



# GUIDE PRATIQUE SUR LA TVA à l'intention des administrations fiscales des États membres de la CEDEAO et la République Islamique de la Mauritanie

ASSISTANCE TECHNIQUE COURT TERME

*Bénéficiaires : Commission de la CEDEAO et Commission de l'UEMOA*

Rédigé par Boubacar SONKO et David HOLLINRAKE  
Sous la supervision des experts Long Terme du PATF

Septembre 2021





# GUIDE PRATIQUE SUR LA TVA à l'intention des administrations fiscales des États membres de la CEDEAO et la République Islamique de la Mauritanie

**ASSISTANCE TECHNIQUE COURT TERME**

*Bénéficiaires : Commission de la CEDEAO et Commission de l'UEMOA*

Rédigé par Boubacar SONKO et David HOLLINRAKE  
Sous la supervision des experts Long Terme du PATF

**Septembre 2021**



Mise en œuvre par :



**Adam Smith  
International**

# SOMMAIRE

<b>SIGLES ET ABRÉVIATIONS</b> .....	6
-------------------------------------	---

<b>AVANT-PROPOS</b> .....	7
---------------------------	---

<b>INTRODUCTION</b> .....	9
---------------------------	---



<b>FICHE 1</b> .....	17
<b>ASSUJETTISSEMENT À LA TVA</b>	

1.1. LES ASSUJETTIS À LA TVA .....	19
1.2. RÉGIMES ET SEUILS D'IMPOSITION À LA TVA .....	23
1.3. OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS.....	25



<b>FICHE 2</b> .....	35
<b>OPÉRATIONS IMPOSABLES À LA TVA</b>	

2.1. PRINCIPES DE BASE RÉGISSANT LES OPÉRATIONS IMPOSABLES À LA TVA.....	36
2.2. ACTIVITÉS IMPOSABLES.....	38



<b>FICHE 3</b> .....	51
<b>OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE LA TVA</b>	

3.1. PRINCIPES DE BASE GOUVERNANT LES EXONÉRATIONS EN MATIÈRE DE TVA .....	55
3.2. LES OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE TVA.....	57



<b>FICHE 4</b> .....	67
<b>TERRITORIALITÉ DE LA TVA</b>	

4.1. PRINCIPES GUIDANT LES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE LA TVA .....	69
4.2. MODALITÉS D'APPLICATION DES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE LA TVA.....	70



<b>FICHE 5</b> .....	77
<b>BASE D'IMPOSITION À LA TVA</b>	

5.1. LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES : BASE D'IMPOSITION À LA TVA .....	80
5.2. CAS PARTICULIERS : BASE D'IMPOSITION DE LA TVA .....	85



**FICHE 6** ..... 89  
**TAUX DE TVA APPLICABLES**

- 6.1. TAUX NORMAL ..... 91
- 6.2. TAUX RÉDUIT ..... 91
- 6.3. TAUX ZÉRO (0%) ..... 92



**FICHE 7** ..... 93  
**FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA**

- 7.1. FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TVA ..... 94
- 7.2. EXIGIBILITÉ DE LA TVA ..... 96



**FICHE 8** ..... 101  
**RÉGIME DES DÉDUCTIONS**

- 8.1. CONDITIONS GÉNÉRALES ET MODALITÉS DE DÉDUCTION DE LA TVA ..... 103
- 8.2. OPÉRATIONS/ACTIVITÉS OUVRANT DROIT À DÉDUCTION ..... 106
- 8.3. BIENS ET SERVICES DONT LA TVA EST EXCLUE DE DÉDUCTION ..... 111
- 8.4. LIMITATION DU DROIT À DÉDUCTION : ASSUJETTIS PARTIELS ..... 113



**FICHE 9** ..... 116  
**RÉGULARISATION DE LA TVA**

- 9.1. LES CAS DE RÉGULARISATION DE LA TVA ..... 119
- 9.2. MODALITÉS DE RÉGULARISATION DE LA TVA ..... 120



**FICHE 10** ..... 125  
**RECOUVREMENT DE LA TVA**

- 10.1. RECOUVREMENT DE LA TVA PERÇUE À L'IMPORTATION ..... 127
- 10.2. RECOUVREMENT DE LA TVA INTÉRIEURE ..... 127



**FICHE 11** ..... 129  
**REMBOURSEMENT DE CRÉDIT DE TVA**

- 11.1. ASSUJETTIS POUVANT BÉNÉFICIER DU REMBOURSEMENT DU CRÉDIT DE TVA ..... 133
- 11.2. MODALITÉS DE REMBOURSEMENT DU CRÉDIT DE TVA ..... 135



**FICHE 12** ..... 139  
**CONTRÔLE, REDRESSEMENT, CONTENTIEUX, RÈGLES DE PRESCRIPTION**

**ANNEXES** ..... 141

# SIGLES ET ABRÉVIATIONS

<b>CEDEAO</b>	COMMUNAUTÉ DES ÉTATS DE L'AFRIQUE DE L'OUEST
<b>EM</b>	ÉTATS MEMBRES DE LA CEDEAO ET LA MAURITANIE
<b>HT</b>	HORS TAXE
<b>HTVA</b>	HORS TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
<b>LA COMMUNAUTÉ</b>	ÉTATS MEMBRES DE LA CEDEAO ET LA MAURITANIE
<b>LA DIRECTIVE</b>	LES DIFFÉRENTES DIRECTIVES DE LA CEDEAO ET DE L'UEMOA PORTANT SUR LA TVA
<b>LE GUIDE</b>	LE GUIDE PRATIQUE SUR LA TVA DES ÉTATS DE LA CEDEAO ET LA MAURITANIE
<b>LE GUIDE PRATIQUE SUR LA TVA</b>	LE GUIDE PRATIQUE SUR LA TVA DES ÉTATS DE LA CEDEAO ET LA MAURITANIE
<b>OHADA</b>	ORGANISATION POUR L'HARMONISATION DU DROIT DES AFFAIRES EN AFRIQUE
<b>TTC</b>	TOUTES TAXES COMPRISES
<b>TVA</b>	TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE
<b>UEMOA</b>	UNION ÉCONOMIQUE ET MONÉTAIRE OUEST AFRICAINE

# AVANT-PROPOS

Le présent document a été rédigé en exécution d'un mandat dont l'objet clairement défini est « *d'élaborer, au profit des deux Commissions, un Guide pratique sur les règles et les processus d'application de la TVA, tenant compte des meilleures pratiques internationales applicables. Le Guide sera utilisé par les administrations fiscales des États membres dans le but de s'assurer de l'uniformité des règles dans la mise en œuvre de la TVA dans la sous-région de la CEDEAO<sup>1</sup>* ».

Le Guide pratique sur la TVA pour les administrations fiscales des États de la CEDEAO et la Mauritanie a donc pour objectif d'offrir à ses utilisateurs un outil permettant d'avoir une lecture homogène du dispositif de TVA communautaire, voire une même compréhension des règles de la TVA afin d'en garantir une application uniforme dans les États de la Communauté de telle sorte que le contribuable soit soumis à la même règle, et ce, quels que soient sa nationalité et/ou le pays de l'Union dans lequel il réside.

Par conséquent, le Guide pratique sur la TVA est destiné aux agents des administrations fiscales des États membres de la Communauté<sup>2</sup>, qu'ils relèvent de l'administration d'un État qui applique déjà la TVA ou de l'administration d'un État en voie d'implémentation de la TVA, dans le but d'une harmonisation des législations nationales en lien avec les Directives de la Communauté en matière de TVA.

Le Guide pratique sur la TVA dans les États de la CEDEAO et la Mauritanie est élaboré sur la base des règles édictées par :

- > le Protocole n° A/P2/7/96 du 27 juillet 1996 portant institution de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) dans les États membres ;
- > la Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ;
- > la Directive C/DIR.2/12/17 relative à la modification de la Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ;
- > la Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de TVA, modifiée par la Directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

Le Guide pratique sur la TVA intègre des éléments de doctrine administrative tirés de différentes notes, circulaires, réponses administratives et autres actes administratifs élaborés par les administrations fiscales de certains des États membres de la Communauté et rendus disponibles.

Principalement, le présent Guide se réfère aux deux Directives de la CEDEAO (Directive C/DIR.1/05/09 et Directive C/DIR.2/12/17), du fait que tous les États de la Communauté ne

---

1 Termes de référence pour le recrutement de deux (2) experts à court terme pour la préparation d'un Guide pratique sur la TVA à l'intention des administrations fiscales des États membres de la CEDEAO (page 6)

2 États membres de la CEDEAO et la République de Mauritanie

sont pas membres de l'UEMOA, mais également du fait que l'on retrouve les mêmes règles, à quelques nuances près, dans la Directive n°02/98 de l'UEMOA<sup>3</sup>.

Préalablement à l'élaboration du Guide, les rédacteurs ont effectué des recherches documentaires et analysé un certain nombre de Guides de TVA disponibles sur le net et/ou publiés<sup>4</sup>. Ceci a permis de recueillir des expériences pertinentes de juridictions qui ont apporté des améliorations au système de la TVA contribuant ainsi à sa modernisation, dans le dessein de produire un document qui répond aux standards internationalement reconnus.

En outre, les expériences pertinentes appliquées dans différents pays ont conduit les auteurs à faire ressortir des propositions susceptibles de susciter une curiosité auprès des praticiens. Ces propositions pourront contribuer à rénover certaines pratiques devenues obsolètes ou inefficaces. Les règles essentielles à retenir de même que les propositions d'amélioration sont présentées dans des encadrés.

*Les auteurs tiennent à souligner que les propositions d'amélioration du système de la TVA ne doivent être interprétées ni considérées comme les règles de droit positif<sup>5</sup>, par l'utilisateur du Guide, car ne correspondant pas à la règle actuellement applicable.*

**Il est important de signaler que le Guide pratique sur la TVA n'a pas pour objet de modifier ou de proposer des modifications aux Directives. Il apporte plus de lumière sur le dispositif communautaire, en vue d'une meilleure compréhension, conduisant à une meilleure application de la loi par les États membres.**

Les rédacteurs du présent Guide présentent leurs compliments aux représentants des États Membres de la CEDEAO et la République Islamique de la Mauritanie pour leur profonde contribution à la rédaction de ce document.

En particulier, ils adressent leurs sincères remerciements à l'équipe d'Assistance Technique de Linpico/Adam Smith pour les orientations et conseils judicieux dont ils ont bénéficié lors de l'élaboration du document.

Le Guide pratique sur la TVA pour les administrations fiscales des États de la CEDEAO et la Mauritanie est décliné sous format de Fiches techniques précédées d'une Introduction générale. Il y est joint une annexe.

Au moment de la rédaction du Guide, il est apparu essentiel de présenter les principaux amendements issus des travaux de révision de la Directive CEDEAO en matière de TVA. Il est aussi important de souligner que ces amendements ne seront applicables que lorsque les textes seront définitivement adoptés par les instances habilitées et après leur transposition dans les législations nationales des États Membres. Les textes qui ont été amendés sont mis sous encadres et sous brillance vert, afin de pouvoir les différencier des autres .

---

3 Les Directives sont des actes qui s'imposent à tous les États membres de l'Union, mais ne sont pas d'application directe, au contraire du Règlement. Les États membres doivent, certes transposer les Directive, mais ne sont liés que par les objectifs qu'elles fixent et les résultats à atteindre (Lettre n° 534 du 6 juin 2017 du Directeur Générale de la DGID du Sénégal)

4 Benchmark : Guide de la TVA en Algérie (2021) ; Guide de la TVA (Groupe Revue Fiduciaire édition 2019-2020 – France) ; Guide de la TVA du Djibouti ; Guide du remboursement de crédit de TVA du Maroc ; Guide de la TVA (Canada), ...

5 "Droit positif" désigne, à un moment donné, l'ensemble des règles applicables dans un espace juridique déterminé qu'il s'agisse d'un État unitaire ou d'un ensemble d'États comme la CEDEAO ou l'UEMOA

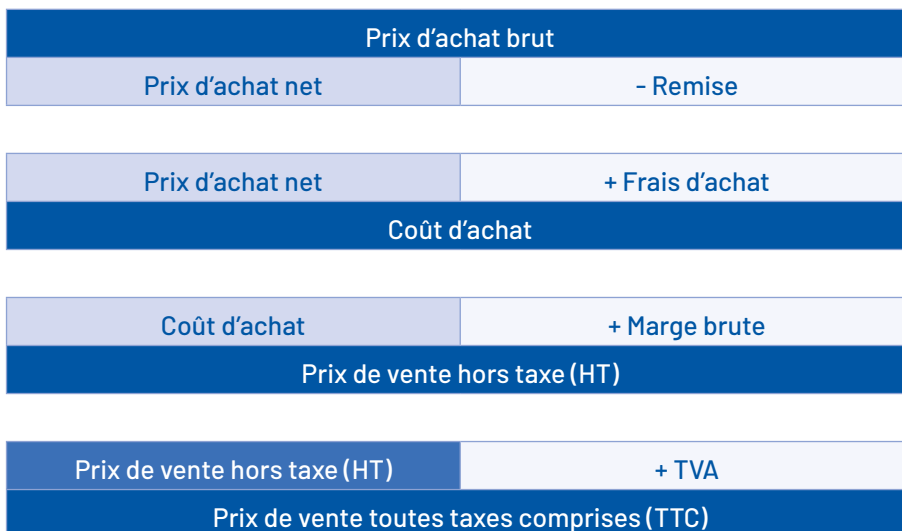


# INTRODUCTION

## Qu'est-ce que la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ?

La taxe sur la valeur ajoutée -TVA- est un **impôt indirect sur la consommation** qui, à chaque stade de la production ou de la distribution, **frappe la valeur ajoutée (ou la marge)**, de telle sorte qu'à la fin du cycle suivi par le bien ou le service, la **charge fiscale globale** corresponde à la **taxe calculée sur le prix de vente au consommateur**.

Le schéma ci-après présente les différentes étapes permettant la constitution de la marge brute (la valeur ajoutée) :



Selon les économistes<sup>6</sup>, la Valeur Ajoutée mesure la richesse créée par une entreprise. Elle correspond à la différence entre la valeur des biens et les services, d'une part, et la valeur des consommations intermédiaires utilisées, d'autre part.

