affaires à la taxation, sera de gonfler ces quantités en stock à la clôture (en prétextant par exemple que ces articles, réellement vendus sont plutôt en dépôt chez un distributeur).

Un chiffre d'affaires reconstitué à partir de telles données fausses sera très loin de la réalité. C'est pourquoi il est impérieux de s'assurer que le stock final est réel.

Démarche :

Sur certaines références on teste le stock final de la manière suivante :

+	stock physique à la date de l'intervention
+	sorties entre la date de clôture et la date de l'intervention
-	entrées entre la date de clôture et la date de l'intervention
=	stock reconstitué à la date de la clôture

27 Cas pratique : perception de commissions d'une société étrangère

Faits constatés

Un agent commercial exerce l'activité de commissionnaire à la vente pour une société étrangère dans des opérations portant sur des ventes réalisées par l'entreprise étrangère à des clients situés sur le territoire national. Il ne délivre à la société étrangère aucune facture au titre des commissions perçues.
Aucune TVA n'a été acquittée, ni par le prestataire, ni par le preneur.

Nature de la fraude

L'agent commercial n'établit pas de facture. Aucune TVA n'est payée ni dans le pays, ni à l'étranger.

Analyse fiscale de la fraude

Les prestations de service des intermédiaires qui agissent pour le compte d'autrui et interviennent dans des opérations portant sur des biens meubles corporels, sont imposables dans le pays.

Conséquences fiscales

L'agent commercial n'ayant pas établi de facture, les prestations sont considérées comme situées dans le pays, et sont donc imposables à la TVA.

Modalités de détection de la fraude

Analyse des prestations réalisées par un intermédiaire au profit d'entreprises étrangères.

28 Le contrôle des exportations

Objectifs

Vérifier la réalité des exportations déclarées.

Documents disponibles

- documents déclaratifs : déclaration de TVA, déclaration de résultat,

- documents comptables (classe 7, 5, 4)

- pièces justificatives : factures clients, déclaration de douane, facture de transport, bon de livraison ou d'enlèvement, pièces de règlement, bon de commande

- documents externes : renseignements obtenus auprès des douanes, droit de communication exercée auprès du transporteur :

Investigations à conduire

- s'assurer de la justification formelle de l'exportation : présence des pièces justificatives et contrôle des mentions obligatoires devant y figurer

- Suivre les exportations en comptabilité

- S'assurer de la réalité et de la comptabilisation de toutes les opérations liées à l'exportation: transport, manutention, assurances.

Remarques

- si l'exportation est remise en cause, il y a lieu de :

    - s'interroger sur la destination finale de la marchandise : alimente t'elle un circuit de vente occulte
    - remettre en cause les achats en franchise de TVA éventuellement consentis

- si la validité d'une déclaration est suspectée, elle sera adressée au service des douanes pour authentification.

29 Le contrôle des exonérations

A- Rappel

Avec l'introduction de la TVA, la plupart des exonérations existant en matière de TCA ont été supprimées.

Il importe donc de s'assurer que la pratique consistant à réaliser hors taxe des opérations avec des entités exemptées de TVA (sur leurs propres opérations) n'a plus cours.

Les ventes ou prestations de services effectuées par des entreprises assujetties à destination d'entités exemptées sont soumises à la TVA. L'entité exonérée est considérée comme un consommateur final ordinaire.

B- Contrôles à effectuer

Le vérificateur doit rechercher parmi les clients de l'entreprise contrôlée les opérateurs anciennement exemptés tels que les congrégations religieuses, les ONG, les projets, les marchés publics et dans une certaine mesure les ambassades, etc…

Il aura donc à voir si des opérations ont été conclues hors TVA avec eux et à voir si l'entreprise a importé des marchandises destinées à ces entités en régime hors TVA.

Si tel est le cas, le vérificateur doit reprendre la TVA sur le chiffre facturé puisqu'il est présumé hors taxe.

30 Le contrôle de la TVA déductible

FICHE DE CONTROLE

Cette démarche est utilisée lors de l'examen de pièces justificatives présentées par l'entreprise à l'appui de la comptabilité ou d'une demande de remboursement de crédit de TVA.

L'exercice du droit à déduction de TVA est soumis à des règles de forme, et l'examen des pièces justificatives doit permettre également la détection de situations anormales.

Ces contrôles doivent porter sur un échantillon suffisant de factures.

➢ EXAMEN EN LA FORME :

Présence d'une facture ou d'un document en tenant lieu (document douanier à l'importation, déclaration de LASM, acte notarié).

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction

Dans l'affirmative, les documents semblent ils réguliers ?

- les factures comportent elles les mentions obligatoires ?
- certains documents apparaissent ils douteux : pas d'inscription au registre du commerce, éloignement géographique difficilement explicable du fournisseur, documents manuscrits…
- Par sondage, il faudra s'assurer :
    - que le fournisseur est légalement autorisé à facturer de la TVA, et qu'il est pris en compte au niveau fiscal
    - sur un échantillon de clients, notamment en début d'activité lorsqu'un remboursement de crédit est demandé, que le chiffre d'affaires déclaré à l'administration n'est pas fictif et que le demandeur effectue réellement des opérations taxables.

➢ JUSTIFICATION AU FOND DE LA TVA DEDUITE :

- la TVA figurant sur la facture a t'elle été facturée au taux légalement applicable ?

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction.

- le bien ou le service est il nécessaire à l'activité ?

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction.

- le bien ou le service est il affecté de manière exclusive à l'activité ?

☐ OUI
☐ NON donc, remise en cause du droit à déduction.

- le bien est il exclu du droit à déduction ?

☐ OUI donc, remise en cause du droit à déduction.

Exemples de dépenses :

- dépenses de logement, de réception, de spectacle,
- véhicules de transport de personnes
- biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal.

☐ NON

➢ LE DROIT A DEDUCTION A T IL PRIS NAISSANCE ?

Le contrôle des conditions d'exercice du droit à déduction nécessite notamment pour les prestations de services un rapprochement des comptes fournisseurs, des comptes de trésorerie et du compte de la TVA déductible (le cas échéant, en cas de doute, un recoupement peut-être effectué auprès du prestataire).

