



Cour des comptes

Remboursement des crédits de TVA

Chaque assujetti à la TVA dépose sa déclaration de TVA tous les mois ou tous les trimestres. Il doit ensuite normalement verser un montant de TVA aux pouvoirs publics. Un crédit de TVA peut aussi exister dans certaines circonstances (exceptionnelles, mais parfois aussi structurelles). L'assujetti récupère alors un montant de TVA supérieur à celui qu'il doit payer.

Le crédit de TVA est, en général, reporté à une période de déclaration ultérieure. La TVA peut aussi lui être remboursée sous certaines conditions et dans des cas précis. Les assujettis qui déposent des déclarations mensuelles et qui génèrent un crédit de TVA structurel peuvent demander une autorisation de remboursement mensuel.

En 2016, le SPF Finances a ainsi remboursé plus de 13 milliards d'euros de TVA. La Cour des comptes a examiné si le SPF Finances est en mesure d'organiser la procédure de remboursement des crédits de TVA de façon à assurer à la fois que le Trésor public n'encoure pas de pertes de recettes et que les assujettis ne soient pas préjudiciés. Elle a aussi analysé dans quelle mesure la procédure garantit le traitement convenable et équitable des assujettis.

La Cour des comptes a constaté que le SPF Finances garantit, au moyen de contrôles ciblés fondés sur une analyse de risques, que le remboursement des crédits de TVA n'entraîne aucun préjudice financier pour le Trésor. Sa politique en matière de risques est bien conçue.

Le retour d'information au service TACM, le service central qui pilote les contrôles, et la tenue à jour des dossiers électroniques par les services de contrôle locaux sont encore susceptibles d'être améliorés. De même, la transparence entre le service TACM et les services de contrôle locaux est insuffisante, ce qui entrave l'efficacité des contrôles et la bonne communication de la part des services de contrôle. Pour que la gestion des risques offre un rendement optimal, la Cour des comptes recommande de surveiller plus scrupuleusement la qualité des dossiers électroniques ainsi que le retour d'information. La Cour recommande par ailleurs d'accroître la transparence entre les services.

L'égalité de traitement des assujettis qui souhaitent obtenir ou conserver une autorisation de remboursement mensuel n'est pas toujours garantie. Certaines équipes de contrôle mènent en effet une politique de « tolérance » à l'égard d'entreprises qui n'atteignent pas les normes minimales, tandis que d'autres bureaux se montrent plus stricts. La Cour recommande d'élaborer des directives uniformes à cet égard pour garantir l'égalité de traitement de ces assujettis.

Afin que le bilan fiscal, le système de compensation entre toutes les dettes fiscales et certaines dettes non fiscales et les crédits, offre un rendement optimal, plusieurs problèmes doivent encore être résolus au niveau de l'intégration des banques de données existantes et de la disponibilité des données en temps réel. La Cour des comptes estime que le SPF doit, lorsqu'il développe de nouvelles banques de données, davantage tenir compte de l'échange d'informations avec les banques de données existantes.

Dans sa réponse à l'audit, le ministre des Finances signale ne pas avoir de remarque de nature politique à ajouter.

*Rapport approuvé le 21 février 2018 par l'assemblée générale de la Cour des comptes et transmis à la Chambre des représentants.
Il est disponible uniquement en version électronique sur www.courdescomptes.be.*

TABLE DES MATIÈRES

CHAPITRE 1	4
Introduction	4
1.1 Contexte	4
1.2 Importance financière	5
1.3 Questions d’audit et normes	5
1.4 Méthodes d’audit	6
1.5 Cadre juridique	7
1.5.1 Régime général : remboursement trimestriel	7
1.5.2 Régime particulier : autorisation mensuelle	8
1.5.3 Éléments qui entravent (en partie) le remboursement	8
CHAPITRE 2	10
Politique de contrôle fiscal	10
2.1 TACM et services de contrôle	10
2.2 Gestion pertinente des risques	10
2.3 Politique de sélection étayée	12
2.4 Traitement convenable et équitable	13
2.5 Certitude raisonnable quant aux montants dus	14
2.6 Paiement correct et dans les délais des crédits de TVA	15
CHAPITRE 3	16
Autorisations de restitution mensuelle	16
3.1 Raison d’être de l’autorisation	16
3.2 Gestion pertinente des risques et traitement équitable	17
3.3 Politique de sélection étayée	18
3.4 Certitude raisonnable quant aux montants dus	20
CHAPITRE 4	22
Bilan fiscal et procédure de remboursement	22
4.1 Gestion pertinente des risques	22
4.2 Traitement convenable et équitable	23
4.2.1 Dette de TVA non contestée : affectation et compensation	23

4.2.2	Dettes de TVA contestées : retenue	25
4.3	Paiement correct et dans les délais des crédits de TVA	26
CHAPITRE 5		27
	Conclusions et recommandations	27
5.1	Conclusions	27
5.1.1	Peut-on affirmer avec une certitude raisonnable que les montants remboursés étaient dus à juste titre ?	27
5.1.2	L'administration pratique-t-elle à cet effet une gestion des risques pertinente ?	27
5.1.3	L'administration mène-t-elle une politique de sélection étayée ?	27
5.1.4	L'administration garantit-elle le traitement convenable et équitable des assujettis ?	28
5.1.5	L'administration assure-t-elle le paiement correct et dans les délais des crédits aux assujettis de façon qu'aucun intérêt ne soit dû ?	28
5.2	Recommandations	28
ANNEXE		30
	Lettre du ministre des Finances	30

CHAPITRE 1

Introduction

1.1 Contexte

Chaque assujetti (ordinaire) à la TVA dépose sa déclaration de TVA mensuellement ou trimestriellement. Il verse normalement un montant de TVA aux pouvoirs publics au moyen d'un compte courant (C/C)¹. En effet, un assujetti à la TVA génère en principe une plus-value dans le cadre de ses ventes ou de sa production, de sorte que le montant de TVA reçu de ses clients qu'il doit reverser est supérieur à celui qu'il paie à ses fournisseurs.

Un crédit de TVA peut aussi exister dans certaines circonstances. L'assujetti à la TVA récupère alors un montant de TVA supérieur à celui qu'il doit payer. Il peut s'agir d'une situation temporaire et exceptionnelle ou d'un cas récurrent.

Un crédit de TVA temporaire et exceptionnel peut apparaître dans les cas suivants :

- une cessation temporaire d'activités² ou une non-facturation temporaire ;
- le faible chiffre d'affaires réalisé par une entreprise qui démarre ;
- des investissements élevés en un court laps de temps auprès d'une entreprise établie ;
- une facturation unique de montants importants qui ont fait l'objet d'un report exceptionnel de paiement pour des raisons économiques.

Dans ces cas occasionnels, le crédit de TVA est en général reporté à une période de déclaration ultérieure. La TVA peut aussi être remboursée sous certaines conditions et dans des cas précis.

Le crédit de TVA peut aussi être structurel et récurrent, notamment dans le cas :

- de travaux effectués par l'assujetti, mais dont un cocontractant s'acquitte de la TVA (report de perception) ;
- d'entreprises qui proposent principalement des fournitures ou des services intracommunautaires exemptés ;
- d'entreprises essentiellement actives à l'exportation (en dehors de l'Union européenne) ;
- d'entreprises dont les opérations sortantes sont soumises à un taux de TVA réduit de 6 % par exemple (comme pour l'alimentation), mais qui doivent s'acquitter du taux ordinaire de 21 % sur de nombreuses factures entrantes.

Dans les cas précités, les assujettis qui déposent des déclarations mensuelles peuvent demander une autorisation de remboursement mensuel.

Deux administrations du SPF Finances interviennent dans le remboursement de la TVA, à savoir l'Administration générale de la fiscalité (AGFisc) et l'Administration générale de la

¹ L'assujetti ordinaire à la TVA utilise un compte courant (C/C) auprès du SPF Finances lui permettant de remplir ses obligations dans ce domaine. Il s'agit d'un compte de bilan reprenant les crédits d'un assujetti et ses dettes vis-à-vis du SPF Finances. Ce régime ne s'applique toutefois pas à certaines catégories d'assujettis à la TVA (assujettis occasionnels et franchisés). Ces catégories ne sont pas abordées.

² Une cessation définitive entraîne la clôture du compte courant.

perception et du recouvrement (AGPR). Les services extérieurs de l'AGFisc comptent un certain nombre de centres Petites et moyennes entreprises (centres PME) et Grandes entreprises (centres GE). La majorité de ces centres se composent d'une division Gestion et d'une division Contrôle, toutes deux subdivisées en équipes.

L'AGFisc examine la légitimité de la demande et les conditions spécifiques du remboursement. Elle ne se limite pas aux facteurs à l'origine du crédit, mais procède à un contrôle plus large. Lorsqu'elle estime que le remboursement peut avoir lieu, elle transmet les listes à l'AGPR.