En comptabilité, la Valeur Ajoutée (VA) est un solde intermédiaire de gestion qui permet de mesurer la valeur économique (ou richesse) ajoutée par l'activité d'une entreprise.

Elle se calcule schématiquement ainsi :

$$\text{Valeur Ajoutée} = [(\text{Valeur des biens et services} - \text{Valeur des consommations intermédiaires}) + \text{Marge commerciale}]$$

## Quelles sont les caractéristiques de la TVA ?

Le tableau ci-après reprend les principales caractéristiques de la TVA :

Caractéristiques de la TVA	Définition
La TVA est un impôt réel	La TVA est appliquée sur les ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation, de biens ou de services, par des personnes physiques ou morales.
La TVA est un impôt indirect	La TVA est payée dans les caisses du Trésor public (État), non pas directement par le consommateur final ( <i>redevable réel</i> ), mais par les entreprises de toute nature ( <i>redevable légal</i> ) qui assurent la production et la distribution des biens et services et qui en sont les collecteurs.
La TVA est un impôt « ad valorem » (sur la valeur) <sup>7</sup>	La TVA est calculée sur la valeur des biens et services et non sur leur quantité, volume ou poids.
La TVA est un impôt neutre dans les circuits économiques	La TVA est neutre dans la mesure où elle ne constitue pas une charge pour l'entreprise ( <i>redevable légal</i> ). La TVA est supportée par le consommateur final ( <i>redevable réel</i> ).
La TVA est un impôt établi en suivant le mécanisme des paiements fractionnés	À chaque stade de la production et de la distribution, la taxe grève la valeur ajoutée apportée au bien ou service de telle sorte qu'à la fin du cycle de production ou de distribution, la charge fiscale globale qui a grevé la valeur ajoutée correspond à la taxe calculée sur le prix de vente au consommateur final <sup>8</sup> .  Le paiement fractionné est obtenu grâce au mécanisme des déductions qui permet à l'assujetti y ayant droit de défalquer de la TVA collectée sur ses ventes, la TVA ayant grevé ses achats de biens et services. Le mécanisme de déduction permet ainsi d'éliminer toute rémanence <sup>9</sup> de la TVA dans le prix de revient du produit vendu.

7 Au contraire, les taxes spécifiques ou droits d'accise qui portent sur une quantité et non sur une valeur comme la TVA qui elle porte sur la valeur d'un bien ou d'un service

8 Dans le cadre du processus de paiement fractionné qui caractérise le fonctionnement de la TVA, chaque entreprise de la chaîne des transactions participe au processus de collecte de l'impôt et paie la proportion de taxe correspondant à sa marge, c'est-à-dire la différence entre la TVA payée à ses fournisseurs et la TVA reçue de ses clients. Ainsi, la taxe est en principe prélevée sur la « valeur ajoutée » créée à chaque étape de la production et de la distribution

En application du mécanisme du paiement fractionné, la TVA « transite par les entreprises » pour grever uniquement les ventes au consommateur final. (Mécanismes pour la collecte effective de la tva/tps lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition. OCDE 2017 – page 12)

9 Situation dans laquelle la TVA supportée n'est pas déductible pour l'entreprise. Ainsi, pour récupérer la TVA ainsi supportée mais non admise en déduction, cette entreprise la répercute sur le prix de vente de ses marchandises, ce qui compromet sa compétitivité.

Caractéristiques de la TVA	Définition
<p><b>La TVA repose sur le mécanisme de taxation - déduction.</b></p>	<p>Aux divers stades du circuit économique, le redevable légal agit comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il calcule et facture à son client la TVA exigible au titre des ventes ou prestations de services qu'il réalise (<i>TVA collectée ou TVA brute</i>) ;</li> <li>- il déduit de cet impôt la taxe qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient de l'opération réalisée (<i>TVA déductible</i>) ;</li> <li>- il verse à l'État la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible (<i>TVA nette due</i>).</li> </ul> <p>Le cas échéant, si la TVA déductible ne peut pas s'imputer en totalité sur la TVA collectée, le redevable dispose d'un crédit de TVA reportable sur la (ou les) déclaration(s) de TVA suivante(s) ou pouvant faire l'objet d'un remboursement sous certaines conditions fixées par la réglementation fiscale en vigueur.</p>

Adoptée pour la première fois par une loi promulguée en 1954 en France où dont elle a été inventé, la TVA a connu une percée très remarquable. Elle constitue un puissant levier de mobilisation des ressources intérieures, fournissant aujourd'hui à la plupart des États qui l'appliquent plus de 30% des recettes fiscales totales. La TVA obéit aux principes de politique fiscale généralement acceptés repris par les conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité, tels que l'indique l'encadré 1 ci-après :

**Encadré 1 : La gestion de la TVA est en phase avec les principes de politique fiscale (repris par les conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité)**

Les principes de politique fiscale généralement acceptés dans le domaine des impôts sur la consommation ont été adoptés par les ministres de pays du monde en 1987 et sont globalement applicables à la TVA dans les échanges nationaux et internationaux.

Ces principes sont résumés comme suit :

**Neutralité** : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité entre les différentes formes de commerce, entre les entreprises se trouvant dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires, entre entreprises nationales et étrangères, et entre échanges internationaux et intérieurs ;

**Efficience** : Les coûts de la discipline fiscale pour les entreprises et pour l'administration devraient être réduits autant que possible ;

**Certitude et simplicité** : Les règles fiscales devraient être claires et simples à comprendre de façon que les entreprises puissent anticiper les conséquences fiscales d'une transaction, notamment en ce qui concerne la date, le lieu et le mode de calcul et de déclaration de l'impôt ;

**Efficacité et équité** : L'imposition devrait procurer le montant approprié d'impôt à la date voulue. Il faut réduire au maximum les possibilités de fraude et d'évasion fiscales, tout en veillant à ce que les contre-mesures soient proportionnées aux risques encourus ;

**Flexibilité** : Les systèmes d'imposition devraient être flexibles et dynamiques de manière à suivre le rythme de l'évolution des techniques et des transactions commerciales.

## Quel est le mécanisme d'administration de la TVA ?

L'administration de la TVA repose sur le mécanisme de Taxation-Déduction ci-après :

1. L'assujetti collecte la TVA facturée à ses clients
2. L'assujetti déduit de la TVA collectée, la TVA qu'il a supportée (facturée par ses fournisseurs)
3. L'assujetti détermine la TVA due ou exigible (TVA collectée – TVA déduite)
4. L'assujetti déclare ses opérations selon la périodicité fixée par la loi (il reverse la TVA due, si le solde est positif ou constate un crédit de TVA si le solde est négatif).

Le tableau ci-après décrit le schéma du mécanisme comme suit :

La TVA collectée	La TVA déductible	La TVA due	Déclaration périodique des opérations
<p>1. L'assujetti inclut la TVA dans ses facturations aux clients.</p> <p>2. Il collecte la TVA sur ses clients pour le compte de l'État.</p> <p>• C'est ce qu'on appelle la <i>TVA collectée</i>.</p> <p>3. La base de calcul de la TVA collectée est le prix de vente du bien ou du service que l'assujetti fournit aux clients, y compris le cas échéant certaines dépenses supplémentaires</p>	<p>Lorsque l'assujetti achète des biens ou services, il paie à ses fournisseurs de la TVA, que l'État l'autorise à déduire.</p> <p>• C'est ce qu'on appelle la <i>TVA déductible</i>.</p> <p>L'assujetti va pouvoir déduire la TVA payée de la TVA collectée<sup>10</sup></p>	<p>L'assujetti détermine le montant de TVA du ou le crédit de TVA à reporter</p> <p>1. Si : <i>TVA collectée &gt; TVA supportée déductible</i> : alors l'assujetti devra verser la TVA due</p> <p>2. Si : <i>TVA collectée &lt; TVA supportée déductible</i> : alors l'assujetti dispose d'un crédit de TVA imputable sur ses prochaines déclarations ou remboursable sous certaines conditions<sup>11</sup></p>	<p>1. La TVA est un impôt à déclaration et paiement périodiques spontanés.</p> <p>En effet, à chaque période, l'assujetti produit, spontanément une déclaration de TVA à l'État.</p> <p>2. Le but de la déclaration est de <b>liquider la TVA</b> qu'il doit à l'État. Elle résulte de la différence entre la TVA déductible et la TVA collectée.</p> <p>3. La <b>déclaration périodique</b> de la TVA permet de faire connaître à l'administration :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le montant hors taxes des ventes ou prestations de services facturé aux clients et la TVA due sur ces opérations ;</li> <li>• le montant hors taxes des ventes ou prestations de services payé aux fournisseurs et la TVA déductible sur ces opérations.</li> </ul>

<sup>10</sup> Le droit à déduction intégral de la taxe d'amont tout au long de la chaîne des transactions, à l'exception du consommateur final, garantit la neutralité de la taxe quels que soient la nature du produit, la structure de la chaîne de distribution et les moyens techniques mis en œuvre pour sa fourniture (magasins, livraison à domicile, Internet). Du fait du paiement fractionné, la TVA « transite par les entreprises » et grève uniquement les ventes au consommateur final.

<sup>11</sup> Il existe deux principales méthodes pour mettre en œuvre le processus de recouvrement fractionné sans ponctionner les entreprises, permettant aux contribuables successifs de déduire la TVA acquittée sur leurs achats de celle due sur leurs ventes.

- la méthode soustractive indirecte (« méthode fondée sur les transactions ») : chaque opérateur facture la TVA au taux prescrit sur chacune de ses ventes et remet à l'acheteur une facture indiquant le montant de la taxe facturée. L'acheteur est alors en mesure de déduire la taxe d'amont acquittée de la taxe d'aval facturée sur ses ventes, et de payer le solde à l'administration fiscale ou de percevoir un remboursement le cas échéant.

La TVA fonctionne sur la base d'une imposition portant sur le montant des ventes ou prestations de services réalisées et sur la déduction de la TVA payée sur les biens et services achetés par l'entreprise.

La TVA apparaît ainsi, pour l'entreprise, comme un *impôt économiquement neutre*<sup>12</sup>.

Dans le but de préserver sa neutralité sur l'activité économique, l'application de la TVA est basée sur le principe *du mécanisme de Taxation - Déduction*, en vertu duquel l'assujetti, redevable légal, procède ainsi qu'il suit, aux divers stades du circuit économique :

<b>Dans un 1<sup>er</sup> temps</b>	L'assujetti calcule la taxe exigible sur ses ventes ou ses prestations de services.
<b>Dans un 2<sup>ème</sup> temps</b>	L'assujetti déduit la taxe déductible qui a grevé les éléments constitutifs de son prix de revient.
<b>Dans un 3<sup>ème</sup> temps</b>	L'assujetti reverse au Trésor public, la différence (TVA due) entre la TVA collectée et la TVA déductible.

*NB : C'est le consommateur final qui supporte, in fine, la TVA lorsqu'il achète un bien ou service.*

*En matière de TVA, les entreprises collectrices servent d'intermédiaires entre l'État et le client.*

*Dans ce cadre, l'entreprise n'est que le point de passage de la taxe puisqu'elle reverse au Trésor public, la TVA que le client lui paie, tandis que l'État l'autorise à déduire ou lui rembourse la TVA qu'elle paie à ses fournisseurs.*

Lorsqu' une entreprise vend à des particuliers, ces derniers paieront le prix augmenté de la TVA, mais seul le prix hors TVA revient à l'entreprise. En effet, elle devra (*après avoir déduit, le cas échéant, la TVA acquittée en amont*), reverser la TVA collectée sur le client.

#### **Exemple illustratif:**

*L'entreprise achète un bien à 800 000 hors taxes (HT) avec une TVA supportée au taux de 18%.*

*> soit TVA = [Montant HT (800.000) x 18%] = 144 000*

*L'entreprise revend ce bien avec une marge de 200.000*

*Prix de vente hors taxes (HT) est de 1.000.000 (800.000 + 200.000) assortie d'une TVA de 18%.*

*> soit TVA = [Montant HT (1.000.000) x 18%] = 180.000*

*> soit Prix de vente toutes taxes comprises (TTC) = [Montant HT (1.000.000) + TVA (180.000)] = 1.180.000*

*Montant encaissé auprès du client (correspondant au prix de vente TTC) : 1.180.000*

*TVA déductible = 144.000*

*TVA collectée = 180.000*

*TVA à reverser à l'État : 180.000 - 144.000 = 36.000*

*Parce que la TVA est appliquée sur la valeur ajoutée supportée par le consommateur final (le coût d'achat ayant déjà subi la TVA dans ce cas 800.000 HT), la TVA due à l'État est celle supportée par le consommateur final soit 200.000 HT x 18% = 36.000*

---

- la méthode soustractive directe (« méthode fondée sur les entités ») : la taxe est appliquée directement à une mesure comptable de la valeur ajoutée, déterminée pour chaque entreprise en déduisant la TVA calculée sur les achats admissibles de celle calculée sur les ventes imposables.

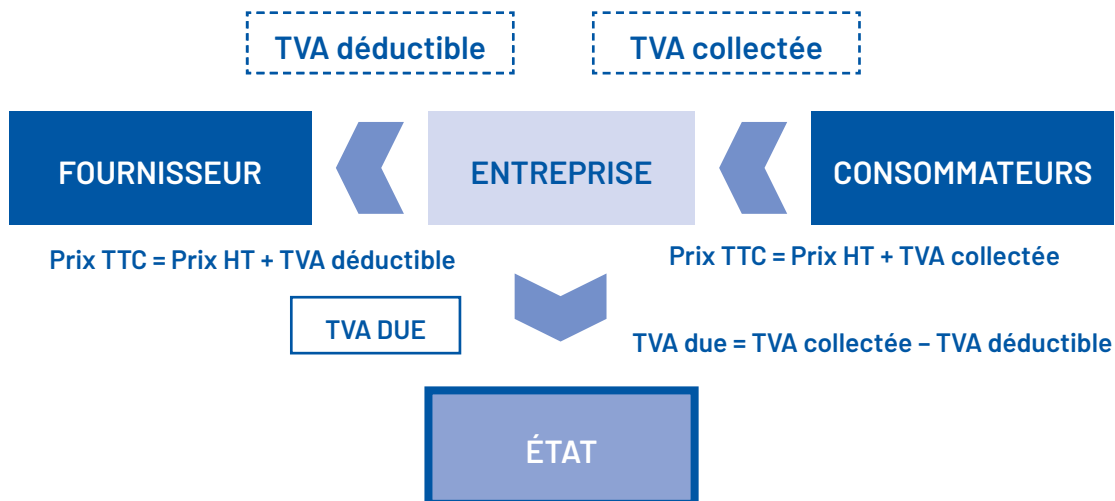
**NB :** A l'instar de presque tous les pays qui exploitent un régime de TVA, les États de la Zone suivent la méthode soustractive indirecte.