- L'entreprise déduit-elle la TVA sur les prestations de services à réception de la facture ?

☐ OUI Vérifier que figure sur les factures la référence à l'autorisation d'acquitter la TVA d'après les débits.

☐ NON

- Les services facturés comportent-ils des fournitures ?

☐ OUI Vérifier que l'entreprise a déduit la TVA au titre du mois au cours duquel est intervenu le paiement des services sauf si les biens facturés ne constituent pas l'accessoire des services facturés. Dans ce cas, vérifier que l'entreprise a correctement déduit la TVA en distinguant les dates d'exigibilité respectivement pour les biens et les services sauf si le fournisseur a été autorisé à acquitter la TVA d'après les débits.

➢ LE DROIT A DEDUCTION PEUT IL ENCORE ETRE EXERCE ?

- L'entreprise a-t-elle exercé en N+3 des droits à déduction née en N ou antérieurement à N ?
  (exemple : droit né en 1994 et exercé en 1997) ?

☐ OUI
☐NON

Dans l'affirmative, vérifier que la taxe déductible dont la mention a été omise a bien été portée sur la ligne « autre TVA à déduire » de la déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires

Dans l'hypothèse où le délai de réparation de l'omission est expiré, le droit à déduction est définitivement perdu pour le redevable

➢ LA REGULARISATION DES DEDUCTIONS

- L'entreprise a- t-elle cédé des immobilisations ?

☐ OUI
☐NON

Si oui : Examiner les délais de détention des immobilisations (régularisation de TVA dans le cas où le délai de régularisation court).

- L'entreprise a-t-elle utilisé des biens ou services pour des opérations qui ne sont pas liées à son exploitation ?

☐ OUI donc, TVA correspondante à régulariser.

☐NON

- Des biens ont ils disparu ?

☐ OUI - Si l'entreprise possède la justification du vol, pas de régularisation.
- Si l'entreprise ne peut pas apporter la preuve du vol : régularisation de la TVA.

☐NON

31 Le contrôle des secteurs distincts d'activités

➢ **L'entreprise est-elle tenue de sectoriser certaines de ses activités (activités soumises à des règles identiques au regard de la TVA) ?**

☐ OUI

☐ NON

➢ **L'entreprise réalise-t-elle une activité au titre de laquelle la constitution d'un secteur distinct est obligatoire en application de dispositions particulières ?**

☐ Services des collectivités locales soumis à la TVA par option

☐ Location d'immeubles dont une partie des loyers est soumise à la TVA par option

☐ Activités soumises obligatoirement ou par option au régime simplifié de l'agriculture

☐ Opérations des organismes sans but lucratif

➢ **L'entreprise a-t-elle érigé en secteur distinct d'activité le produit de ses activités financières accessoires exonérées ?**

☐ OUI

☐ NON

➢ **Les modalités d'application du régime des secteurs distincts ont-elles été respectées ?**

☐ OUI

☐ NON Dans la généralité des cas, il convient d'imposer l'application du régime des secteurs distincts et d'en tirer les conséquences en ce qui concerne les droits à déduction.

- **La société réalise-t-elle des opérations situées dans le champ d'application de la TVA dont certaines n'ouvrent pas droit à déduction ?**

  ☐ OUI

  ☐ NON

  - Dans l'affirmative, la société a-t-elle correctement calculé son pourcentage de déduction ?

    ☐ OUI

    ☐ NON

- **L'entreprise dispose-t-elle d'immobilisations ?**

  ☐ OUI - Vérifier que l'entreprise a bien déduit la TVA afférente à ses immobilisations en fonction du prorata général de l'entreprise. Si elle a constitué des secteurs distincts d'activité, les droits à déduction afférents aux immobilisations affectées exclusivement à un secteur sont calculés selon les données propres à chaque secteur.

  ☐ NON

- **L'entreprise pratique-t-elle la règle de l'affectation pour les biens autres que les immobilisations et les services ?**

  ☐ OUI - Vérifier l'affectation du bien ou du service :

  ● la déduction est totale dès lors que le bien ou le service concourt exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ;

  ● la déduction est nulle dans le cas contraire ;

  ● la déduction est déterminée en fonction du pourcentage de déduction dès lors que le bien ou le service est utilisé concurremment pour les besoins d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction.

☐ NON

32 Le contrôle des entreprises perdant leur qualité d'assujetti ou cessant leur activité

L'entreprise a-t-elle récupéré de la taxe sur des biens acquis alors qu'elle n'avait pas ou plus la qualité d'assujetti ?

Oui ❑

- Vérifier l'origine du crédit de TVA dont le remboursement est demandé au regard notamment de la non déductibilité de la TVA sur biens acquis postérieurement à la date de l'événement ; vérifier également que le fournisseur n'a pas adressé de factures rectificatives.

- Vérifier que les factures rectificatives présentées le cas échéant portent sur des opérations effectuées antérieurement à la date de cessation de paiement.

Non ❑

33 Le contrôle des entreprises devenant redevables de la TVA

➢ ***L'entreprise est-elle une entreprise nouvelle?***

Oui ❑ Vérifier que les déductions pratiquées ne se rapportent pas à des biens qui ont été acquis antérieurement pour des besoins privés

Non ❑

➢ ***L'entreprise est-elle susceptible de bénéficier d'un crédit de départ?***

Oui ❑ Les trois questions suivantes permettent de vérifier si le crédit de départ a été correctement calculé.

Non ❑

L'entreprise a-t-elle récupéré de la taxe :

- sur des biens détenus en stock (matières premières, produits destinés à la revente, produits en cours de fabrication…) ?

Oui ❑ ☞·Ces biens doivent être destinés à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Un inventaire des produits en stock doit être établi par l'entreprise qui devient redevable.

Non ❑

- sur des immobilisations en cours d'utilisation ?

Oui ❑ ☞·Seule une fraction de la TVA ayant grevé ces biens est déductible

Non ❑

- sur des biens (stocks ou immobilisations) affectés exclusivement lors de leur acquisition aux besoins d'activités placées hors du champ d'application de la TVA (ou, le cas échéant, à des besoins privés mais cette hypothèse doit être plus rare dans la mesure où l'entreprise avait déjà une existence auparavant mais n'était pas soumise à la taxe) ?