L'AGPR traite le remboursement en veillant avant tout au « bilan fiscal ». Celui-ci donne un aperçu de toutes les créances et dettes fiscales³ de l'assujetti à l'égard du SPF Finances. L'AGPR l'utilise pour vérifier si un assujetti à qui un crédit de TVA doit être remboursé n'a pas de dettes à la TVA, d'autres dettes fiscales, d'enquête en cours, s'il n'est pas en situation de fraude avérée ou présumée, de saisie imposée, etc. Elle décide alors de ne pas rembourser ou de procéder à un remboursement intégral ou partiel ou à une retenue (partielle) à titre conservatoire⁴.

1.2 Importance financière

Dans le cadre de la procédure de remboursement, plus de 13 milliards d'euros ont été restitués aux assujettis à la TVA en 2016⁵. La recette nette de TVA s'est élevée à 28,5 milliards d'euros en 2016. Les remboursements de TVA ont donc une très grande importance financière.

1.3 Questions d'audit et normes

La Cour des comptes a examiné la procédure de remboursement des crédits de TVA au départ de la question d'audit suivante :

L'administration est-elle en mesure d'organiser la procédure de remboursement des crédits de TVA de façon à assurer, avec une certitude raisonnable, à la fois que le Trésor public n'encoure pas des pertes de recettes évitables et que les assujettis ne soient pas indûment préjudiciés ?

Cette question d'audit s'articule autour des sous-questions suivantes :

1. Peut-on affirmer, avec une certitude raisonnable, que les montants remboursés étaient dus à juste titre ?
2. L'administration pratique-t-elle à cet effet une gestion des risques pertinente ?
3. L'administration mène-t-elle une politique de sélection étayée concernant les dossiers à contrôler ?
4. L'administration garantit-elle le traitement convenable et équitable des assujettis ?
5. L'administration assure-t-elle le paiement correct et dans les délais des crédits aux assujettis de façon qu'aucun intérêt ne soit dû ?

³ Les dettes et créances non fiscales ainsi que les dettes et créances auprès du Service des créances alimentaires et de l'ONSS sont concernées aussi depuis peu.

⁴ Voir [chapitre 4](#).

⁵ Sur les plus de 13 milliards d'euros, les remboursements trimestriels représentent près de 6 milliards d'euros et les remboursements mensuels aux détenteurs d'une autorisation plus de 7 milliards d'euros.

Ces questions ont été examinées à la lumière des normes suivantes :

- L'AGFisc doit pouvoir garantir que le remboursement des crédits de TVA n'entraîne aucun préjudice financier pour le Trésor public. En d'autres termes, elle doit être raisonnablement certaine que les 13 milliards d'euros remboursés chaque année l'ont été à juste titre.
- Il est impossible de tout contrôler. L'AGFisc doit donc prévoir une gestion des risques satisfaisante. Elle doit prendre les mesures nécessaires pour détecter et prévenir les risques. Son contrôle des dossiers doit s'appuyer sur une analyse pertinente des indices de problèmes.
- L'administration doit veiller à l'égalité de traitement des assujettis. L'AGFisc a le devoir de garantir aux assujettis présentant le même profil de risques que les probabilités de contrôle sont identiques pour chacun d'entre eux et que l'approche de contrôle et les sanctions sont également équivalentes.
- La politique de sélection doit être adaptée périodiquement à la lumière des résultats des contrôles. L'AGFisc doit dès lors mettre au point un mécanisme de retour d'information afin d'optimiser encore davantage la sélection des dossiers.
- L'AGPR doit donner une suite correcte au bilan fiscal. Elle garantit une application uniforme et intègre des retenues sur les crédits d'impôts s'il existe d'autres dettes fiscales ou non fiscales ou des soupçons de fraude ou d'erreur.
- Les dossiers de remboursement font l'objet d'un traitement intégré électronique de manière à pouvoir suivre efficacement toutes les étapes de la procédure et à faciliter le rapportage.
- L'AGFisc et l'AGPR garantissent le paiement correct et dans les délais des crédits aux assujettis, de sorte que l'État ne doive pas verser d'intérêts.

Concrètement, l'audit se focalise sur cinq tâches de l'AGFisc et de l'AGPR :

1. le pilotage des contrôles, la politique de sélection et les modèles de contrôle ;
2. les actions de contrôle réalisées par les centres PME et GE concernant les listes de remboursement ;
3. la délivrance d'une autorisation de remboursement mensuel et le contrôle intermédiaire des conditions de délivrance de cette autorisation ;
4. les actions de contrôle dans le cadre du bilan fiscal ;
5. les affectations finales des crédits de TVA dans le cadre de la procédure de remboursement.

1.4 Méthodes d'audit

Dans la phase préparatoire, la Cour des comptes a étudié les sources d'information suivantes :

- la législation et la réglementation ;
- la description de l'analyse de risques, les modèles de contrôle utilisés, les plans annuels et pluriannuels ainsi que les profils de risques ;
- les données chiffrées relatives aux contrôles effectués ;
- les données qualitatives relatives aux contrôles effectués ;
- les résultats des contrôles dans Stirco⁶.

⁶ Système de traitement intégré Impôts et Recouvrement – Contrôle. Cette application a été développée pour gérer le programme de contrôle et numériser le dossier de contrôle.

L'audit en tant que tel a été réalisé en premier lieu par le biais d'entretiens avec des fonctionnaires dirigeants de l'AGFisc et de l'AGPR. Les résultats des entretiens et de l'analyse des documents ont été vérifiés auprès de plusieurs centres PME et GE locaux et auprès d'équipes de contrôle à travers le pays.

Un premier examen sommaire des bases de données du SPF Finances a permis de sélectionner (de façon aléatoire) un échantillon de dossiers dans les applications Stirco et Stiron⁷. Le but est de les suivre, de la fixation du crédit de TVA à son remboursement effectif, en passant par la sélection et le contrôle de la légitimité du remboursement.

Les résultats de l'audit ont été transmis le 13 septembre 2017 au SPF Finances, qui a communiqué ses remarques le 13 octobre 2017. Celles-ci ont été intégrées au projet de rapport qui a été adressé au ministre des Finances le 6 décembre 2017. Dans sa lettre du 17 janvier 2018 (voir annexe), le ministre a fait savoir qu'il n'avait pas de remarque de nature politique à ajouter au rapport.

1.5 Cadre juridique

1.5.1 Régime général : remboursement trimestriel

Lorsqu'un assujetti joint une demande expresse de restitution à sa déclaration et communique le numéro de compte correct⁸ et que le solde créditeur de son compte courant remplit les conditions minimales ci-après, le solde créditeur est remboursé suivant les règles suivantes⁹ :

Tableau 1 - Déclarations trimestrielles

Introduction de la déclaration	Solde créditeur du compte courant	Paiement sur demande expresse au plus tard le
4 ^e trimestre de l'année civile	≥ 245 euros	31 mars de l'année civile suivante
Autre trimestre de l'année civile	≥ 615 euros	30 juin (1 ^{er} trimestre) 30 septembre (2 ^e trimestre) 31 décembre (3 ^e trimestre)

Source : Cour des comptes

⁷ Système de traitement intégré Impôts et Recouvrement – *Ondernemingen* (Entreprises).

⁸ Il ne doit pas le faire à chaque fois, mais une fois avant le premier remboursement et en cas de modification ultérieure du numéro de compte.

⁹ Article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du code de la TVA et article 8-1, § 2, alinéas 1^{er} et 2, de l'arrêté royal n^o 4 du 29 décembre 1969 relatif aux restitutions en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Tableau 2 - Déclarations mensuelles (sans autorisation)

Introduction de la déclaration	Solde créditeur du compte courant	Paiement sur demande expresse au plus tard le
En décembre de l'année civile	≥ 245 euros	31 mars de l'année civile suivante
Avec un solde créditeur en mars, juin ou septembre	≥ 1.485 euros	30 juin (déclaration de mars) 30 septembre (déclaration de juin) 31 décembre (déclaration de septembre)

Source : Cour des comptes

Ces règles constituent le point de départ de la politique de contrôle fiscal, qui est examinée au [chapitre 2](#).

1.5.2 Régime particulier : autorisation mensuelle

Un régime particulier s'applique aux assujettis dont les opérations sortantes sont majoritairement exemptées de TVA¹⁰. Cela concerne avant tout les opérations sortantes en matière d'exportation ou de prestations intracommunautaires exemptées, le transport (international), les opérations sortantes qui font l'objet d'un report de perception (par exemple, des travaux immobiliers, comme des travaux de construction ou de rénovation, pour lesquels la TVA est due par le cocontractant) ainsi que les assujettis qui paient le taux de TVA normal sur leurs opérations entrantes, mais qui facturent à un taux réduit¹¹.

