

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

**DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DU CONTENTIEUX**

N° MF/DGI/DCTX

ALGER, LE 08/02/2009

INSTRUCTION

A

**MONSIEUR LE DIRECTEUR DES GRANDES ENTREPRISES
MESDAMES ET MESSIEURS LES DIRECTEURS DES IMPOTS DE WILAYA**

En communication à:

**MESSIEURS LES DIRECTEURS REGIONAUX DES IMPOTS
MESSIEURS LES INSPECTEURS REGIONAUX DES SERVICES FISCAUX**

OBJET: Loi de finances pour 2009: mesures relatives au contentieux fiscal et au remboursement des crédits de TVA.

REFERENCES : Articles 27, 28, 32, 34, 39, 40, 41, 42, 43 et 44 de la loi 08-21 du 30.12.2008 portant la loi de finances pour 2009.

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des services fiscaux les modalités d'application des dispositions de la loi de finances pour 2009 introduites en matière de contentieux fiscal et de remboursement des crédits de TVA. Ces nouvelles dispositions qui s'inscrivent dans le cadre de la poursuite de la simplification des procédures contentieuses et de remboursement de la TVA, portent sur les points ci-après :

1. Au titre de la phase du recours préalable :

- Fixation d'un délai d'introduction de réclamation pour les contribuables relevant de l'IFU.
- Extension du domaine d'application du sursis légal de paiement.
- Notification des décisions de rejet total ou partiel.

2. Au titre de la phase des commissions de recours des impôts directs et de la TVA :

- Relèvement du délai d'introduction des recours.
- Relèvement du seuil de compétence des commissions de recours.

3. Au titre du contentieux des impôts indirects :

- Alignement des règles de procédures de traitement des impôts indirects avec celles relatives aux autres impôts et taxes.

4. Au titre du recours gracieux : - Mesures d'ordre.

5. Au titre du remboursement des crédits de TVA :

- Nouvelle procédure de remboursement de la TVA.
- Cessation d'activité : régularisations fiscales.

I- AU TITRE DU RECOURS PREALABLE :

1. Délai d'introduction des réclamations des contribuables relevant de l'IFU :

1.1 Economie de la mesure

Les dispositions de l'article 72 du code des procédures fiscales énoncent que, pour être recevables, les réclamations contentieuses doivent, quels que soient les impôts, droits ou taxes qu'elles concernent, être présentées avant le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement de l'imposition contestée ou de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

En pratique, ces dispositions ne trouvaient pas leur application lorsque les réclamations contentieuses portaient sur des contestations relatives aux évaluations des chiffres d'affaires des contribuables suivis au régime de l'IFU, étant donné que lesdites évaluations sont elles mêmes établies pour une période biennale.

Aussi, pour remédier à cette situation, l'article 39 de la loi de finances pour 2009 a complété l'article 72 du CPF, en y introduisant une nouvelle disposition fixant le délai imparti aux contribuables placés sous le régime de l'IFU pour formuler leur réclamation.

1.2 Délai d'introduction des réclamations des contribuables IFU :

Aux termes de l'article 39 de la loi de finances pour 2009, le délai fixé aux contribuables – IFU- pour introduire leurs réclamations est de six (06) mois.

1.3 Computation du délai de réclamations – IFU - :

L'article 39 de la loi de finances pour 2009 qui fixe précisément l'expiration du délai de réclamation des contribuables relevant de l'IFU, indique également l'événement qui détermine la période de référence. En effet, le délai de réclamation IFU est déclenché par l'établissement de la notification définitive du forfait, **la date de réception** de ladite notification constituera donc le point de départ du délai de réclamation.

1.4 Non respect du délai de réclamation :

Les délais de réclamation étant d'ordre public, l'irrégularité de la réclamation qui a trait au non respect du délai imparti d'introduction des réclamations, ne peut être couverte de quelque manière que ce soit.

Dans ce cas, les réclamations IFU présentées après le délai légal, seront considérées, conformément aux dispositions de l'article 72-3 du CPF, comme définitivement irrecevables et donneront lieu, par conséquent, à une décision de rejet.

1.5 Date d'effet de la mesure :

Ces nouvelles dispositions applicables à compter du 01.01.2009, concerneront les réclamations contentieuses afférentes aux contrats IFU souscrits à partir de cette date, ainsi, que les contrats IFU renouvelé suite à l'expiration d'un premier contrat biennal.

2. Sursis légal de paiement :

2.1 Rappel du dispositif :

L'introduction d'une réclamation contentieuse ne suspend pas l'obligation pour le contribuable d'acquitter l'impôt dès sa date d'exigibilité. La règle de l'effet non suspensif a pour objet d'éviter que le recouvrement des impôts puisse être entravé par les réclamations purement dilatoires. Mais cette règle présente l'inconvénient de compromettre sa situation patrimoniale.

Pour échapper à cette obligation, le contribuable doit préciser dans sa réclamation qu'il entend surseoir au paiement de l'imposition contestée.

Depuis la loi de finances pour 2005, les dispositions de l'article 74 du CPF précisant les modalités d'octroi du sursis légal de paiement, ont été aménagées par la suppression de la condition relative à la constitution de garanties et son remplacement par une condition liée au paiement par le réclamant de 20% du montant des droits contestés. Une fois cette formalité régulièrement accomplie, le paiement du montant restant est différé jusqu'à intervention de la décision sur sa réclamation.

2.2 Nouveau domaine d'application du sursis légal de paiement

Avant l'intervention de la loi de finances pour 2009, le bénéfice du sursis légal de paiement (SLP) était accordé aux seules demandes afférentes aux réclamations contentieuses et recours portant sur des impositions issues des opérations de contrôle visées aux articles 18, 19, 20 et 21 du CPF. En effet, le domaine d'application du SLP était réservé aux contentieux issus du contrôle sur pièces, de la Vérification de Comptabilité et de la VASFE, exclusion faite des autres réclamations et recours dont les impositions contestées n'ont pas pour origine une opération de contrôle. En effet, des demandes de SLP relatives à des contentieux portant sur la taxe foncière, des crédits d'impôts, des erreurs matérielles et doubles emplois... n'ont pas été accordées dans la mesure où celles-ci ne relevaient pas du domaine d'application du SLP.

Afin de préserver les garanties des contribuables, l'article 40 de la loi de finances pour 2009 a étendu le bénéfice du SLP à toutes les réclamations contentieuses et recours, et ce, quel que soit l'origine d'établissement de l'imposition contestée.

Aussi, il appartient aux services fiscaux de satisfaire les demandes de SLP formulées par les contribuables à l'appui de leurs réclamations ou recours introduits au titre des phases recours préalable et commissions, suivant les conditions de délai et de forme prévues en la matière, et ce, sans considération de l'origine de l'imposition contestée.

2.3 Date d'effet de la mesure :

Ces nouvelles dispositions s'appliqueront aux demandes de SLP portant sur des réclamations et recours contentieux introduits à partir du 01.01.2009, y compris ceux qui demeuraient en instance au 01.01.09.

3. Notification des décisions de rejet :

3.1 Economie de la mesure :

La décision contentieuse peut consister en l'admission totale, l'admission partielle ou le rejet total de la réclamation. Lorsque le contribuable a obtenu totalement satisfaction, il se trouve déchargé de l'imposition et éventuellement remboursé si cette dernière avait été acquittée. La forme et le contenu de la décision en cas d'admission totale n'appellent donc pas de précisions particulières, et il est constaté, d'ailleurs, que ces décisions ne sont jamais motivées. En revanche, le contenu des décisions de rejet total ou partiel nécessite une attention particulière afin de préserver les droits des contribuables lorsque ces derniers envisagent de formuler un recours devant la commission compétente, ou de saisir l'instance juridictionnelle.