Oui ❑ ☞·Aucun droit à déduction ne peut ultérieurement être exercé au titre de la taxe ayant grevé l'acquisition de ces biens

Non ❑

Le crédit de départ est-il correctement calculé ?

Oui ❑ - Non ❑

34 La cohérence globale

Achats et frais généraux

Ce contrôle de cohérence consiste à comparer le total des déductions de TVA sur biens et services opérées sur les déclarations de TVA déposées au cours d'un exercice (total A) avec une estimation sommaire des droits à déduction effectuée sur la base du montant des achats et frais généraux portés compte de résultats de la liasse fiscale (total B).

TVA effectivement déduite sur déclarations de TVA	**Total A :**	Montant :
Achats de marchandises	x taux de TVA	
Achats de matières premières	x taux de TVA	
Autres achats et charges	x taux de TVA	
TVA théorique (maximum de la TVA déductible)	**Total B**	
Ecart à analyser (total A – total B)		

Immobilisations

Ce contrôle de cohérence peut également être mis en oeuvre pour les immobilisations.

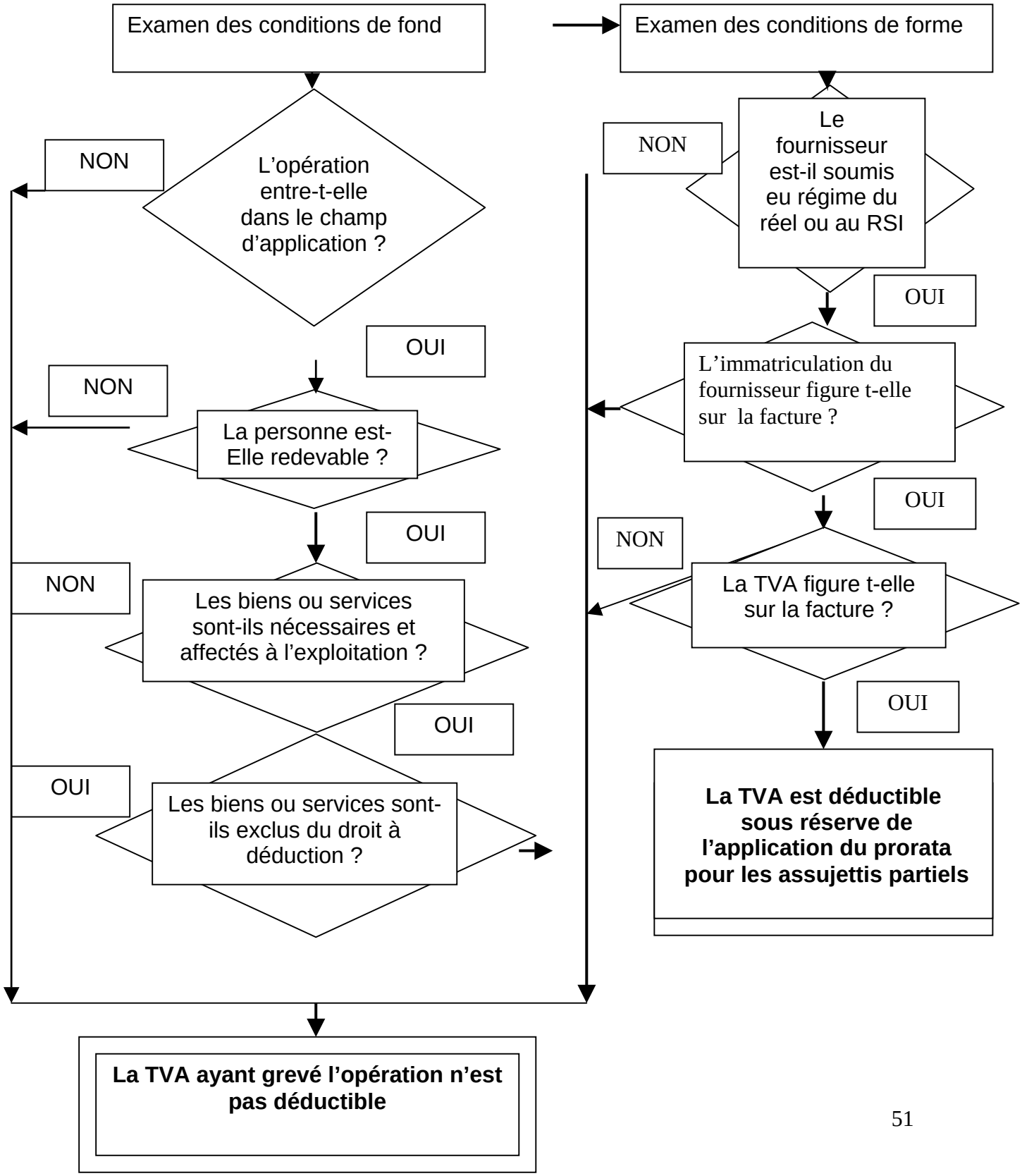
Il consiste à comparer le total des déductions de TVA sur immobilisations opérées sur les déclarations de TVA déposées au cours d'un exercice (total A) avec une estimation sommaire des droits à déduction effectuée sur la base du montant des immobilisations portées au tableau de la liasse fiscale (total B).

TVA effectivement déduite sur déclarations de TVA	**Total A :**	**Montant :**
Achats d'immobilisations de l'année	x taux de TVA	
TVA théorique (maximum de la TVA déductible)	**Total B**	
Ecart à analyser (total A – total B)		

Ces rapprochements sont susceptibles de mettre en évidence des anomalies qui devront faire l'objet d'une régularisation. En revanche, ils ne permettent pas de motiver directement un rappel de TVA.