Ces assujettis peuvent obtenir une autorisation de remboursement mensuel si un certain nombre de conditions sont remplies. Ils doivent adresser leur demande au responsable de l'équipe de gestion PME ou GE. Une fois l'autorisation obtenue, ils sont remboursés à la fin du deuxième mois qui suit la période de déclaration à partir d'un solde créditeur de 245 euros¹².

La politique d'autorisation est examinée au [chapitre 3](#).

1.5.3 Éléments qui entravent (en partie) le remboursement

Jusqu'au 1^{er} janvier 2005, les créances et les dettes fiscales ne pouvaient être déduites ou compensées que si elles étaient de la même catégorie¹³. Un crédit de TVA ne pouvait donc être utilisé que pour apurer une dette de TVA.

L'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004¹⁴ a permis la compensation ou l'affectation, sans formalités, d'un crédit de TVA ou d'impôts directs au paiement d'une dette de TVA ou d'impôts directs.

¹⁰ Lorsque 30 % ou plus de leurs opérations sont exonérées.

¹¹ Article 8-1, § 2, 3^o, de l'arrêté royal n^o 4.

¹² Article 8-1, § 5, de l'arrêté royal n^o 4.

¹³ Article 8-1, § 3, alinéa 2, de l'arrêté royal n^o 4.

¹⁴ *Moniteur belge*, 31 décembre 2004, 2^e édition.

En 2008, ce système a été étendu à toutes les dettes fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le SPF Finances¹⁵. Il a entre-temps été élargi à l'ONSS.

L'administration a développé à cet effet le « bilan fiscal », une application qui donne une image complète de l'ensemble des crédits et dettes de chaque assujetti à l'égard de l'administration. La nouvelle réglementation et le bilan fiscal offrent à l'administration beaucoup plus de possibilités d'appliquer une affectation, une compensation ou une retenue.

Il s'agit toujours de dettes certaines, liquides (non contestées) et exigibles dans les cas précités. L'administration ne peut, en revanche, pas recourir à la compensation légale¹⁶ ni affecter un crédit de TVA au paiement d'une dette de TVA¹⁷ si la dette est contestée ou si elle doute du bien-fondé du crédit. Il ne lui reste alors plus que la retenue¹⁸.

Le [chapitre 4](#) détaille ces possibilités.

¹⁵ Article 194 de la loi-programme du 22 décembre 2008, *Moniteur belge* du 29 décembre 2008.

¹⁶ Article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, tel que modifié en décembre 2008.

¹⁷ Article 8-1, § 3, alinéas 1 à 3, de l'arrêté royal n° 4.

¹⁸ Article 8-1, § 3, alinéas 4 et 5, de l'arrêté royal n° 4.

CHAPITRE 2

Politique de contrôle fiscal

2.1 TACM et services de contrôle

Depuis avril 2012, le service Tax Audit and Compliance Management (TACM) de l'AGFisc pilote la politique de contrôle fiscal de manière centralisée. Le service ramène, en plusieurs étapes, le large spectre de risques fiscaux détectés à un plan de contrôle annuel contenant plusieurs actions concrètes pour les services de contrôle locaux.

Pour chaque action de contrôle, le service TACM élabore des profils de risques, qui servent ensuite à établir des listes de sélection centralisées contenant les dossiers à contrôler. Il prévoit aussi une approche de contrôle obligatoire pour chaque action de contrôle. Enfin, il a rédigé une description de procédure pour chacune de ces tâches.

La Cour des comptes a examiné si ces procédures sont suffisamment élaborées pour éviter les remboursements indus et effectuer les remboursements dus dans les délais. Elle a aussi vérifié dans quelle mesure les procédures garantissent un traitement convenable et équitable des assujettis.

Le tableau ci-après reprend le nombre de dossiers de restitution sélectionnés en vue d'un contrôle pour 2014, 2015 et 2016 ainsi que le nombre de dossiers considérés comme ne présentant pas de risques suffisants et remboursés sans contrôle. Le tableau indique également l'importance financière.

Tableau 3 - Restitutions trimestrielles contrôlées et non contrôlées

	Nombre de dossiers			Montants réclamés (en euros)		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
Contrôlés	43.890 (12 %)	44.412 (12 %)	38.464 (10 %)	1.741.009.380 (31 %)	2.083.241.437 (34 %)	1.234.110.779 (21 %)
Non contrôlés	318.420 (88 %)	321.337 (88 %)	336.425 (90 %)	3.825.997.450 (69 %)	3.965.142.316 (66 %)	4.633.439.097 (79 %)
Total	362.310	365.749	374.889	5.567.006.830	6.048.383.753	5.867.549.876

Source : Cour des comptes à partir des données de l'AGFisc

Le contrôle d'une partie relativement faible des dossiers permet néanmoins de couvrir une partie raisonnable des montants réclamés. La matérialité des contrôles semble donc garantie à suffisance.

2.2 Gestion pertinente des risques

La nouvelle politique de contrôle fiscal de l'AGFisc est caractérisée par une approche ciblée et sélective fondée sur une gestion des risques centralisée.

La Cour estime que le regroupement de toutes les tâches organisationnelles relatives au contrôle fiscal au sein d'un service central (TACM) est positif. L'AGFisc a mis au point le

processus 17 Gestion des risques, qui a pour but d'identifier les risques fiscaux ou les secteurs à risques, de les analyser et de les décrire dans des profils de risques. Les quatre objectifs suivants ont été formulés à cet effet :

- identifier et analyser les risques et les secteurs à risques existants, les indicateurs de risques et les niveaux de risques ;
- délimiter correctement, pour les groupes cibles, la manière dont les risques et les secteurs à risques sont représentés ;
- élaborer des profils de risques sur lesquels l'administration pourra se baser lors de la phase préparatoire pour mettre au point des procédures d'assistance et des programmes de contrôle ;
- disposer d'une liste actualisée de risques et de secteurs à risques classés par ordre d'importance. L'AGFisc élabore son plan d'action annuel et pluriannuel à partir de cette liste.

La Cour a analysé les principales phases de ce processus de gestion et les documents administratifs et fichiers y relatifs (registre des risques, plan pluriannuel, plans de contrôle annuels). Elle a constaté que le service TACM travaille de manière planifiée et suit une méthode logique.

Pour sélectionner les actions de contrôle, le service se base sur un registre des risques étendu qui peut être complété via différents canaux (tant du sommet vers la base que de la base vers le sommet) et à partir de différentes perspectives (donc pas uniquement sur la base des données fiscales).

Comme le comité de gestion de l'AGFisc valide explicitement les principales étapes de la procédure de sélection, les dirigeants (du sommet vers la base) sont impliqués dans l'élaboration de la politique de contrôle. Ils peuvent en principe l'évaluer régulièrement et l'adapter si nécessaire.

À partir de la base (vers le sommet), il existe quatre canaux pour donner un retour d'information au service TACM :

- la boîte à idées générale Fiscidee sur l'intranet ;
- la rubrique F. Commentaires de la fiche de résultats dans Stirco¹⁹ ;
- un contact direct avec le service TACM (par courriel ou téléphone) ;
- la réunion annuelle du groupe d'experts externes.

L'examen des dossiers montre que la qualité de ce retour d'information reste améliorable.

Bien que presque tous les services utilisent des documents standard et les complètent en général convenablement, le format de ces documents diffère légèrement d'un service à l'autre. En outre, au lieu d'être complétés au format électronique, ils sont parfois imprimés, complétés à la main et à nouveau numérisés. Ils sont, de ce fait, souvent pour ainsi dire illisibles et dès lors inutilisables en tant que retour d'information.

¹⁹ L'utilisation de Stirco vise à avoir une meilleure vue d'ensemble des actions de contrôle et à pouvoir en assurer un meilleur suivi. À cet effet, les services de contrôle doivent documenter l'ensemble des activités de contrôle dans Stirco et saisir tous les retours d'information de manière électronique afin de numériser complètement le dossier de contrôle. Ces opérations ne sont pas toujours rigoureuses dans la pratique.

De même, la qualité des dossiers n'est pas toujours équivalente : la plupart sont structurés de manière très claire (et contiennent beaucoup d'informations, de documents et de traces des démarches effectuées pendant le contrôle), mais certains ne comportent que le rapport (et des informations générales uniquement, sans pièce probante). Tous les documents d'un dossier sont parfois repris dans un seul fichier PDF, ce qui entrave la recherche et l'exploitation ultérieures des informations.

Ces manquements hypothèquent le caractère actuel du registre des risques et empêchent son utilisation à des fins de management et de gestion.

2.3 Politique de sélection étayée

Le contrôle du remboursement des crédits de TVA sur le compte courant est piloté de manière centralisée par le service TACM. Le service a élaboré l'action de contrôle 678 à cet effet. La Cour des comptes estime que, d'une manière générale, la sélection centrale des dossiers à contrôler dans le cadre de cette action de contrôle se déroule selon une procédure bien structurée.