<sup>12</sup> Si la TVA est fiscalement neutre, puisqu'elle n'est pas supportée par l'entreprise, elle joue, toutefois, un rôle important dans la gestion de la trésorerie de l'entreprise. En effet, en utilisant les entreprises comme intermédiaire pour collecter la TVA, l'état perturbe quelque peu leur gestion trésorerie.

En effet, si la collecte de la TVA permet la plupart du temps d'encaisser momentanément la TVA pour le compte de l'état, elle demande aussi de la rembourser ce qui génère des sorties de trésoreries importantes parfois difficiles à gérer lorsque la trésorerie de l'entreprise est tendue.

En appliquant la TVA sur le montant global soit 800.000HT+200.000HT (1.000.000 HT x18%= 180.000), on a taxé deux fois un même montant que sont les 800.000HT et donc pour permettre rendre neutre la deuxième taxation et le principe de taxation sur la marge il est déduit le montant de la taxation première soit TVA due =36.000 (180.000-144.000=36.000).

Le schéma ci-après reprend le mécanisme de taxation- déduction de la TVA :



## Qui sont les redevables de la TVA ?

**Le redevable légal :**

- C'est l'**entreprise** qui prélève la TVA tout au long du processus de vente ou de distribution d'un service ou d'un bien.

**Le redevable réel :**

- C'est le **consommateur final** qui supporte définitivement la TVA.

À cet effet, la TVA est :

- perçue par des **intermédiaires** (producteurs, commerçants, prestataires de services...) qui sont les **redevables légaux** ;
- payée, définitivement, par les **consommateurs finaux** qui en sont les **redevables réels**.

### *Important*

TVA encaissée par État = TVA payée par le Consommateur final

**Cf. « 2.1. Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : Exemple d'une opération taxable à la TVA : Cas pratique**

## Mise en œuvre de la TVA dans la CEDEAO

Chacun des États membres de la CEDEAO a instauré (ou doit instaurer) un système de TVA, en principe totalement conforme à la Directive C/DIR.1/05/09 du 27 mai 2009 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) modifiée par la Directive C/DIR.2/12/17, ainsi qu'à la Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres de l'UEMOA en matière de TVA, modifiée par la Directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

Dans le Guide pratique sur la TVA dans la CEDEAO, la notion « Directive TVA » est utilisée pour désigner autant les deux (02) Directives de la CEDEAO sur la TVA que les Directives de l'UEMOA sur la TVA.

Principalement, le présent Guide se réfère aux Directives de la CEDEAO), du fait que tous les États de la Communauté ne sont pas membres de l'UEMOA, mais également du fait que l'on retrouve les mêmes règles, à quelques nuances près, dans la Directive n° 02/98 de l'UEMOA<sup>13</sup>.

## Déclinaison du guide pratique sur la TVA pour les administrations fiscales des États de la CEDEAO et la Mauritanie

Le Guide pratique sur la TVA pour les administrations fiscales des États de la CEDEAO et la Mauritanie est décliné sous format de Fiches techniques précédées d'une **Introduction générale** et suivie d'une Annexe.

Les **Fiches techniques** présentent et analysent les différents aspects de la TVA. Les dispositions de la Directive TVA relatives au thème de la TVA traité sont reproduites textuellement à l'entame de chaque Fiche technique.

L'**Annexe** (i) reproduit les listes communes des produits exonérés de TVA annexées à la Directive TVA, (ii) traite de cas pratiques sur quelques points délicats de la TVA et (iii) présente certaines pratiques internationales modernes de la TVA.

---

<sup>13</sup> Les Directives sont des actes qui s'imposent à tous les États membres de l'Union, mais ne sont pas d'application directe, au contraire du Règlement. Les États membres doivent, certes transposer les Directives, mais ne sont liés que par les objectifs qu'elles fixent et les résultats à atteindre (Lettre n° 534 du 6 juin 2017 du Directeur Générale de la DGID du Sénégal)







# FICHE 1

## ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

# FICHE 1

## ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

La Fiche 1 portant Assujettissement à la TVA traite des questions ci-après :

- Quelles sont les personnes (physiques et morales) assujetties à la TVA ?
- Quels sont les régimes et seuils d'imposition à la TVA ?
- Et enfin, quelles sont les obligations fiscales que doivent accomplir les assujettis à la TVA ?

La notion d'assujettissement est fondamentale, en matière de TVA, car elle confère à l'assujetti la prérogative de collecter la TVA et celle d'exercer le droit à déduction de la TVA.

### Encadré 2 : notion de l'Assujetti dans le système de la TVA

La qualité d'assujetti résulte de la réalisation, de manière indépendante, d'opérations relevant d'une activité industrielle, commerciale, non commerciale, agricole, extractive ou artisanale.

Dit autrement, l'assujetti s'entend de toute personne qui effectue des opérations situées dans le champ d'application de la TVA que ces opérations donnent effectivement lieu au paiement de la TVA ou en soient exonérées.

La notion d'assujetti revêt une importance particulière dans le mécanisme de la TVA, cette qualité d'assujetti confère à son titulaire :

- le droit de porter la TVA en compte à ses clients (c'est-à-dire qu'il la calcule et l'ajoute à son prix) et garantit ainsi la perception de cette taxe.
- le droit de déduire la TVA payée en amont.

### Encadré 3 : opérations pratiquées par un Assujetti : Prix TTC

Les prix pratiqués par un assujetti dans ses transactions avec ses clients, s'entendent toutes taxes comprises (TTC), à moins qu'elles ne soient expressément exonérées de TVA.



## 1.1. LES ASSUJETTIS À LA TVA

Les personnes physiques et morales assujetties à la TVA, dans les États membres, sont visées dans les articles 4 et 16 de la Directive TVA.

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### Article 4 :

Sont assujetties à la TVA, les personnes physiques ou morales, y compris les collectivités publiques et les organismes de droit public, réalisant des opérations imposables (...), notamment :

#### 1. Les importateurs

#### 2. Les producteurs :

Par producteur, il faut entendre :

- a) Les personnes physiques ou morales qui, à titre principal ou accessoire extraient, fabriquent ou transforment des biens, soit pour la fabrication d'autres produits, soit pour un usage définitif ;
- b) Les personnes physiques ou morales qui se substituent de fait au fabricant pour effectuer soit dans ses usines, soit en dehors de celles-ci toutes opérations se rapportant à la fabrication ou la présentation commerciale définitive des produits que ceux-ci soient ou non vendus sous la marque ou au nom de ceux qui font des opérations.
- c) Les personnes physiques ou morales qui font effectuer par des tiers les opérations visées aux paragraphes a et b de l'article 3 alinéa 2 ci-dessus ;
- d) Les façonniers qui donnent au produit sa forme définitive, pour le compte d'un maître d'œuvre, en opérant principalement sur ou avec des biens meubles dont ils ne sont pas propriétaires et auxquels ils se bornent généralement à appliquer leur savoir-faire ;

**3. Les entrepreneurs de travaux immobiliers** et toute personne physique ou morale effectuant des travaux immobiliers pour son compte ou pour le compte des tiers ;

#### 4. Les entreprises de leasing ou de crédit-bail ;

**5. Les commerçants** : sont considérées comme commerçants, les personnes qui habituellement achètent pour revendre, en l'état ou après reconditionnement, des biens meubles ou immeubles ;

#### 6. Les prestataires de services ;

**7. Les personnes physiques ou morales**, sous quelque dénomination qu'elles agissent et quelle que soit leur situation au regard de tous autres impôts :

- qui ont été autorisées à recevoir des biens ou des services en franchise de taxe ou sous le bénéfice d'un taux réduit, lorsque les conditions de cette franchise ou de ce taux ne sont pas ou ne sont plus remplies, circonstances rendant exigibles la taxe ou le complément de taxe ;
- qui vendent ou livrent pour le compte d'autres assujettis ;
- qui effectuent des opérations imposables pour le compte d'entreprises étrangères.

Les personnes ci-dessus définies sont assujetties à la TVA quels que soient leur statut juridique et leur situation au regard des autres impôts, la forme ou la nature de leurs interventions.

Toutefois, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, éducatifs, sociaux, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

NB : Sont assujetties à la TVA, les personnes physiques ou morales, y compris les collectivités publiques et les organismes de droit public, quels que soient leur statut juridique et leur situation au regard des autres impôts, la forme ou la nature de leurs interventions, dès lors qu'elles réalisent des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.

#### *a- Les importateurs*

Est appelée « importateur », la personne physique ou morale qui effectue l'importation, c'est-à-dire qui achète des marchandises depuis l'étranger pour la mise à la consommation sur le territoire de l'État membre.

Ainsi l'importateur est assujetti à la TVA du fait de l'opération d'importation qu'il réalise.

Le Projet Directive TVA (en cours de validation) apporte une précision sur la définition relative à l'opération d'importation des marchandises dans le libellé repris ci-après :

**Par importation, il faut entendre le franchissement des marchandises du cordon douanier d'un État membre.**

#### *b- Les producteurs*

Par producteur, il faut entendre :

- les personnes physiques ou morales qui, à titre principal ou accessoire extraient, fabriquent ou transforment des biens, soit pour la fabrication d'autres produits, soit pour un usage définitif ;
- les personnes physiques ou morales qui se substituent de fait au fabricant pour effectuer soit dans ses usines, soit en dehors de celles-ci toutes opérations se rapportant à la fabrication ou la présentation commerciale définitive des produits que ceux-ci soient ou non vendus sous la marque ou au nom de ceux qui font des opérations ;
- les personnes physiques ou morales qui font effectuer par des tiers les opérations visées ci-dessus ;
- les façonniers qui donnent au produit sa forme définitive, pour le compte d'un maître d'œuvre, en opérant principalement sur ou avec des biens meubles dont ils ne sont pas propriétaires et auxquels ils se bornent généralement à appliquer leur savoir-faire.

#### *c- Les entrepreneurs de travaux immobiliers et toute personne physique ou morale effectuant des travaux immobiliers pour son compte ou pour le compte des tiers*

Est définie comme « entrepreneur de travaux immobiliers », la personne qui, professionnellement, ou occasionnellement au moyen d'une entreprise, met en œuvre des matériaux destinés à la construction, à l'entretien, à la réparation ou à la transformation d'un immeuble.

Ainsi, la qualité d'entrepreneur de travaux immobiliers est reconnue à la société qui exécute elle-même pour ses propres besoins les travaux d'entretien de ses immeubles. En revanche, cette qualité est refusée à celui qui ne prend aucune part à la direction ou à l'exécution des travaux.

Le maître d'œuvre qui se charge de la construction d'un immeuble et du règlement des factures des autres intervenants dans la construction, pour le compte de son client, en vertu du contrat passé avec celui-ci, est assimilé à un entrepreneur de travaux immobiliers.

À ce titre, il doit acquitter la TVA sur le montant total des sommes versées par le client, sous déduction de la taxe qui lui est facturée par les entrepreneurs.

*d- Les entreprises de leasing ou de crédit-bail*

Le crédit-bail ou leasing constitue une opération de financement locatif liant un professionnel, le crédit-bailleur, à un client, le crédit-preneur. Il permet aux entreprises de prendre en location du matériel, des équipements, des immeubles, et d'en faire éventuellement l'acquisition au terme du contrat.

Les entreprises de leasing ou de crédit-bail sont celles qui, à titre habituel, achètent des biens meubles ou immobiliers en vue de les mettre à la disposition d'un locataire qui a la faculté d'acquérir, au plus tard à l'expiration du bail, tout ou partie des biens loués, moyennant un prix convenu tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyer.

*e- Les commerçants*

Sont considérées comme commerçants, les personnes qui habituellement achètent pour revendre, en l'état ou après reconditionnement, des biens meubles ou immeubles.

*f- Les prestataires de services*

Est prestataire de service la personne qui réalise des opérations autres que la livraison de biens.

**Encadré 4 : Assujettissement à la TVA des prestataires de services**

La définition fiscale de la notion de « prestataire de services » qui vise les personnes réalisant des opérations autres que la livraison de biens, amène à considérer que, à priori, tous les opérateurs économiques sont assujettis à la TVA, à moins qu'ils n'en soient exemptés.

*g- Autres personnes physiques ou morales assujetties à la TVA*

Sont également assujetties à la TVA les personnes physiques ou morales, sous quelque dénomination qu'elles agissent et quelle que soit leur situation au regard de tous autres impôts :

- qui ont été autorisées à recevoir des biens ou des services en franchise de taxe ou sous le bénéfice d'un taux réduit, lorsque les conditions de cette franchise ou de ce taux ne sont pas ou ne sont plus remplies, circonstances rendant exigibles la taxe ou le complément de taxe ;
- qui vendent ou livrent pour le compte d'autres assujettis ;
- qui effectuent des opérations imposables pour le compte d'entreprises étrangères.

**1.12. Personnes ou organismes de droit public exerçant des activités industrielles ou commerciales dans les conditions du secteur privé****Encadré 5 : Critères d'assujettissement à la TVA des personnes de droit public**

Les personnes ou organismes de droit public sont assujettis à la TVA :

- lorsqu'ils exercent des activités industrielles ou commerciales quel que soit leur statut ;
- et qu'ils réalisent ces activités suivant des moyens et des méthodes comparables à ceux qui seraient utilisés par des personnes physiques ou morales de droit privé.

Ainsi, dès lors qu'il réalise une activité à but lucratif, l'organisme de droit public est soumis à la TVA pour celle-ci.

NB : Toutefois, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, éducatifs, sociaux, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

### **1.13. Assujetti non domicilié dans l'État membre**

L'assujettissement des opérateurs non domiciliés dans l'État membre et les modalités d'imposition sont définis aux articles 16 et 17 de la Directive.

