

Le Crédit de TVA dans le Code General des Impôts (CGI): Essai d'analyse sur ses Origines lors du Contrôle fiscal et ses Implications fiscales

The VAT credit in the General Tax Code (CGI): Analysis Test on its Origins during the Tax Audit and its Tax Implications

EI MOSTAFA RAHIB

Chercheur en Fiscalité

rahibmostafa02@gmail.com

Date de soumission : 14/03/2020

Date d'acceptation : 25/12/2020

Pour citer cet article :

RAHIB El. (2020) «Le Crédit de TVA dans le Code General des Impôts (CGI): Essai d'analyse sur ses Origines lors du Contrôle fiscal et ses Implications fiscales», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4: numéro 4 » pp: 206-217.

Résumé

L'objectif pour cette étude est de mettre l'accent sur une question qui pose des interrogations tant sur le plan légal que pratique, en effet le mécanisme de la TVA constitué par deux grandes composantes : à savoir la taxation du chiffre d'affaires et la déduction de TVA grevant les intrants d'une opération ne peut donner lieu qu'à un débit de taxe (taxe payée au trésor), si d'autres conditions ont été réunies comme par exemple l'application des taux uniques de TVA tant à l'amont qu'à l'aval de la même opération, or dans la réalité et au vu de la structure des dispositions fiscales régissant la TVA, la situation est plus complexe et dans beaucoup de cas, le résultat de cette opération donnera lieu à un crédit de TVA, d'où l'intérêt de rechercher son origine et ses implications fiscales au travers une lecture du code des impôts et la réalité pratique lors du contrôle fiscal.

Mots clés : Crédit de TVA ; analyse ; origine ; implication fiscales, contrôle fiscal

Abstract

The objective for this study is to focus on an issue that raises questions both legally and practically, in fact the VAT mechanism constitutes by two major poles : the taxation of turnover and the deduction of VAT on the inputs of a transaction can only give rise to a debit of tax (tax paid to the treasury), if other conditions have been met such as for example the application of single rates of VAT both upstream and downstream of the same operation. However in reality and in the view of the structure of the tax provisions governing the VAT of the CGI, the situation is more complex and in many cases the result of this operation will give rise to a credit of VAT, hence the interest to find its origin and its implications through the CGI and the practical reality during the tax audit.

Keywords : VAT credit ; analysis ; origin ; tax implication ; tax audit

Introduction

L' analyse de crédit de TVA qui ressort des déclarations souscrites par les entreprises assujetties lors de contrôle fiscal suscite généralement des interrogations sur ses origines , s'il n'est pas justifié, il constitue une présomption de fraude ,d'où l'intérêt de déterminer les éléments qui composent ce crédit de TVA, cet essai part aussi d'une hypothèse que le crédit constaté lors de dépôt de déclarations constitue en principe une exception en matière de TVA, alors que la règle simple pour que cet impôt joue son rôle de neutralité fiscale, c'est que l'entreprise assujettie doit dégager un paiement de taxe et le verser au trésor , diverses interdictions, exonérations légales et d'autres facteurs conjoncturels empêchent l' entreprise à payer la totalité ou une fraction de taxe que le consommateur en supportera à la fin de circuit d'exploitation., cet analyse s'inscrit aussi dans un schéma d'une entreprise assujettie qui adopte le régime de droit commun (encaissement) ou régime optionnel (débit) sans chercher l'impact de ces régimes sur la naissance de crédit de TVA et surtout celui de droit commun dont son application crée nécessairement un crédit d'impôt en défaveur de trésor. Pour répondre à cette question à la fois théorique et pratique ,il y a lieu d'exposer dans le premier point la notion de crédit de TVA et ses multiples facettes tel que prévu par le CGI , en deuxième point ,mon attention portera sur l'analyse de l'origine de crédit de TVA à l'occasion de l'examen des déclarations ,en troisième point j'aborderai son origine particulier et ses implications lors de vérification de comptabilité , en fin je terminerai par traiter les notions qui sont généralement voisines à celui de crédit de TVA.

