

Des critiques au principe de neutralité de la TVA Criticism of the principle of VAT neutrality

Himrane Mohammed^{*}, Bournissa Abdenour², Rimouche Kaoutar³

¹ Laboratoire de recherche en finances publiques et marchés financiers, université de Jijel

² Laboratoire de recherche en économie des organisations et développement durable, université de Jijel

³ Laboratoire de recherche en économie des organisations et développement durable, université de Jijel

¹ m_himrane@univ-jijel.dz, ² abdenour.bournissa@univ-jijel.dz, ³ kaoutarrimouche97@univ-jijel.dz

Date de réception : 02/08/2021 ; Date de révision : 15/09/2021 ; Date d'acceptation : 31/12/2021

Résumé : La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect. Son principe du droit à déduction est un principe fondamental qui assure la neutralité, il consiste en l'imputation sur la TVA due sur les opérations passibles de cette taxe, celle qui a été acquittée en amont au titre du mois.

Nous visons à travers cette étude d'exposer les lacunes dans l'application de ce fameux principe de la neutralité de Tva en mettant en évidence les deux système français et algérien.

Mots-clés : Taxe sur la valeur ajoutée ; Algérie ; principe de neutralité ; droit à déduction.

Codes de classification Jel : E62 ; H2.

Abstract: The value added tax is an indirect tax. Its principle in the deduction right is a fundamental principle which ensures the neutrality of VAT; it consists of the deduction from the VAT due on transactions subjected to this tax, what has been paid in advance during the month.

We aim through this study to expose the shortcomings in the application of this famous principle of VAT neutrality through the presentation of two systems: French and Algerian.

Keywords: Value added tax; Algeria; principle of neutrality; right to deduction.

Jel Classification Codes: E62; H2

I- Introduction :

Le redevable légal intervient entre l'administration et le redevable réel (le client ou le consommateur) pour le calcul, l'encaissement et le reversement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au trésor public, d'où la notion de neutralité de la TVA. Cette dernière relève de l'imposition du chiffre d'affaires des personnes physiques et des sociétés et que tout consommateur est concerné par cet impôt. La TVA a été appelée à tort «Taxe à la valeur ajoutée». C'est une erreur de langage. En effet, elle est une taxe calculée sur la différence entre la taxe à payer et la taxe déjà payée. La TVA est une taxe finale unique sur les produits et les services. L'avantage pour l'Etat est la facilité de trésorerie qu'il tire des versements avant terme des intermédiaires marchands (Zitoune et Goliard, 2007).

En fait, cette taxe est un impôt indirect créé depuis 1954, en France, son adoption par les pays n'a pas cessé d'augmenter de jour en jour. Adoptée dans 150 pays (Benoît Jean, 2014), aujourd'hui presque la plupart des pays du monde appliquent la taxe sur la valeur ajoutée. En Algérie, la TVA a été intégrée au système fiscal par la loi de finances 1992, et ce en remplacement du système des taxes uniques sur la production et les prestations de services (TUGP et TUGPS), en vigueur depuis l'indépendance de l'Algérie (Khelassi, 2013).

Nous estimons qu'il est essentiel d'examiner le système de TVA algérien - inspiré fortement du système français - afin de pouvoir présenter une évaluation assez claire d'un point de vue critique. Pour ce faire, nous privilégions en plus la présentation du régime de TVA français.

Ainsi, la problématique suivante est formulée : **La neutralité de la TVA est un principe répandu, vanté par beaucoup, mais qu'en est-il des critiques qui peuvent lui être adressées ?**

Nous allons suivre le plan suivant : d'abord, nous discutons le fonctionnement de la TVA en France (pays créateur), ensuite nous passons en revue le fonctionnement de la TVA en Algérie, avant d'aborder la TVA comme un impôt neutre, puis et les critiques qui lui sont adressées.

2. Fonctionnement de la TVA en France

La première application de la TVA remonte aux décrets de 1953 d'Edgar FAURE, Ministre des Finances français, et surtout aux lois d'avril 1954 et janvier 1955 (Lefere et al., 2013). Elle est impôt adopté par tous les membres de l'Union Européenne.

L'impôt est un prélèvement perçu par voie d'autorité, subi par des contribuables (individus, sociétés ou organismes). L'obligation du prélèvement fiscal résulte de la loi; ainsi le pouvoir d'imposer découle de l'autorité de l'Etat. L'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 réserve au législateur le pouvoir d'édicter les règles fiscales.

Le système fiscal français est placé sous l'autorité du ministère de l'Economie et des Finances : il est organisé en deux directions, il s'agit de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et des droits indirects.

Selon l'article 55 de la Constitution, les traités ou accords internationaux ont une autorité supérieure aux lois internes (Tifine, 2013). Les directives fixent les règles que les États membres doivent inclure dans leur législation interne. Ce sont les directives européennes qui ont pour but l'harmonisation fiscale entre les pays européens¹.

¹ Site de la Direction Générale des impôts Française : <http://bofip.impots.gouv.fr>, consulté le 14/02/2021 à 14h00.