*Le projet de Directive en cours de validation apporte un complément d'information à l'ancien article 17 qui devient l'article 16 (cf. Nouveau Projet de Directive TVA).*

- 1) Les États membres fixent les obligations fiscales des assujettis non établis sur leur territoire, qui y effectuent des opérations imposables.
- 2) Toutefois, afin d'éviter les cas de superposition d'imposition ou de non-imposition, les États membres devront se conformer à toutes mesures proposées par les autorités communautaires à cet effet.

#### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

##### **Article 16 :**

1. Lorsqu'un contribuable assujetti n'est pas domicilié dans un État membre, il doit accréditer un représentant domicilié dans ledit État, qui s'engage à remplir à sa place les obligations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée et qui est solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt.
2. En cas de non-désignation d'un représentant, la TVA et, le cas échéant, les pénalités y afférentes doivent être payées par la personne cliente pour le compte de la personne n'ayant pas dans l'État un établissement stable.

##### **Article 17 :**

1. Les États membres fixent les obligations fiscales des assujettis non établis sur leur territoire, qui y effectuent des opérations imposables.
2. Toutefois, afin d'éviter les cas de superpositions ou de non-imposition, les États membres devront se conformer à toutes mesures proposées par les autorités communautaires à cet effet.

Lorsqu'elle n'est pas domiciliée dans l'État membre, la personne physique ou morale qui réalise une opération (prestation de services) soumise à la TVA dans l'État membre, doit faire accréditer auprès du service des Impôts, un représentant domicilié dans ledit État membre, qui s'engage à remplir les formalités auxquelles sont soumis les redevables et à payer la TVA en lieu et place de l'assujetti.



*Les États membres fixent les obligations fiscales des assujettis non établis sur leur territoire, qui y effectuent des opérations imposables.*

**Encadré 6 : Représentant fiscal, notions essentielles à retenir**

Pour être accrédité, le représentant fiscal de l'assujetti non domicilié dans l'État doit présenter des garanties de solvabilité et de crédibilité. Par exemple, il ne doit pas avoir d'antécédents en matière de comportements frauduleux.

La représentation doit être formalisée. Elle ne se présume pas et elle doit procéder d'un acte formel de désignation expresse du représentant par celui qu'il représente (correspondance adressée à l'Administration fiscale - mentionnant la désignation, le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du représentant fiscal - ou mandat écrit).

NB : A défaut de désignation d'un représentant fiscal<sup>14</sup>, il appartient au bénéficiaire des services du prestataire non-résident, de retenir et de reverser la TVA grevant la prestation reçue.

► **Cas pratique de TVA sur les opérations réalisées avec des assujettis non-résidents in « Annexe 9 au Guide Pratique sur la TVA ». Page 151**



## 1.2. RÉGIMES ET SEUILS D'IMPOSITION À LA TVA

Les régimes et les seuils d'imposition des assujettis à la TVA sont traités dans les articles 5 à 7 ci-dessous de la Directive TVA :

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### Article 5 :

Chaque État membre détermine le seuil de chiffre d'affaires annuel hors TVA à partir duquel toute personne physique ou morale est assujettie à la TVA selon le régime du réel, quelle que soit la forme juridique ou la nature des activités exercées.

Toutefois, chaque État a la faculté d'assujettir d'office à la TVA les personnes physiques ou morales ainsi que les personnes exerçant une activité non commerciale.

### Article 6 :

Le montant du CA TTC, constitutif du seuil d'assujettissement est compris entre :

- USD 12,000 et 200,000 pour les livraisons ;
- USD 10,000 et 150,000 pour les prestations de services.

<sup>14</sup> Difficultés à désigner un représentant fiscal pour certaines opérations :

La désignation d'un représentant fiscal était une pratique usitée lorsque les transactions transfrontalières étaient relativement peu nombreuses et que chaque transaction portait sur des sommes assez élevées. Toutefois, nonobstant la capacité du représentant fiscal à faciliter la collecte et le recouvrement de l'impôt, le caractère obligatoire de ce type de désignation peut avoir des conséquences inattendues. Les fournisseurs étrangers confrontés à l'obligation de nommer un représentant fiscal dans la juridiction d'imposition peuvent décider de limiter leurs échanges avec cette juridiction ou omettre volontairement de respecter les règles de la juridiction d'imposition, en particulier dans le cas d'opérations dont les montants ou les marges bénéficiaires sont relativement faibles.

Pour une entreprise qui enregistre un chiffre d'affaires peu élevé dans la juridiction d'imposition, le coût de la désignation d'un représentant fiscal peut être disproportionné par rapport à ses revenus, en particulier dans les cas où le représentant fiscal transfère les risques de non-respect des obligations au prestataire étranger en exigeant qu'il fournisse une garantie. Il peut être difficile pour les prestataires d'engager un représentant qui accepte de jouer ce rôle lorsqu'il est solidairement ou individuellement responsable des obligations du prestataire étranger au regard de la TVA. Ces conséquences indésirables doivent faire l'objet d'une attention particulière lors de l'élaboration d'un régime de collecte fondé sur l'identification. (Mécanismes pour la collecte effective de la tva/tps lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition © OCDE 2017 - page 33).

Ces montants sont susceptibles d'une révision par le Conseil des Ministres, sur proposition de la Commission, pour tenir compte des évolutions des économies dans la Communauté.

---

### **Article 7 :**

---

Les États membres ont la faculté d'instituer un régime réel simplifié ou d'autres régimes d'effets équivalents pour les PME ou PMI, en vue de limiter les obligations déclaratives et de faciliter la gestion administrative des entreprises dont le CA annuel est inférieur au seuil retenu.

Toutefois, les États membres ont la faculté d'autoriser les entreprises ou tout autre prestataire à formuler une option pour leur assujettissement.

---

La Directive TVA prévoit trois régimes d'assujettissement à la TVA en fonction du chiffre d'affaires constituant ainsi des seuils d'assujettissement à la TVA :

- Le régime du réel (normal) ;
- le régime du réel simplifié ;
- et le régime de l'option.

#### **1.21. Assujettissement à la TVA au régime du réel (normal)**

*Le projet de directive TVA en cours de validation propose la suppression des seuils d'assujettissement à la TVA en laissant le soin à chaque État membre de fixer son seuil en fonction de sa capacité autonome et de sa structure économique. Le nouveau libellé de l'article 6 est repris ci-après :*

Projet de Directive Art.5.- Chaque État membre détermine le seuil de chiffre d'affaires annuel hors TVA à partir duquel toute personne physique ou morale est assujettie à la TVA, selon le régime du réel, quelle que soit la forme juridique ou la nature des activités exercées.

Pour chaque État membre, le seuil est fixé en fonction de sa capacité à gérer son portefeuille de TVA mais surtout en fonction de sa structure économique qui est généralement différent d'un État à un autre.

#### **1.22. Assujettissement à la TVA au régime du réel simplifié, pour les PME et PMI<sup>15</sup>**

Les États membres ont la faculté d'instituer un régime du réel simplifié<sup>16</sup> ou d'autres régimes d'effets équivalents pour les PME ou PMI, en vue de limiter les obligations déclaratives et de faciliter la gestion administrative des entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur au seuil retenu.

Les redevables relevant du régime du réel simplifié ou de régimes d'effets équivalents, bénéficient de procédures allégées au titre de modalités de déclaration, de périodicité des obligations déclaratives et de paiement de la TVA.

---

<sup>15</sup> Les critères de définition d'une Petite et Moyenne Entreprise (PME) et d'une Petite et moyenne Industrie (PMI) diffèrent d'un État à l'autre.

<sup>16</sup> Dans certaines juridictions des États de l'Union, les assujettis relevant du régime du réel simplifié sont soumis à des formalités tous les trimestres. Un État comme le Mali soumet les assujettis relevant du réel simplifié à une seule déclaration annuelle.



**Encadré 7 : Régime du réel simplifié = formalités allégées**

Dans certains États de la Communauté, les assujettis relevant du régime du réel simplifié sont soumis à des formalités tous les trimestres.

Au Mali, le contribuable soumis au régime du réel simplifié est soumis à une seule déclaration annuelle<sup>17</sup>.

**1.23. Assujettissement à la TVA par option**

Les États membres ont la faculté d'autoriser les entreprises ou tout autre prestataire à formuler une option pour leur assujettissement à la TVA.

**Encadré 8 : Modalités d'application de l'option par chaque État membre**

L'option à l'assujettissement à la TVA est ouverte aux contribuables qui, en principe, réalisent un chiffre d'affaires sous les seuils fixés par la Directive.

Les modalités d'application de l'option sont laissées à l'initiative de chaque État membre<sup>18</sup>.

**1.3. OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS**

Les obligations auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA sont précisées dans les articles 16, 17, 42 à 47, 50 et 51 de la Directive reproduits ci-après :

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

**Article 16 :**

1. Lorsqu'un contribuable assujetti n'est pas domicilié dans un État membre, il doit accréditer un représentant domicilié dans ledit État, qui s'engage à remplir à sa place ses obligations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée et qui est solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt.
2. En cas de non-désignation d'un représentant, la TVA et, le cas échéant, les pénalités y afférentes doivent être payées par la personne cliente pour le compte de la personne n'ayant pas dans l'État un établissement stable.

<sup>17</sup> NB : La modernisation des régimes d'imposition constitue une réforme urgente pour espérer une mobilisation importante de la TVA. En particulier, l'institution d'une imposition synthétique permettant une administration efficace des petites entreprises présente des avantages de simplification en matière de gestion, qui peut se traduire notamment par l'application d'un taux de taxation unique sur le chiffre d'affaires annuel. Cette réforme va dans le sens souhaité du relèvement du seuil de taxation de la TVA, puisque les entreprises sous régime de l'impôt synthétique ne collectent plus la TVA.

En plus de la réduction du coût de l'administration de l'impôt, la réforme facilite un rapprochement de l'information fiscale avec le chiffre d'affaires déclaré par le contribuable, dans le double but d'une fiscalisation de ceux qui n'ont pas fait de déclarations et pour redresser les bases d'imposition de ceux qui minorent leurs chiffres d'affaires. Du reste, pour le contribuable, un allègement de ses obligations est acquis puisqu'il ne dépose qu'une seule déclaration dans l'année. Exemple : cas du Mali.

<sup>18</sup> Les meilleures pratiques suggèrent l'administration du régime de l'option avec un maximum de précaution au vu de l'instabilité des entreprises se trouvant dans le pallier et pour éviter qu'il soit un régime de refuge. Le plus souvent, les entreprises sous ce régime bénéficient d'un droit à déduction sans pour autant collecter la TVA auprès de leurs clients. Elles se retrouvent dans une situation de crédit de TVA chronique, obérant ainsi l'efficacité de la TVA. Dans pareilles conditions, les entreprises qui ne respectent pas leurs obligations déclaratives se verraient retirer du régime qui constitue un régime de faveur et non un droit. Les tendances actuelles dans certains pays proposent la suppression du régime de l'option après avoir constaté qu'il est devenu inopérant et aux effets rétroactifs au regard de l'efficacité de la TVA (Cas du Cameroun).

---

### **Article 17 :**

---

1. Les États membres fixent les obligations fiscales des assujettis non établis sur leur territoire, qui y effectuent des opérations imposables.
  2. Toutefois, afin d'éviter les cas de superpositions ou de non-imposition, les États membres devront se conformer à toutes mesures proposées par les autorités communautaires à cet effet.
- 

### **Article 42 :**

---

1. Toute personne assujettie à la TVA doit, dans les délais fixés par chaque État membre souscrire auprès de l'Administration Fiscale territorialement compétente, une déclaration d'existence assortie d'une demande d'enregistrement ou d'immatriculation.
  2. L'Administration Fiscale de chaque État accomplit les formalités d'enregistrement selon la procédure prévue par la législation.
  3. Un redevable ne peut se prévaloir de la qualité d'assujetti qu'après enregistrement dans le fichier des services des impôts et attribution du numéro d'identification fiscale.
- 

### **Article 43 :**

---

Une déclaration de cession, de cessation ou de modification doit être souscrite auprès de l'Administration Fiscale territorialement compétente de dans les délais fixés par chaque État membre.

---

### **Article 44 :**

---

Les assujettis par option sont soumis aux mêmes obligations du régime déclaratif et aux mêmes règles de gestion que le assujettis de plein droit.

---

### **Article 45 :**

---

Les redevables soumis au régime du réel doivent tenir une comptabilité régulière telle que prévue par les dispositions légales et réglementaires. Les États membres peuvent limiter cette obligation en fonction des régimes de TVA autres que celui du réel.

Les documents comptables ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par le redevable, notamment les factures d'achat, doivent être conservés pendant un délai de dix (10) ans après l'année au cours de laquelle les opérations ont été constatées dans les écritures comptables.

Ces documents doivent être présentés à toute requête des agents de l'Administration Fiscale sous peine des sanctions prévues par les dispositions de chaque État membre.

---

### **Article 46 :**

---

1. Tout assujetti doit délivrer une facture pour les biens livrés ou les services rendus à un autre redevable, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations et donnant lieu à exigibilité de la taxe.
  2. La facture doit notamment faire apparaître :
    - Le numéro de la facture dans une série continue ;
    - Le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale de l'assujetti qui délivre la facture, la nature des opérations ;
    - Le taux d'imposition, détaillant le principal et éventuellement les centimes additionnels, le prix hors taxe, la taxe correspondante et le montant toutes taxes comprises ;
    - Le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du client.
-

---

**Article 47 :**

---

Pour les assujettis partiels, les opérations soumises à la TVA doivent être distinguées de celles qui n'y sont pas soumises.