1- Crédit de TVA dans le CGI

1-1Cadre général

Le crédit de TVA prévu par le deuxième aliéna de l'Article 110 du CGI est la conséquence légale de la première situation prévue par le première aliéna du même article,

Premier aliéna « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opérationLes assujettis opèrent globalement l'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée* »

Deuxième aliéna « *.Au cas où le volume de la taxe due au titre d'une période ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible, le reliquat de taxe est reporté sur le mois ou le trimestre qui suit* »

Le premier aliéna du dit article résume en fait le mécanisme de TVA de manière générale ,En effet ,sa lecture laisse déduire qu'il existe des conditions de neutralité pour une opération imposable à savoir : la taxation concerne une seule opération , l'opération est imposable en totalité, les déductions de taxes grevant les intrants sont appliquées à la même opération sans aucune restriction légale et les taux d'imposition appliqués sont identiques à l'amont et l'aval de l'opération .Partant de cette première situation prévue par le premier aliéna du dit article , si le montant de taxe déductible dépasse pour une période donnée le montant de la taxe exigible, un crédit de TVA prendra naissance ,mais celui-ci est encadré et limité par le législateur dans deux cas :

1-2Report de crédit de TVA

Le crédit de TVA qui a pris naissance pour une période donnée (mensuelle ou trimestrielle) est en principe reportable sur la période suivante, sa valeur s'ajoute au total des taxes déduites sur déclarations de TVA de la période concernée, ces taxes doivent remplir les conditions légales de déductibilité et notamment le paiement des taxes grevant les achats et services.

1-3Remboursement de crédit de TVA

Le crédit de TVA peut être remboursé par l'Administration Fiscale en application des conditions générales de déductibilité, mais il ne peut être pratiqué que dans des cas bien précis prévus par l'Article 103 du CGI à savoir :

- Operations réalisées sous le bénéfice des exonérations ou du régime suspensif
- Cessation d'activité taxable
- Les entreprises assujetties qui ont acquitté la taxe à l'occasion de l'importation ou l'acquisition locale des biens visés à l'Article 92-I-6° et l'Article 123-22° du CGI
- Les entreprises de crédit-bail (leasing) bénéficiant du droit au remboursement relatif au crédit de taxe déductible et non imputable
- Les entreprises de dessalement d'eau de mer bénéficiant du droit au remboursement relatif au crédit de taxes déductibles non imputable ,selon les modalités prévues par voie réglementaire.

2- Approche analytique sur l'origine de crédit de TVA reportable lors de l'examen des déclarations de TVA

En pratique ,tout le mécanisme de TVA qui est fondé sur le principe d'une seule opération prévu par l'Article 110 du CGI premier aliéna est matérialisé sur des déclarations physiques qui traduisent en fait l'image de plusieurs opérations effectuées par une entreprise assujettie selon le régime mensuel ou trimestriel , C'est à l'occasion de dépôt des déclarations de TVA qu'une lecture doit être apportée à celles-ci et surtout celles qui présentent un crédit de TVA .

2-1 Approche d'ordre économique et conjoncturel

La conjoncture permet d'expliquer certaines situations créditrices que connaît l'entreprise assujettie à la TVA au début ou au cours de sa vie à l'occasion des opérations d'investissements ou d'opérations particulières

2-1-1Un investissement particulièrement important

➤ la constitution de stock important

Pour diverses raisons, l'entreprise procède à la constitution de stock important, étant assujettie à la TVA, la dite taxe n'est pas une charge pour l'entreprise, elle bénéficie donc de droit de déduction de moment que des conditions légales ont été respectées , les ratios de rotation des stocks peuvent être servi d'outils d'analyse pour déterminer la durée d'écoulement des matières premières ou des marchandises et rare que l'écoulement s'effectue dans les premières mois ,alors que la TVA a été déjà acquittée aux fournisseurs, ce qui explique évidemment les déclarations de TVA créditrices ,mais en fait cette situation n'est que passagère, les taxes déduites justifiant les crédits vont être absorbées au fur et à mesure de la réalisation des ventes par leurs imputations sur les taxes facturées correspondantes,

➤ L'acquisition d'un important bien d'équipement

Afin d'augmenter sa capacité et rentabiliser sa chaîne de production, l'entreprise assujettie effectue souvent au début ou au cours de son activité des dépenses d'investissement. En application donc du principe de neutralité, la TVA ne doit pas être un frein d'investissement pour l'entreprise ,c'est pour cela que le législateur a encadré ces opérations de telle façon que les taxes grevant les acquisitions de biens d'investissement sont déductibles des taxes collectées ,et que la déduction est totale et immédiate, or à l'occasion d'investissements importants, les taxes acquittées sur biens ne peuvent être imputées sur les taxes collectées, en

raison d'absence ou d'insuffisance des ventes , ce qui donnera naissance à un crédit de TVA qui s' épongera comme dans les cas des stocks au fur et à mesure de la réalisation de chiffre d'affaires, mais l'impact de TVA grevant les biens d'investissement acquis sur le crédit peut être nul, dans le cas où une nouvelle entreprise fait recours à l'achat de biens d'investissement par le biais d'attestation d'exonération délivrée par le service d'assiette.