35 L'examen des conditions de déduction de la TVA

Les conditions de forme et les conditions de fond doivent impérativement et simultanément être respectées pour autoriser la déduction de la taxe ayant grevé l'acquisition d'un bien ou d'un service. Le vérificateur devra donc envisager chaque opération donnant lieu à déduction et appliquer le même schéma de raisonnement ci-après :



36 Une grille d'analyse des risques de dissimulations de recettes

Eléments favorables	Points attribués à chaque critère	Points retenus pour l'affaire sélectionnée
Clientèle de particuliers	1	
Nombreux encaissements en espèces	1	
Maîtrise familiale de l'affaire	2	
Nombre de points retenus		

Activités Critères	Achats / Revente	Transfor-mation	Prestations de service	Points retenus pour l'affaire sélectionnée
Pourcentage de bénéfice brut sur achats :				
- Incohérent par rapport à la profession	1	1		
- Incohérent dans le temps	0,5	0,5		
Indice de rendement du personnel				
- Incohérent par rapport à la profession		1	1	
- Incohérent dans le temps		0,5	0,5	
Anomalies dans la rotation des stocks				
- par rapport à la profession	0,25	0,25		
- dans le temps	0,25	0,25		
Faiblesse du produit retiré				
Si BIC / BNC : bénéfice Si sociétés : bénéfice + salaires	1,5	1,5	1,5	
Incohérence du dossier de l'exploitant				
- Période prescrite	0,5	0,5	0.5	
- Période non prescrite	1,5	1,5	1,5	
Nombre de points retenus				
Nombre de points attribués en matière de risque, et de probabilité de dissimulations de recettes				

Conclusion :

Nombre de points	Conduite à tenir
Au-delà de 8	La programmation d'un contrôle s'impose avec, sauf circonstances exceptionnelles, une forte probabilité de dissimulation de recettes et une fraude vraisemblablement peu élaborée.
6 à 8	La reconstitution probable des recettes doit être envisagée.
5	Le contrôle ne peut être programmé a priori dans la perspective d'une reconstitution de recettes.
4 ou moins	L'absence d'élément favorable et d'anomalie importante laisse supposer que, si une fraude existe, celle ci est très élaborée et difficile à déceler.

37 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité d'achat/revente

Elle nécessite l'étude de la marge pratiquée par l'entreprise, ce qui implique :

- **Dans une première étape** concernant les prix de vente :
    - d'effectuer un relevé des prix de vente pratiqués par l'entreprise pour le plus grand nombre possible de produits dès la première intervention sur place,
    - de dépouiller les pièces justificatives des recettes, si elles existent, pour calculer un prix de vente moyen par produit sur une période de référence qui doit être, si possible, le premier exercice vérifié,
    - de faire valider par l'entreprise l'échantillon retenu si le nombre de produits est trop important,

- **Dans une deuxième étape** concernant les prix d'achat :
    - De relever les prix d'achat correspondant aux produits retenus pour les prix de vente (échantillon ou exhaustivité),
    - De pondérer le résultat pour tenir compte de la rotation des stocks et obtenir un prix d'achat moyen,

- **Dans une troisième étape** :
    - de déterminer un coefficient de bénéfice brut moyen par produit revendu (Coefficient TTC/HT) qui est obtenu en divisant le prix de vente moyen TTC de chaque produit revendu par le prix d'achat moyen HT des mêmes produits.

- **Dans une quatrième étape** :
    - de pondérer le coefficient de bénéfice brut moyen. En effet il faut toujours effectuer une pondération par rapport aux achats valorisés (quantités vendues x prix d'achat des produits vendus) car une pondération par rapport aux ventes est elle-même faussée parce que les prix de vente incluent forcément le coefficient de bénéfice brut de l'entreprise.

Le chiffre d'affaires peut ensuite être reconstitué en multipliant les achats revendus (achats de l'exercice +/- la variation des stocks) par le coefficient de bénéfice brut pondéré ainsi calculé.

Si les conditions matérielles d'exploitation n'ont pas fondamentalement changé, le coefficient de bénéfice brut pondéré peut être extrapolé à toutes les années soumises à vérification.

38 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de production

Les méthodes utilisant la consommation d'intrants (matières premières électricité, énergie, etc…) sont généralement utilisées pour reconstituer indirectement le chiffre d'affaires d'une entreprise de production.

Les paramètres à connaître sont :

- les quantités de matière première mises en œuvre
- les différents éléments entrant dans le processus de production
- leur coût.

Quelques exemples sont présentés ci-après :

Exemple 1 : il existe la méthode du sel en boulangerie. Sachant qu'il faut dix grammes de sel par kilo de farine du pain, la consommation de sel indique le nombre de kilo de farine pour faire du pain, la consommation de sel indique le nombre de kilo de farine mis en œuvre et donc le nombre de pains potentiellement fabriqués.

Exemple 2 : la méthode de reconstitution des plats peut être utilisée dans la restauration.
Le vérificateur reconstitue le prix de chaque plat à partir des principes mêmes de fabrication et il compare ce prix à celui facturé au client. Le vérificateur peut, en outre déterminer le nombre de plats fabriqués à l'aide des quantités mises en œuvre et en déduire le chiffre d'affaires réalisées.

Exemple 3 : la même méthode peut être mise en œuvre dans une unité de production de confection. Pour tant de marchandises (mètres de tissu), tant de vêtements auront été fabriqués.

La même extrapolation peut être faite avec des accessoires. Les boutons ou des fermetures en matières de confection par exemple.

39 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une activité de prestation

Il importe de recenser les principales prestations effectuées et leur prix unitaire.

Le vérificateur doit recenser le nombre de clients ou le nombre d'actes pratiqués au titre d'un mois puis l'extrapoler au titre de la période vérifiée et déterminer le prix facturé (ou le montant encaissé) pour chaque acte.

Ces deux premières opérations permettent d'appréhender le chiffre d'affaires réalisé.

Il existe cependant des méthodes indirectes permettant de chiffrer le nombre d'actes ou de clients : par exemple, la méthode des shampoings en coiffure. Pour tant de shampoing utilisé, tant de clients ont été coiffés.

l

40 La reconstitution des recettes d'un restaurant asiatique

1. Constats :

1° <u>Activité</u> : bimbeloterie et restauration.

<u>N.B</u> : La première activité étant accessoire par rapport à la seconde, ses recettes, bien qu'elles ne soient justifiées par aucune pièce probante, ne feront pas l'objet de reconstitution

2° <u>Méthode suivie</u> : méthode dite « du riz ».

- d'abord, déterminer <u>le nombre de repas</u> servis à partir des quantités de riz ;
- ensuite, reconstituer <u>le prix moyen d'un repas</u> à partir d'un nombre significatif de notes clients.