Pour chaque opération ayant donné lieu à l'établissement d'une facture, doivent être indiqués :

- Le montant non taxable de l'opération ;
  - Le montant taxable, le taux applicable et le montant de la TVA.
- 

**Article 50 :**

---

1. La taxe exigible est reversée spontanément par le redevable selon la périodicité en vigueur dans chaque État membre.
  2. Les redevables sont tenus de remettre à la recette des impôts ou au service compétent une déclaration mensuelle conforme au modèle prescrit par l'Administration fiscale.
  3. Cette déclaration qui concerne les opérations du mois précédent, doit être accompagnée du moyen de paiement. Elle est souscrite même si aucune affaire n'a été réalisée au cours du mois concerné et est, dans ce cas, revêtue de la mention « NEANT ».
  4. Les exportateurs sont tenus d'annexer à leur déclaration mensuelle les références douanières des exportations effectuées au rapatriement des fonds sur les ventes à l'exportation dont le remboursement est demandé.
- 

**Article 51 :**

---

La déclaration afférente à une période donnée doit être déposée dans les délais de dépôt de déclaration prévus par chaque État membre accompagné du moyen de paiement autorisé par chaque État membre.

---

Les assujettis à la TVA sont soumis, dans tous les États membres, aux mêmes obligations qui sont relatives à :

- leur immatriculation et/ou enregistrement (avant commencement des activités et en cas de cessation ou de modification d'activités) ;
- la tenue d'une comptabilité régulière ;
- l'établissement de factures respectant certaines formalités ;
- la déclaration et au paiement de la TVA.

**1.31. Immatriculation/enregistrement auprès de l'Administration fiscale**

Les règles et modalités d'immatriculation des assujettis sont définies aux articles 42 à 44 de la Directive TVA.

**1.31.1. Déclaration d'existence**

Toute personne assujettie à la TVA doit, dans les délais fixés par chaque État membre, souscrire auprès de l'Administration territorialement compétente, une déclaration d'existence assortie d'une demande d'enregistrement ou d'immatriculation.

Les délais d'immatriculation/enregistrement sont fixés par chaque État membre.

Il revient à chaque État membre de déterminer les documents et les modalités d'enregistrement.

Également, il appartient à l'Administration Fiscale de chaque État d'accomplir les formalités d'enregistrement selon la procédure prévue par la législation du pays.

## Encadré 9 : Immatriculation des Assujettis

En tout état de cause, un redevable ne peut se prévaloir de la qualité d'assujetti qu'après enregistrement dans le fichier des impôts et attribution du numéro d'identification fiscale<sup>19</sup>.

Les bonnes pratiques internationales recommandent de mettre en place (si ce n'est déjà fait) la procédure électronique d'immatriculation, pour faciliter les formalités aux entreprises, éviter les erreurs de ressaisie d'information par l'administration et contribuer également à l'interopérabilité des systèmes avec pour objectif l'interconnexion des systèmes d'informations à usage fiscal, le recoupement de l'information fiscale et le renforcement du tissu fiscal<sup>20</sup>.

**NB :** Une entreprise étrangère (non-résidente) adjudicataire de marchés nécessitant l'ouverture d'un établissement stable dans l'État doit souscrire une déclaration d'existence aux fins d'immatriculation.

### 1.31.2. Déclaration en cas de cession, de cessation ou de modification d'activités

Une déclaration de cession, de cessation ou de modification d'activités doit être souscrite auprès de l'Administration fiscale territorialement compétente dans les délais fixés par chaque État membre.

C'est l'État membre qui a les prérogatives de fixer les délais et procédures pour les déclarations de cession, cessation ou modification d'activités.

Les différents événements affectant la vie de l'entreprise doivent être signalés à l'administration ; il s'agit notamment de l'immatriculation (création de l'entreprise, ouverture d'une succursale, d'établissements, etc.), des modifications des conditions de fonctionnement ou d'exploitation (modification des statuts, de forme juridique, fusion, apport partiel d'actifs, etc.) et de la cessation d'activité (provisoire ou définitive).

### 1.31.3. Déclarations des assujettis par option

Les assujettis par option sont soumis aux mêmes obligations déclaratives et aux mêmes règles de gestion que les assujettis de plein droit. Ces règles sont fixées par chaque État membre dans le respect de la Directive TVA.

## 1.32. Obligations comptables

### 1.32.1. Tenue de comptabilité régulière

Les redevables soumis au régime du réel (normal) doivent tenir une comptabilité régulière telle que prévue par les dispositions légales et réglementaires.



**NB :** Les États membres peuvent limiter les obligations comptables des contribuables relevant des régimes de TVA autres que celui du réel (normal).

<sup>19</sup> Les administrations fiscales doivent s'obliger à prendre en charge la qualité d'assujetti au moment de l'immatriculation de l'entreprise. La pratique actuelle qui consiste à traiter les opérations TVA à partir de la prise en charge de la déclaration TVA souffre de deux handicaps : (1) le suivi et le traitement de la défaillance déclarative sont biaisés du fait que l'administration considère comme défaillantes les entreprises qui ne déposent pas leur déclaration dans les délais légaux ; (2) les fichiers des contribuables ne sont pas fiables, car montrant toujours un écart important entre le nombre d'assujettis et le nombre de déclarants

<sup>20</sup> La meilleure pratique étant que le ratio de défaillance soit le résultat du nombre des assujettis enregistrés sur le nombre de déclarations mensuelles déposées.

## Encadré 10 : Obligations comptables/régime simplifié

Chaque État membre est libre de limiter les obligations comptables, pour les assujettis relevant du régime du réel simplifié.

**A contrario, les assujettis soumis au régime du réel (normal) doivent respecter toutes les obligations comptables édictées, sans possibilité de limitation.**

Les bonnes pratiques internationales recommandent que les États membres développent, dans leur juridiction, des procédures de comptabilisation électroniques. Les assujettis qui enregistrent leur comptabilité au moyen d'un logiciel de comptabilité ou de gestion doivent le faire, en vue du contrôle de l'Administration fiscale, au moyen d'un logiciel ou d'un système sécurisé ou certifié.

### 1.32.2. Conservation des pièces comptables et pièces justificatives : délai de 10 ans

Les documents comptables ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les assujettis, notamment les factures d'achat, doivent être conservés pendant un délai de dix (10) ans<sup>21</sup> après l'année au cours de laquelle les opérations ont été constatées dans les écritures comptables.

Ces documents doivent être présentés à toute requête des agents de l'Administration fiscale sous peine des sanctions prévues par les dispositions de chaque État membre.

Le délai de conservation de dix (10) ans s'applique également aux informations, documents, données, traitements informatiques ou système d'information constitutifs des contrôles internes des entreprises. Ils peuvent, au choix du contribuable, être conservés sur support papier ou sur support informatique, quelle que soit leur forme originale.

### 1.32.3. Cas particuliers : Obligations comptables des assujettis partiels

Pour les assujettis partiels (Cf. 8.4), les opérations soumises à la TVA doivent être distinguées de celles qui n'y sont pas soumises<sup>22</sup>.

Pour chaque opération ayant donné lieu à l'établissement d'une facture, doivent être indiqués :

- le montant non taxable de l'opération ;
- le montant taxable, le taux applicable et le montant de la TVA.

Cette méthode est appelée « *règle de sectorisation* ».

Il s'agit de suivre séparément, au sein de la comptabilité de l'entreprise, les données propres à chacun des secteurs distincts créés au titre des différentes natures d'activités exercées (acquisitions de biens ou de services, cessions des immobilisations, transfert de ces biens entre secteurs, etc.).

Ces mêmes secteurs vont donc permettre à l'entreprise d'isoler des catégories d'opérations relevant d'un même régime de TVA (exonérées ou taxées).

Ainsi deux secteurs doivent être constitués :

- le secteur des opérations exonérées ;
- le secteur des opérations taxées.

<sup>21</sup> Ce délai de 10 ans est conforme au délai fixé par les référentiels comptables (article 23 de l'Acte Uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière) et aux pratiques internationales.

<sup>22</sup> Traitement et Cas Pratique : Assujettis partiels – Voir Fiche 13-6

## 1.33. Obligations de facturation

### Encadré 11 : Justification de la facturation

La TVA repose sur le principe fondamental selon lequel l'impôt inclus dans le prix d'une opération taxée est déductible de la taxe applicable à cette opération.

La déduction est subordonnée, d'un point de vue formel, à la possession par les assujettis d'un document comportant distinctement, la mention de la TVA. Dans la généralité des cas, ce document qui justifie l'exercice du droit à déduction est constitué par la facture remise par le fournisseur des biens ou des services.

Telle est la raison essentielle pour laquelle l'établissement des factures par les assujettis est soumis à des règles particulières.

#### 1.33.1. Délivrance d'une facture

Tout assujetti doit délivrer une facture pour les biens livrés ou les services rendus, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations et donnant lieu à exigibilité de la taxe.

### Encadré 12 : Factures électroniques

Les bonnes pratiques internationales recommandent que les États membres doivent encourager le développement de procédures de facturation électronique.

Une facture électronique est une facture (ou un flux de factures) créée, transmise, reçue et archivée sous forme électronique, quelle qu'elle soit.

Pour qu'une facture soit considérée comme une facture électronique, l'intégralité du processus de facturation doit être électronique.

Ainsi, une facture initialement conçue sur support papier, puis numérisée, envoyée et reçue par courrier électronique ne constitue pas une facture électronique, mais une facture papier scannée.

#### 1.33.2. Mentions des factures

La facture doit, notamment, faire apparaître :

- le numéro de la facture dans une série continue ;
- le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale de l'assujetti qui délivre la facture, la nature des opérations ;
- le taux d'imposition, détaillant le principal et éventuellement les centimes additionnels, le prix hors taxes, la taxe correspondante et le montant toutes taxes comprises ;
- le nom, l'adresse et le numéro d'identification fiscale du client.

**NB :** Mentions abusives de la TVA sur une facture :

Toute personne qui mentionne la TVA sur une facture ou tout document en tenant lieu, est redevable de cette taxe du seul fait de sa facturation.

Le fournisseur/prestataire qui facture la TVA à un taux erroné ou à l'occasion d'une opération expressément exonérée, est redevable de la TVA.

### Encadré 13 : Signature électronique

Les bonnes pratiques internationales recommandent que les États membres adoptent les nouvelles règles sur la « signature électronique qualifiée ».

On entend par « signature électronique qualifiée » : Une signature électronique avancée fondée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature électronique. L'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture électronique peuvent être assurées au moyen d'une telle signature sans aucune mesure complémentaire. Pour être certain que la clé publique appartient bien à la personne ou à l'entreprise ayant signé le document, il est nécessaire d'avoir recours à un certificat électronique, document sous forme électronique signé par une tierce partie, appelée prestataire de services de certification qui atteste de ce lien.

Les relations commerciales sont de plus en plus réalisées sous forme numérisée et sans contact physique ; la digitalisation est la règle devenue prioritaire depuis la crise sanitaire.

Des mesures devraient être prises pour mettre en place un mécanisme de sécurisation des données, identique dans les États membres.

Par exemple : Sécurisation par le moyen de l'échange de données informatiques et/ou institution d'un système de signature électronique (qualifiée ou non)

*(Guide de la TVA « Groupe Revue Fiduciaire » 2686)*

## 1.34. Liquidation, déclaration et paiement de la TVA

### 1.34.1. Liquidation de la TVA

Liquider la taxe consiste à appliquer à la base (ou assiette) d'imposition, le taux de la TVA pour en déterminer le montant.

Autrement dit, liquider la TVA c'est procéder à l'opération qui conduit à déterminer le montant de la taxe.

### 1.34.2. Déclaration mensuelle des opérations

Déclarer la TVA consiste à opérer les formalités déclaratives selon une périodicité et des règles précises.

Les redevables sont tenus de remettre une déclaration sur la base du modèle produit par l'Administration fiscale de chaque État membre.

**> La déclaration doit concerner les opérations du mois précédent.**

Déclaration du mois M → Opérations du mois M-1

La déclaration est souscrite même si aucune affaire n'a été réalisée au cours du mois précédent (M-1). Dans ce cas, il faut porter sur le formulaire produit par l'Administration fiscale la mention « NÉANT ».

Une fois remplie, la déclaration doit être transmise au Service compétent de l'État membre.



*La déclaration afférente à une période donnée doit être déposée dans les délais de dépôt de déclaration prévus, accompagnée du moyen de paiement autorisé par chaque État membre.*

Dans la pratique, la déclaration doit porter un certain nombre de mentions, notamment :

- la dénomination ou le nom de l'assujetti
- le numéro d'immatriculation fiscale de l'assujetti
- l'adresse de l'assujetti
- le chiffre d'affaires mensuel
- le chiffre d'affaires taxé
- le chiffre d'affaires non taxé
- la TVA collectée
- la TVA acquittée
- le crédit de TVA
- la TVA restant due.

L'assujetti doit produire un tableau récapitulatif de la TVA déduite facturée par ses fournisseurs et mentionnant les nom, adresse et numéro d'identification fiscale de ces derniers.

**NB :** Les exportateurs doivent annexer à leur déclaration mensuelle les références douanières des exportations effectuées au rapatriement des fonds sur les ventes à l'exportation dont le remboursement est demandé.

#### **Encadré 14 : Déclaration électronique et Déclaration préétablie**

Les bonnes pratiques internationales recommandent que les États membres (comme c'est déjà le cas dans certains) mettent en place la procédure de « télédéclaration ».

La télédéclaration permet au contribuable de remplir sa déclaration par voie électronique et de déposer ladite déclaration sur une plateforme électronique.

La télédéclaration présente un avantage aussi bien pour l'Administration fiscale qui fait des économies de gestion administrative, que pour le contribuable en termes de temps et d'efficacité. Elle facilite également l'intégration des données dématérialisées dans le système informatique de l'Administration fiscale.

Pour les petites entreprises en particulier, les bonnes pratiques internationales recommandent, à défaut de télédéclaration, de mettre en place, un système de déclaration préétablie (comme c'est le cas dans certains États membres). La déclaration préétablie facilite les formalités administratives pour le contribuable et permet la réduction du coût de l'administration de l'impôt et ainsi aide à renforcer une meilleure adhésion au système déclaratif.

**NB :** La dématérialisation et la digitalisation des procédures supposent la mise en place d'un système informatique fiable et sécurisé.



### 1.34.3. Dépôt de la déclaration et paiement de la TVA

La déclaration de TVA afférente à une période donnée doit être déposée ou transmise dans le délai fixé par l'État membre.

La déclaration doit être accompagnée du paiement de la TVA due par le moyen autorisé par l'État.

**NB :** Le redevable ne doit pas attendre de recevoir un avis d'imposition ou une relance. La déclaration et le paiement doivent être opérés spontanément.