Dès lors, le délai imparti au contribuable pour saisir, selon le cas, la commission de recours concernée ou, la juridiction compétente ne commence à courir qu'à la condition que la décision de rejet total ou partiel ait été régulièrement notifiée. Or, l'ancienne rédaction de l'article 79-3^e du CPF limitait la motivation des décisions aux cas de rejet partiel de la réclamation. D'autre part, ces dispositions ne précisaient pas expressément le point de départ du délai de saisine des commissions ou de la juridiction compétente.

Aussi, pour lever cette ambiguïté et partant renforcer les garanties des contribuables lors de la présentation de leurs recours, la loi de finances pour 2009 a apporté les aménagements qui s'imposent en la matière.

3.2. Contenu des nouvelles dispositions de l'article 79.3 du CPF :

Les modifications apportées par l'article 41 de la loi de finances pour 2009 aux dispositions de l'article 79.3 s'articulent autour des deux points ci-après :

- Motivation des décisions de rejet partiel ou total :

Conformément aux nouvelles dispositions de l'article 79.3 du CPF, le Directeur des impôts et les agents délégataires statuant sur les réclamations contentieuses sont tenus, au même titre que pour le rejet partiel, de motiver les décisions de rejet total.

Les motifs rédigés de façon claire et précise, doivent être adaptés à l'esprit général de la réclamation et répondre à toutes les réserves expressément soulevées par le contribuable.

L'argumentaire développé doit reposer sur les dispositions fiscales et les éléments de droit ou de fait affectant la situation du contribuable, à même de convaincre ce dernier du bien fondé de la position de l'Administration.

- Mode de notification des décisions de rejet :

La notification des décisions contentieuses a pour effet de faire courir le délai de recours auprès des commissions de recours ou des juridictions compétentes. Dès lors, les décisions doivent désormais être **notifiées** au contribuable par **lettre recommandée** avec accusée de réception postale ou remise en mains propres contre accusé de réception, la date de réception servira de point de départ du délai dont dispose le contribuable pour introduire son recours auprès de la commission de recours ou de saisir la juridiction compétente.

Lorsque la décision est prise par un agent délégataire, habilité à statuer dans les limites de sa compétence, ce dernier notifie lui-même les décisions prononcées, au contribuable.

- Destinataire et lieu d'envoi de la notification : - Envoi de la notification à l'adresse mentionnée sur la réclamation :

La notification de la décision du Directeur ou de l'agent délégataire est normalement adressée à l'auteur de la réclamation à l'adresse indiquée dans celle-ci. En cas de changement d'adresse, il appartient au contribuable soit d'en aviser les services fiscaux dont il relève, soit de prendre des mesures nécessaires pour faire suivre son courrier à sa nouvelle adresse.

En effet, dès lors que le pli recommandé contenant la décision de rejet est présenté à l'adresse indiquée dans la réclamation et a été retourné au service expéditeur avec les mentions « destinataire inconnu » ou « n'habite plus à l'adresse indiquée », la notification sera considérée comme régulière et le délai légal de recours aura pour point de départ la date figurant sur le cachet humide de la poste.

3.3 Date d'effet :

Ces nouvelles dispositions s'appliqueront aux décisions intervenues à partir du 1^{er} Janvier 2009, nonobstant la date d'introduction du recours.

II. AU TITRE DES COMMISSIONS DE RECOURS DES IMPOTS DIRECTS ET DE LA TVA :

1. Economie de la mesure :

L'article 81 bis du CPF tel qu'il était rédigé actuellement reprend trois critères pour définir les seuils de compétence des différentes commissions de recours des impôts directs et TVA à savoir, la cote d'impôts, le montant des impositions contestées et la structure d'appartenance des contribuables (DGE, CDI, CPI). En pratique, des difficultés ont été rencontrées dans la mise en œuvre de ces critères lors du montage des dossiers à soumettre auxdites commissions. En effet, à titre d'exemple, un recours pouvait porter à la fois sur des cotes d'impôts, figurant sur un même rôle d'impositions, relevant de deux commissions différentes.

Aussi, afin de remédier à cette situation générant des hésitations et des confusions dans la formalisation des dossiers, il a été décidé de retenir un seul critère, à savoir le montant des impositions contestées étant précisé que le critère de la structure d'appartenance des contribuables est préservé.

Par ailleurs, afin de tenir compte, d'une part, des capacités d'absorption des commissions de recours et d'autre part, de l'augmentation sensible des opérations économiques générant des flux de recours importants il a été également décidé d'actualiser les seuils de compétence des différentes commissions afin d'assurer un équilibre entre les trois commissions. Par ailleurs, dans un souci de préserver les garanties des contribuables leur permettant d'introduire leurs recours dans un délai confortable, la présente mesure a pour objet d'étendre le délai d'introduction de leur recours devant la commission de recours compétente de deux (02) mois à quatre (04) mois. L'introduction de ce nouveau délai évitera à ces contribuables de voir leur recours rejeté pour vice de forme.

2. Délai d'introduction des recours :

En application des dispositions de l'article 42 de la loi de finances pour 2009 modifiant l'article 80.4° du CPF, les recours formulés auprès du président de la commission compétente doivent être présentés dans un délai de quatre (04) mois.

2.1. Point de départ du délai de recours :

Le délai imparti au contribuable pour formuler son recours auprès de la commission compétente commence à courir à compter du jour de la notification portant décision de rejet total ou partiel du directeur des impôts, laquelle doit être obligatoirement opérée contre accusé de réception ou remise en mains propres contre accusé de réception. Ce document atteste date certaine de réception de la notification de la décision susceptible d'être portée devant l'une des commissions, la date d'envoi de la notification de la décision n'étant plus prise en considération.

Ce délai devra être décompté de quantième à quantième à partir de la date de réception de la notification de la décision. Il est précisé, toutefois, que cette règle est désormais applicable à tous les recours contestant les décisions rendues par l'Administration fiscale et reçues par les contribuables à compter du 01.01.2009.

Ainsi, pour une décision de rejet prononcée le 15.11.2008 et reçue par le contribuable le 15.12.2008, le délai de recours imparti au contribuable pour saisir la commission compétente est celui en vigueur au 31.12.2008.

En revanche, si la même décision a été reçue le 02.01.2009, ce contribuable disposera du nouveau délai de recours introduit par la loi de finances pour 2009 à savoir quatre 04 mois.

2.2. Recours présentés après le délai légal :

Les recours présentés après l'expiration du délai légal sont définitivement frappés de déchéance, et doivent, par conséquent faire l'objet d'une décision de rejet, dont la motivation incombe à

l'Administration tenue d'établir la régularité de la notification. Cette preuve sera apportée par la production de l'accusé de réception dûment signé, lequel fait foi jusqu'à preuve du contraire.

En cas de retour du pli à l'administration, la preuve que le contribuable a reçu une notification prise sur sa réclamation peut résulter des mentions précises, claires et concordantes portées sur l'enveloppe, le cachet de la poste faisant foi.

3. Nouveaux seuils de compétence des commissions de recours :

L'article 43 de la loi de finances pour 2009 modifiant les dispositions de l'article 81 bis du code des procédures fiscales a fixé les nouveaux seuils de compétence des commissions de recours comme suit :

Commission de recours des Impôts Directs et de la TVA	Seuils de compétence - Montants contestés -
DAIRA	Inférieur ou égal à 2.000.000 DA
WILAYA	Supérieur à 2.000.000 DA et inférieur ou égal à 20.000.000 DA
CENTRALE	Supérieur à 20.000.000 DA

Etant rappelé que pour les contribuables relevant des nouvelles structures de l'Administration (DGE, CPI, CDI), leurs recours seront formulés auprès des commissions respectives, abstraction faite des montants droits contestés.