En fin pour les deux situations , le facteur temporel est important d'où l'intérêt de suivre le sort de crédit de TVA dans les déclarations postérieures à la période vérifiée une fois son origine est détecté , de même il est admis que l'entreprise procède à la déduction de TVA sur biens d'investissement ou sur achats stockés, bien que son imputation sur des taxes collectées ne peut se faire simultanément et aussi il est admis à l'entreprise de procéder au report du crédit de TVA sur les déclarations sans aucune limitation légale dans le temps ,de moment qu'il est justifié.

2-1-2 Autres causes conjoncturelles des crédits de TVA

Certains événements étrangers à l'exploitation pourraient expliquer la présence d'un crédit de taxe qui figure sur les déclarations de TVA, Il s'agit par exemple :

➤ Le vol

Le vol se traduit pour l'entreprise par une diminution de stock dont l'incidence sur le chiffre d'affaires pourrait bien être négative. La déduction de la T.V.A. correspondante aux biens volés peut ne pas être remise en cause. Mais l'assujetti se doit de rapporter la preuve des faits.

➤ La destruction de marchandises

Les marchandises sont destinées à être progressivement écoulées sur le marché. Elles doivent pour cela correspondre aux normes en vigueur et être propres à la consommation. Dans le cas contraire, elles doivent être mise au rebut, or la taxe sur la valeur ajoutée a été déjà acquittée aux fournisseurs et déduites sur déclaration. Il se dégagera donc un crédit de T.V.A pour l'assujetti. Mais la preuve de la destruction doit être apportée par l'entreprise et prend la forme d'un procès-verbal rédigé par les services compétents.

➤ Cessation d'activité

L'entreprise pourra se trouver aussi dans une situation de crédit de TVA à l'occasion de cessation de son activité taxable, les taxes sur stocks ainsi constitués ne peuvent être imputées sur des taxes facturées de fait de l'arrêt de l'activité, d'où l'obligation de régularisation des taxes ainsi déduites prévue par l'Article 114 du CGI.

2-2 Approche d'ordre légal et structurel

2-2-1 Différentiel des taux de TVA

La taxation finale de la valeur ajoutée créée par une entreprise assujettie à la TVA, est en fait une taxation de la marge selon le taux d'imposition en vigueur, la part de TVA payée au trésor calculée entre la TVA collectée et la TVA déductible est en principe une charge pour le consommateur qui en supporte son poids lors de paiement du prix. Ce mécanisme de TVA qui s'applique pour une seule opération doit en principe donner lieu à un débit de taxe si les taux d'imposition sont identiques à l'amont et à l'aval de l'opération, mais quand en t- il si l'entreprise réalise plusieurs opérations qui sont soumises à des taux d'imposition différents ? Le différentiel des taux (taux à l'amont est supérieur au taux à l'aval) a nécessairement un impact sur la naissance de crédit de TVA sur une période donnée, mais il ne peut expliquer seul le crédit de TVA, d'où la nécessité de combiner ce critère avec d'autres facteurs.

2-2-2 Opérations exonérées avec droit à déduction

L'Article 92 du CGI génère de manière structurelle une distorsion entre la taxe exigible qui est exonérée en vertu de dit article et la taxe acquittée déductible, cette imperfection est réajustée légalement dans certains cas par le remboursement de taxes déduites suite à une demande de l'entreprise ou la neutralisation des taxes à déduire à l'amont avant même que ces taxes grèvent les achats et ce par le biais des attestations d'achats en exonération, le droit de déduction s'étend donc à l'ensemble des charges d'exploitation et ne se limite par uniquement aux taxes sur opérations directement liées à l'activité exonérée, ce qui élargie aussi le champ des taxes déductibles non imputables sur opérations exonérées (TVA non facturée), cette situation qui peut paraître à une période donnera lieu à un crédit de TVA justifié.

2-2-3-Operations imposables effectuées concurremment avec d'autres opérations non imposables

Cette situation est aussi fréquente dans la vie de l'entreprise lorsque elle réalise à la fois des opérations taxables et des opérations non taxables(opérations exonérées sans droit ou avec droit à déduction ou /et opérations hors champ d'application de TVA) et au même temps elle s'engage dans des achats ou dépenses grevés de taxes , destinés à l'ensemble de ces opérations .théoriquement un crédit de TVA prendra naissance, mais tout dépend de la proportion des taxes exigibles sur opérations taxables par rapport à l'ensemble des taxes déduites,cette situation est remédiée par le législateur lorsqu' il a obligé les entreprises assujetties effectuant des opérations multiples à réduire la masse des taxes déduites par le calcul d'un prorata appliqué sur les déductions pratiquées sur une ou plusieurs périodes de l'année et la rectification des taxes déduites (reversement de taxe ou déduction complémentaire) sur immobilisations pendant un délai de cinq ans à partir de la date d'acquisition des dits immobilisations par ces entreprises ayant des activités différentes au regard de régime de TVA.