À ce titre, les différentes lois fiscales sont publiées au journal officiel. Les informations relatives au droit fiscal sont ensuite regroupées dans deux documents : Le Code General des Impôts qui comporte les dispositions de la TVA, et le Livre des Procédures Fiscales. À ces documents s'ajoute un grand nombre de revues professionnelles (Lefere et al. 2013).

En réalité, la TVA est devenue aujourd'hui la principale recette de l'État Français : près de 50% des recettes nettes de l'État en 2013 (142 milliards d'euros), soit deux fois plus que l'impôt sur le revenu (environ 70 milliards d'euros) et près de trois fois plus que l'impôt sur les sociétés (environ 52 milliards d'euros) (Benoît Jean, 2014).

2.1 Champ d'application de la TVA

Le champ d'application est la définition de critères permettant de savoir à quoi, à qui, et où s'applique la TVA. Le schéma ci-après résume les différentes situations possibles en fonction des opérations économiques réalisées par l'entreprise (Disle et Saraf, 2016).

Tableau1 : champ d'applications des opérations économiques

Operations	Champ d'application	Operations soumises
Opération imposable par nature	Oui	Oui
Opérations imposables sur disposition spéciale de la loi	Oui	Oui
Opérations exonérées	Oui	Non
Opérations hors champ d'application de la TVA	Non	Non

Source : Etabli par le chercheur suivant le code général des impôts

Opération imposable par nature

De manière générale, toutes les livraisons de biens et les prestations de services, pour lesquelles il n'est pas prévu aucune exception ou particularité, sont soumises à la TVA si elles sont effectuées dans un cadre commercial normal (entreprises vers entreprises ou entreprises vers particuliers).

Opérations imposables sur disposition spéciale de la loi

On parle de livraison à soi-même lorsqu'un assujetti a, pour une même opération, la double qualité de fournisseur et de consommateur. Une telle opération doit être soumise à la TVA, pour respecter le principe de neutralité bien qu'elle ne pas mette pas en présence deux personnes distinctes.

Ce principe comporte des aménagements qui varient selon que la livraison à soi-même recouvre une auto-consommation ou une auto-fabrication. Les tableaux ci-après résument les notions d'auto-consommation et d'auto-fabrication et les régimes d'impositions concernés.

D'autres opérations sont imposées en vertu d'une disposition spéciale, les plus courantes sont :

- Les opérations immobilières (ventes d'immeubles notamment).
- Les opérations portant sur la cession des biens mobiliers d'investissement (exemple : vente de matériel).

Tableau 2 : Les régimes d'imposition d'auto - consommation et d'auto - fabrication

	Auto - consommation	Auto - fabrication
Des stocks	Prélèvement de marchandises pour des besoins personnels	Fabrication de produits destinés à alimenter les stocks
Des immobilisations	Remise d'une immobilisation à un membre de personnel	Fabrication d'une immobilisation pour les besoins de l'entreprise. Prélèvement sur les stocks d'un bien inscrit en immobilisation
Des services	Utilisation d'un véhicule de l'entreprise à des fins privées	Fabrication de logiciel spécifique pour les besoins de l'entreprise Réalisation d'un audit en interne pour les besoins de l'entreprise
de stock	Régime d'imposition : Si le bien ou les composantes du service ont ouvert droit à déduction de la TVA au moment de leurs acquisitions : régime de la TVA sur les livraisons à soi-même. Si la TVA n'a pas pu être récupérée au moment de l'acquisition ou de la prise en compte des comptes du service : pas d'imposition au régime des livraisons de bien car il a déjà supporté l'imposition	Imposition réalisée dans les deux cas suivants : Le bien fabriqué n'ouvre pas droit à déduction ou le coefficient de déduction de l'entreprise est inférieur à 90%
D'immobilisation		Imposition au régime des livraisons à soi-même : elle est obligatoire dans tous les cas
De service		Aucune imposition au régime des livraisons à soi-même

Source : Lefere D, Vachet T, Vidalenc S (2013), "**Droit fiscal**", Hachette superieur, Paris.

Opérations particulières

Certaines opérations exonérées peuvent être, sur option de l'entreprise, soumises à la TVA (exemple : la location d'immeubles nus à usage professionnel). Parallèlement, certaines opérations exonérées ne peuvent pas, en aucun cas, bénéficier d'une option à la TVA (exemple : location de locaux nus à usage d'habitation, les opérations d'assurances, les activités médicales.)

2.2 Fait générateur et exigibilité

A-Régime de droit commun

Le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. C'est en quelque sorte la naissance de la TVA.

L'exigibilité est le droit que le trésor public peut faire valoir à partir d'un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe. L'exigibilité détermine le mois (ou le trimestre) de collecte de la TVA (Lefere et al. 2013).

Tableau3 : le fait générateur et l'exigibilité

Opérations	Fait générateur	Exigibilité
Livraisons de biens meubles corporels	Délivrance du bien	Délivrance du bien
Prestations de services, travaux immobiliers	Exécution des services, travaux	Encaissement du prix
Importations	Entrée en France	Dédouanement
Acquisitions intra-communautaires	Délivrance du bien	La taxe est exigible le 15 du mois suivant celui au cours duquel est réalisé le fait générateur. Si la facturation intervient avant cette date l'exigibilité est à la facturation.
Livraison à soi-même	1 re utilisation	1 re utilisation
Operations immobilières et assimilées	Date de l'acte	Date de l'acte

Source : Lefere D, Vachet T, Vidalenc S (2013), "**Droit fiscal**", Hachette superieur, Paris.