Contribuables	Commission de recours des Impôts Directs et de la TVA compétente
CPI	DAIRA
CDI	WILAYA
DGE	CENTRALE

3.1 Nouveau critère d'appréciation des seuils de compétence des commissions de recours :

L'appréciation des seuils de compétence des commissions de recours des impôts directs et de la TVA ne se fera plus par rapport aux cotes d'impôts mais en fonction du montant total (pénalités comprises) des impositions contestées.

3.2 Le montant à retenir pour déterminer la commission de recours compétente :

Le montant à retenir pour l'appréciation du seuil de compétence de la commission à saisir sera déterminé après déduction du montant des dégrèvements éventuellement accordés au titre de la phase contentieuse préalable.

Le tableau ci après présente à titre indicatif la détermination de la commission de recours à saisir après prise en compte des dégrèvements accordés lors de la phase recours préalable :

Montant des droits contestés en phase recours préalable	Montant total des dégrèvements accordés	Montant total des droits demeurant en litige	Commission de recours compétente
25.000.000	0	25.000.000	Commission centrale de recours
25.000.000	4.000.000	21.000.000	Commission centrale de recours
25.000.000	9.000.000	16.000.000	Commission de recours de Wilaya
25.000.000	23.000.000	2.000.000	Commission de recours de Daïra

4. Date d'effet :

L'application de ces nouvelles dispositions concerne les recours introduits à compter du 1^{er} janvier 2009.

Pour ce qui est des recours introduits avant le 31.12.2008 et demeurant en instance d'examen à cette date, ils seront présentés auprès des commissions compétentes qui seront déterminées selon les anciens seuils.

III. AU TITRE DU CONTENTIEUX DES IMPOTS INDIRECTS :

1. Economie de la mesure

L'article 498 du code des impôts indirects prévoyait que les contestations qui pouvaient s'élever sur le fond des droits sont portées devant la Chambre Administrative de la Cour dans les conditions prévues par le code de procédure civile. Il prévoyait, d'autre part, que les arrêts rendus sont sans appel et ne pouvaient être attaqués que par voie de cassation.

L'article 34 de la loi de finances pour 2009 a modifié l'article 498 du code des impôts indirects en édictant que les litiges qui peuvent s'élever sur le bien fondé ou la quotité des impôts indirects réclamés sont, désormais, réglés conformément aux dispositions des articles 70 à 79 et 82 à 91 du code des procédures fiscales.

Les dispositions de l'article 43 de la loi de finances pour 2009, s'inscrivent dans le cadre de la poursuite de l'harmonisation et de l'unification des procédures contentieuses, nonobstant la nature des impôts et taxes.

2- Procédure contentieuse antérieure à la loi de finances pour 2009

Après notification du titre de perception, lequel contient sommation d'avoir à payer sans délai les droits réclamés qui sont immédiatement exigibles, le contribuable qui contestait le bien fondé ou la quotité des sommes réclamées pouvait faire opposition dans les quatre (04) mois de la réception de la notification du titre de perception.

L'opposition devait être faite par assignation motivée devant la Chambre Administrative de la Cour pour statuer sur le fond des droits, et ce, dans les conditions prévues par le code de procédure civile.

La Chambre Administrative de la Cour statuait en dernier ressort. Les arrêts rendus par cette juridiction étaient sans appel. Le Conseil d'Etat n'étant saisi que par voie de cassation conformément aux dispositions de l'article 498 du code des impôts indirects.

L'opposition n'était suspensive qu'au regard des amendes et pénalités, lesquelles étaient réservées jusqu'à décision de justice.

Néanmoins, le contribuable pouvait surseoir au paiement de la somme en principal contestée à condition d'en faire demande dans son opposition en précisant le montant du dégrèvement auquel il prétendait tout en fournissant des garanties.

A défaut de garanties, le contribuable pouvait faire l'objet de saisie pour la partie contestée sans qu'il y ait lieu d'attendre la décision de la juridiction compétente.

L'administration fiscale appréciait si les garanties offertes par le contribuable sont propres à assurer le recouvrement de la somme contestée. Elle pouvait à tout moment, si elle le jugeait nécessaire, exiger un complément de garantie.

3- Nouvelle procédure contentieuse des impôts indirects

L'article 43 de la loi de finances pour 2009 a modifié les dispositions de l'article 498 du code des impôts indirects lequel est désormais rédigé comme suit :

« Les contestations qui peuvent s'élever sur le fond des droits sont réglées conformément aux dispositions prévues par les articles 70 à 79 et 82 à 91 du code des procédures fiscales. »

Ainsi, le contentieux (contentieux de l'assiette) relatif aux impôts indirects est à présent régi par les dispositions prévues par les articles 70 à 79 et 81 à 82 du code des procédures fiscales.

Les contestations élevées par les contribuables quant au fond des droits sont désormais obligatoirement soumises au recours préalable auprès du chef du service compétent (DGE-DIW-CDI) (Art.71 du CPF).

Les règles relatives aux délais et forme des réclamations ainsi qu'au sursis légal de paiement trouvent également à s'appliquer en matière d'impôts indirects (Art.72 à 74 du CPF).

Le service compétent statue sur les réclamations dans un délai de six (06) mois à compter de la date de leur présentation. Ce délai est porté à huit (08) mois pour les réclamations dont le montant total des droits et pénalités excède vingt millions de dinars (20.000.000 DA), lesquelles requièrent l'avis conforme de l'administration centrale (Art.77 du CPF).

Le contribuable qui n'est pas satisfait de la décision rendue sur sa réclamation ne peut saisir, comme matière d'impôts directs et taxes assimilées et TVA, les commissions de recours prévues aux articles 80, 81 et 81 bis du CPF.

Toutefois, il conserve la faculté de saisir le Tribunal Administratif qui statue en première instance et dont les jugements rendus sont susceptibles d'appel devant le Conseil d'Etat, et ce conformément aux dispositions des articles 82 à 91 du CPF.

Les dispositions ci-dessus s'appliquent à toutes contestations relatives à l'assiette des impôts, droits et taxes régis par le code des impôts indirects, notamment :

Nature de l'impôt	Articles du CII correspondants
Droit de circulation sur les alcools	Art. 47 et suivants
Droit de circulation sur les vins	Art. 176 et suivants
Les droits de garantie et d'essai sur les matières d'or, d'argent et de platine	Art. 340 et suivants
Taxe sanitaire sur les viandes	Art. 446 et suivants
Taxe pour usage des appareils récepteurs de radiodiffusion et de télévision	Art. 485 bis et suivants

4- Date d'effet :

Les nouvelles dispositions prévues à l'article 43 de la loi de finances pour 2009, s'appliquent à toutes contestations, en matière d'impôts indirects, soulevées à compter du 1^{er} janvier 2009.

IV. AU TITRE DU RECOURS GRACIEUX :

- Rectification d'un renvoi erroné dans la rédaction de l'article 94-1 du CPF, en, substituant le renvoi à l'article 93 du CPF aux lieu et place de l'article 402 du CIDTA (Art 44 de LF 2009).
- Suppression de dispositions erronées au niveau des articles 141 du Code des TCA et 540 du Code des impôts indirects, relatives au seuil de compétences des commissions de recours gracieux et renvoi à l'article 93 du CPF prévoyant le seuil de compétence desdites commissions (Art 32 et 35 de LF 2009).