La TVA peut être acquittée à travers les moyens de paiement ci-après, en général : télépaiement, chèque bancaire ou postal, virement, espèces, paiements par mobile money, etc.

#### Encadré 15 : Paiement électronique/Paiement par mobile money

La plupart des États membres ont mis en place le système de paiement électronique dit « télépaiement ».

Il permet au contribuable de régler ses impôts et taxes par voie électronique (internet) en donnant l'ordre à sa banque de procéder au virement dans le compte du Trésor public.

La digitalisation des procédures de paiement constitue un gain pour l'Administration fiscale qui fait des économies de gestion administrative et de traçabilité des fonds. De son côté, le contribuable gagne en termes de temps et en efficacité<sup>23</sup>.

Certaines juridictions ont également mis en place un système de règlement des impôts et taxes par mobile money, pour les petits contribuables en particulier.

---

<sup>23</sup> L'utilisation des méthodes de paiement électronique est recommandée pour permettre aux fournisseurs non-résidents de verser la taxe due par voie électronique. Cela réduit non seulement la charge administrative et le coût du processus de paiement pour le fournisseur mais aussi les coûts de traitement du paiement pour les administrations fiscales. Les juridictions pourraient envisager d'accepter les paiements dans les monnaies de leurs principaux partenaires commerciaux. (OCDE 2017 – Page 49)





## FICHE 2

### OPÉRATIONS IMPOSABLES À LA TVA

# FICHE 2

## OPÉRATIONS IMPOSABLES À LA TVA

Constituent des « opérations imposables à la TVA » les opérations qui sont situées dans le champ d'application de la TVA.

À contrario, les opérations situées hors du champ d'application de la TVA ne sont pas imposables à la TVA.

Pour traiter des opérations imposables, il est nécessaire de :

- (i) préciser les principes de base qui régissent les opérations imposables à la TVA et,
- (ii) présenter l'ensemble des activités imposables visées par la Directive TVA.



### 2.1 PRINCIPES DE BASE RÉGISSANT LES OPÉRATIONS IMPOSABLES À LA TVA

#### 2.1.1. Périmètre du champ d'application de la TVA

La TVA s'applique aux opérations situées dans le champ d'application de la taxe.

- **Opérations situées dans le champ d'application de la TVA**

Sont situées dans le champ d'application de la TVA, les opérations relevant d'une activité économique qui sont effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre, par toute personne physique ou morale se livrant habituellement ou occasionnellement à des actes relevant d'une activité industrielle, commerciale, non commerciale, agricole, extractive ou artisanale, à l'exclusion des activités salariées.

#### Encadré 16 : Opérations entrant dans le champ d'application de la TVA

Pour entrer dans le champ d'application de la TVA, les opérations réalisées à l'intérieur d'un État membre, doivent :

- relever d'une activité économique ;
- être réalisées, à titre onéreux, par toute personne physique ou morale intervenant habituellement ou occasionnellement ;
- être réalisées par un assujetti agissant en tant que tel.

**NB : le projet de directive en cours de validation élargit le champ de la TVA, à travers la taxation des opérations, ci-après :**

1. Les ventes de biens d'occasion ;
2. le commerce électronique ;
3. le transport des marchandises intercommunautaire dans le pays de destination des marchandises.

- **Opérations hors du champ d'application de la TVA**

Lorsque l'ensemble des critères ci-dessus énumérés ne sont pas remplis, l'opération est placée hors du champ d'application de la TVA, et n'est pas soumise à la taxe.

#### Encadré 17 : Opérations hors du champ d'application de la TVA : Critères

Pour déterminer si une opération est placée hors du champ d'application de la TVA, l'on retient en particulier, comme critère principal l'absence de lien direct entre l'opération et une contrepartie financière (cotisation, rémunération spécifique, etc.)

Ainsi, à titre d'exemples, ne sont pas considérées comme des activités économiques et sont donc hors du champ d'application de la TVA :

- les indemnités d'assurance reçues en cas de sinistre et constituant la juste réparation du préjudice ;
- les indemnités conventionnelles ou judiciaires perçues en réparation d'un préjudice ;
- les aides reçues présentant un caractère financier ;
- les remboursements de débours<sup>24</sup> réels reçus d'un tiers pour le compte duquel des dépenses ont été engagées. En matière de TVA, il est de doctrine constante que les remboursements de frais engagés pour le compte d'autrui, ne constituent pas une affaire taxable, à moins qu'ils ne dissimulent une véritable prestation, même facturée à prix coûtant.
- les subventions d'équipement (voir ci-après : 11. Les subventions à caractère commercial).

## 2.12. Quelles sont les conséquences du placement d'une opération dans le champ ou hors du champ d'application de la TVA ?

- **Opération placée dans le champ d'application de la TVA**

Dès lors qu'une opération comporte les caractéristiques d'une activité économique, et n'est pas exclue du champ d'application, ou expressément exonérée, elle doit être soumise à la TVA, peu importe qu'elle se traduise par un bénéfice ou une perte ou qu'elle soit réalisée à prix coûtant, forfaitaire ou réel.

- **Opération placée hors du champ d'application de la TVA**

#### Encadré 18 : Opération hors du champ d'application de la TVA

Lorsque l'opération est placée hors du champ d'application de la TVA, l'opérateur ne collecte aucune TVA sur le chiffre d'affaires qu'il réalise.

En conséquence, l'opérateur n'a pas la possibilité d'exercer le droit à déduction de la TVA qu'il paie sur ses acquisitions de bien et sur les services dont il bénéficie au titre de cette opération.

<sup>24</sup> NB : Pour que l'opération soit considérée comme un débours non compris dans la base d'imposition, il faut que qu'elle soit exécutée suivant un mandat explicite et préalable et que la refacturation se fasse à l'identique, et enfin l'opération doit être enregistrée en comptabilité, dans un compte d'attente.



## 2.2. ACTIVITÉS IMPOSABLES

Le périmètre des activités imposables à la TVA est fixé à l'article 3 de la Directive TVA reproduit ainsi qu'il suit :

### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### **Article 3 :**

Sont soumises à la TVA, les opérations relevant d'une activité économique et effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre, par toute personne physique ou morale se livrant habituellement ou occasionnellement et d'une manière indépendante, à des actes relevant d'une activité industrielle, commerciale, non commerciale, agricole, extractive ou artisanale, à l'exclusion des activités salariées.

Sont notamment visés :

- a) les importations : par importation, il faut entendre le franchissement du cordon douanier d'un État membre ;
- b) les livraisons de biens : par livraison de biens, il faut entendre toute opération ayant pour effet de transférer à titre onéreux la propriété des biens corporels à des tiers ;
- c) les livraisons à soi-même de biens corporels meubles et immeubles par des personnes physiques ou morales pour leurs besoins, pour ceux de leur exploitation ou pour être cédés à titre gratuit au profit de tiers ;
- d) les travaux immobiliers : par travaux immobiliers, il faut entendre tous les travaux exécutés par les différents corps de métier participant à la construction, à l'entretien et à la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers, les travaux publics, les travaux de chaudronnerie, de bâtiments et de construction métallique, les travaux de démolition, les travaux accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers, y compris les marchés publics à financement extérieur ;
- e) les opérations de transformation de produits agricoles ou de la pêche et toutes opérations, même réalisées par les agriculteurs, les pêcheurs qui, en raison de leur importance sont assimilées à celles qui sont exercées par des industriels ou des commerçants, que ces opérations constituent ou non le prolongement de l'activité agricole ou de la pêche ;
- f) les prestations de services : ce sont toutes les opérations autres que celles énumérées ci-dessus, effectuées entre deux personnes juridiquement distinctes et comportant une contrepartie en espèce ou en nature ;
- g) les prestations de services à soi-même s'entendent des services que les assujettis réalisent, soit pour les besoins de leur entreprise, soit pour d'autres besoins dans le cadre normal de leur activité ;
- h) les ventes de biens d'occasion faites par les professionnels ;
- i) les cessions d'éléments d'actifs non compris dans la liste des biens exonérés dans chaque État membres ;
- j) les locations de terrains non aménagés et de locaux nus effectuées par des professionnels de l'immobilier ;
- k) les subventions à caractère commercial quelle qu'en soit la nature, perçues par les assujettis à raison de leur activité imposable ;
- l) les remises de dettes et les abandons de créances ;
- m) le raffinage, la distribution et la mise à la consommation des produits pétroliers, à l'exclusion de la revente au détail de ces produits ;

- n) les remboursements de frais autres que les débours au sens de l'article 27 engagés par un fournisseur pour le compte de son client ;
- o) d'une manière générale, toute activité lucrative autre que salariée ou toutes opérations qui ne seraient pas expressément exclues du champ d'application par la présente Directive.

NB : A la liste d'opérations taxables visées par la Directive de la CEDEAO, s'ajoutent les opérations suivantes qui sont assimilées à une livraison de biens en vertu de la Directive de l'UEMOA (Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée en 2009).

#### *Directive n° 02/98/CM UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée en 2009*

#### *Article 8 :*

La livraison de bien s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien en qualité de propriétaire.

Sont notamment assimilées à une livraison de biens :

- la fourniture d'eau, d'électricité, de gaz et de télécommunications,
- la vente à tempérament ;
- la transmission d'un bien affecté en vertu d'un contrat de commission ou à l'achat d'un bien.

### **2.21. Opérations relevant d'une activité économique et effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre**

Sont soumises à la TVA dans les États de la Communauté, les opérations relevant d'une activité économique qui sont effectuées à titre onéreux, à l'intérieur d'un État membre, par toute personne physique ou morale se livrant habituellement ou occasionnellement et d'une manière indépendante, à des actes relevant d'une activité industrielle, commerciale, non commerciale, agricole, extractive ou artisanale, à l'exclusion des activités salariées.

Pour plus de clarté, les précisions ci-après sont apportées sur la compréhension qu'il faut voir, au regard de la TVA des notions de :

- opérations relevant d'une activité économique ;
- opérations réalisées à titre onéreux.

#### **• Qu'est-ce qu'une « opération relevant d'une activité économique » ?**

En pratique, l'activité économique correspond au critère matériel permettant de savoir si une opération est passible de la TVA.

Par « activité économique », il faut entendre toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services réalisée, à l'intérieur d'un État membre, par toute personne physique ou morale se livrant habituellement ou occasionnellement à des actes relevant d'une activité industrielle, commerciale, non commerciale, agricole, extractive ou artisanale, à l'exclusion des activités salariées.

**NB : Au regard de la Directive TVA, la seule activité non soumise à la TVA est l'activité salariée.** Est considérée comme exerçant une activité salariée, toute personne qui exécute un travail en position subordonnée, pour une durée déterminée ou indéterminée, sans assumer de risque économique, et qui perçoit une rémunération.

## Encadré 19 : Activité réalisée par un non assujetti à la TVA

Une opération réalisée de manière ponctuelle par un non professionnel ne confère pas la qualité d'assujetti.

Cela veut dire que le non professionnel paie la TVA mais il ne dispose pas du droit à déduction. Exemple : un importateur ponctuel d'un véhicule pour ses besoins personnels.

NB : Il s'agira d'une question de fait qu'il faudra apprécier au cas le cas.

### • Qu'est-ce qu'une opération réalisée à titre onéreux ?

Est considérée comme une « opération à titre onéreux » l'opération qui comporte la fourniture d'une contrepartie par l'acquéreur d'un bien ou le preneur d'un service. La contrepartie peut être de nature lucrative ou sans but lucratif.

Toutefois, l'opération à but lucratif exige l'existence d'un lien direct entre le bien livré ou le service rendu, d'une part, et la contre-valeur reçue, d'autre part.

Dès lors qu'un assujetti agissant en tant que tel procure un avantage à un tiers et qu'il existe un lien entre la valeur perçue par l'assujetti et l'avantage reçu par le tiers, l'opération est considérée comme entrant dans le champ d'application de la TVA<sup>25</sup>, sous deux conditions :

- le lien entre la valeur reçue et l'avantage doit être direct ;
- l'avantage doit pouvoir être individualisé.

Il en résulte, notamment, que les livraisons de biens et les prestations de services sont imposables à la TVA même si elles sont effectuées « à prix coûtant » ou à perte.

## 2.22. Opérations/activités soumises de plein droit à la TVA : Définition, compréhension, interprétation

L'article 3 de la Directive TVA vise un certain nombre d'opérations qui doivent être soumises à la TVA.

Chacune de ces opérations est définie, analysée et interprétée ainsi qu'il suit :

### 1. Les importations

Par « importation », il faut entendre le franchissement du cordon douanier d'un État membre.

Le cordon douanier symbolise les limites du territoire douanier de l'État membre, à savoir la zone continentale de l'État membre, les eaux territoriales, le plateau continental et la zone économique.

L'entreprise qui effectue l'importation, c'est-à-dire qui achète des marchandises depuis l'étranger, est appelée importateur.

Dans la plupart des États membres, les importations sont contrôlées par le Service des Douanes, lors de la procédure de dédouanement. C'est aussi ce dernier qui collecte les impôts et taxes perçus sur les marchandises importées.

**NB :** La mise à la consommation de « marchandises initialement placée sous un régime suspensif » est assimilée à une importation et traitée fiscalement comme telle.

<sup>25</sup> Une association sera recherchée en imposition à la TVA si elle exerce une activité rémunérée. Ce qui n'est pas le cas d'une association qui se borne à refacturer à l'identique à ses membres les coûts de réalisation des services.



Le passage de la frontière ou la mise à la consommation d'un bien placé initialement sous un régime<sup>26</sup> suspensif, est considéré comme un acte imposable par lui-même, qu'il y'ait ou non transfert de propriété et que l'opération d'importation soit effectuée à titre onéreux ou gratuit.

## 2. Les livraisons de biens

Constitue une « livraison de biens » toute opération ayant pour effet de transférer, à titre onéreux, la propriété des biens corporels à des tiers.

**NB :** *La Directive de l'UEMOA 2/98 sur la TVA, assimile* notamment à une livraison de bien<sup>27</sup>:

- la fourniture d'eau, d'électricité, de gaz ;
- les opérations de télécommunications ;
- la vente à tempérament ;
- la transmission d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission<sup>28</sup> à l'achat ou à la vente.