2. Exposé de la méthode :

1° <u>Détermination du poids de riz revendu</u> :

(Quantité de riz utilisé – consommation du personnel)

- dépouiller les factures d'achat de riz mensuelles en vue de déterminer une quantité moyenne par mois, et avoir une certaine cohérence entre les exercices vérifiés ;

- prendre en compte l'inventaire détaillé des stocks, s'il existe ;

- retrancher de cette quantité de riz les prélèvements du personnel (consommation d'un salarié x effectif pondéré du personnel) : 47 semaines x 5 jours x 2 repas par jour

2° <u>Détermination du rapport entre le poids du riz avant et après cuisson :</u>

(Pesée du riz avant et après cuisson : 1 kg de riz cru donne … kg de riz cuit).

3° <u>Détermination de la quantité de riz cuit servi par repas</u> :

(Pesée de plusieurs bols de riz pour avoir la quantité moyenne par repas).

4° <u>Détermination du nombre de repas servis comprenant du riz</u> :

Quantité de riz cru revendu x rapport en riz avant et après cuisson x poids de riz cuit par repas.

5° <u>Détermination du pourcentage de repas comprenant du riz</u> :

Nombre de repas servis avec du riz / Nombre total de repas de l'échantillon

- dépouillement d'un nombre significatif de notes de restaurant faisant apparaître le nombre de clients (15 jours répartis sur 3 mois différents de l'année : à niveau faible, moyen et élevé de chiffre d'affaires).
  Sur ces notes, il est relevé le nombre de plats de riz commandés à la carte ainsi que les différents menus.

- Du fait qu'il existe des menus (48 à 59 F) où l'accompagnement est nécessairement à base de riz et d'autres menus (78 à 268 F) pour lesquels les clients ont le choix entre plusieurs accompagnements, il faut écarter de l'échantillon les clients qui ont pris les menus de 78 à 268 F qui ne sont pas à base de riz.

6° <u>Détermination du prix moyen TTC d'un repas</u> :

Chiffre d'affaires correspondant aux notes dépouillement / Nombre de repas.

7° <u>Détermination du nombre total de repas servis et du chiffre d'affaires TTC reconstitué</u> :

- Nombre total de repas servis : Nombre de repas servis avec du riz x % de repas servis avec du riz
- C.A TTC reconstitué : Nombre total de repas servis x prix moyen d'un repas
- Omission de recettes TTC : CA TTC reconstitué – CA TTC déclaré

8° <u>Minoration de recettes</u> :

- Ventilation des ventes totales en fonction des taux de la TVA appliqués à la restauration
- application du pourcentage de minoration de recettes à la part de chaque type de ventes

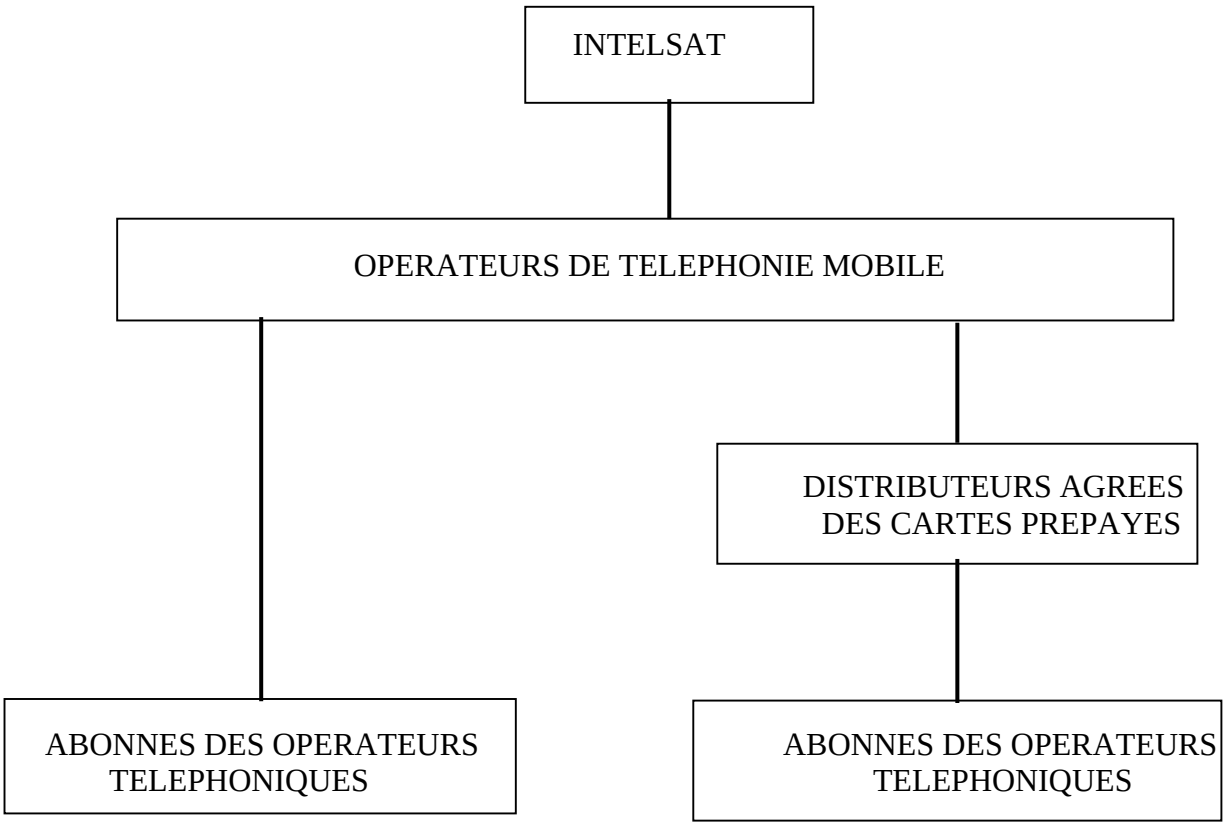
41 Le contrôle des opérateurs de télécommunication

Le trafic national et international des télécommunications a connu ces dernières années une révolution marquée par la téléphonie mobile.