V. AU TITRE DU REMBOURSEMENT DU CREDIT TVA

A. RAPPEL SUR LA NOTION DE REMBOURSEMENT DE TVA :

1. Fondement du remboursement des crédits de TVA :

Les entreprises soumises à la TVA peuvent en principe déduire la TVA facturée par leurs fournisseurs, dès lors que certaines conditions de forme et de fond sont remplies (biens et services utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA – biens et services nécessaires à l'exploitation- Exigibilité de la TVA chez le fournisseur- mention de la TVA sur les factures d'achats).

Le droit à la déduction connaît, toutefois, des limitations ou exclusions dont il faut tenir compte.

En principe, et en priorité c'est par **voie d'imputation** que doit s'opérer la récupération de la TVA déductible mentionnée sur les déclarations, si le montant de la TVA déductible mentionnée sur une déclaration excède le montant de la TVA calculée sur les opérations réalisées par les redevables, **l'excédent, qualifié de crédit de taxe** est reporté jusqu'à épuisement, sans limitation de délais, sur la ou les déclarations suivantes.

Le report d'imputation de la TVA, peut poser **un problème de trésorerie** aux entreprises qui disposent de crédits **structurels ou conjoncturels**. Pour éviter d'être pénalisées, ces entreprises peuvent, dans certains cas expressément énumérés, et sous certaines conditions, demander le remboursement de leurs crédits de TVA non imputables.

2. Entreprises ouvrant droit au remboursement des crédits de TVA :

L'exercice du droit au remboursement de la TVA est réservé aux seules entreprises dont les crédits de TVA relèvent des cas expressément prévus à l'article 50 du C.TCA, lesquels sont repris dans le tableau ci après :

Cas de remboursement des crédits de TVA	Origine et constitution des crédits de TVA	Sort du crédit de TVA formé
EXPORTATION	<ul style="list-style-type: none">- Les achats de biens, produits et marchandises destinés à la réalisation des opérations d'exportation sont effectués en TTC.- L'opération d'exportation n'est pas soumise à la TVA.	Le crédit de TVA ainsi formé est admis au remboursement.
FOURNISSEURS DES ENTREPRISES BENEFICIAIRE DU REGIME DES ACHATS EN FRANCHISE	<ul style="list-style-type: none">- Les achats de biens, produits et services effectués par ces fournisseurs en TTC.- Les livraisons effectuées par ces fournisseurs aux entreprises bénéficiaires du régime des achats en franchise (MDN – Sociétés pétrolières – ANSEJ – ANDI – Exportateurs) sont réalisées en HT.	Le crédit de TVA ainsi formé est admis au remboursement.
DIFFERENCE DE TAUX	<ul style="list-style-type: none">- L'entreprise achète des biens et produits passibles du taux normal.- Alors que ces ventes de produits sont passibles du taux réduit.	Le crédit de TVA ainsi formé est admis au remboursement.
REDEVABLES PARTIELS (Art 9 du C.TCA)	<ul style="list-style-type: none">- Achats des biens et services en TTC.- Une partie des ventes est taxable alors que l'autre partie est exonérée (produit exonéré en vertu de l'article 09 du C.TCA).	Le remboursement est limité à la fraction de la TVA déductible selon les règles prévues en la matière (cf. instruction n°245/MF/DGI/DCTX du 24.02.2008)
CESSATION D'ACTIVITE	<ul style="list-style-type: none">- Crédit détenu à la date de la cessation correspondant à la TVA/achat acquittée non récupérée.	Le montant du remboursement à accorder est déterminé après régularisation de déductions de la TVA initialement opérées

Par conséquent, les redevables détenant des crédits de TVA, dont l'origine ne relève pas des cas expressément énumérés ci-dessus sont exclus du droit au remboursement de la TVA. Il s'agit à titre d'exemples des redevables dont les crédits détenus n'ont pas pu être absorbés en raison d'important achats effectués au cours d'un mois comparé aux chiffres d'affaires réalisés.

Ces redevables s'inscrivant dans le cadre des dispositions de l'article 33 du C.TCA modifié par l'article 25 de la loi de finances pour 2009, conserveront le droit au report du crédit de taxe constitué au titre d'un mois ou d'un trimestre, sur les mois ou les trimestres suivants.

B. NOUVELLE PROCEDURE DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA :

1. Délai d'introduction de la demande de remboursement :

Aux termes de la législation fiscale en vigueur au 31 décembre 2008, le dépôt des demandes de remboursement des crédits de TVA n'était soumis à aucune condition de délai. En effet, l'article 50 du code des TCA a fixé uniquement la période de trois mois consécutifs, au terme de laquelle le crédit de TVA qui s'est constitué pouvait faire l'objet d'une demande de remboursement, sans pour autant fixer un délai au-delà duquel la demande devient irrecevable.

En l'absence de la condition de délai, les entreprises en situation de crédits avaient le libre choix d'introduire leurs demandes à n'importe quelle date ce qui a entraîné une accumulation de crédits sur de longues périodes.

Dans le but d'éviter cette accumulation de crédits, qui est à l'origine des difficultés de traitement des demandes auxquelles est confrontée l'administration fiscale et du prolongement des délais de remboursement, les dispositions de l'article 28 de la loi de finances pour 2009 modifiant l'article 50 bis du code des TCA ont limité le délai pour le dépôt des demandes de remboursement au 20 du mois qui suit le trimestre civil au titre duquel le crédit de TVA s'est formé.

Bien qu'elles soient assimilées à des réclamations contentieuses à partir du 1^{er} janvier 2008, les demandes de remboursement, compte tenu de leur particularité, ne sont pas soumises au délai général applicable aux réclamations proprement dites mais à un délai spécifique.

Ainsi, consécutivement à cette modification les entreprises désirant obtenir le remboursement des crédits de TVA dont elles disposent sont tenues désormais d'introduire leurs demandes **avant le 20 du mois qui suit le trimestre** au terme duquel un crédit de taxe a été constaté.

Ainsi, les dates limites d'introduction des demandes de remboursement des crédits de TVA sont donc fixées comme suit :

Trimestre de constitution des crédits de TVA	JANVIER FEVRIER MARS 2009	AVRIL MAI JUN 2009	JUILLET AOÛT SEPTEMBRE 2009	OCTOBRE NOVEMBRE DECEMBRE 2009
Date limite d'introduction des demandes de remboursement	Avant le 20 avril 2009	Avant le 20 juillet 2009	Avant le 20 octobre 2009	Avant le 20 janvier 2010

2. Le sort des demandes déposées hors délai :

Les demandes de remboursement déposées hors délai sont rejetées pour vice de forme. Néanmoins, les crédits de TVA non remboursés ne sont pas définitivement perdus pour l'entreprise, mais ils seront reportés sur les prochaines déclarations et pourront soit, faire l'objet d'une nouvelle demande de remboursement si l'entreprise demeure toujours créditrice au terme du trimestre civil suivant soit, ils seront imputés sur la TVA due au fur et à mesure de la réalisation des affaires taxables.

En effet, le rejet du remboursement pour des motifs d'irrecevabilité en la forme de la demande ne peut entraîner son annulation définitive dans la mesure où la TVA ayant contribué à la formation de

ce crédit répond à toutes les conditions de déduction prévues aux articles 29 et suivants du code des TCA. L'annulation de ce crédit serait également contraire au principe du report du crédit prévu à l'article 33 du code des TCA.