Le service TACM charge toutes les tâches de contrôle dans le programme Stirco. Celui-ci permet de suivre, pour chaque assujetti, la nature du contrôle et son avancement (planifié, en cours, annulé, clôturé, etc.) ainsi que les travaux de contrôle (rapport de contrôle, courriels échangés, relevé de régularisation, fiche de résultats).

La sélection du service TACM comprend une liste de dossiers impératifs (à vérifier obligatoirement) et indicatifs (à vérifier facultativement). La liste impérative est composée en tenant compte de 80 % de la capacité théorique de chaque service. Les 20 % restants peuvent être affectés à des dossiers de la liste indicative sélectionnés par les chefs d'équipe des services de contrôle. La Cour des comptes a toutefois constaté que les services fixent la charge de travail réelle relative au contrôle systématiquement à 1,5 point/jour de travail, alors que le service TACM ne tient compte que d'une charge de travail de 1,15 point. Dans la pratique, les services de contrôle ne parviennent dès lors plus à contrôler des dossiers facultatifs.

Les gestionnaires planificateurs peuvent, sous la surveillance des directeurs de centres, désélectionner²⁰ des dossiers impératifs dans des cas exceptionnels²¹. Ils peuvent également ajouter des dossiers à contrôler d'office dans Stirco sur proposition de leurs services. Par ailleurs, ils peuvent proposer au service TACM de placer des assujettis sur la liste 678 en vue d'un contrôle futur. Les services reçoivent un retour d'information au sujet de la décision du service TACM.

Bien que cette procédure se déroule en général de manière correcte, un problème se pose au niveau de la transparence entre le service TACM et les services de contrôle locaux. Ainsi, ces derniers ne sont informés que des critères généraux auxquels tous les dossiers sont soumis, et pas des motifs spécifiques de sélection ou non d'un dossier. Le service TACM expose qu'un dossier doit être examiné dans sa totalité et pas seulement en fonction du ou des motifs de

²⁰ Le contrôle de dossiers dans Stirco a révélé peu de cas de désélection liés à une décision d'un gestionnaire planificateur.

²¹ Par exemple, lorsque l'assujetti à la TVA a fait faillite ou lorsque le dossier ne relève pas de la compétence du service, fait déjà l'objet d'un contrôle TVA ou a déjà été contrôlé au cours de la période précédente. Pendant la procédure de sélection effectuée par le service TACM, une sorte de désélection peut aussi déjà avoir lieu, lorsque la présence d'indicateurs déterminés réduit le risque global.

sélection. Il peut, en effet, contenir davantage d'irrégularités que celles qui ont amené à le sélectionner.

Un surcroît de transparence permettrait d'éviter de nombreuses incompréhensions de la part des services de contrôle. Pour le moment, certains (types de) dossiers sont sélectionnés de manière systématique pour des raisons qui leur échappent, puisqu'ils n'ont généralement (plus) rien à observer les concernant. C'était le cas dans 41,8 % des dossiers examinés par la Cour des comptes.

Préciser la raison de la sélection (tout en conservant l'obligation d'examiner l'ensemble du dossier) permettrait d'y remédier ou, du moins, d'avoir un retour d'information plus efficient. Il aurait à son tour un effet positif sur la politique de sélection.

La sélection des missions de contrôle impératives dans le cadre de l'action de contrôle 678 est, en principe, évaluée et adaptée régulièrement par le service TACM. Ainsi, une distinction sera opérée dans un avenir proche en fonction de la solvabilité de l'assujetti à la TVA²². Les assujettis solvables ne seront ainsi soumis qu'à un contrôle annuel²³, tandis que les autres pourront être sélectionnés en permanence.

2.4 Traitement convenable et équitable

La sélection centralisée à partir des profils de risques garantit que la probabilité d'être sélectionné en vue d'une action de contrôle particulière est théoriquement la même pour tous les assujettis ayant un profil de risques identique. En outre, le service TACM transmet une approche de contrôle pour chaque type de dossiers. Bien qu'un traitement inéquitable ne puisse jamais tout à fait être exclu, cette méthode offre une garantie plus objective d'un traitement équitable des assujettis à la TVA que le système décentralisé en place avant 2012.

Les dossiers sélectionnés par le service TACM en vue d'un contrôle ne sont attribués effectivement aux services de contrôle qu'en fonction de la capacité de contrôle théorique qu'ils ont lors du chargement de l'action dans Stirco. Cependant, le classement de la liste de risques établie au niveau national est totalement indépendant de la répartition des dossiers entre les services compétents territorialement. Ainsi, il peut arriver qu'un dossier présentant un taux de risque élevé ne puisse pas être attribué au service de contrôle compétent territorialement, parce qu'il ne dispose pas d'une capacité de contrôle suffisante, alors qu'un dossier présentant un taux de risque moins élevé peut l'être, parce que compatible avec la capacité du service de contrôle compétent.

La capacité de contrôle effective d'un service peut en outre diminuer au cours de la période de contrôle de sorte à devenir insuffisante pour traiter toutes les missions de contrôle impératives. Le risque d'être effectivement contrôlé pour un assujetti dépend donc de la capacité du service dont il dépend. Comme les missions de contrôle sont attribuées au niveau des centres, un manque de capacité dans un service peut être compensé par un glissement

²² La solvabilité fait l'objet d'un monitoring depuis longtemps déjà, mais la liste n'est pas encore utilisée pour opérer une distinction au niveau de la fréquence du contrôle.

²³ Le service TACM est convaincu que les listes de contrôle annuel permettront d'obtenir un meilleur résultat, notamment parce que certaines évolutions négatives peuvent être rectifiées au cours de ce délai d'un an, de sorte qu'un contrôle ne soit plus nécessaire. Le service estime que le profil établi est en tout cas meilleur sur une période plus longue, parce qu'il se base sur davantage de données. Les déclarants mensuels (avec et sans autorisation) font aussi partie de ce screening.

temporaire de la capacité d'un autre service²⁴. Cette opération permettrait d'éviter autant que possible que des dossiers à profil de risques élevé ne puissent pas être attribués. Les services de contrôle interrogés ont signalé qu'ils effectuaient toutes les missions de contrôle impératives.

Un contrôle de dossiers dans Stirco a révélé que la lettre de « fin du contrôle » n'était pas toujours présente dans le dossier électronique²⁵. Il n'a pas pu être vérifié si cette lettre avait néanmoins été envoyée. Des différences ont également été constatées sur le plan du contenu : toutes les lettres ne mentionnaient pas explicitement que le contrôle était achevé, il fallait parfois le déduire du contexte.

2.5 Certitude raisonnable quant aux montants dus

Des contrôles ciblés permettent à l'AGFisc de garantir avec une certitude raisonnable que le remboursement des crédits de TVA n'entraîne aucun préjudice financier pour le Trésor public.

Pour assurer la qualité de ces contrôles, le service TACM a élaboré une méthode centrale pour la plupart des actions de contrôle (récurrentes). Le but est de mieux maîtriser les risques fiscaux propres à un groupe cible ou à un thème particulier et de garantir une approche de contrôle plus uniforme. À cet effet, le service a développé des modèles qui attirent l'attention des agents taxateurs sur les points importants à contrôler et leur fournissent des pistes pour résoudre des problèmes rencontrés lors du traitement de certains types de dossiers. L'approche prescrite vise donc, d'une part, à imposer une procédure uniforme²⁶ (méthode spécifique dans le cadre d'une action de contrôle particulière) et, d'autre part, à offrir un outil à l'agent taxateur pour résoudre les problèmes.

Le service TACM a rédigé une instruction administrative et élaboré une approche de contrôle spécifique pour accompagner l'action de contrôle 678. Elle se réfère à la législation applicable, à la jurisprudence et à la doctrine et comporte une rubrique FAQ.

Un contrôle de qualité spécifique a par ailleurs été mis en place. Le contrôle qualité de première ligne portant sur les missions de contrôle a été confié au gestionnaire planificateur, qui travaille sous la surveillance du directeur du centre. Il distribue les missions à ses agents de contrôle. Sous la direction du responsable de la division Contrôle, le chef de l'équipe de contrôle clôture les missions après avoir constaté qu'elles ont été effectuées conformément aux directives et de manière convenable et correcte.

Des progrès restent à faire sur ce plan dans la pratique. Ainsi, au lieu d'être complétés au format électronique, certains documents sont imprimés, complétés à la main et à nouveau numérisés. Ces documents sont alors souvent pour ainsi dire illisibles et, de ce fait, inutilisables à des fins de management et de gestion.

²⁴ Une nouvelle fonction a été créée à cet effet, à savoir celle de gestionnaire planificateur. Elle est confiée à un planificateur senior relevant directement du service TACM.

²⁵ Le chargement de ce document dans Stirco est obligatoire.

²⁶ D'après les prescriptions administratives, ces modèles de contrôle ne sont ni exhaustifs ni exclusifs, mais l'approche de contrôle prescrite est, en principe, obligatoire pour les missions de contrôle impératives (actions de contrôle ponctuelles ou ciblées).