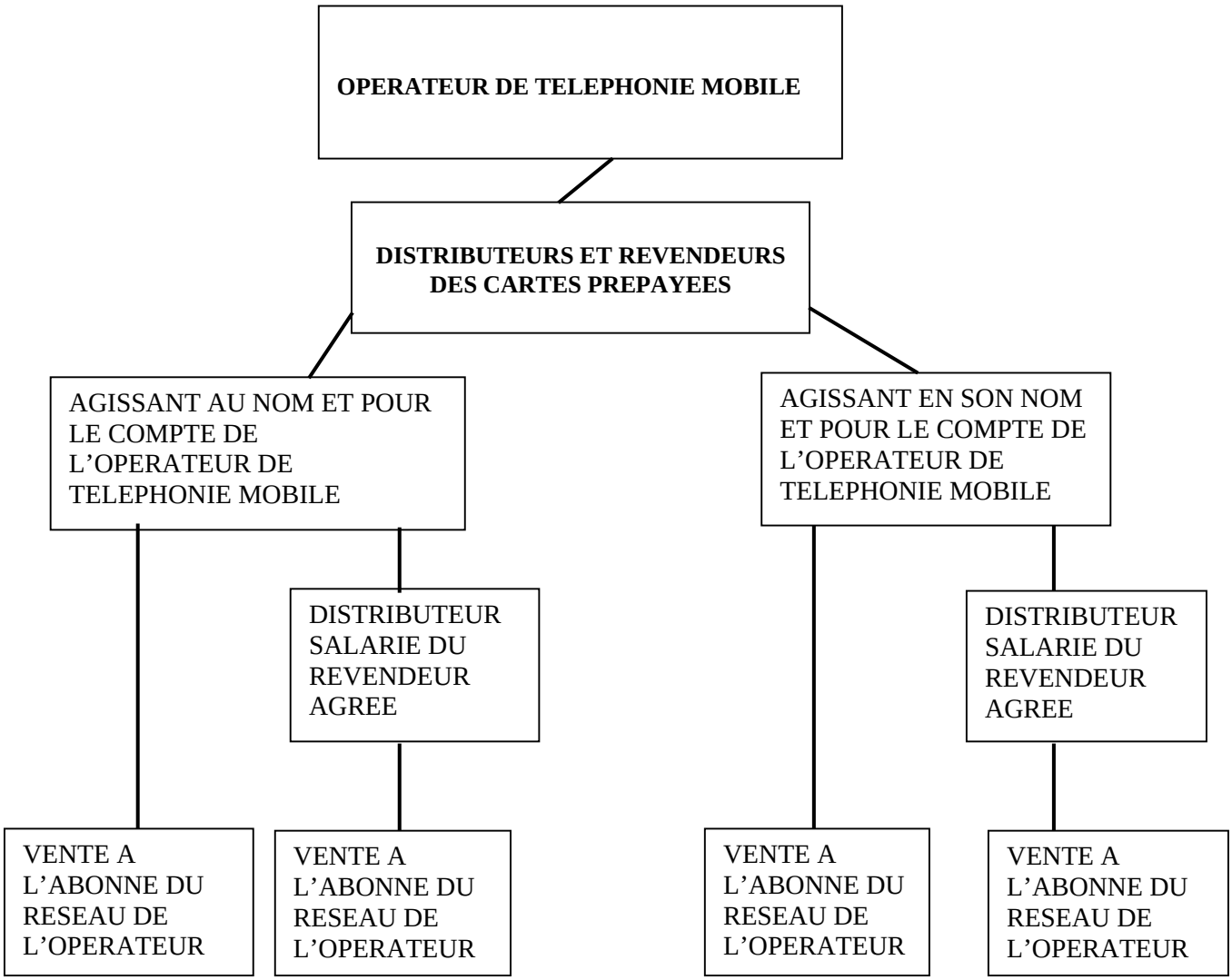
Cette mobilité du consommateur des produits relevant de la télécommunication a été rendue possible grâce à un réseau dont la location des satellites constitue un maillon indispensable. Ainsi, elle pose quelques problèmes de territorialité pour l'assujettissement à la TVA dans le pays de résidence de l'opérateur de téléphonie mobile.

Cette fiche a pour objet de :

1- Repriser l'organisation du réseau constitué par : La location des satellites – les Opérateurs de téléphonie mobiles – Les distributeurs des cartes prépayées et les Abonnés ;
2- Répertorier les différents intervenants au réseau ;
3- Lister les différentes opérations et leur régime fiscal en matière de TVA.



SECTEUR DE LA TELEPHONIE MOBILE AVAL



ENTREMISE TRANSPARENTE

- L'Opérateur téléphonique est assujetti à la TVA
- Le distributeur qui s'entremet n'est pas assujetti à la TVA

ENTREMISE OPAQUE

- L'Opérateur téléphonique est assujetti à la TVA
- Le distributeur qui s'entremet est assujetti à la TVA

SECTEUR DE LA TELEPHONIE MOBILE AMONT :

NATURE D'OPERATIONS	REGIME FISCAL EN MATIERE DE TVA	OBSERVATIONS
1)- **LOCATION DES CAPACITES SATELLITAIRES :**	Service rendu par un fournisseur étranger. Il est **imposable à la TVA** au lieu de résidence de l'opérateur téléphonique.	Cette TVA qui grève un service rendu par un fournisseur étranger est déductible.
2)- **ACHEMINEMENT DU TRAFIC NATIONAL :**.		
¤ Appel d'un abonné à un autre abonné de même réseau :	L'opérateur téléphonique collecte la TVA sur la base du tarif définie en fonction des différents produits liés aux services de télécommunication.	Le cheminement de l'appel se fait à travers le même réseau. Il ne se pose pas un problème d'interconnexion.
¤ Appel d'un abonné à un abonné d'un autre réseau :	L'opérateur téléphonique collecte la TVA sur la base du tarif définie en tenant compte de l'interconnexion avec les autres réseaux.	L'interconnexion consiste pour l'opérateur de payer le prix de la location du réseau d'un autre opérateur en vue de l'acheminement des appels sortants. La TVA grevant ce prix est déductible.
¤ Réception d'un appel en provenance du même réseau :	Pas de TVA.	
¤ Réception d'un appel en provenance d'un autre réseau :	L'opérateur de téléphonie mobile perçoit le prix de la location de son réseau par d'autres opérateurs pour l'acheminement des appels en provenance de leurs réseaux. Cette location est assujettie à la TVA.	
¤ SMS sortant au sein d'un même réseau :	L'opérateur collecte la TVA sur la base du tarif des services de messagerie.	
¤ SMS sortant d'un réseau vers un autre :	L'opérateur collecte la TVA auprès de son abonné. Toute fois il paie le prix de la location d'autres réseaux. La TVA qui grève cette location est déductible.	
¤ SMS entrant au sein d'un même réseau :	Pas de TVA.	