Le rejet lui-même constitue, dans ce cas précis, une sanction pour l'entreprise dans la mesure où elle ne pourra obtenir le remboursement, à défaut d'imputation sur les déclarations suivantes, qu'à l'échéance du prochain trimestre civil ce qui n'est pas dans l'intérêt de l'entreprise au regard de sa trésorerie.

Exemple :

Soit une entreprise éligible au remboursement des crédits de TVA dont les déclarations G50 du 1^{er} trimestre civil 2009 présentent un crédit de TVA :

DECLARATIONS G50		
1 ^{er} trimestre civil 2009	Crédits de TVA	TVA à payer
Janvier	25.000 DA	-
Février	20.000 DA	-
Mars	30.000 DA	-

En avril :

Cette entreprise dépose le 16.04.2009 sa déclaration G50 du mois de Mars sur laquelle est constaté le crédit de 30.000 DA. A l'appui de cette déclaration, elle formule à la même date une demande de remboursement dudit crédit.

Cette demande est considérée comme recevable, le délai imparti (avant le 20 avril 2009) à cette entreprise pour formuler sa demande a été respecté

En mai :

Si cette entreprise dépose **le 7 mai sa demande de remboursement** du crédit de 30.000 DA constaté sur la déclaration du mois de mars, alors que la date limite est fixée au 20 avril. L'instruction de sa demande aboutira à un avis de rejet pour dépôt hors délai.

Néanmoins, le crédit ayant fait l'objet de rejet est reporté sur les déclarations suivantes et pourra :

- soit, faire l'objet d'une nouvelle demande de remboursement si l'entreprise présente toujours une situation créditrice au terme du prochain trimestre civil ;
- soit, être imputé sur la TVA due des mois de mai et suivants.

3. Fixation à 30.000 DA du crédit minimum à rembourser:

L'article 28 de la loi de finances pour 2009 a également complété les dispositions de l'article 50 bis du code des TCA par un nouvel alinéa pour fixer un montant minimum de remboursement.

Aux termes de cette modification, les demandes de remboursement doivent porter désormais, sous peine d'irrecevabilité, sur un **montant égal ou supérieur à 30.000 DA.**

Ainsi, pour ouvrir droit au remboursement le crédit de TVA constaté sur la déclaration G 50 du dernier mois du trimestre civile au titre duquel le remboursement a été demandé doit porter sur un montant au moins égal à 30.000 DA. En conséquence, les demandes dont le montant du crédit constaté sur la déclaration du dernier mois du trimestre est **inférieur à 30.000 DA sont irrecevables** même si les montants des crédits figurant sur les déclarations des deux premiers mois du même trimestre sont supérieurs au seuil minimum.

Les crédits rejetés pour ce motif ne sont pas définitivement annulés, ils seront reportés sur la prochaine déclaration qui suit la décision de rejet.

Aussi, dans le cas où ce crédit n'a pas été absorbé au cours du prochain trimestre civil, aboutissant à la création d'un précompte supérieur à 30.000 DA, ce dernier devra faire l'objet d'une demande de remboursement, dont le traitement ne tiendra pas compte de la période de formation du crédit sollicité.

Exemple 1 :

Une entreprise constate pour le second trimestre civil les crédits suivants :

- avril : 62.000 DA
- mai : 45.000DA
- juin : 29.900 DA.

Elle dépose le 18 juillet sa demande pour obtenir le remboursement du crédit de TVA de 29.900 DA constaté au titre du deuxième trimestre.

L'examen de la demande aboutira à une décision de rejet au motif que le crédit figurant sur la déclaration du mois de juin, soit 29.900 DA n'atteint pas le seuil minimum exigé, bien que les déclarations des mois d'avril et mai font apparaître des crédits qui excèdent le montant minimum de 30.000 DA.

Exemple 2 :

Une autre entreprise constate pour le même trimestre civil les crédits suivants :

- avril : 30.000 DA
- mai : crédit nul (TVA à payer)
- juin : 50.000 DA.

Elle dépose le 20 juillet sa demande pour obtenir le remboursement du crédit constaté au terme du trimestre civil, soit 50.000 DA.

Cette demande est recevable du fait que la période (trimestre civil) présente une situation créditrice et que le montant du crédit sollicité au remboursement excède le seuil minimum.

Exemple 3 :

Une entreprise éligible au remboursement constate au titre du 3^{ème} trimestre civil le crédit suivant :

- Juillet : TVA à payer
- Août : TVA à payer
- Septembre : crédit 100.000 DA.

Cette demande est recevable du fait que la période (trimestre civil) présente une situation créditrice et que le montant du crédit sollicité au remboursement excède le seuil minimum.

4. Remboursement trimestriel :

En limitant le délai d'introduction de la demande de remboursement au 20 du mois qui suit le trimestre civil, le remboursement doit porter sur un crédit constaté au terme de la période de **trois mois consécutifs** de chaque trimestre civil.

Autrement dit, pour admettre une demande en la forme il suffit que le troisième mois du trimestre civil fasse apparaître un crédit. En effet, le crédit demandé en remboursement est celui figurant sur la déclaration du dernier mois du trimestre civil, nonobstant la situation de cette entreprise au titre des deux premiers mois.

Par ailleurs, le crédit sollicité en remboursement doit avoir pris naissance au cours du trimestre civil écoulé. Le crédit non présenté au remboursement dans le délai, ainsi fixé par rapport au trimestre civil de sa naissance perd la possibilité au remboursement et ne devient éligible qu'au report et à l'imputation.

En effet, outre, qu'elle permet aux entreprises de se faire rembourser rapidement, cette nouvelle procédure va assurément, par le respect par les entreprises de ces nouvelles conditions de forme d'introduction des demandes de remboursement, rendre plus maîtrisable la gestion du contrôle des remboursements compte tenu du caractère nettement plus réduit des dossiers présentés au remboursement.

Pour les redevables autorisés à déposer leurs déclarations trimestriellement conformément à l'article 77 du code des TCA, cette condition est remplie du seul fait qu'un crédit apparaît sur celle -ci.

Exemple :

Soient trois entreprises éligibles au remboursement ayant présenté les demandes de remboursement suivantes :

Entreprise	Déclarations G50			Sort de la demande
	2 ^{ème} trimestre	Crédit TVA	TVA à payer	
01	Avril	-	60.000	Recevable en la forme
	Mai	20.000	-	
	Juin	30.000	-	
02	Avril	45.000	-	Recevable en la forme
	Mai	-	50.000	
	Juin	65.000	-	
03	Avril	65.000	-	Recevable en la forme
	Mai	55.000	-	
	Juin	35.000	-	

5. Non report du crédit TVA dès le dépôt de la demande de remboursement :

La législation fiscale antérieure au 1^{er} janvier 2009 ne prévoyait aucune disposition qui obligeait les entreprises détenant des crédits de TVA de suspendre, dès le dépôt de leurs demandes, le report de crédit sur les déclarations suivantes. Ainsi, les crédits de TVA demandés en remboursement ont continué à être reportés sur les déclarations suivantes, d'où le risque d'une double récupération de la TVA offerte par la possibilité d'imputation de ces crédits par voie de déduction alors que la décision de remboursement est en phase d'établissement.

La modification introduite par l'article 28 de la loi de finances pour 2009 au niveau de l'article 50 bis du code des TCA a pour objet d'astreindre les entreprises désirant obtenir le remboursement de ne plus reporter sur leurs déclarations de chiffre d'affaire suivantes les crédits de TVA dont le remboursement est demandé et ce, dès le dépôt de la demande. L'imputation de ces crédits est ainsi momentanément suspendue jusqu'à l'intervention de la décision de remboursement.