La qualité des dossiers est aussi variable : bien que la plupart des dossiers soient structurés de manière très claire, certains ne contiennent que le rapport (complété de manière très rudimentaire).

Certains services adaptent le formulaire standardisé et ajoutent un champ pour l'avis du contrôleur et la décision du chef d'équipe (contrôle de deuxième ligne). La plupart des dossiers ne contenaient pas cette trace explicite d'un contrôle de qualité. Or, un tel avis explicite sur la qualité est à recommander en tant que bonne pratique.

2.6 Paiement correct et dans les délais des crédits de TVA

Si l'AGFisc ne rembourse pas en temps voulu, elle doit verser des intérêts. Pour les éviter, les services de contrôle doivent se montrer prudents face aux mesures qui pourraient entraîner de tels intérêts.

Des intérêts peuvent souvent devoir être payés lorsque l'assujetti ne possède pas (encore) les justificatifs nécessaires concernant une opération douteuse. Dans pareille situation, le service de contrôle a deux options.

La première consiste à remettre les montants sur le compte courant, à ne pas les rembourser et à reporter le contrôle jusqu'à ce que le document soit disponible. L'assujetti doit toutefois donner son autorisation. Dans ce cas, il n'y a pas d'intérêts dus parce que cette décision implique que l'assujetti retire sa demande de remboursement.

Si l'assujetti refuse, l'AGFisc a une deuxième option, à savoir conseiller à l'AGPR de retenir le montant contesté jusqu'à la production du document. S'il s'avère par la suite que la retenue n'était pas justifiée, le montant contesté est à rembourser, majoré d'intérêts. Les décisions de retenue sont cependant rares.

CHAPITRE 3

Autorisations de restitution mensuelle

3.1 Raison d'être de l'autorisation

Depuis l'unification du marché européen en 1993, de nombreux assujettis qui effectuent essentiellement des exportations et des livraisons intracommunautaires présentent chaque mois un excédent structurel de TVA et, dès lors, un crédit de TVA sur leur compte courant. En effet, ils ne doivent pas appliquer de TVA sur bon nombre de leurs factures sortantes, mais ont payé un montant élevé de TVA déductible sur la plupart de leurs factures entrantes. L'administration a dès lors créé une possibilité de restitution mensuelle par l'intermédiaire d'une autorisation à demander par les assujettis. L'administration leur évite ainsi de devoir préfinancer la TVA et leur permet de conserver un niveau de liquidités suffisamment élevé.

Par la suite, cette mesure a été étendue à deux autres catégories d'assujettis qui présentent aussi souvent un excédent structurel de TVA, à savoir les entreprises qui effectuent de nombreux transports internationaux et celles qui réalisent des travaux immobiliers pour lesquels la perception est reportée vers le cocontractant²⁷.

En 2017, 7.230 assujettis possédaient une autorisation de restitution mensuelle. Ils se situent principalement dans le ressort des bureaux des grandes villes et dans celui du bureau Bruxelles-Étrangers.

Le tableau ci-après donne un aperçu du nombre d'autorisations par catégorie.

Tableau 4 - Autorisations par catégorie en 2017

Motif de l'octroi de l'autorisation (nature de l'entreprise)	Nombre
Exportations et livraisons intracommunautaires	3.454
Transport international	292
Travaux immobiliers (report de perception vers le cocontractant)	3.484
Total	7.230

Source : Cour des comptes à partir des données de l'AGFisc et de l'AGPR

²⁷ Ces deux catégories présentent un excédent structurel de TVA, parce qu'elles versent la TVA à leurs fournisseurs et prestataires de services, mais facturent elles-mêmes sans TVA en vertu d'une exemption ou d'un report de perception vers le cocontractant.

Le tableau ci-après reprend le nombre de demandes de restitution et les montants remboursés en 2014, 2015 et 2016.

Tableau 5 – Remboursements aux détenteurs d’une autorisation

	Nombre de dossiers	Montants réclamés (en euros)
2014	72.395	6.929.761.099
2015	73.224	7.267.939.434
2016	73.787	7.354.605.421

Source : Cour des comptes à partir des données de l’AGFisc et de l’AGPR

3.2 Gestion pertinente des risques et traitement équitable

Les principes de base de l’octroi des autorisations sont consignés dans une circulaire et une instruction. La circulaire, qui s’adresse aux assujettis, et l’instruction, qui est destinée à l’administration, suivent en grande partie le même canevas. Les deux documents sont conçus de manière logique et contiennent les directives nécessaires. Ils sont relativement récents (2009) et remplacent une instruction désuète de 2003.

Pour obtenir une autorisation, l’assujetti doit remplir de simples conditions de base :

- Il doit faire des déclarations mensuelles.
- Les opérations exemptées et les travaux immobiliers pour lesquels la perception est reportée vers le cocontractant doivent représenter au moins 30 % du chiffre d’affaires total des 12 derniers mois.
- Les remboursements doivent s’élever au minimum à 12.000 euros par an²⁸.

Avant d’accorder l’autorisation, le chef du service de gestion local examine si les conditions sont remplies. Dans la pratique, il s’agit d’un contrôle formel basé sur les documents joints à la demande, qui doivent attester que les conditions sont remplies. Dans des cas exceptionnels, des informations complémentaires sont demandées ou les services de contrôle sont priés d’effectuer un contrôle sur place²⁹.

Les assujettis qui demandent une autorisation, parce qu’ils effectueront dans le futur des activités grâce auxquelles ils estiment remplir les conditions, peuvent obtenir cette autorisation sur la base de prévisions (plausibles). Ces conditions sont, bien entendu, contrôlées ultérieurement.

En principe, l’autorisation est prolongée automatiquement, de sorte que les assujettis ne doivent pas demander une nouvelle autorisation chaque année. Les assujettis dont l’autorisation a été octroyée sur la base de prévisions doivent toutefois demander une

²⁸ Ce seuil minimum découle de la raison d’être du régime d’autorisation, à savoir éviter que les liquidités de l’entreprise soient fortement hypothéquées.

²⁹ Les services de gestion ne sont pas compétents pour effectuer des contrôles sur place.

nouvelle autorisation dans les douze mois qui suivent son octroi³⁰. Cette condition est mentionnée explicitement dans l'autorisation provisoire.

La Cour des comptes a constaté que la procédure d'autorisation ne pose de gros problème à aucun des services interrogés. La réglementation est claire, exécutable et effectivement appliquée. Certains services se montrent toutefois quelque peu souples lors du contrôle préalable et pratiquent la tolérance dans les cas marginaux. D'autres ne font, en revanche, preuve d'aucune souplesse. Dans la pratique, cette différence de politique porte atteinte à l'égalité de traitement des assujettis.

Par ailleurs, la Cour a relevé que deux dispositions des directives n'étaient pas appliquées.

1. L'examen préalable ne tient, pour ainsi dire, pas compte de la disposition selon laquelle il convient d'examiner la fiabilité des nouveaux assujettis et de leurs futurs clients et fournisseurs. Cette disposition a été prévue dans le cadre des mesures préventives de lutte contre la fraude carrousel et de l'identification des nouveaux assujettis. Les agents l'estiment inutile parce que les mesures préventives de lutte contre la fraude carrousel sont déjà examinées lors de l'identification en tant qu'assujetti à la TVA. La Cour est cependant d'avis que cette disposition est utile lorsqu'un assujetti demande une première autorisation de nombreuses années après son identification, puisque son activité peut s'être considérablement modifiée.
2. Tant la circulaire que l'instruction disposent que, si un assujetti ne demande pas, ou pas en temps voulu, le renouvellement de son autorisation³¹, l'administration doit envoyer un rappel. L'audit a montré que l'administration n'envoie pas de rappel, mais qu'elle tolère une prolongation automatique jusqu'au contrôle annuel du respect des conditions de base via la liste 4070. Cette façon de procéder est compréhensible d'un point de vue pragmatique.

L'administration n'a pas pu fournir de chiffres quant au nombre de refus d'autorisation. Lors des entretiens, il est apparu qu'ils sont rares. Les conditions d'obtention d'une autorisation sont décrites clairement, de sorte que les demandeurs peuvent aisément estimer leurs chances de l'obtenir.

Lorsque l'administration refuse une demande, elle en informe toujours le demandeur par recommandé à l'aide d'une lettre standard mentionnant le motif du refus.

L'assujetti peut introduire un recours informel auprès du centre PME ou GE³². Il peut aussi introduire une nouvelle demande plus tard, si le motif du refus a, par exemple, disparu.

3.3 Politique de sélection étayée

Les détenteurs d'une autorisation font l'objet d'un contrôle formel annuel pour vérifier si les conditions de base sont toujours réunies. En début d'année, les équipes de gestion reçoivent la liste 4070, qui reprend tous les assujettis disposant d'une autorisation par ressort

³⁰ Après un an, on dispose en effet d'une période de référence suffisante pour accorder ou non une autorisation définitive.