### > *Le transfert de propriété*

Sauf convention contraire entre les parties, le transfert de propriété s'opère dès la prise de livraison par l'acheteur de la marchandise vendue<sup>29</sup>.

Les parties peuvent librement convenir de reporter ce transfert de propriété au jour du paiement complet du prix. Dans ce cas, la clause de réserve de propriété n'aura d'effet entre les parties que si l'acheteur en a eu connaissance par sa mention dans le contrat de vente, le bon de commande, le bon de livraison, et au plus tard le jour de celle-ci. La clause de réserve de propriété ne sera opposable aux tiers, sous réserve de sa validité, que si elle a été régulièrement publiée au Registre du Commerce et du Crédit Mobilier, conformément aux dispositions applicables en matière de droit commercial dans les États membres<sup>30</sup>.

*Ainsi, l'opération la plus courante qui constate le transfert d'un bien corporel est la vente.*

### > *Le transfert doit être à titre onéreux*

Le transfert à titre onéreux est celui qui contraint chacune des parties à faire une transaction pour l'autre.

Une cession à titre onéreux implique que la valeur du bien ou de la prestation exécutée par l'une des parties fasse l'objet d'un règlement monétaire (ou par échange) par l'autre, ou, par les autres parties. (Voir ci-dessus).

### > *Livraison de biens meubles corporels*

Juridiquement, on distingue les biens meubles corporels des biens meubles incorporels.

- *Exemples de biens meubles corporels* : des mobiliers, une maison, une voiture.
- *Exemple de biens meubles incorporels* : les créances, les brevets, les obligations émises par les sociétés, la clientèle, le droit au bail.

<sup>26</sup> Le régime suspensif est un système dans lequel un assujetti à la TVA est autorisé à recevoir, non grevés de cette taxe, certains des produits et des services nécessaires à son exploitation ou qui a pour objet de reporter à un stade ultérieur le paiement de la taxe normalement due.

<sup>27</sup> (Directive UEMOA n° 02/98 du 22/12/1998 modifiée en 2009)

<sup>28</sup> Le commissionnaire, en matière de vente ou d'achat, est celui qui se charge d'opérer en son propre nom, mais pour le compte du commettant, la vente ou l'achat de marchandises moyennant une commission (Acte uniforme OHADA sur le Droit commercial général).

<sup>29</sup> Par exemple : article 275 de l'Acte uniforme sur le Droit Commercial général de l'OHADA

<sup>30</sup> Par exemple : article 283 de l'Acte Uniforme sur le Droit Commercial général de l'OHADA

## Encadré 20 : La livraison vise un bien meuble corporel

La livraison doit viser un bien corporel.

Les biens corporels désignent les biens ayant une existence matérielle. Il s'agit de biens que l'on peut toucher physiquement.

En revanche, les opérations comportant transfert de propriété de biens meubles incorporels (cessions de droits, de brevets, de marques de fabrique, etc.) sont considérées comme des prestations de services.

### > Opérations assimilées à des livraisons de biens

NB : Selon la Directive de l'UEMOA l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les biens similaires, ainsi que les télécommunications sont assimilées à des biens meubles corporels.

Par conséquent, ces opérations sont des livraisons de biens entrant dans le champ d'application de la TVA.

## Encadré 21 : TVA sur les opérations de télécommunication

Les opérations de télécommunications sont taxables à la TVA, au titre des livraisons de biens.

Bien que l'opération de télécommunication soit clairement qualifiée de livraison de biens meubles par la Directive de l'UEMOA, la pratique dans certains États membres de la zone s'analyse autrement : ces États qualifient ou traitent l'opération de télécommunication comme une prestation de service.

### 3. Les livraisons à soi-même

NB : La Directive de l'UEMOA (Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée en 2009) définit la livraison à soi-même ainsi qu'il suit :

#### *Directive n°02/98/CM UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée en 2009*

#### **Article 10 alinéa 1 :**

Tout prélèvement d'un bien de l'entreprise pour les besoins autres que ceux de l'exploitation est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition.

Sont traitées comme des livraisons à soi-même soumises à la TVA :

- les livraisons de biens corporels meubles et immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales, pour leurs besoins, pour ceux de leur exploitation ou pour être cédés à titre gratuit au profit de tiers ;
- mais à condition que la TVA grevant ces biens livrés ou les éléments composant ces biens ait fait l'objet de déduction complète ou partielle lors de leur acquisition.

NB : Sont également assimilés à des livraisons à soi-même, les prélèvements effectués par les commerçants assujettis sur leurs stocks :

- pour leurs besoins propres ;
- ou au profit de tiers, à titre gratuit.

Lorsqu'une opération est qualifiée de livraison à soi-même, la base de la TVA est le prix de revient ou d'acquisition du bien.

En application de cette règle, à titre d'exemple, les prélèvements opérés par une entreprise de véhicules sur son stock immatriculé à son nom et utilisés pour les besoins de son exploitation, constituent des opérations passibles de TVA, ce, quelles que soient leur destination (location ou besoins d'exploitation) et/ou leurs caractéristiques (véhicules de tourisme ou utilitaires).

**Cf. « 2.3. Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : Schéma de taxation d'une livraison et prestation à soi-même (LASM)**

**Encadré 21 : Exception**

Ne sont pas recherchées en paiement de la TVA les livraisons à soi-même, par un producteur de matières premières, produits semi finis et de produits consommés par le premier usage et exclusivement utilisés à des productions taxables effectivement taxées ou exonérées avec conservation du droit à déduction.

Par tolérance, n'est pas assimilable à une livraison à soi-même, le prélèvement effectué pour donner des cadeaux de faible valeur ou des échantillons et ce pour les besoins exclusifs de l'entreprise.

Est considéré comme un cadeau de faible valeur, un cadeau d'une valeur (montant) à fixer par chaque État membre.

Un échantillon est une petite quantité de marchandises destinée à donner une idée du produit disponible sur le marché. Il doit être cédé gratuitement non pas aux clients, mais aux intermédiaires chargés de les exposer afin de les faire connaître aux clients potentiels, dans un conditionnement différent de celui des produits commercialisés ; ce qui les rend impropres à la vente.

**4. Les travaux immobiliers**

Par travaux immobiliers, il faut entendre :

- tous les travaux exécutés par les différents corps de métier participant à la construction, à l'entretien et à la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers : (terrassements, fondations, assainissement et nivellement de terrains, puits et fouilles préliminaires à la construction d'ouvrages immobiliers, travaux d'équipement des terrains, adduction d'eau, de gaz, d'électricité, construction des égouts et raccordement au réseau, voirie intérieure et voies d'accès ; maçonnerie, béton armé, charpente, couverture ; menuiserie ; revêtement de base des sols et des murs ; carrelage, dallage, ravalement, plâtrerie, enduits, peintures et travaux préliminaires ; clôtures diverses, grilles, portes ; enseignes incorporées dans les façades des immeubles ; panneaux publicitaires peints directement sur les murs, les clôtures, etc.)
- les travaux publics : (les routes, voies ferrées, ponts et tous ouvrages d'art, pistes d'envol, stades ; les ports, canaux, quais, digues, les adductions d'eau, égouts, drainages, irrigations, canalisations ; l'aménagement de parcs et jardins, etc.)<sup>31</sup>
- les travaux de chaudronnerie, de bâtiments et de construction métallique : des ouvrages de stockage ou de circulation (cuves, citernes, silos, trémies, gazomètres, châteaux d'eau, conduites forcées, pipe-lines, égouts, cheminées ..., hangars, pylônes, ouvrages d'art, ossatures métalliques de chevalement de mines, de grands appareils de levage, etc.
- les travaux de démolition,

<sup>31</sup> Certains pays restreignent la définition des travaux immobiliers aux travaux de construction et de gros œuvres portant sur des biens immobiliers.  
Les travaux exécutés par les différents corps de métier accessoires à l'immobilier sont considérés comme des prestations de services.

- les travaux accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers, y compris les marchés publics à financement extérieur.

### **5. Les opérations de transformation de produits agricoles ou de la pêche**

Sont assimilées à ces opérations, celles réalisées par les sylviculteurs, les planteurs, les éleveurs ainsi que celles réalisées par les coopératives ou unions des coopératives de ces différents professionnels.

Ces opérations doivent avoir une importance telle qu'elles sont assimilées à celles exercées par des industriels ou des commerçants.

Il n'est pas nécessaire que l'opération soit le prolongement de l'activité agricole, de la pêche, de la sylviculture, de l'élevage ou non.

### **6. Les prestations de services**

Constituent des prestations de services toutes les opérations autres que celles énumérées ci-dessus, effectuées entre deux personnes juridiquement distinctes et comportant une contrepartie en espèce ou en nature.

Sont considérées comme « Prestations de services » toutes les opérations qui ne constituent pas une livraison de biens.

À titre d'exemples, constituent des opérations autres qu'une livraison et sont traitées comme des prestations de service, au regard de la TVA :

- les cessions ou concessions de biens meubles incorporels ;
- les locations de biens meubles ou immeubles ;
- les transports et prestations accessoires ;
- les ventes à consommer sur place ;
- les opérations de commissions ;
- les opérations de courtage ;
- les travaux d'études, de recherche, d'expertise ;
- les abandons de créances ou les subventions consentis pour des motifs commerciaux, c'est à dire lorsque les sommes versées au titre des abandons de créances ou des subventions constituent en fait la contrepartie d'une opération quelconque réalisée au profit de la partie versante ou lorsqu'elles complètent le prix d'une opération taxable ;
- d'une manière générale, toutes les opérations relevant du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers.

**NB :** La fourniture d'un bien meuble peut être qualifiée de prestation de services dès lors que les prestations qui entourent cette livraison présentent un caractère prédominant par rapport à la livraison de telle sorte qu'elles constituent une fin en soi pour le client, eu égard à l'importance des services complémentaires pour la clientèle (exemple : activité de reprographie).

Les opérations relatives aux obligations, aux titres et les autres prestations financières qui n'entrent pas dans le champ de la taxe spécifique sur les opérations financières, revêtent le caractère d'opérations taxables à la TVA.

## Encadré 22 : Prestations de services par voie électronique

Les prestations délivrées, à titre onéreux, par voie électronique, notamment celles ci-après, sont considérées comme des prestations de services soumises à la TVA :

- les services fournis sur Internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information (ex : Fourniture et hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement ; Fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci ; Fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données ; Fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations publiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement ; Fourniture de services d'enseignement à distance ; Fournitures de services numériques en général, etc.) ;
- les services de télécommunications (services étrangers de réseautage) ;
- les services de radiodiffusion et de télévision.

**Cf. « 3.2. Annexes au Guide Pratique sur la TVA » : Etude et définition des services électroniques.**

### 7. Les prestations de service à soi-même

**NB :** La Directive de l'UEMOA (Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée en 2009) définit la prestation de services à soi-même ainsi qu'il suit :

*Directive n° 02/98/CM UEMOA du 22 décembre 1998 modifiée en 2009*

#### *Article 10 alinéa 2 :*

Toute utilisation d'un bien de l'entreprise pour les besoins autres que ceux de l'exploitation, lorsque ce bien a ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition, et toute prestation de services effectués par un assujetti à des fins étrangères à son entreprise sont assimilées à des prestations de services effectués à titre onéreux.

Les prestations de services à soi-même soumises à la TVA s'entendent :

- de services résultant de l'utilisation d'un bien de l'entreprise pour les besoins autres que ceux de l'exploitation, lorsque ce bien lors de son acquisition a donné lieu à déduction complète ou partielle de la TVA,
- de la réalisation par l'entreprise de services effectués à des fins qui lui sont étrangères.

Les prestations de services à soi-même ne sont soumises à la TVA que :

- si les prestations sont faites à des fins étrangères à l'entreprise et notamment, pour les besoins privés de ses dirigeants, de son personnel ou de tiers,
- et/ou si la TVA ayant grevé les biens ou éléments utilisés pour réaliser de ces prestations, a fait l'objet d'une déduction totale ou partielle lors de l'acquisition.

## Encadré 23 : Prestations de services à soi-même

Ainsi, les prestations de services à soi-même, faites par un assujetti pour les besoins de son exploitation, ne sont pas recherchées en paiement de TVA <sup>32</sup>.

L'imposition est exigée pour les prestations de services effectuées, à titre gratuit au profit de tiers et plus généralement à des fins étrangères à l'entreprise.

Sont notamment considérés comme des besoins autres que ceux de l'entreprise, donc soumis à la TVA au titre des prestations de services à soi-même :

- les services qui bénéficient personnellement au chef d'entreprise, aux dirigeants, aux membres de leur famille, à des tiers ;
- les services relatifs à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation ;
- les services constituant des libéralités ou des dépenses dont le rapport avec l'objet de l'entreprise n'est pas établi.

**NB :** Les services fournis au personnel en tant qu'avantages en nature imposables à l'impôt sur le revenu au titre des salaires, sont considérés comme rendus pour les besoins de l'exploitation. Ils ne sont, donc, pas soumis à la TVA.

Toutefois, si les services fournis au personnel ne sont pas pris en compte dans la base d'imposition de l'impôt sur le revenu au titre des salaires (au nom des employés bénéficiaires des services), il faudra les retenir comme des prestations de services à soi-même soumises à la TVA.

### 8. Les ventes de biens d'occasion faites par les professionnels <sup>33</sup>

Sont considérés comme biens d'occasion les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation.

**NB :** Pour être qualifiés de « biens d'occasion », les biens doivent avoir fait l'objet d'une utilisation précédente et être susceptibles de faire l'objet d'un réemploi.

#### **Cf. « 2.5.- Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : TVA sur les biens d'occasion : cas pratique.**

Les biens d'occasion peuvent avoir subi une réparation, toutefois celle-ci ne doit aboutir qu'à une simple remise en état.

Ainsi, n'est pas qualifié d'occasion le bien usagé qui a fait l'objet d'une transformation (modification des caractéristiques essentielles de l'objet initial) ou d'une véritable rénovation (lorsque la valeur des éléments utilisés pour la remise en état est supérieure à celle du bien usagé augmenté du coût de l'opération).