La suspension du report du crédit devant être effectuée dès le dépôt de la demande doit être constatée sur la déclaration G 50 du mois qui suit le trimestre au titre duquel le remboursement est demandé. Cette suspension n'est obligatoire que lorsqu'il y'a formulation d'une demande, de ce fait les redevables en situation de crédits de taxes n'ayant pas formulé de demandes continueront à reporter les crédits sur leurs prochaines déclarations.

Lorsqu'il est constaté que l'entreprise, ayant formulé une demande de remboursement, n'a pas respecté cette obligation, l'Administration fiscale procèdera à l'annulation du crédit reporté. Etant signalé que cette correction est susceptible d'entraîner une régularisation de la situation fiscale de l'entreprise en matière de TVA.

Exemple 1:

Soit une entreprise éligible au remboursement de TVA : sa déclaration G 50 relative aux opérations réalisées au titre du mois de mars fait ressortir les éléments ci après :

1. G50 du mois de mars déposée avant le 20 avril :

A. Chiffres d'affaires imposables : 500.000 DA	Montant des droits : 35.000 DA
B. Déduction à opérer : Précompte antérieur : 80.000 DA TVA/biens et services : 10.000 DA TVA/Immobilisations : / Total des déductions à opérer : 90.000 DA	C. TVA à payer : Total droits : 35.000 DA Total des déductions : 90.000 DA Précompte à reporter : 55.000 DA

- Cette entreprise dépose également une demande de remboursement de crédit constaté, soit : 55.000 DA

2. G50 du mois d'avril déposé avant le 20 mai : celle ci doit être souscrite comme suit :

A. Chiffres d'affaires imposables : 1.000.000 DA	Montant des droits : 70.000 DA
B. Déduction à opérer : Précompte antérieur : 0 TVA/biens et services : 20.000 DA TVA/Immobilisations : 30.000 DA Total des déductions à opérer : 50.000 DA	C. TVA à payer : Total droits : 70.000 DA Total des déductions : 50.000 DA Précompte à reporter : 0 TVA à payer : 20.000 DA

- L'entreprise en annulant le précompte antérieur de 55.000 DA, a respecté la règle du non report.

En revanche, si cette même entreprise ne respecte pas l'obligation de non report de crédit antérieur, en ne procédant pas à son annulation, sa situation fiscale en matière de TVA au titre du mois d'avril, se présentera comme suit :

A. Chiffres d'affaires imposables : 1.000.000 DA	Montant des droits : 70.000 DA
B. Déduction à opérer : Précompte antérieur : 55.000 DA TVA/biens et services : 20.000 DA TVA/Immobilisations : 30.000 DA Total des déductions à opérer : 105.000 DA	C. TVA à payer : Total droits : 70.000 DA Total des déductions : 105.000 DA Précompte à reporter : 35.000 DA

- **Dans ce cas, il sera procédé à la correction qui s'impose en annulant le crédit reporté de 55.000 DA. Cette correction dégagera une TVA à payer égale à 20.000 DA.**

- **Incidences de la correction dégageant une TVA à payer de 20.000 DA :**

* Suite à cette correction le service gestionnaire est dans l'obligation d'en informer l'entreprise afin que cette dernière prenne en compte cette correction lors de la souscription de sa déclaration G50 du mois suivant (Mai).

* Le montant de cette TVA à payer viendra en déduction du montant du remboursement déterminé suite à l'examen en la forme et au fond de la demande souscrite au titre du trimestre au cours duquel le précompte demandé en remboursement a été constitué. A cet effet, deux situations peuvent se présenter :

- Montant du remboursement supérieur ou égal à celui de la TVA à payer :

La décision du remboursement sera établie sur un montant déterminé après déduction du montant de la TVA à payer. Dans le présent cas, le contribuable obtiendra un remboursement déterminé comme suit :

Montant accordé :	55.000 DA
TVA à payer :	<u>20.000 DA</u>
Montant à remboursé :	35.000 DA

- Montant du remboursement inférieur à celui de la TVA à payer :

Montant accordé :	17.000 DA
TVA à payer :	<u>20.000 DA</u>
Montant à remboursé :	0
Montant restant de TVA à payer	03.000 DA

Ce montant viendra en déduction du montant du crédit à rembourser déterminé sur les prochaines demandes de remboursement.

Exemple 2 :

Soit une entreprise éligible au remboursement de TVA dont la déclaration G50 relative au mois de juin se présente comme suit :

1. G50 du mois de Juin déposée le 20 juillet :

A. Chiffres d'affaires imposables : 3.000.000 DA	Montant des droits : 210.000 DA
B. Déduction à opérer :	C. TVA à payer :
Précompte antérieur : 100.000 DA	Total droits : 210.000 DA
TVA/biens et services : 90.000 DA	Total des déductions : 250.000 DA
TVA/Immobilisations : 60.000 DA	Précompte à reporter : 40.000 DA
Total des déductions à opérer : 250.000 DA	

- Cette entreprise dépose également une demande de remboursement pour un montant de 40.000 DA.

2. La déclaration G50 du mois de juillet déposée avant le 20 août :

A. Chiffres d'affaires imposables : 2.000.000 DA	Montant des droits : 140.000 DA
B. Déduction à opérer :	C. TVA à payer :
Précompte antérieur : 40.000 DA	Total droits : 140.000 DA
TVA/biens et services : 180.000 DA	Total des déductions : 300.000 DA
TVA/Immobilisations : 80.000 DA	Précompte à reporter : 160.000 DA
Total des déductions à opérer : 300.000 DA	

L'exploitation de cette déclaration fait ressortir que cette entreprise n'a pas respecté l'obligation de non report du crédit antérieur de 40.000 DA constitué au titre du trimestre civil précédent. Cette situation engendrera la correction qui s'impose, laquelle aboutira à une réduction du précompte tel que déclaré pour ne prendre en compte que celui constitué au titre de ce mois s'élevant à 120.000 DA (160.000 DA - 40.000 DA).

Aussi, suite à cette correction le service gestionnaire est dans l'obligation d'en informer l'entreprise afin que cette dernière prenne en compte cette correction lors de la souscription de sa déclaration G50 du mois suivant (Août), par le report du précompte corrigé.

6. Conséquences de l'examen en la forme de la demande de remboursement :

La décision prise à l'issue de l'instruction en la forme de la demande de remboursement a des conséquences sur le crédit de TVA demandé en remboursement.

6.1 Conditions de forme remplies :

Lorsque les demandes de remboursement des crédits de TVA ont été introduites dans le respect des conditions de forme requises, celles-ci sont admises à l'examen au fond.

6.2 Demandes rejetées pour non respect des conditions de forme :

Lorsque la demande de remboursement est rejetée pour des motifs d'irrecevabilité en la forme le crédit dont le report a été suspendu à l'occasion de la demande redevient imputable sur les déclarations qui suivent la décision de rejet. A ce titre, les motifs d'irrecevabilité en la forme sont repris comme suit :

- dépôt hors délai de la demande ;
- montant du remboursement demandé inférieur à 30.000 DA ;
- absence de la signature de la demande ;
- absence des pièces justificatives devant être présentées à l'appui de la demande (copies des déclarations G 50 des trois mois, relevés des factures et des attestations d'exonération, relevés des déclarations d'exportation). Ces deux dernières conditions ne deviennent un motif de rejet impliquant l'annulation définitive du crédit, que si le redevable n'a pas donné suites aux lettres de renseignements adressées par le service l'invitant à compléter son dossier.