¤ SMS entrant en provenance d'un autre réseau :	Pas de TVA. Toutefois l'opérateur perçoit le prix de la location de son réseau.	
3)- <u>ACHEMINEMENT DU TRAFIC INTERNATIONAL</u>.		
¤ Appel Entrant	Pas de TVA. Toute fois l'opérateur perçoit le prix de la location de son réseau pour l'aboutissement de l'appel.	
¤ Appel Sortant	L'opérateur collecte la TVA auprès de son abonné sur la base du tarif des appels internationaux. Toute fois il paie le prix de la location des réseaux étrangers pour l'aboutissement des appels.	
¤ SMS Entrant	Pas de TVA. Toute fois, l'opérateur perçoit le prix de la location de son réseau par l'opérateur du correspondant étranger.	
¤ SMS Sortant	L'opérateur collecte la TVA auprès de son abonné. Toutefois il paie le prix de la location des réseaux étrangers.	
4)- <u>ROAMING</u>:	Nous laissons aux pays le soin d'aborder le ROAMING en fonction de leur propre réglementation en matière de TVA.	Le ROAMING est un produit exceptionnel que choisit l'abonné pour rester en communication avec ses correspondants au moment où il est à l'étranger. Il consiste donc pour l'opérateur téléphonique à faire parvenir à son abonné ses appels entrants et sortants où qu'il se trouve. Le prix de l'appel, quelle que soit sa nature, devrait être assujetti à la TVA.

42 La reconstitution des recettes d'un bar-restaurant.

On peut reconstituer le chiffre d'affaires dans ce type d'activité de trois manières :

- la reconstitution des recettes de ventes de boissons
- la reconstitution des ventes de plats solides
- la reconstitution des recettes de ventes de cafés.

Chaque reconstitution peut s'effectuer selon la démarche suivante :

1. La reconstitution du chiffre d'affaires relatif aux boissons.

a)- l'enregistrement des achats de liquides.

Il se fera en général à partir des factures fournisseurs ou sur la base des renseignements recoupés.

b)- la détermination des contenances des produits en vente lorsqu'ils ne sont pas indiqués ou connus.

Cette information pourra être obtenue par étude des prix pratiqués par d'autres fournisseurs ou en discutant avec le gestionnaire du bar restaurant.

c)- la détermination des destinations en vente de ces produits, en bar ou au restaurant.

Il convient de rappeler que pour l'essentiel, trois tarifs de ventes sont pratiqués en rapport avec le « lieu de consommation ».

- la vente au bar au comptoir
- la vente au bar en salle
- la vente au restaurant.

Les tarifs pratiqués sont ceux qui ressortent du tableau des tarifs des consommations et de la carte des boissons.

d)- la détermination des prix de vente pratiqués lorsque les produits n'étaient pas sur la carte.

Une fois la contenance des produits en vente et sa destination en vente effectuées, il faut appliquer le tarif de vente pour déterminer les recettes correspondantes. Pour les produits n'apparaissant pas sur la carte (ventes ponctuelles), les prix peuvent être demandés au gestionnaire ou évalués à partir du prix d'achat d'autres bouteilles.

e)- La détermination des recettes théoriques si toutes les boissons partaient en vente.

Après ces traitements, on obtient par affectation des tarifs de vente aux nombres de ventes de chaque produit des recettes théoriques.

f)-La détermination des consommations de personnel à retirer.

En fonction des habitudes de la maison, le service retiendra comme consommation du personnel à retirer une quantité de vin ou de bière par personne salariée, par repas et par jour ouvré.

g)-La détermination des liquides en cuisine à retirer.

En ce qui concerne la consommation de vin en cuisine le service retiendra une quantité de vins partant pour l'élaboration des plats en cause. Ces indications ne peuvent être fournies que par le chef-cuisinier ;

h)-La détermination des pertes et offerts à retirer.

Il convient de retirer de ces montants, les offerts et les pertes éventuelles autres que celles déjà constatées sur les fûts de bière.
Pour une activité de restaurant, un pourcentage de pertes, offerts et consommations est retenu en général à 5% des achats totaux.

i)-la détermination d'un coefficient d'augmentation des prix.

Il peut arriver que la seule carte conservée par le gestionnaire soit celle en vigueur au moment du contrôle alors que ce dernier porte sur les années antérieures. Il conviendra donc à partir d'un coefficient d'augmentation des prix, ramener les recettes théoriques obtenues à partir des prix actuels à leur juste proportion.

2. La reconstitution du chiffre d'affaires relatif aux solides en restauration.

a)-la prise en compte des recettes de vins vendus en restaurant.

b)-la détermination d'un coefficient d'augmentation éventuelle des prix.

c)-l'application d'un ratio entre les montants de recettes de vin et les montants des recettes solides.

Il s'agit de déterminer le pourcentage moyen du prix des vins entrant dans la composition du montant des notes de restaurant.

d)- la détermination des recettes solides restaurant correspondantes.

3. La reconstitution du chiffre d'affaires relatif aux ventes de café.

a)-l'enregistrement des achats de café à partir des factures fournisseurs ou des renseignements recoupés.

b)-la détermination du nombre de cafés effectués par kilo de café acheté.
En général, on estime que le kilo de café représente de 135 à 140 doses.

c**)-la détermination des offerts et des consommations du personnel.**

- en ce qui concerne les offerts, en discuter avec le gérant. Il est admis un pourcentage de 5% dans ce cadre.
- en ce qui concerne la consommation du personnel, on retient en général la quantité de 3 cafés par personne et par jour ouvré.

d)-la détermination d'une affectation bar-restaurant.