3- Crédit de TVA et vérification de comptabilité

3-1Analyse de la marge et son impact

A part les facteurs conjoncturels ou structurels,la marge déclarée par l'entreprise assujettie à la TVA peut être source d'un éventuel crédit de TVA ,en effet la taxe est en premier lieu appliquée sur la marge avant même d'être imputée du montant des taxes déductibles, cette taxation de marge brute est donc proportionnelle au montant de la marge facturée au client. lorsque cette marge est minorée par l'entreprise par divers moyens essentiellement comptables (jeu des stock, majoration des charges d'exploitation par exemple) l'entreprise pourra se trouver dans une situation de crédit de TVA ,le redressement de la marge lors de la vérification de comptabilité pourra éventuellement absorber ou réduire le crédit de TVA déclaré à la fin de la période vérifiée et ce par la taxation d'une marge complémentaire et parfois cette rectification supplémentaire de marge en terme de valeur peut être plus importante que la part du crédit de TVA dû au différentiel des taux d'imposition.

3-2Impact des rappels de TVA sur les crédits de TVA reportables

La vérification de comptabilité en matière de TVA vise deux grands volets qui constituent les clefs fondamentaux de la taxe sur valeur ajoutée prévus par l'Article 118 du CGI à savoir : le chiffre d'affaires et les déductions de taxes .au-delà de la théorie, la combinaison des taxes exigibles et des taxes déductibles sur les déclarations de TVA selon le régime d'imposition au regard des opérations exercées, des taux d'imposition en vigueur ou sous l'impact de certains facteurs conjoncturels donnera éventuellement un crédit de TVA qui peut être temporaire ou chronique , la vérification de comptabilité permet ,d'abord de contrôler tous les éléments constitutifs de chiffre d'affaires (marge, droit, taxes et recettes accessoires) et aussi de contrôler (examen de forme et de fond) tous les éléments qui concourent à la formation de la masse des déductions de taxes pratiquées sur les déclarations par période en s'appuyant sur la comptabilité et essentiellement les factures ou tous autres documents justifiant l'exercice de ce droit en respectant les conditions légales prévues par les Articles 101 , 102 et 104 du CGI, les méthodes de contrôle en matière de TVA sont assez diverses. mais toutes, doivent en principe aboutir à l'absorption ou la réduction de crédit de TVA, dans le cas contraire, les crédits de TVA s'ils sont maintenus après vérification, doivent être nécessairement justifiés lors de la rédaction de rapport de vérification.

En pratique le crédit de TVA figurant sur la déclaration est reportable sur la période suivante conformément à l'Article 101 deuxième alinéa du CGI ,les crédits de TVA des déclarations ne sont pas donc cumulables et par conséquent c'est le crédit de TVA inscrit à la dernière période de la déclaration de TVA qui doit être pris comme objectif lors de la vérification de comptabilité qui , s' étale en principe sur une période non prescrite dont les résultats de la vérification sont consignés par année ,Selon le principe de la règle du report de crédit de TVA ,et suite à l'absorption ou la réduction de crédit de TVA figurant sur la dernière période vérifiée (généralement de quatre ans) et après vérification de comptabilité , la rectification de la déclaration de la première période qui suit la dernière année vérifiée et les déclarations postérieures deviendra obligatoire, surtout après un accord entre l'entreprise vérifiée et l'administration fiscale, ou après un jugement du tribunal. si la rectification n'a pas été effectuée spontanément par l'entreprise , les travaux post-vérification doivent être déclenchés par le service d'assiette dans le cadre de contrôle sur pièces selon la procédure de dépôt de déclaration rectificative Article 221-bis I (Erreur matérielle).

En fin ,la rectification des déclarations postérieures peut donner lieu à un paiement de taxes lié d' abord à la rectification de crédit (absorbé ou réduit) et aussi d'autres facteurs qui

surgissent après la fin de la période vérifiée et sont relatifs au changement de la structure de chiffre d'affaires déclaré (la part de taxe exigible devient importante par exemple). La vérification en matière de TVA dans le cas d'espèce est assez délicate et la tâche est aussi lourde pour les vérificateurs pour distinguer parmi les entreprises créditrices, celles qui déclarent un crédit de TVA justifié et les entreprises créditrices frauduleuses.