Le tableau ci après reprend les incidences et le sort des demandes rejetées en la forme :

Motifs de rejet en la forme de la demande	Sort de la demande
Hors délais	-Le crédit redevient imputable sur les prochaines déclarations qui suivent la décision du rejet. - Si la situation de la demande demeure créditrice au terme du prochain trimestre civil elle pourra solliciter le remboursement du crédit.
Montant du crédit inférieur à 30.000 DA	-Le crédit redevient imputable sur les prochaines déclarations qui suivent la décision du rejet. - Si la situation de la demande demeure créditrice au terme du prochain trimestre civil elle pourra solliciter le remboursement du crédit, si ce dernier dépasse 30.000 DA. Dans ce cas, il ne sera pas tenu compte du trimestre au cours duquel le crédit a été constitué.
Absence de signature de la demande – Absence des pièces justificatives – (après les demandes adressées au redevable pour compléter son dossier)	- Le crédit redevient imputable sur les prochaines déclarations et ne pourra pas faire l'objet de remboursement.

Bien entendu, lorsque le remboursement est rejeté pour des motifs inhérents aux conditions de déduction de la TVA prévues aux articles 29 et suivants du C.TCA notamment, lorsque le redevable n'a pas répondu aux demandes de renseignement l'invitant à présenter les pièces justificatives, le crédit est définitivement annulé et ne doit plus apparaître sur les déclarations suivantes.

7. Conception d'un nouveau modèle d'imprimé de demande de remboursement :

L'obligation de déposer la demande de remboursement suivant une périodicité trimestrielle instituée par l'article 28 de la loi de finances pour 2009 a nécessité la conception d'un nouveau modèle d'imprimés de demande de remboursement en remplacement des trois anciens modèles à savoir le modèle « A » conçu pour les crédits générés par les opérations réalisées en hors taxes, le modèle « B » prévu pour les crédits résultant de la cessation d'activité et le modèle « C » pour les crédits dont l'origine est la différence de taux .

Désormais, les redevables désirant obtenir le remboursement de leurs crédits sont tenus d'effectuer leurs demandes suivant un nouvel imprimé dont le modèle est joint en annexe. Ce nouveau modèle de la demande est uniforme dans le sens où il doit être utilisé quelle que soit l'origine du crédit (exportation ; ventes en hors taxes ; différence de taux ; cessation d'activité) dont le remboursement est demandé.

8. Suppression du plafond de remboursement :

La mise en œuvre de la nouvelle procédure de remboursement de crédits de TVA a induit la suppression du plafond de remboursement qui favorise les erreurs de calcul et l'accumulation de crédits. En effet, la limitation du remboursement par le plafond constitué par la TVA calculée fictivement sur les opérations d'exportation ou en franchise de taxes a contribué à l'accumulation de crédits de TVA générée à chaque fois par les reports de la fraction de crédits non remboursable résultant du calcul du plafond de remboursement.

C'est ce qui explique que certaines entreprises, bien qu'elles aient obtenu plusieurs remboursements successifs, elles demeurent toujours en situation de crédit. Ainsi , en vue de simplifier les modalités de détermination du crédit à rembourser et de les adapter à la nouvelle procédure ,le crédit remboursable est celui qui est enregistré sur la dernière déclaration de chiffre d'affaires du trimestre au titre duquel le remboursement a été demandé sous réserve que ce crédit remplit les conditions de remboursement fixées par les articles 50,50 bis et 50 ter du code des TCA et que la TVA ayant contribué à sa formation soit conforme aux conditions générales de déduction prévues par les articles 29 et suivants du même code .

9. Redevables ne formulant pas de demandes de remboursement au titre des crédits de TVA détenus :

Les entreprises éligibles au remboursement de TVA et détenant des crédits constitués depuis le 01.01.2009, sont dans l'obligation, conformément aux dispositions de l'article 50 Bis du C.TCA, d'introduire des demandes trimestrielles. Dans le cas où cette obligation n'est pas respectée (demande trimestrielle), le crédit détenu ne peut faire l'objet de remboursement.

En effet, lorsqu'une entreprise introduit une demande de remboursement portant sur un crédit constitué sur une période supérieure à un trimestre civil, il ne sera admis au remboursement, que le crédit formé au cours du trimestre précédent la demande de remboursement formulée.

Les crédits ayant pris naissance au cours des précédents trimestres civils, et pour lesquels aucune demande n'a été formulée avant le 20 du mois suivant, ne sont pas admis au remboursement mais continueront à être reportés.

Exemple :

Soit une entreprise éligible au remboursement détenant au 30.06.2009, un crédit de TVA s'élevant à 520.000 DA. Cette dernière a introduit une demande de remboursement de ce crédit avant le 20.07.2009.

L'analyse de cette demande a permis de constater que le crédit sollicité au remboursement n'a pas été constitué dans sa globalité au cours du troisième trimestre civil, mais comporte des crédits formés au cours des deux premiers trimestres civils de l'année, et ce comme suit :

En DA

Trimestres civils	TVA/ventes	Dédutions à opérer			TVA à payer	Précompte à reporter
		Précompte antérieur	TVA/achats du mois	Total		
Janvier	70.000	-	80.000	80.000	-	10.000
Février	175.000	10.000	190.000	200.000	-	25.000
Mars	95.000	25.000	110.000	135.000	-	40.000
Le crédit de 40.000 DA aurait du être demandé en remboursement						
Avril	140.000	40.000	160.000	200.000	-	60.000
Mai	280.000	60.000	300.000	360.000	-	80.000
Juin	560.000	80.000	1.000.000	1.080.000	-	520.000

Si l'entreprise avait respecté l'obligation de formulation de demandes trimestrielles, la situation de l'entreprise au regard de la TVA aurait été comme suit :

Trimestres civils	TVA/ventes	Dédutions à opérer			TVA à payer	Précompte à reporter
		Précompte antérieur	TVA/achats du mois	Total		
Avril	140.000	0	160.000	160.000	-	20.000
Mai	280.000	20.000	300.000	320.000	-	40.000
Juin	560.000	40.000	1.000.000	1.040.000	-	480.000

Ainsi, le crédit qui aurait dû être sollicité en remboursement par l'entreprise au titre du deuxième trimestre est de 480.000 DA.

Le traitement en la forme de la demande formulée par l'entreprise aboutira à l'admission à l'examen au fond d'un montant de 480.000 DA, car celui de 40.000 DA (520.000-480.000) est non admis au remboursement (irrecevable en la forme pour non respect de l'obligation trimestrielle).

Cependant, l'entreprise conserve le droit de report de ce montant (40.000 DA).

C. REGULARISATION DE LA SITUATION FISCALE DU REDEVABLE AVANT LE REMBOURSEMENT DE CREDITS TVA GENERES PAR LA CESSATION D'ACTIVITE :

L'article 50-2^{ème} du code des TCA dans son ancienne rédaction ne prévoyait aucune régularisation de la situation fiscale globale du redevable qui demande le remboursement de son crédit de TVA généré par la cessation d'activité. La modification de cet article introduite par l'article 27 de la loi de finances pour 2009 vise à rendre obligatoire et systématique la régularisation de la situation fiscale de tous les redevables qui désirent obtenir le remboursement de leurs crédits résultant de la cessation de leur activité.

Ainsi, chaque entreprise qui cesse son activité et qui introduit une demande de remboursement portant sur le crédit de TVA dont elle dispose à la date de la cessation doit faire l'objet avant le remboursement, d'une régularisation de sa situation fiscale globale.

En effet, la cessation d'activité constitue l'un des évènements qui peuvent motiver une régularisation de la situation fiscale de l'entreprise tant en matière de déduction de la TVA qu'en matière de plus values de cession d'immobilisations.