Elle doit être effectuée lorsque le prix du café en salle est différent du prix du café au bar.

e)-la détermination d'un coefficient d'augmentation des prix.

Il convient de prendre en compte une éventuelle augmentation des prix en cours de période.

43 Cas pratique : dissimulation de recettes en présence d'une caisse enregistreuse

Faits constatés

Durant certains créneaux horaires où l'entreprise réalise des opérations commerciales, aucun enregistrement n'apparaît sur les rouleaux de la caisse enregistreuse. Durant cette rupture horaire, la caisse est programmée en mode école, ce qui permet l'édition d'une fiche client qui n'apparaît pas sur la bande de contrôle.

Nature de la fraude

Toutes les recettes correspondant aux fiches clients éditées par la caisse enregistreuse programmée en mode école ne sont pas comptabilisées et déclarées.

Analyse fiscale de la fraude

La constatation de graves irrégularités comptables privent la comptabilité présentée de toute valeur probante et constituent des éléments permettant de démontrer que les chiffres d'affaires déclarés sont inférieurs à ceux réellement réalisés.

Conséquences fiscales

Rejet de la comptabilité présentée et reconstitution de recettes.

Modalités de détection de la fraude

Analyse par le vérificateur du mode de fonctionnement de la caisse enregistreuse.

44 La reconstitution du chiffre d'affaires d'une entreprise exerçant plusieurs activités

La problématique

Soit une entreprise ayant les activités suivantes :

- activité semi industrielle comprenant :

- la production d'un produit alimentaire sur la base d'une matière première importée
- le conditionnement avant la distribution d'un produit fini importé

- activité commerciale.

1°) Production d'un produit alimentaire

La matière première est importée sous la forme d'une masse à laquelle on fait subir les opérations suivantes :

1. Laminage de la masse pour la rendre plus fine
2. Découpe des lames obtenues en petits cubes
3. Emballage dans un papier polyéthylène
4. Emballage dans un second papier portant la marque
5. Mise par 100 cubes dans un sachet plastique
6. Mise par 30 sachets dans un grand sac plastique
7. Emballage du sac plastique dans un carton

A la fin du processus, on obtient deux types de produits :

- Produits A :
  - Poids : 3,6 g/cube ;
  - Marché : local.
- Produits B :
  - Poids : 4 g/cube ;
  - Marché : extérieur.

Les prix de vente sur chaque marché sont fixés par carton.

2°) Activité de conditionnement

Cette activité consiste à l'importation d'un liquide et à sa mise en bouteilles de capacité suivante :

- n° 2 : 125 g
- n° 3 : 250 g
- n° 5 : 1000 g

les trois types de bouteilles constituent des emballages perdus. Les deux premiers sont fabriqués par un producteur local de verres tandis que le dernier est importé.

3°) Activité de négoce

Cette activité est basée sur l'importation et la revente de plusieurs catégories de laits.

Critère type de reconstitution pour chaque activité

En nous basant sur les mouvements de biens, on peut pour chaque activité reconstituer le chiffre d'affaires. Le problème est de savoir quel est le critère de reconstitution pertinent pour chaque activité.

1°) Production produit alimentaire

Incontestablement, le poids de chaque article est le critère déterminant. Ainsi, si l'on connaît le poids de la matière première, pour obtenir le nombre de produits de 3,6 g fabriqués pendant l'exercice et partant nombre de cartons, il suffira de reconstituer la consommation des matières premières et de la diviser par 3,5 g.

Cependant, le fait que le poids des produits vendus localement et celui des produits exportés soient différents pose problème. Comment en effet connaître la consommation des matières premières à affecter à la fabrication des produits destinés à l'exportation ?

Pour le résoudre, on s'attellera à travers les documents douaniers de valider les exportations de produits. Il sera facile, par la suite, de trouver la consommation des matières premières à affecter auxdites exportations.

2°) Conditionnement de produits

On peut penser au coefficient technique comme dans le premier cas et choisir de ce fait raisonnablement, la contenance de chaque emballage.

Mais il nous semble plus juste cependant, compte tenu du fait que nous travaillons dans un domaine où les emballages perdus sont achetés à l'extérieur, de reconstituer le chiffre d'affaires à partir de la consommation d'emballages de chaque catégorie.

Ainsi, en intégrant un taux de casse éventuel, on peut conclure qu'une utilisation de 100 bouteilles de 125 g équivaut à une production de bouteilles d'égale quantité. La reconstitution du chiffre d'affaires pour cette branche se fera sur la base de la comptabilité matière des emballages.

3°) Négoce

(Voir 3.1.a)

45 La reconstitution du chiffre d'affaires des sociétés de service

Les entreprises de service présentent deux caractéristiques principales :

- Immatérialité des produits
- Une clientèle constituée d'autres entreprises.

Le contrôle de la TVA déductible peut se faire à travers le schéma évoqué ci-dessus, mais, l'immatérialité nous empêche de parler de la reconstitution du chiffre d'affaires à travers une comptabilité matière qui est presque inexistante.

On peut cependant envisager un contrôle du chiffre d'affaires basé sur :

- Les effectifs de personnel ;
- La circulation des principaux clients.

Circulation des principaux clients

Cette technique consiste à se faire communiquer, quelques jours avant l'intervention chez le contribuable, le volume des affaires réalisé pendant la période avec la société soumise au contrôle.

Effectif du personnel opérationnel

Les services dans la plupart des cas, sont facturés sur la base des heures de travail du personnel opérationnel. Pour cette raison, on peut reconstituer le chiffre d'affaires d'une société de service à partir du nombre d'heures de travail du personnel technique.

La démarche à suivre serait la suivante :

(Personnel technique) x (173 1/3 heures) x 11 x (coefficient sous activité normale) x tarif catégoriel).

Avec :

- 173 1/3 : nombre d'heures de travail mensuel
- 11 : nombre de mois de présence dans l'année – un chiffre plus précis peut être obtenu dans les DIPE de régularisation
- Le tarif catégoriel sera obtenu en consultant les contrats ou les soumissions ;
- Les taux de sous activité découlera de l'utilisation des données monographiques.