B- L'option de paiement de la TVA d'après les débits

Cette option qui s'exerce par une simple lettre au service des impôts concerne essentiellement les prestations de services et les travaux immobiliers. Elle a pour conséquence de rendre exigible la TVA au moment de la facturation. Le régime des encaissements continue à s'appliquer pour les acomptes perçus avant la date de facturation. Les clients sont autorisés à déduire la TVA au moment de la réception de la facture sans attendre le paiement de celle-ci (Aujean Michel, 2010).

C- L'option de paiement de la TVA sur les livraisons

Cette option concerne les entrepreneurs des travaux immobiliers. Ces derniers peuvent opter pour le paiement de la TVA au moment de la remise de l'immeuble au maître d'ouvrage.

2.3 Les taux de la TVA Dans l'Hexagone, il existe quatre grands taux de TVA. Voici les derniers taux de TVA actualisés en novembre 2020 et valables sur 2021².

Tableau 4: Les taux de la TVA

	France continentale
Taux normal	20 %
Taux intermédiaires	10 %
Taux intermédiaire	5,5 %
Taus super- réduit	2,1 %

Source : Direction Générale des impôts Française

Le taux normal est applicable en France sur la majorité des ventes de biens ou de prestations de services. Le taux intermédiaire concerne essentiellement : la restauration, les médicaments non remboursables par la sécurité sociale, ...etc.

² Site de la Direction Générale des impôts Française : <http://bofip.impots.gouv.fr>, consulté le 14/02/2021 à 17h00.

Le taux réduit concerne essentiellement : les produits culturels, les produits alimentaires et les boissons de première nécessité. Le taux super-réduit concerne essentiellement : les médicaments remboursés par la sécurité sociale et les publications de presse.

2.4 Calcul de la TVA déductible

Les coefficients sont déterminés de façon provisoire au moment de l'acquisition du bien et service puis doivent être définitifs avant le 25 Avril de l'année suivante.

Tout assujetti doit calculer un coefficient de déduction pour chaque bien ou service acquis, importé, ou livré à soi-même. Ce coefficient doit être calculé même si l'opérateur est un redevable total.

$$\text{TVA déductible} = \text{TVA payée} * \text{Coefficient de déduction}$$

Ce coefficient de déduction est lui-même le produit de trois autres coefficients (Instruction n°12-002-M0) :

- Le coefficient d'assujettissement : il mesure la proportion d'utilisation du bien pour des opérations situées dans le champ d'application.
- Le coefficient de taxation : il part du principe que seule la TVA concernant des opérations ouvrant droit à déduction peut être déduite.
- Le coefficient d'admission : il est fonction de la réglementation existante. Il permet de tenir compte des particularités liées à certains biens et services.

$$\text{Coefficient de déduction} = \text{Coefficient d'assujettissement} * \text{Coefficient de taxation} * \text{Coefficient d'admission}$$

-Si le coefficient provisoire est supérieur au coefficient définitif, il ouvre droit à un reversement.

-Si le coefficient provisoire est inférieur au coefficient définitif, il ouvre droit à une déduction supplémentaire.

2.5 Le sort du crédit de TVA

Si le crédit n'est pas reporté sur la prochaine déclaration, son remboursement peut être obtenu selon certaines conditions.

Une entreprise a un crédit de TVA lorsque le montant de la TVA à déduire est supérieur au montant de la TVA perçue sur ses ventes et prestations de services. Dans ce cas, l'entreprise peut faire une demande de remboursement du crédit de TVA à l'administration fiscale s'il égale au moins à 760 Euros mensuellement ou trimestriellement.

2.6 Les régimes de la TVA

Il existe trois régimes de TVA³.

³ Site de la Direction Générale des impôts Française : <http://bofip.impots.gouv.fr>, consulté le 14/02/2017 à 17h00.

Tableau5 : Les régimes de la TVA

Régime de TVA	Activités d'achat-revente, ventes à consommer sur place et de fournitures de logement	Activités de prestations de services ou non commerciales
Franchise en base de TVA	CA < 82 800 €	CA < 33 100
Régime réel simplifié	CA supérieur à 82 800 € HT et inférieur à 788 000 € HT	CA supérieur à 33 100 € HT et inférieur à 238 000
Régime normal	CA > 788 000 € HT	CA > 238 000 €

Source : établi par le chercheur.

- Sous le régime de la franchise en base de TVA, l'entreprise n'est pas redevable de la TVA et ne doit donc pas déposer de déclaration.
- Sous le régime réel simplifié, l'entreprise verse des acomptes durant son exercice comptable en juillet et décembre selon la base de TVA de l'année précédente. Lorsque l'entreprise clôture son exercice comptable, une déclaration annuelle CA12 doit être déposée afin de régler ou se faire rembourser le solde de la TVA.
- Sous le régime réel normal, l'entreprise doit déclarer (CA3) et payer sa TVA mensuellement.