1 – Incidences fiscales :

Aux termes des dispositions de l'article 196 du CIDTA, la cessation d'activité entraîne l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés à la date de cet évènement. Pour la détermination de ce bénéfice, il est tenu compte des plus-values d'actifs immobilisés réalisées ou constatées à l'occasion de ladite cession.

En matière de TVA : La cessation d'activité entraîne la liquidation définitive du solde du compte TVA. Cette liquidation se traduit par un remboursement de crédit de TVA éventuellement dégagé après régularisation des déductions initiales. (Art 57 du C.TCA).

1.1 - Régularisation des déductions initiales en matière de TVA :

La cessation de l'activité exercée est susceptible de motiver une régularisation des déductions de la TVA initialement opérées.

Pour les entreprises se trouvant en situation de crédit, cette régularisation ne se traduit pas par un reversement de la TVA mais par une diminution du crédit détenu à la date de la cessation.

-Les marchandises en stock :

Au sens de cette nouvelle disposition il est exigé le reversement de la TVA ayant grevé les marchandises détenues en stock et dont la déduction a été déjà opérée.

Cette régularisation est motivée par la remise en cause des déductions opérées en raison de la rupture de l'affectation des marchandises qui étaient destinées au départ pour les besoins d'une activité taxable, mais suite à la cessation de l'activité elles sont devenues hors du champ d'application de la TVA.

Compte tenu de ce qui précède la TVA ayant grevé les marchandises détenues en stock à la date de la cessation et dont la déduction a déjà été opérée vient en déduction du crédit de TVA demandé en remboursement.

-Les biens amortissables :

La cessation de l'activité affecte également la situation au regard du droit à déduction des biens amortissables inscrits à l'actif du bilan à la date de la cessation.

Ces biens amortissables cessent d'être utilisés pour la réalisation d'opérations imposables, et par conséquent, ils cessent d'ouvrir droit à la déduction à la date de la cessation.

Tenant compte de la condition de déduction inhérente au délai de cinq années prévue par l'article 38 du Code des TCA, lorsque le bien en question a été utilisé pendant plus de cinq années depuis la date de son acquisition jusqu'à celle de la cessation, la TVA déduite est définitive et échappe à toute régularisation.

Par contre, une régularisation de la TVA antérieurement déduite est nécessaire lorsque le bien a été utilisé pendant moins de cinq ans à cette date.

La régularisation est calculée en fonction du nombre d'annuités restant à courir sur cette période de cinq années. Elle concerne en fait, la fraction de la TVA déduite qui n'a pas été utilisée pour la réalisation des opérations imposables.

La régularisation de la fraction de la TVA déjà déduite se traduit par une diminution du crédit de TVA détenu à la date de la cessation qui fait l'objet d'une demande de remboursement.

1.2 - Régularisation en matière de plus values professionnelles :

Lorsqu'à la suite de la cessation d'activité il a été constaté que le contribuable n'a pas déclaré la cession des biens amortissables inscrits dans l'actif de son entreprise cette cession doit faire l'objet d'une régularisation en matière d'IBS et IRG/ BIC (plus values professionnelles) dans les conditions prévues par l'article 196 du CIDTA.

La régularisation de la plus value est effectuée par voie de rôle dans le respect de la procédure contradictoire.

2- Instruction de la demande de remboursement en cas de cessation :

La régularisation de la situation fiscale globale de l'entreprise ayant déposé sa demande de remboursement suite à la cessation de son activité est opérée dans le cadre de la vérification ponctuelle instituée par les dispositions de l'article 22 de la loi de finances complémentaire pour 2008.

Compte tenu du caractère à risque des demandes de remboursement portant sur des crédits de TVA résultant de la cessation d'activité **elles sont obligatoirement orientées vers le circuit long lequel est basé sur le contrôle à priori**. Autrement dit, les demandes de remboursement de cette catégorie **doivent subir systématiquement un contrôle ponctuel dès leur introduction**.

3 - Modalités de calcul du remboursement de la TVA :

Le crédit de TVA à rembourser est déterminé en déduisant du crédit enregistré sur la déclaration du chiffre d'affaires du dernier mois de l'activité des taxes dont la déduction ne répond pas aux conditions générales de déduction de la TVA :

- La TVA non déductible, notamment celle ayant grevé les véhicules de tourisme et ceux de transport de personnel qui ne constitue pas l'outil principal de l'exploitation.
- La TVA non facturée ou celle mentionnée sur des factures non conformes aux conditions prévues par le décret exécutif N°05-468 du 10 Décembre 2005.
- La TVA non enregistrée sur les déclarations mensuelles G50.
- Le montant des régularisations de la TVA dont la déduction est remise en cause suite à la cessation de l'activité.

Exemple 1 :

Soit une entreprise ayant cessé son activité le 20.02.2009. La déclaration dudit mois fait ressortir un crédit de TVA de 100.000 DA.

- Stocks de marchandises au 20.02.2009 - TVA déduite = 10.000 DA
- Equipements amortissables :

*Machine acquise en Juillet 2008, soit deux ans d'utilisation- TVA déduite = 40.000 DA

*Matériel de transport de marchandises acquis en Mars 2004, soit six ans d'utilisation.
TVA déduite = 25.000 DA

*Véhicule de tourisme : TVA déduite = 20.000 DA.

- Calcul du remboursement :

- Crédit détenu : 100.000 DA
- TVA à régulariser : 54.000 DA

*Stock : 10.000 DA

*Equipement : $40.000 \times \frac{3}{5} = 24.000$ DA

*Véhicule de tourisme : 20.000 DA
54.000 DA

- Crédit à rembourser :

100.000 DA - 54.000 DA = 46.000 DA.

Exemple 2 :

Soit une entreprise ayant cessé son activité le 20.02.2009, la déclaration dudit mois fait apparaître un crédit de TVA de 50.000 DA.

-TVA sur marchandises détenues en stock au 20.02.2009 = 30.000 DA.

-Equipement figurant à l'actif.

*Machines acquise en Février 2007, soit trois ans d'utilisation - TVA déduite : 35.000 DA.

*La cession de cette machine a donné lieu à une plus value que le contribuable n'a pas déclaré.

*Véhicule de transport de personnel : TVA déduite : 15.000 DA.

Calcul du remboursement :

- Crédit détenu : 50.000 DA

- TVA à régulariser : 59.000 DA

*Stock : 30.000 DA

*Equipement : $35.000 \times \frac{2}{5} = 14.000$ DA

*Véhicule de tourisme : 15.000 DA

59.000 DA

- Crédit à rembourser : Néant

$50.000 \text{ DA} - 59.000 \text{ DA} = 9.000 \text{ DA.}$

Le solde étant débiteur, le contribuable est tenu de verser cette somme au Trésor Public.

La plus value réalisée par le contribuable à l'occasion de la cession d'un élément de l'actif doit faire l'objet d'une régularisation par voie de rôle suivant la procédure contradictoire.

D- Date d'effet des nouvelles procédures:

Les prescriptions de la présente circulaire prennent effet à compter du 1^{er} janvier 2009.

Elles s'appliquent sur **les crédits de TVA nés à partir de cette date**, et ce tel que précisé par les prescriptions de la note n° 09/MF/DGI/DCTX du 06.01.2009.

Les crédits antérieurs éligibles au remboursement seront traités suivant l'ancienne procédure au fur et à mesure jusqu'à leur épuisement.

Concernant les mesures relatives aux cessations d'activités, celles-ci sont applicables aux cessations intervenues depuis le 01.01.2009, ainsi, que les demandes en instance de traitement.

Vous voudrez bien assurer la diffusion de la présente instruction, veiller à son application et me faire part des difficultés éventuellement rencontrées dans son application.