³¹ Cette obligation n'est valable que pour les assujettis qui ont demandé une première autorisation sur la base de prévisions de leur chiffre d'affaires. La prolongation est automatique pour les autres.

³² À côté d'autres procédures de recours devant le tribunal de première instance.

administratif. Cette liste est générée automatiquement à partir des chiffres d'affaires repris dans les déclarations de l'année précédente³³.

Les assujettis sont répartis en quatre catégories. L'administration parle de quatre « drapeaux » qui déterminent si les équipes de gestion doivent retirer l'autorisation automatiquement ou effectuer certains contrôles pour décider si elles retirent ou non l'autorisation.

En 2015, près de 1.200 détenteurs d'autorisation sur un total de plus de 7.500 ont fait l'objet d'un contrôle à partir de la liste 4070 pour vérifier s'ils remplissaient encore les conditions.

La Cour a examiné, à l'aide d'un échantillon prélevé auprès de 21 bureaux choisis aléatoirement, si les autorisations avaient été retirées à juste titre en 2015. Le tableau ci-après présente un aperçu de cet examen :

Tableau 6 - Contrôle de la liste 4070 en 2015

Bureau	Nombre d'autorisations	Nombre d'autorisations sur la liste 4070	Nombre d'autorisations retirées	Drapeau 1	Drapeau 2	Drapeau 3	Drapeau 4
A	33	8	4	3			1
B	19	3	1	1			
C	173	29	12	7	1		4
D	17	1	0				
E	66	16	12	10	1		1
F	20	3	1				1
G	403	82	10	5	2		3
H	25	5	0				
I	39	3	2	2			
J	30	7	5	3	2		
K	62	8	0				
L	34	6	2	1			1
M	17	4	2	2			
N	20	3	0				
O	19	2	0				
P	20	4	3	2			1

³³ Concrètement :

- On calcule la différence entre la somme des grilles 72 (TVA à récupérer) et la somme des grilles 71 (TVA à payer).
- On calcule le montant du chiffre d'affaires au taux zéro (travaux immobiliers avec report de perception, opérations exonérées par les articles 39 et 39bis du code de la TVA et opérations au taux réduit pour travaux immobiliers) par rapport au chiffre d'affaires total.
- On relève les nouveaux assujettis ayant obtenu une autorisation ou les assujettis existants ayant obtenu une autorisation pour la première fois.

Bureau	Nombre d'autorisations	Nombre d'autorisations sur la liste 4070	Nombre d'autorisations retirées	Drapeau 1	Drapeau 2	Drapeau 3	Drapeau 4
Q	39	5	2				2
R	45	9	3	2			1
S	37	10	5	4			1
T	31	3	1	1			
U	26	8	3	2			1
Total	1.175	219	68	45	6	0	17

Source : Cour des comptes à partir des données de l'AGFisc et de l'AGPR

L'échantillonnage a révélé que près d'un tiers des autorisations à vérifier ont été retirées effectivement (68 sur 219).

Le principal motif du retrait (45/68, soit 66 %) portait sur le fait que l'assujetti n'avait pas un crédit de TVA de 12.000 euros par an.

Le nombre élevé de retraits d'autorisation par les équipes de gestion démontre l'utilité de ce contrôle annuel.

Dans le cadre de l'échantillonnage, la Cour a aussi examiné si les autorisations à retirer sans qu'il existe encore une marge d'interprétation ont été effectivement retirées. Il est apparu que les cas où l'autorisation n'a pas été retirée sont exceptionnels. Cependant, dans un bureau, seules 7 des 32 autorisations à retirer obligatoirement l'ont été. Une analyse plus poussée a montré qu'il s'agissait d'une erreur matérielle, parce qu'une ancienne liste 4070 avait été utilisée par erreur lors du contrôle. Cette erreur a été rectifiée entre-temps. Dans les 20 autres bureaux, trois autorisations qui auraient dû être retirées en théorie ont été maintenues.

3.4 Certitude raisonnable quant aux montants dus

Outre le contrôle annuel des autorisations via les listes 4070, l'administration fiscale examine si les montants réclamés sont corrects.

Le contrôle annuel des listes 4070 n'est pas un contrôle fiscal en soi, mais uniquement un contrôle formel (contrairement à l'action de contrôle 678). Il vise seulement à faire en sorte que les assujettis qui ne remplissent pas ou plus les conditions perdent leur autorisation. Il ne peut toutefois pas empêcher que des assujettis reçoivent à tort des remboursements de TVA³⁴.

Comme l'administration s'est rendu compte que le contrôle des listes 4070 était insuffisant pour éviter de telles restitutions frauduleuses, elle a décidé, en 2015, d'intégrer les listes des restitutions mensuelles liées au régime d'autorisation dans l'analyse de risques que le service

³⁴ Des assujettis peuvent, en effet, s'être conformés pendant des années aux conditions et être ainsi restés sous le radar du contrôle effectué à partir des listes 4070. À un certain moment, un assujetti malhonnête peut établir des déclarations frauduleuses dans lesquelles le montant de la TVA à récupérer est gonflé fictivement et obtenir des remboursements indus. Il peut recevoir des remboursements indus pendant jusqu'à un an et ensuite disparaître.

TACM effectuée dans le cadre de ses actions de contrôle 678. La Cour n'est pas encore en mesure d'analyser si cette mesure a porté ses fruits.

CHAPITRE 4

Bilan fiscal et procédure de remboursement

4.1 Gestion pertinente des risques

Une fois que l'AGFisc a examiné le bien-fondé du crédit de TVA au moyen d'une analyse de risques et après un contrôle éventuel, l'AGPR doit lui donner une destination correcte en temps voulu. Elle tient compte de nombreux facteurs à cet effet :

- L'assujetti a-t-il demandé un remboursement ?
- L'assujetti a-t-il une dette en matière de TVA ou une autre dette envers le SPF Finances ou (récemment aussi) envers l'ONSS ?
- Cette dette est-elle contestée ?
- Une saisie a-t-elle été opérée sur ce crédit de TVA ou sur des crédits potentiels de l'assujetti, ou le crédit de TVA doit-il être reporté ?

Sans approfondir, le crédit de TVA peut avoir les destinations suivantes :

- remboursement à l'assujetti ;
- reversement sur le compte courant³⁵ parce que les conditions formelles de remboursement ne sont pas remplies³⁶ ou après accord de l'assujetti³⁷ ;
- affectation à une dette de TVA non contestée ;
- compensation légale en cas de dette non contestée dans un autre secteur du SPF Finances (impôts directs, douane et accises, service des créances alimentaires, etc.) ou envers l'ONSS ;
- retenue ;
- transfert au comptable du contentieux auprès de la Trésorerie lorsqu'un tiers a imposé une saisie sur le crédit.

En 2016, 90 % des crédits de TVA ont été automatiquement « remboursés à l'assujetti ».

L'AGPR a élaboré la procédure de remboursement à trois niveaux : la description de la procédure, une présentation technique et pratique de la procédure et des tâches partielles ainsi qu'une description de chaque tâche, principalement à l'intention du gestionnaire de dossier. La procédure dans son ensemble est ainsi devenue concrète et applicable pour les agents concernés. La Cour des comptes a constaté que l'AGPR a, sur le plan de l'organisation, une bonne vue d'ensemble de ses tâches et des démarches à entreprendre.

Lors de l'audit, la procédure n'était toutefois pas encore achevée au quatrième niveau, le plus détaillé. Il a été annoncé que la procédure serait entièrement décrite dans une instruction interne, qui sera mise à la disposition de toutes les équipes de perception et du centre de

³⁵ Par l'AGPR, sur demande de l'AGFisc.

³⁶ Par exemple, parce que le montant est trop faible ou que le numéro de compte est inconnu. Dans ces cas, le reversement est automatique.

³⁷ Par exemple, en raison d'une contestation au sujet d'une pièce de la comptabilité.

perception en tant que document interactif sur l'intranet³⁸. Cela devrait augmenter la convivialité et permettre aux services d'être clairement informés de ce qu'on attend d'eux.

L'AGPR dispose d'un large aperçu des risques liés à cette procédure de remboursement et sait ainsi comment elle doit l'optimiser. Elle peut, dès lors, prendre les mesures nécessaires pour maîtriser les risques. Elle développe actuellement un outil (électronique) afin de pouvoir prendre ces mesures plus aisément.

La Cour estime que l'approche de l'administration semble bien réfléchie. Il n'est cependant pas encore possible de se prononcer sur son application concrète.

4.2 Traitement convenable et équitable

L'amélioration précitée de la convivialité grâce à la future instruction interactive doit aussi garantir implicitement un traitement équitable des assujettis.