3. Fonctionnement de la TVA en Algérie

Les réformes relatives à la législation de la TVA et à son administration appliquée actuellement en Algérie ne permettent pas une progression des recettes de la TVA. L'impôt sur le revenu global occupe toujours la part du lion contrairement à la France et au Maroc où la TVA est le numéro un en matière de recettes fiscales. Pour nombre d'analystes, l'existence d'un secteur informel important constitue un obstacle dirimant pour une application efficace de la TVA (Schneider, 2000).

3.1 Taux de la TVA

La loi de finance 2017 a permis l'entrée en vigueur de nouveaux taux de la TVA et ce, en application des dispositions des articles 26 et 27 ayant modifié respectivement les articles 21 et 23 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA). Au terme de ces dispositions, la TVA est perçue :

- Au taux normal de 19% : applicable aux biens et services qui ne sont pas soumis au taux réduit de 9 % et qui ne sont pas expressément exonérés.
- Au taux réduit de 9 %: applicable aux biens et services qui représentent un intérêt particulier sur le plan économique, social ou culturel.

Les taux de la TVA sont appliqués sur une base exprimée en hors taxe. Cette base peut être obtenue par l'application à la base exprimée en TTC de la formule de : $100/100 + \text{taux légal}$

- Soit pour le taux de 9% le coefficient de 0,9174
- Et pour le taux de 19% le coefficient de 0,8403.

Ce dernier taux (19%) concerne tous les produits et services imposables pour lesquels aucun autre taux n'est attribué par un texte de loi. Le dépôt et le paiement de la TVA doivent être effectués avant le 20 du mois.

Pour des raisons sociales, économiques, fiscales, culturelles ou politiques, certaines opérations, bien qu'entrant dans le champ d'application de la TVA, en sont expressément exonérées par la loi, d'où un taux de 9%.

Toutefois, il arrive que la TVA payée par l'assujéti sur ses achats soit supérieure à celle qu'il a collectée, dans ce cas on est en face d'une situation de précompte, le montant de la TVA non déduit fera l'objet d'une récupération sur les opérations ultérieures ou d'un remboursement dans certains cas qui sont définis par l'article 50 du CTCA ; si cela, bien sur, a été demandée.

Les nouveaux taux 19% et 9% s'appliquent aux opérations dont le fait générateur doit être réalisés. Deux opérations à tenir compte :

- Exonération sans droit à déduction signifie que l'entreprise vend des biens et des services sans TVA (exonérés), mais elle n'a pas le droit de récupérer la TVA sur ses dépenses ;
- Exonération avec droit à déduction (EADAD) signifie que la vente de ces biens ou services (qui sont exonérés) donne droit à récupérer la TVA supportée en amont.

Certains redevables ne sont soumis à la TVA que pour une partie de leur CA. On applique une déduction partielle de la TVA appelée le prorata de déduction.

Lorsqu'une immobilisation est revendue avant l'expiration de 5 ans, une partie de la TVA déduite initialement doit être reversée à l'Etat. Par exemple, si l'entreprise revend le bien après une année ou fraction d'année comptable d'utilisation, l'entreprise doit reverser 4/5 de la TVA déjà déduite.

3.2 La territorialité de la TVA

Le principe de la territorialité en matière de la TVA a pour objectif la détermination de l'Etat compétent à percevoir le montant de la TVA relatif à une opération passible de cette taxe dont le processus d'exécution dépasse l'étendu d'un territoire national donné ou concerne des personnes de différentes nationalités.

Ainsi, le code des TCA en son article 7 dispose qu'une affaire est réputée faite en Algérie par conséquent c'est la TVA Algérienne qui est applicable lorsque :

- Le lieu de livraison de la marchandise vendue est en Algérie ;
- L'Algérie est le lieu d'utilisation ou d'exploitation des services rendus, des droits cédés et des objets loués.

Le principe de territorialité reste, pour de nombreux professionnels un épineux problème, notamment quand il s'agit d'activité nouvellement créées en Algérie telles que celles relatives aux nouvelles technologies (internet,... etc).

3.3 Champ d'application

Sphère comprenant les opérations imposables c'est-à-dire l'ensemble des opérations imposées à la TVA et des opérations qui échappent à cette imposition parce qu'elles bénéficient d'une exonération prévue par une disposition expresse de la loi ou sont réalisées par une personne bénéficiaire de la franchise en base (Bouilef, 2014).

Sont imposables à la taxe sur la valeur ajoutée ⁴:

1) les opérations de vente, les travaux immobiliers et les prestations de services autres que celles soumises aux taxes spéciales, revêtant un caractère industriel, commercial ou artisanal et réalisées en Algérie à titre habituel ou occasionnel. Cette taxe s'applique quels que soient :

– le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;

– la forme ou la nature de leur intervention.

⁴ Article 01 code des taxes sur le chiffre d'affaires, 2020.

2) Les opérations d'importation.