4-Crédit de TVA et notions voisines

4-1Crédit de TVA et butoir

Le crédit de TVA et le butoir semble avoir la même origine, mais leurs implications sont différentes. En effet il y a butoir lorsque la taxe supportée en amont excède l'impôt collecté en aval, cette situation est également à la base de crédit de TVA qui peut être provisoire comme dans le cas d'une période de stockage ou permanent comme dans le cas d'une taxation des matières premières à taux élevé et servant à fabriquer un produit bénéficiant d'un taux réduit, cette similitude entre les deux notions disparaît cependant lorsqu'on évoque les implications différentes. La TVA est un impôt neutre ; elle n'est pas une charge pour l'entreprise assujettie et tout excédent doit normalement faire l'objet de mesures d'apurement, le butoir est considéré en tant que tel lorsque la somme, objet de crédit est définitivement perdue et acquise en conséquence au trésor, elle ne peut être imputée, il convient aussi de faire la distinction entre le butoir physique où la perte est définitive et le butoir financier où le contribuable peut demander le remboursement, ceci est possible dans la législation en matière de TVA, mais dans un cas bien précis concernant les biens d'investissement ; en effet l'Article 103 bis du CGI stipule « *les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée bénéficiant du droit à déduction à l'exclusion des établissements et entreprises publics dont les déclarations du chiffre d'affaire ont fait apparaître un crédit de taxe non imputable peuvent bénéficier du remboursement de la taxe sur valeur ajoutée au titre des biens d'investissement* ».

4-2Crédit de TVA et rémanence

Certaines entreprises qui présentent des crédits de TVA sont en réalité en situation de rémanence d'impôt, le droit de déduction de taxe d'amont semble être le principe devant présider la distinction entre les crédits de TVA et de rémanence de TVA. Il y a crédit de TVA lorsque le contribuable avait la jouissance de déduction de taxes supportées à l'amont auprès des fournisseurs or dans certaines situations, ce privilège n'est pas possible, dans ce cas on

parle de rémanence due aux exonérations et interdictions, l'impact sur la neutralité fiscale est donc significatif, En effet la TVA est un impôt neutre, à la charge de l'entreprise (redevable legal) quel que soit le circuit plus au moins long de production et de distribution, la rémanence aboutit donc à laisser tout ou partie de l'impôt à la charge de l'entreprise, cette situation qui s'explique par l'absence de la neutralité fiscale a pour conséquence la naissance de crédit de TVA.

Conclusion

En guise de conclusion, il ne s'agit pas ici d'exposer tous les motifs de naissance de crédit en matière de TVA, mais plutôt un essai d'approche sur un sujet qui n'a pas suscité beaucoup d'intérêt, alors son existence temporaire ou chronique dans les déclarations de TVA déposée dans les services de l'Administration Fiscale par l'entreprise assujettie constitue un vrai souci, aussi bien pour le législateur que pour les vérificateurs eu égard au manque à gagner important pour le trésor, mais si les réajustements ont été faits pour réduire les crédit de TVA structurels par des aménagements d'ordre législatif on amenant les entreprise à payer juste la taxe dont elles ont la charge en tant que redevable légal, ou si les contrôles fiscaux dissuasifs ont été bien menés en utilisant d'abord les outils d'analyse- risque et les éléments tirés de la réalité comptable et économique de l'entité contrôlée. Le trésor pourra récupérer une bonne partie de ce manque à gagner de crédit de TVA soit par paiement spontané dans le premier cas soit par paiement complémentaire dans le deuxième cas.

BIBLIOGRAPHIE

1-Législation

- Code General des Impôts (CGI) : Institué par l' Article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguées par le Dahir n° 1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006) tel que modifié et complété
- EL MOSTAFA R. (2019) "La Comptabilité et la Taxe sur Valeur Ajoutée (TVA) dans le Code General des Impôts (CGI): quelle relation? , Revue du contrôle, de la comptabilité et l'audit "Numéro 8 : JUIN 2019 /Volume 4 : numéro 9 " p :515-526
- Note circulaire N°717 relative au Code General des Impôts

2-Internet

-Mémoire de DESS : Monsieur ERIC Wilson titre « la gestion des crédits de TVA : étude prospective »

-Note analytique sur la TVA rédigé par Abdellatif NAANAA