Une distinction importante est opérée dans le traitement des dossiers présentant à la fois un crédit de TVA et une dette fiscale, selon que cette dette est contestée ou non.

4.2.1 Dette de TVA non contestée : affectation et compensation

Avant la promulgation de la loi-programme du 27 décembre 2004, seule une compensation d'office entre des dettes de TVA non contestées et des crédits de TVA était possible. Cette forme de compensation est aussi dénommée « affectation ».

La loi-programme du 27 décembre 2004 a prévu, en plusieurs phases, une compensation « sui generis » plus large :

- Depuis le 1^{er} janvier 2005, il est possible d'opérer une compensation entre les crédits ou dettes de TVA et les crédits ou dettes des impôts directs.
- Depuis le 1^{er} janvier 2009, une compensation est possible entre toute dette non contestée et tout crédit non contesté géré par le SPF Finances, sans formalités spécifiques et, donc, sans titre exécutoire distinct.
- Depuis le 1^{er} janvier 2017, la compensation a encore été étendue à la sécurité sociale.

Les crédits d'un secteur doivent servir en priorité à payer les dettes de ce même secteur. Une compensation avec les dettes d'autres secteurs peut ensuite être effectuée, suivant des « règles d'imputation ». Ces règles de priorité sont intégrées dans Stiron.

Le système d'enrôlement automatique des impôts directs du SPF Finances (système ICPC³⁹) a aussi été étendu à la suite de ces changements juridiques. Ce système était au départ prévu uniquement pour les impôts directs. Il a été adapté progressivement pour pouvoir tenir compte des dettes et des restitutions d'autres secteurs du SPF Finances et de l'ONSS. Il joue ainsi finalement le rôle d'un programme de compensation et d'engagement global. Cette extension n'est pas encore complètement achevée. Tous les éléments n'avaient, en effet, pas encore été intégrés dans ICPC au moment de l'audit.

³⁸ L'instruction sera placée sur l'intranet dans une version dynamique, de sorte que la structure principale ressorte davantage et que les détails puissent être consultés via des hyperliens.

³⁹ ICPC est l'acronyme de « *Inning Comptabiliteit Perception Comptabilité* ».

Le tableau ci-après donne un aperçu de la mesure dans laquelle les différents secteurs ont déjà été intégrés dans ICPC.

Tableau 7 - Dettes et restitutions intégrées dans ICPC

Dettes et restitutions intégrées dans ICPC ^(*)		
Secteurs	Dettes	Restitutions
Impôts directs	Intégrées dans ICPC	Intégrées dans ICPC
TVA		
Douane et Accises		
ONSS		
Amendes pénales		Pas intégrées dans ICPC
Recouvrement non fiscal		
Créances alimentaires		
Taxes diverses		
Droits divers	Pas intégrées dans ICPC	
Taxes sur les centres de coordination		
Taxes sur les organismes de placement collectif, les organismes de crédit et les compagnies d'assurance		
Droits d'hypothèque et de greffe		

(*) La périodicité des mises à jour des données diffère selon leur secteur d'origine et leur nature (dettes ou restitutions). Pour la TVA, les données relatives aux dettes sont mises à jour chaque semaine et celles concernant les restitutions chaque mois ou trimestre, en fonction des déclarations respectives des taxes précitées.

Source : Cour des comptes à partir des données de l'AGFisc et de l'AGPR

Toutes les données n'ont pas encore été intégrées dans ICPC, parce qu'elles ne peuvent pas encore être mises à disposition dans le format électronique requis.

En outre, ICPC ne permet de consulter en temps réel que les dettes et les restitutions des impôts directs. Les autres secteurs accusent un certain retard en raison du système à partir duquel les données doivent être chargées. Pour les autres secteurs, il convient dès lors encore souvent de vérifier manuellement si la situation mentionnée dans ICPC est actuelle.

Les équipes de perception vérifient donc d'abord dans leur propre système en temps réel (Stiron TVA pour la TVA) si le crédit peut être affecté à des dettes du secteur TVA. Si le crédit n'est pas épuisé, elles examinent via ICPC si l'assujetti a encore des dettes dans d'autres secteurs. L'AGPR décide en fin de compte toujours elle-même de la destination finale du crédit.

Ce système de compensation des dettes entre tous les secteurs est dénommé le « bilan fiscal » d'un assujetti. En 2016, l'application du bilan fiscal a entraîné le non-remboursement de 55.905.094,63 euros de TVA initialement réclamée. Ce montant a principalement servi à compenser des dettes au niveau des impôts directs.

L'administration cherche une solution tant au problème de l'intégration qu'à celui du retard. Le scénario le plus probable est que toutes les données seront intégrées dans la banque de

données plus moderne First⁴⁰. Celle-ci contiendra l'ensemble des recouvrements et des ordres de recouvrement, quelle que soit l'origine de la dette.

L'administration n'est pas encore en mesure de donner une date à laquelle First sera entièrement opérationnelle. En outre, elle est convaincue que First ne va pas modifier fondamentalement le contenu du bilan fiscal ni en améliorer le rendement, mais que ce programme permettra surtout de faire des économies. La Cour estime que l'introduction d'un système entièrement automatisé permettra aussi d'apporter des améliorations au niveau du contenu, notamment en matière d'efficacité et de garantie d'un traitement convenable et équitable des assujettis.

Il arrive que des assujettis ne réclament pas à dessein leur crédit de TVA alors qu'ils y ont droit. Il arrive aussi que le remboursement ne puisse pas être effectué parce qu'une des conditions formelles n'est pas respectée. Dans les deux cas, l'assujetti ne risque pas d'être repris sur la liste 678 et d'être contrôlé.

L'administration tient à couvrir ce risque et à éviter que des crédits de TVA restent trop longtemps sur le compte courant alors que d'autres dettes de TVA non contestées sont encore en souffrance dans Stiron. Grâce à la liste 692, elle peut immédiatement prélever sur les crédits de TVA de plus de 245 euros à concurrence d'une dette de TVA en souffrance non contestée de plus de 75 euros⁴¹. La liste 692 est dressée automatiquement chaque trimestre⁴² et gérée par le chef de l'équipe de perception, qui l'annote et demande au bureau de contrôle de rédiger une décision 685 pour pouvoir apurer le compte courant à concurrence de la dette de TVA en souffrance non contestée.

Les équipes de perception doivent toutefois informer les assujettis concernés par écrit d'une telle compensation.

Cette procédure garantit un traitement équitable des assujettis.

Un assujetti qui possède un crédit d'impôt, mais qui n'en demande pas la restitution ou ne remplit pas une des conditions formelles de restitution, n'a aucune chance de rester sous le radar du contrôle de l'AGFisc, alors que les assujettis qui demandent la restitution et remplissent les conditions encourent le risque d'être contrôlés.

4.2.2 Dette de TVA contestée : retenue

Lorsqu'un assujetti conteste une dette de TVA ou lorsque l'administration doute du bien-fondé d'un crédit de TVA, il existe la procédure de retenue. Celle-ci permet, dans un nombre limité de cas, de retenir un crédit de TVA à titre conservatoire en attendant la décision quant au fond concernant la contestation de la dette ou l'exactitude du crédit.

⁴⁰ First est l'acronyme de « *Federal Integrated Recovery System and Tax-refund* ».

⁴¹ Cette procédure n'est possible que pour les dettes de TVA non contestées. Pour les dettes de TVA qui ne sont pas certaines, liquides et exigibles, seule une retenue peut être appliquée. Les autres dettes fiscales et dettes envers le Service des créances alimentaires ou l'ONSS ne sont pas concernées.

⁴² Cette liste est mise à disposition en février, mai, août et novembre.

La retenue est une figure juridique isolée qui vaut saisie-arrêt conservatoire entre tiers. Comme elle s'écarte du droit commun, elle a donné lieu à une jurisprudence abondante⁴³. La jurisprudence actuelle admet la retenue si des conditions strictes sont remplies⁴⁴.

L'AGPR peut recourir à cette procédure, mais n'est pas tenue de le faire. Elle peut, par exemple, y renoncer si elle estime que l'assujetti est suffisamment solvable.

4.3 Paiement correct et dans les délais des crédits de TVA

L'AGPR garantit en principe le paiement correct et dans les délais des crédits aux assujettis, de manière que les pouvoirs publics ne doivent pas verser d'intérêts. La majeure partie des crédits sont automatiquement remboursés, sans contrôle, à des échéances fixes. Le remboursement dans les délais est garanti dans ce cas.

Pour les dossiers sélectionnés en vue d'un contrôle, la procédure se déroule en grande partie par voie électronique (application du bilan fiscal). Pour les contrôles qui requièrent encore des opérations manuelles, la procédure se déroule en principe suivant un calendrier strict. La ponctualité du paiement (remboursement) du crédit d'impôt n'est pas vraiment compromise dans ces deux cas. Seule la procédure de la retenue comporte, comme signalé ci-avant (voir [point 2.6](#)), un risque d'intérêts si la retenue s'avère injustifiée.