3.4 Le fait générateur

Le fait générateur veut dire l'événement qui entraîne l'exigibilité de la TVA et à partir duquel on devient redevable envers l'Etat. Il y a donc le régime de l'encaissement et de facturation. Conformément aux dispositions de l'article 14 : le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué⁵ :

a) *pour les ventes*, par la livraison juridique ou matérielle de la marchandise ; Toutefois, en ce qui concerne la vente de l'eau potable par les organismes distributeurs, le fait générateur est constitué par l'encaissement partiel ou total du prix ; Le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix pour les ventes réalisées dans le cadre de marchés publics. A défaut d'encaissement, la TVA devient exigible au-delà du délai d'un (1) an à compter de la date de livraison juridique ou matérielle.

b) *pour les travaux immobiliers*, par l'encaissement total ou partiel du prix. Concernant les travaux immobiliers réalisés par les promoteurs immobiliers dans le cadre exclusif de leur activité, le fait générateur est constitué par la livraison juridique ou matérielle du bien au bénéficiaire. Toutefois, en ce qui concerne les entreprises étrangères et pour le montant de la taxe encore exigible à l'achèvement des travaux, après celle payée à chaque encaissement, le fait générateur est constitué par la réception définitive de l'ouvrage réalisé.

c) pour les livraisons à soi-même de biens meubles fabriqués et de travaux immobiliers, par la livraison ;

d) pour les importations, par l'introduction de la marchandise en douane.

e) pour les exportations de produits imposables en vertu de l'article 13- III par leur présentation en douane. Le débiteur de la taxe est le déclarant en douane ;

f) pour les prestations de services en général, par l'encaissement partiel ou total du prix. En ce qui concerne les spectacles, jeux et divertissements de toute nature, le fait générateur peut être constitué, à défaut d'encaissement, par la délivrance du billet.

Toutefois, les entrepreneurs de travaux et les prestataires de services peuvent être autorisés à se libérer d'après les débits, auquel cas, le fait générateur est constitué par le débit lui-même.

Par ailleurs, les opérations de banque et d'assurances qui étaient soumises à une taxe spécifique dénommée «Taxe sur les opérations de banque et d'assurances» ont été intégrées dans le champ d'application de la TVA à compter du 1er janvier 1995.

3.5 Les opérations imposables

Aux termes des dispositions de l'article premier du code des TCA, toute personne, quelle que soit son statut juridique qui intervient pour la réalisation d'opérations économiques requiert la qualité d'assujettie.

Par opération économique, il est entendu la réalisation de manière indépendante d'opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou libérale.

A/ Les opérations obligatoirement imposables

⁵ Article 14 code des taxes sur le chiffre d'affaires, 2020

Les opérations obligatoirement imposables à la TVA prévues à l'article 2 du code des TCA sont classées en quatre catégories, il s'agit⁶ :

- des opérations portant sur les biens meubles (ventes) ;
- des opérations portant sur les biens immeubles ;
- des livraisons à soi-même ;
- et des prestations de services.
- etc (suite 2 du CTCA).

B/ Opérations imposables par option :

L'exonération d'une opération au cours d'un circuit de fabrication ou de commercialisation aboutit à une pénalisation, puisque la personne exonérée ne peut récupérer la TVA qui lui est facturée, il y'a donc rupture dans la chaîne de déduction du fait que l'un des maillons est taxé comme un consommateur final ; cela aboutit à une surcharge fiscale ; c'est ce l'on appelle le phénomène de rémanence de taxe, l'option comporte d'autres avantages que l'on peut résumer ainsi :

- la possibilité de facturer la taxe aux clients qui la récupéreront eux-mêmes.
- Possibilité de déduire ou d'augmenter le prorata de déduction.

Toutefois, ce droit à déduction ne peut être accordé lorsque l'opération d'achat taxable libellée en espèces porte sur une TVA qui excède 100.000 DA.

Ce droit à déduction s'effectue au titre du même mois et si l'opération en fin de compte s'avère non taxable ; la TVA ayant été récupérée doit être reversée (la règle du butoir)

Pour les redevables qui n'acquittent pas la taxe sur la valeur ajoutée sur la totalité de leurs affaires, le montant de la taxe dont la déduction est susceptible d'être opérée est réduit selon un pourcentage (prorata). Si le pourcentage réel se révèle inférieur ou supérieur de plus de cinq (05) centièmes au pourcentage provisoire, le redevable doit procéder à une régularisation qui se traduit soit pas une déduction complémentaire à opérer, soit par le reversement de l'excédent déduit au trésor. La régularisation se fait avant le 25 mars de l'année qui suit après l'assujetti serait en possession de toutes les données.

3.6 L'enregistrement comptable des opérations de la TVA

L'enregistrement de l'ensemble des taxes calculées sur la TVA sur le chiffre d'affaires est constitué des comptes suivants :

Compte 4455 – Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser

44551 : TVA à décaisser

Compte 4456 – TVA déductible

44562 : TVA déductible sur immobilisations

44566 : TVA déductible sur autres biens et services

44567 : Précompte – crédit de TVA

⁶ Article 02 code des taxes sur le chiffre d'affaires, 2021.

Compte 4457 – Taxe sur le chiffre d'affaires collectées par l'entreprise

44571 : TVA collectée

Compte 4458 – TVA à régulariser

44586 : TVA déductible à régulariser

44587 : TVA collectée à régulariser

Au moment de leur exigibilité, les comptes de « TVA collectée » et de « TVA déductible » sont soldés :

- Soit en contrepartie de la subdivision du compte 44551 « TVA à décaisser » s'il en résulte un solde créditeur. Ce montant correspond au montant de TVA à reverser au Trésor Public qui figure sur la déclaration de chiffre d'affaires.
- Soit en contrepartie de la subdivision du compte 44567 « Précompte –crédit de TVA » s'il en résulte un solde débiteur à récupérer ultérieurement (par imputation sur la TVA à payer ou par demande de remboursement effectif).

Il convient de noter que la TVA non déductible afférente à un bien ou à un service pour l'acheteur est un élément du prix d'achat (enregistrement TTC) et non un impôt.

4. La TVA, un impôt neutre

Le mode de calcul et de perception de la TVA oblige les commerçants à établir des bordereaux mensuels (G50), ainsi qu'un récapitulatif annuel (relevé de chiffre d'affaires) qui permet à l'administration fiscale d'opérer des contrôles a posteriori. Toutefois, tout redevable qui dépose le relevé de chiffre d'affaires après le délai prévu (30 Avril) peut être imposé avec application des pénalités.

La simple prononciation du rejet de comptabilité versait le contribuable vérifié dans une procédure d'imposition d'office, laquelle est une procédure très contraignante pour ce dernier. Le dépôt tardif du relevé de chiffre d'affaires donne lieu à l'application d'une pénalité de 10%⁷. Cette pénalité est portée à 25 % après que l'administration ait mis en demeure le redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, de régulariser sa situation dans un délai d'un (01) mois.

Lorsqu'à la suite d'une vérification, il ressort que le chiffre d'affaires annuel déclaré par un redevable est insuffisant ou en cas de déductions opérées à tort, le montant des droits éludés est majoré de :

- 10 % lorsque le montant des droits éludés par exercice est inférieur ou égal à 50.000 DA ;
- 15 % lorsque le montant des droits éludés, par exercice, est supérieur à 50.000 DA et inférieur ou égal à 200.000 DA ;
- 25% lorsque le montant des droits éludés par exercice est supérieur à 200.000 DA.

Dans le cas de manœuvres frauduleuses, une amende de 100 % est applicable sur l'intégralité des droits.

Ainsi, chaque année, on constate la persistance de la fraude. Si elle a permis une révolution lors de son introduction, elle est aujourd'hui essentiellement l'objet de demandes d'abattement, d'allègement et de dégrèvement.

⁷ L'article 115 de CTCA.

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect, ce qui signifie qu'il n'est pas collecté directement par l'Etat comme l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation ou la taxe foncière (Amand, 2013). C'est donc le vendeur du produit ou du service qui collecte la TVA auprès de ses clients et qui est ensuite chargé de la reverser à l'Etat. Ainsi, cet impôt est payé par le consommateur et collecté par les entreprises qui participent au processus de production et de commercialisation. Payée finalement par le consommateur, la TVA est à ce moment un impôt sur la consommation. De ce fait, sont exclues du champ d'application de la TVA, les opérations présentant un caractère agricole ou de service public non commercial.

Le redevable légal où l'assujetti est la personne qui réalise des opérations à caractère industriel, commercial, artisanal ou libéral, en d'autres termes, c'est la personne qui effectue des opérations situées dans le domaine d'application de la TVA, c'est lui qui est connu par l'administration fiscale et reconnu responsable vis-à-vis d'elle, il intervient entre cette administration et le redevable réel (le client ou le consommateur) pour le calcul, l'encaissement et le reversement de la taxe au trésor public d'où la notion de neutralité de la TVA sur les résultats des redevables légaux car elle est supportée par le consommateur final. Autrement dit, le principe est que la taxe ayant grevé le prix de revient d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération. C'est le mécanisme d'imputation de la TVA en amont sur la TVA en aval. A charge pour l'entreprise de reverser la différence entre la taxe exigible et la taxe déductible au percepteur. A ce stade, la TVA est obligatoirement calculée sur le prix hors taxe (HT) selon des taux différents qui dépendent de la nature du produit ou du service vendu.

À ce titre, le principe du droit à déduction est un principe fondamental qui caractérise le mécanisme de calcul de la TVA, il consiste en l'imputation sur la TVA due sur les opérations passibles de cette taxe, celle qui a été acquittée en amont au titre du mois. La TVA portant sur des biens et services achetés est déductible si ceux-ci sont utilisés pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA. La TVA doit être mentionnée sur un document justificatif (facture, déclaration en douane, etc.).

En effet, si la TVA due sur un bien est à la charge du consommateur final, elle est néanmoins acquittée à chaque stade de la transaction et sur la valeur ajoutée de manière à ce que la TVA globale qui sera mise à la charge du consommateur sera égale à la somme des montants de la TVA perçue par le trésor public durant tout le processus de production ou de commercialisation du dit produit.

Nous proposons une démonstration simple d'un processus de vente d'un produit dont la TVA égale à 19% . Le producteur vend ses produits à un grossiste pour 500 DA. Le grossiste vend ensuite les produits à un à commerçant pour 510 DA. Le commerçant les revend à ses clients à 600 DA.