Plus de dix millions d'euros d'intérêts ont néanmoins été versés en 2016.

⁴³ Ainsi, l'article 1413 du code judiciaire requiert la « célérité » pour pouvoir saisir à titre conservatoire. Pour les retenues en matière de TVA, cette condition est censée être remplie « de manière irréfutable ».

⁴⁴ La jurisprudence a admis le recours à ce mécanisme (saisie conservatoire sur dette de TVA contestée) dans la mesure où :

- le principe de proportionnalité n'est pas enfreint et le mécanisme ne revêt pas un caractère systématique ;
- un contrôle judiciaire effectif est maintenu quant à la proportionnalité et à la constitutionnalité.

Cela signifie que :

- l'assujetti peut réfuter le caractère urgent ;
- l'assujetti peut fournir une autre garantie à la place ;
- la retenue ne peut pas se poursuivre indéfiniment ;
- le juge des saisies peut ordonner la levée de la retenue dans certains cas.

CHAPITRE 5

Conclusions et recommandations

5.1 Conclusions

L'audit visait à répondre à la question de savoir *si l'administration est en mesure d'organiser la procédure de remboursement des crédits de TVA de façon à assurer, avec une certitude raisonnable, à la fois que le Trésor public n'encourt pas de pertes de recettes évitables et que les assujettis ne soient pas indûment préjudiciés.*

Il a aussi vérifié dans quelle mesure la procédure offre les garanties d'un traitement convenable et équitable des assujettis. Cette question d'audit s'articule autour de plusieurs sous-questions qui trouvent des réponses ci-après.

5.1.1 Peut-on affirmer avec une certitude raisonnable que les montants remboursés étaient dus à juste titre ?

L'AGFisc garantit, à l'aide de contrôles ciblés et d'une analyse de risques, que le remboursement des crédits de TVA n'entraîne aucun préjudice financier pour le Trésor public. L'AGPR donne ensuite une destination aux crédits. Elle tient compte de nombreux facteurs spécifiques pour déterminer leur affectation correcte.

Le système d'autorisation en vue du remboursement mensuel des crédits de TVA pour les catégories d'entreprises qui constituent systématiquement un crédit de TVA en raison de la nature de leurs activités est géré convenablement.

5.1.2 L'administration pratique-t-elle à cet effet une gestion des risques pertinente ?

La politique que l'AGFisc mène en matière de risques est bien conçue. L'administration a rassemblé toutes les tâches organisationnelles au sein d'un seul service central, le TACM. Celui-ci agit sur la base d'une procédure écrite de « gestion des risques ». Elle est appliquée de manière planifiée, logique et méthodique. Le service utilise à cet effet un registre des risques étendu qui est alimenté à partir de nombreuses sources et peut être régulièrement évalué et adapté. La qualité du retour d'information et la tenue à jour des dossiers électroniques peuvent encore être améliorées.

La Cour des comptes souligne qu'il importe que les remboursements mensuels aux détenteurs d'une autorisation soient également repris dans les actions de contrôle du service TACM. L'administration contrôle aussi chaque année de manière efficiente si les détenteurs d'une autorisation remplissent toujours les conditions.

L'AGPR a déjà élaboré la procédure de remboursement à trois niveaux. En outre, elle dispose d'un bon aperçu des risques et sait comment elle doit optimiser la procédure. Elle peut ainsi prendre les mesures nécessaires pour maîtriser les risques.

5.1.3 L'administration mène-t-elle une politique de sélection étayée ?

La sélection centrale des dossiers en vue du contrôle se déroule de manière structurée et est effectuée suivant une analyse des données pertinentes. Néanmoins, la Cour a constaté un

manque de transparence entre le service TACM et les services de contrôle locaux. Cette situation entrave l'efficacité des contrôles et freine une bonne communication avec les services de contrôle.

5.1.4 L'administration garantit-elle le traitement convenable et équitable des assujettis ?

L'égalité de traitement des assujettis s'est améliorée du fait qu'un manque de capacité de contrôle d'un service puisse être compensé par un glissement temporaire de la capacité de contrôle d'un autre service. Cette opération permet d'éviter autant que possible que des dossiers à profil de risques élevé ne puissent pas être attribués.

L'égalité de traitement des assujettis qui souhaitent obtenir ou conserver une autorisation de remboursement mensuel n'est pas toujours garantie parce que certaines équipes de contrôle mènent une politique de « tolérance » envers les entreprises qui n'atteignent pas les normes minimales, tandis que d'autres bureaux sont plus stricts. Par ailleurs, la fiabilité de l'assujetti n'est pas toujours contrôlée lors de l'octroi de l'autorisation parce qu'elle a, d'après les services concernés, déjà été examinée lors de l'identification.

En ce qui concerne le bilan fiscal, des problèmes se posent encore au niveau de l'intégration des banques de données existantes et de la disponibilité des données en temps réel. Le SPF Finances recherche une solution. Le scénario le plus probable est une intégration complète dans la banque de données plus moderne First. Elle aura de préférence lieu à court ou à moyen terme.

5.1.5 L'administration assure-t-elle le paiement correct et dans les délais des crédits aux assujettis de façon qu'aucun intérêt ne soit dû ?

Dans la plupart des dossiers, le remboursement est effectué automatiquement, sans contrôle. Le remboursement dans les délais est, par conséquent, garanti. Pour les dossiers sélectionnés en vue d'un contrôle, la procédure est en grande partie électronique (application du bilan fiscal) et les contrôles qui requièrent encore des opérations manuelles se déroulent en principe suivant un calendrier strict, de sorte que la ponctualité du paiement n'est pas compromise.

Dans le cas d'une retenue, le Trésor risque de devoir payer des intérêts s'il s'avère par la suite qu'elle était injustifiée. Dans ce cas, le montant doit être remboursé à l'assujetti, majoré des intérêts. Cette décision ne doit cependant pas souvent être prise. La Cour a constaté dans les dossiers examinés qu'elle était bien réfléchie.

5.2 Recommandations

Recommandations au SPF Finances		Référence dans le rapport
1	Afin que la gestion des risques offre un rendement optimal, veiller à la qualité du retour d'information et améliorer et surveiller plus scrupuleusement la constitution des dossiers électroniques afin que le registre des risques puisse être actualisé et utilisé utilement par le management.	2.2 – 2.3

Recommandations au SPF Finances		Référence dans le rapport
2	Remédier au problème de transparence au niveau des services de contrôle locaux, qui ne sont pas informés des motifs pour lesquels le service TACM sélectionne (plusieurs fois d'affilée) un assujetti en particulier.	2.3
3	Pour garantir l'égalité de traitement des assujettis qui souhaitent obtenir ou conserver une autorisation de remboursement mensuel, élaborer des directives uniformes afin que certaines équipes de contrôle ne puissent plus mener une politique de « tolérance » à l'égard d'entreprises qui n'atteignent pas les normes minimales, tandis que d'autres bureaux se montrent plus stricts.	3.2
4	Lors de l'octroi de l'autorisation de remboursement mensuel, vérifier aussi la fiabilité de l'assujetti, même si cela a déjà été fait lors de son identification. Cette disposition conserve son utilité pour les assujettis à la TVA qui demandent une autorisation de nombreuses années après leur identification initiale.	3.2
5	Lors du développement de nouvelles banques de données, davantage tenir compte de l'échange d'informations avec les banques de données existantes qui ne sont pas remplacées ou ne peuvent pas encore l'être afin que les formats utilisés soient compatibles.	4.2
6	Achever rapidement le projet First, qui doit permettre une gestion en temps réel des dettes et créances pour l'ensemble du SPF Finances ainsi que pour tous les SPF et SPP.	4.2

ANNEXE

Lettre du ministre des Finances

(traduction)

Service public fédéral FINANCES

Ministre des Finances

M. Philippe Roland
Premier Président de la Cour des
comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

Bruxelles, le 17 janvier 2018

Votre lettre du
6 décembre 2017

Votre référence
A 4-3.707.723 B12

Notre référence
KCFIN/FIS/TVS/2015.03714.2 -
(VP2017-05780 – AAFisc-Org_B
Audit 4/2015)

Annexe(s)

Audit du remboursement des crédits de TVA

Monsieur le Premier Président,

J'ai pris connaissance du projet de rapport et des conclusions et recommandations qu'il contient au sujet de l'audit du remboursement des crédits de TVA réalisé par la Cour des comptes.

Je n'ai aucune remarque de nature politique à ajouter.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'assurance de ma plus haute considération.

Johan Van Overtveldt

Ce rapport est disponible uniquement en version électronique et existe aussi en néerlandais.

Dit verslag is enkel elektronisch beschikbaar en bestaat ook in een Nederlandse versie.



DÉPÔT LÉGAL

D/2018/1128/08

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

FAX

+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be