Tableau 5 : exemple de la déduction de la TVA

	Prix HT	TVA	Prix TTC	TVA collectée	TVA déductible	TVA reversée à l'Etat
Producteur	500	95	595	95	0	95
Grossiste	505	95.95	600.95	95.95	95	0.95
Détaillant	610	0	610	0	0	0

Source : Travail établi par le chercheur.

Pour ce qui est du producteur, du grossiste et du détaillant, ils n'ont pas supporté la charge de la TVA, car ils l'ont totalement transférée à leurs clients.

Au fond, le trésor public reçoit 95.95 DA au titre de la TVA sur la vente du produit (95 DA par le producteur, 0.95 DA par le grossiste, étant donné que le commerçant n'est pas imposable).

Ces 95.95 DA sont supportés intégralement par le consommateur qui lui ont été imputés par le détaillant. La TVA totale perçue correspond à la différence entre le prix de vente (600,96 DA) et le prix HT (505 DA) du Grossiste.

5. Les critiques à l'égard de la TVA

Il faut faire attention au terme utilisé de la TVA, comme son nom l'indique, il est un impôt sur la valeur ajoutée que l'entreprise a réalisée. La TVA est la différence entre le montant des biens et services fournis par l'entreprise, et le montant des biens et services acquis par l'entreprise. Mais, en fait, la TVA n'est pas calculée directement sur cette différence qui constitue la valeur ajoutée. L'entreprise calcule la TVA afférente aux opérations qu'elle a effectuées avec ses clients, et déduit du montant de cette TVA exigible le montant de la TVA touchant les acquisitions qu'elle a réalisées. La TVA est égale à la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible. La TVA qui porte sur un bien ou service utilisé à la fois pour des opérations imposées et pour des opérations non imposées à la TVA, n'est déductible qu'en proportion d'un coefficient de déduction.

Mais tous les contribuables ne sont pas logés dans ce cas de figure : il est des situations où le volume de la taxe due ne permet pas l'imputation intégrale de la taxe déductible. Dans le jargon fiscal, on parle de buttoir, c'est-à-dire, l'existence d'un crédit de taxe, reportable sur les déclarations des mois ou trimestres suivants jusqu'à épuisement, sans limitation de délai. Le buttoir peut déboucher sur des tensions de trésorerie (un problème de gestion de l'actif circulant). Le buttoir peut aussi découler d'une situation où les taux appliqués en amont et en aval de l'activité d'une entreprise sont différents, notamment pour celle ayant plusieurs catégories de produits dans son portefeuille.

La règle du «buttoir» a été également évoquée dans la mesure où l'entreprise, soumise dans les activités qu'elle exerce à des taux différents aussi bien en amont qu'en aval, dispose d'un crédit TVA de manière permanente et parfois infinie alors qu'elle souffre de problèmes de trésorerie. D'autre part, nombre d'opérateurs fustigent constamment les services de l'administration fiscale pour leur manque de diligence dans le traitement de dossiers de remboursement.

Par ailleurs, depuis 1977, les institutions européennes ont cherché à assurer la «neutralité concurrentielle» de la diffusion de la TVA à l'ensemble des États membres, au travers d'un cadre juridique harmonisé. Néanmoins, le fonctionnement du régime de TVA intracommunautaire a montré des faiblesses certaines dans sa capacité à résister à certains types de fraudes (carrousel notamment) qui se sont amplifiées ces dernières années, et cela justifie à soi seul une réflexion sur les possibilités de le moderniser tout en le rendant moins exposé à la fraude (Aujean Michel, 2010).

Ce qui était révolutionnaire dans la proposition de Maurice Lauré en 1954, et qui a permis sa diffusion mondiale, est devenu la principale faiblesse de la TVA : chaque opérateur économique étant précepteur d'une part de TVA, le contrôle est plus difficile à mettre en œuvre. Même si la taxation de la plus-value rend la fraude plus indolore que lorsqu'elle venait taxer le seul achat final (Gilles et Fauvin, 1996).

D'autre part, l'assujettissement de l'ensemble des biens et services d'une économie à la TVA permet une grande augmentation de l'ensemble des prix à la consommation à proportion du taux de la TVA. L'assujettissement à la TVA se traduit par une augmentation des prix à la consommation et les consommateurs les plus défavorisés peuvent basculer dans la pauvreté. Ainsi, la TVA est toujours d'actualité, notamment en Afrique puisque cette taxe est pointée du doigt depuis longtemps comme un facteur d'appauvrissement de la population.

De même, cet impôt injuste par nature et qu'il est supporté en fin de parcours par le consommateur final. En effet, une des principales critiques faites à la TVA est d'être un impôt injuste car, en proportion, il pèse davantage sur les ménages à faibles ressources. En effet, la capacité d'épargne des ménages augmente en fonction des revenus. Les ménages à faibles revenus, incapable d'épargner, consomment donc l'intégralité de leurs revenus et paient ainsi une part plus importante de TVA que les ménages aisés.

Les contrôles fiscaux sont autant de tracasseries pour les entreprises qui sont considérées comme des redevables légaux. En effet, elles se sentent désintéressées et totalement démotivées par

la collecte de cet impôt dont elles ne reçoivent aucun bénéfice du fait que l'impôt est entièrement perçu au profit de l'Etat. Aussi, la gestion de la TVA et son audit représentent un risque énorme au regard des erreurs constatées par les inspecteurs des impôts (Casimir, 2004). De même, les entreprises supportent des charges comptables et administratives afin d'assurer les déclarations et le paiement régulier de la TVA au profit de l'Etat (mensuel et annuel en Algérie).

La TVA est un vecteur d'inflation. A tel point que les augmentations ou les baisses de TVA constituent une des explications les plus souvent reprises par l'INSEE⁸ dans l'analyse de l'évolution des prix à la consommation en France et en Europe (Gilles et Fauvin 1996). Et l'explication en est simple : si je prends un produit que je vends 100 et que la TVA augmente de 2 %, le prix de vente devient mécaniquement 102.

La taxe sur la valeur ajoutée, la TVA est un impôt sur le travail qui se trouve payé par le consommateur au terme de la dernière valeur ajoutée. À chaque hausse ou baisse du taux, revient la question du caractère juste ou injuste d'un impôt sur la consommation.

6. Conclusion :

La TVA est réputée sans incidence sur l'entreprise, puisqu'elle est en définitive supportée par le consommateur. Mais les modalités de sa déductibilité en atténuent parfois la neutralité. D'autre part la TVA a un poids très lourd sur les consommateurs et conduit à la hausse des prix (créée de l'inflation).

À cet effet, notre système de TVA doit connaître des améliorations :

La TVA doit se modeler en fonction du caractère de la nécessité ou de luxe des produits. La mise à niveau d'un texte régissant la TVA s'avère aujourd'hui nécessaire. Parce que depuis 1992, l'Algérie a évolué sur les plans économique et social ; d'où la nécessité de tenir compte de ces mutations en matière de TVA.

L'administration peut ainsi introduire deux actions : réduire le nombre des taux applicables en matière de TVA et élargir l'assiette de la taxe en y incluant des activités hors champ ou exonérées.

Il est regrettable que l'administration n'ait pas trouvé de solution à la règle du butoir, et laisse les contribuables se voir retarder en matière du remboursement de leur précompte. En effet, de nombreuses entreprises disposent d'un crédit de taxe important et parfois infini, alors qu'elles ont des besoins importants et urgents de trésorerie.

En plus, il faut appliquer plus de justice dans les prélèvements opérés puisque les plus riches qui devraient payer automatiquement d'avantage d'impôt. De même, il faut aussi alléger le travail administratif de sorte à réduire le contrôle a posteriori des inspecteurs des impôts.

7. Références:

- 1 Amand, C (2013) " VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system?", World Journal of VAT/GST Law, 2:3, 163-181.
- 2 Aujean Michel,(2010) « Le système de TVA et le marché unique européen », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2/2010 (Tome XLIX), p. 91-104.
- 3 Benoît Jean, (2014) « **La TVA, impôt de tous les ressentiments ?** », *Après-demain* 2014/1 (N°29, NF), p. 22-24.
- 4 Casimir, J.P.(2004), "**contrôle fiscal**", Edition Revue Fiduciaire, France, p26.

⁸ L'Institut national de la statistique et des études économiques, France.

- 5 Bouilef H,(2014),"*la mobilisation des ressources publiques par la fiscalité ordinaire en Algérie*",ENAG Editions,Alger,p327.
- 6 Disle E, Saraf, J., (2016),"*Droit fiscal*",Dunod, Paris.
- 7 Gilles C., Fauvin., F,(1996), « *Du blocage des prix vers la déréglementation, 50 ans de prix à la consommation* » INSEE PREMIERE n° 483 par, Division prix à la consommation, Insee.
- 8 Hammadou I, Tessa A,(2011),"*Fiscalité de l'entreprise : cours et applications*", collection gestion. Alger p228.
- 9 Instruction N°12-002-M0 de la Republique Francaise,(2012) ," Refonte de l'annexe ii au CGI - refonte des règles de droit à déduction en matière de TVA" du 19 janvier 2012.
- 10 KhelassiRédha, (2013),"*Précis d'audit fiscal de l'entreprise*", Berti éditions, Alger, p159.
- 11 Lefere D,Vachet T,Vidalenc S (2013),"*Droit fiscal* ", *Hachette superieur, Paris.*
- 12 Schneider, F. et D.H. Enste (2000), « Shadow Economies: Size, Causes and Consequences », Journal of Economic Literature, vol. XXXVIII, p. 77-114.
- 13 Tifine,P. (2013)" *Droit administratif français: Sources de la légalité administrative*" : Revue générale du droit on line , numéro 5625.France.
- 14 Zitoune Tayeb, Goliard F (2007),"*Droit fiscal des entreprises*", Berti Edition, Alger.

Comment citer cet article par la méthode APA:

Himrane Mohammed*, Bournissa Abdenour 2, Rimouche Kaoutar (2021), **Des critiques au principe de neutralité de la TVA Criticism of the principle of VAT neutrality**, Volume 03 (numéro 02), Algérie :centre Université Aflou, pp. 161-175.