### 9. Les cessions d'éléments d'actifs non compris dans la liste des biens exonérés dans chaque État membre

L'actif est composé de deux parties : l'actif immobilisé et l'actif circulant :

- les actifs immobilisés sont ceux qui sont affectés durablement à l'exploitation,
- les actifs circulants sont ceux qui n'ont pas vocation à rester durablement dans l'entreprise.

<sup>32</sup> Exemples de prestations de services à soi-même : Utilisation par le Chef d'entreprise d'un véhicule utilitaire pour ses déplacements privés ;  
Utilisation pour les besoins personnels du responsable d'une entreprise de location de véhicules de tourisme, d'un véhicule affecté à la location

<sup>33</sup> Le professionnel visé ici est le « négociant de biens d'occasion ».

Parmi les actifs immobilisés, on trouve :

- les actifs corporels (immeuble, terrain, et autres biens tangibles),
- les actifs incorporels (brevet, marque, et autres biens intangibles),
- les actifs financiers (actions, parts sociales).

Les actifs circulants se composent des principaux éléments suivants :

- stocks,
- créances (créances clients, créances fiscales, ou autres),
- disponibilités (valeurs mobilières, banque, caisse),
- charges constatées d'avance.

Les cessions d'actifs sortent de l'activité courante de l'entreprise et génèrent des produits exceptionnels. Elles constituent généralement des opérations soumises à la TVA.

**NB :** *Ce principe souffre cependant d'un certain nombre d'exceptions notables (voir Fiche 9 : RÉGULARISATION DE LA TVA).*

### 10. Les locations de terrains non aménagés et de locaux nus effectuées par des professionnels de l'immobilier

Les locations effectuées par les professionnels sont en principe imposables à la TVA, en dehors des locations à usage d'habitation.

Ainsi, même les locations de terrains non aménagés et de locaux nus sont soumises à la TVA, dès lors que l'opération est réalisée par un professionnel de l'immobilier.

**NB :** Dans certains États membres, la location d'immeuble à usage professionnel, même réalisées par des non professionnels (des particuliers), constituent des prestations de services soumises à la TVA.

### 11. Les subventions à caractère commercial

Une subvention désigne une aide financière accordée à une personne, physique ou morale. Cette aide financière se matérialise sous la forme d'un don réel.

Sont notamment traitées comme des subventions à caractère commercial :

- a) les subventions qui représentent la contrepartie d'une prestation de service individualisée et précise au profit de la partie versante ou qui complètent le prix d'une opération imposable réalisée au profit de cette dernière, s'agissant des aides entre entreprises ;
- b) les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu ou qui complètent le prix d'une opération imposable ou sont destinées à compenser l'insuffisance des recettes d'exploitation d'une entreprise ou service (subvention d'équilibre), s'agissant des subventions publiques.

Les subventions à caractère commercial, quelle qu'en soit la nature, sont soumises à la TVA.

Sont ainsi soumises à la TVA les subventions qui constituent la contrepartie d'un service rendu ou un complément de prix, appelées subventions d'exploitation et/ou subventions d'équilibre.

La subvention, même versée par une collectivité publique, est soumise à la TVA, si elle constitue la contrepartie d'une opération imposable ou en complète le prix.

**NB :** Cependant, les subventions d'équipement (subvention d'investissement) ou encore les subventions de fonctionnement destinées à couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation qui ne constituent ni la contrepartie d'une opération imposable ni un complément de prix, ne sont pas imposables à la TVA.

## 12. Les remises de dettes et les abandons de créances

### > Remise de dettes

La remise de dette est un acte par lequel un créancier décide d'effacer, en tout ou partie, la créance qui lui est due par un débiteur.

En principe, la remise de dette doit faire l'objet d'un document écrit attestant de l'extinction partielle ou totale entre le créancier et le débiteur.

**NB :** Dès que l'extinction de la dette est constatée, même en l'absence d'écrit, il faudra réclamer la TVA.

### > Abandon de créance

La doctrine fiscale définit l'abandon de créance comme « la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance ».

**NB :** L'abandon de créance nécessite une équivalence des comptabilités entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice.

Ainsi, préalablement à l'abandon, doivent être enregistrées, d'une part, une créance pour un montant déterminé et, d'autre part, une dette d'égal montant.

De même, après l'abandon, la perte constatée chez le créancier doit être équivalente au profit enregistré chez le débiteur.

On distingue les abandons de créances commerciales et les abandons de créances financières :

- Les abandons de créances commerciales résultent des relations commerciales entre deux entreprises. Ils sont consentis pour maintenir des débouchés ou bien pour préserver des sources d'approvisionnement.
- Les abandons de créances financières sont exclusifs de toute relation commerciale. Les motivations de l'abandon revêtent un caractère strictement financier.

## 13. Le raffinage, la distribution et la mise à la consommation des produits pétroliers, à l'exclusion de la revente au détail de ces produits

Le raffinage du pétrole est un procédé industriel qui permet de transformer le pétrole brut en différents produits finis tels que l'essence, le fioul lourd ou le naphta ; les produits non énergétiques, tels que les lubrifiants, le bitume et les naphthas utilisés en pétrochimie.

Une fois raffiné, le pétrole brut donne des produits pétroliers finis qui sont distribués à travers des réseaux de distribution pour leur mise à la consommation.

Les opérations de raffinage de pétrole brut, de mise à la consommation des produits finis dans l'État membre et de distribution desdits produits dans les réseaux des marketeurs sont soumises à la TVA<sup>34</sup>.

**NB :** Toutefois les opérations de vente au détail de ces produits ne sont pas imposables à la taxe.

---

<sup>34</sup> Dans certains pays, la TVA sur les produits pétroliers est payée une seule fois par les marketeurs sur toute la chaîne de distribution, lors de la mise à la consommation des produits sur le territoire de ces États.



#### 14. Les remboursements de frais autres que les débours engagés par un fournisseur pour le compte de son client

Les remboursements de frais concernent les frais engagés par le fournisseur de biens et services pour la livraison du bien ou la réalisation de la prestation au profit de son client et qui doivent être remboursés par celui-ci, à travers le système de refacturations de frais. Exemple : frais de déplacement ou de transport engagés par le fournisseur, frais d'hôtel et de séjour, etc.

L'entreprise supporte alors le montant des frais et le refacture au client, avec ou sans marge, parfois même selon un forfait.

Les remboursements de frais sont taxables à la TVA, et ce que la note de frais soit assortie ou non d'une marge et peu importe que les factures constatant les dépenses initiales aient été grevées de ladite taxe.

Pour leur part, les débours sont des frais engagés par le fournisseur de biens ou services pour le compte de son client, et dont le paiement incombe normalement à ce dernier (droits de douanes payés par le transitaire pour le compte de son client, droit d'enregistrement d'actes avancés par le notaire, frais de formalités à refacturer, etc.)

**NB :** Les refacturations de frais et les débours ne doivent pas être confondus. De leur qualification dépend l'assujettissement ou non des opérations à la TVA. Les débours refacturés au franc coutant par un fournisseur à son client, ne supportent pas la TVA.

#### 15. Toute activité lucrative autre que salariée ou toutes opérations qui ne seraient pas expressément exclues du champ d'application de la TVA

De manière générale, l'activité lucrative est celle qui est exercée dans le but de réaliser un profit.

##### Encadré 24 : Notion d'activité lucrative

L'activité lucrative est une activité qui concurrence une activité du secteur privé, et est exercée selon les mêmes modalités qu'une entreprise commerciale. Le critère concurrentiel se voit ainsi rempli lorsque les prestations fournies sont offertes en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique.

Au sens fiscal, l'activité lucrative est celle :

- dont la gestion est intéressée ;
- ou lorsque la gestion est désintéressée, l'activité est exercée en concurrence avec une entreprise du secteur lucratif ;
- ou lorsque la gestion révèle l'entretien de relations privilégiées avec cette même entreprise ou l'exercice d'une activité au seul profit de cette dernière (recherche indirecte d'un profit).





# FICHE 3

## OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE LA TVA

# FICHE 3

## OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE LA TVA

Une opération est dite « exonérée de TVA » lorsque, bien qu'étant dans le champ d'application, elle ne supporte pas la TVA.

### Encadré 25 : Exonération et acquittement de la TVA

L'exonération signifie que l'assujetti ne collecte pas la TVA sur les opérations exonérées. L'assujetti reste néanmoins soumis à la TVA sur ses acquisitions de biens et services.

Autrement dit, l'exonération ne libère pas l'assujetti de l'obligation de s'acquitter de la TVA que lui facturent ses fournisseurs.

**NB :** L'exonération peut également être liée à la qualité du client, notamment dans le cas de l'exonération au titre des relations diplomatiques. On ne parle alors de personne exonérée. Dans ce cas, être exonéré de TVA signifie que l'on ne paye pas tout ou une partie de la TVA.

Les exonérations de la TVA sont traitées dans les articles 8 à 11 ci-après de la Directive TVA reproduits ainsi qu'il suit :

*Directive C/DIR.2/12/17 modifiant la Directive C/DIR.1/05/09  
portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO  
en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### **Article 8 :**

Sont exonérées de la Taxe sur la Valeur Ajoutée :

- 1) Les examens, consultations, soins, hospitalisation, le transport des blessés et malades, les fournitures de prothèses et les travaux d'analyse et de biologie médicale réalisées par les établissements hospitaliers, cliniques, dispensaires et établissements similaires dûment autorisés par l'autorité publique compétente.
- 2) Les produits alimentaires non transformés et de premier nécessité visés à l'annexe 1.A de la présente Directive, les médicaments et produits pharmaceutiques, les matériels médicaux ainsi que leurs intrants visés à l'annexe 1.B de la présente Directive. Les produits non transformés s'entendent des produits qui ne subissent que des processus notamment de préparation ou de préservations telles que la réfrigération, la congélation, le salage, le séchage, le fumage, le démembrement ou le polissage.
- 3) Les intrants des produits de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche utilisés par les producteurs, visés à l'annexe 2 de la présente Directive.
- 4) Les prestations de service réalisées dans le cadre de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, religieux et socio-éducatif, par les établissements publics ou privés dans l'exercice normal de leurs activités d'enseignement et régulièrement autorisés par l'autorité compétente dans chaque État.
- 5) Les tranches de consommations d'eau et d'électricité dites sociales au profit des ménages et qui sont fixées par l'autorité compétente de chaque État.
- 6) Les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale

- exercée en haute mer, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons de biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et de leur cargaison.
- 7) Les livraisons, locations, réparations et entretien des aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés, ou qui servent à leur exploitation, les livraisons des biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison.
  - 8) Les livraisons à leur valeur faciale, de timbres-poste pour affranchissement, de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires.
  - 9) Les exportations directes de biens et de services et les services assimilés à des exportations. Pour toute exportation, qu'il s'agisse de livraisons directes par l'exportateur ou de livraisons réalisées par l'intermédiaire d'un commissionnaire ou d'un mandataire assimilé à un commissionnaire exportateur, l'exonération est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation.
  - 10) Les opérations suivantes dès lors qu'elles sont imposables à une taxation spécifique exclusive de toute autre taxation sur le chiffre d'affaires :
    - a) Les opérations financières et bancaires ;
    - b) les mutations d'immeubles, de droits réels immobiliers ;
    - c) les mutations de fonds de commerce soumises aux droits de mutation ou à une imposition équivalente ;
    - d) les opérations d'assurance et de réassurance quelle que soit la nature des risques assurés.
  - 11) Les sommes versées par le Trésor et les administrations publiques habilitées des États membres à la Banque Centrale chargée du privilège de l'émission monétaire, ainsi que les produits générés par cette banque pour ses opérations d'émission de billets.
  - 12) Les opérations de composition, d'impression, d'importation et de ventes de journaux et de périodiques, à l'exclusion des recettes de publicité.
  - 13) Les locations d'immeubles nus à usage d'habitation.
  - 14) Les petits matériels de pêche et les engins et matériels agricoles conformément à la liste objet de l'annexe 3 de la présente Directive.
  - 15) Les ventes de livres et les ventes de manuels, de fournitures scolaires et de matériels et équipements pédagogiques destinés aux écoles et aux programmes d'éducation dont la liste est établie par l'autorité étatique compétente.
  - 16) Les ventes d'œuvres d'art et d'artisanat originales par leurs auteurs.
  - 17) Le gaz butane à usage domestique.
  - 18) Le pétrole lampant à usage domestique.
  - 19) Le sel iodé.
  - 20) Les plaques et panneaux solaires ainsi que leurs intrants visés à l'annexe 4 de la présente Directive.
-

*Le Projet de Directive en cours de validation apporte un nouveau paradigme à l'article 7 du projet en laissant libre choix aux États pour taxer les opérations jusque-là exonérées.*

En vertu de l'article 7 du nouveau projet : les États membres qui le souhaitent peuvent soumettre à la taxation les opérations exonérées consacrées aux articles 7 et suivants du projet de Directive TVA.

Le vocable « sont exonérées » est remplacé par « Peuvent être exonérées »

### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### *Article 9 :*

En dehors des biens et services ci-dessus visés, les États membres n'accordent pas d'autres exonérations ou exemptions de TVA.

En particulier, aucune exonération ou exemption n'est accordée par les États membres dans le cadre de mesures d'incitation à la création d'entreprise et à l'investissement, dans le cadre de mesures ou dispositions visant des secteurs particuliers, ou dans le cadre de conventions particulières.

#### *Article 10 :*

1. Les dispositions de l'article 8 ci-dessus ne font pas obstacle à l'application par les États membres des régimes spécifiques qui suspendent ou diffèrent la taxation à une période ultérieure pour les secteurs minier, pétrolier et forestier.
2. Le bénéfice de ces régimes doit toutefois être limité aux biens d'investissement strictement nécessaires à l'exercice de l'activité, en phase d'exploration, de prospection ou de recherche

#### *Article 11 :*

1. Par dérogation aux dispositions de l'article 8, les États membres peuvent accorder des régimes particuliers dans le cadre des relations internationales, sous réserve de réciprocité et de quotas fixés par les autorités compétentes, aux biens et services destinés à l'usage officielle des missions diplomatiques étrangères ainsi que des organisations internationales, à l'usage des agents diplomatiques, et assimilés dont la liste est transmise à l'Administration fiscale, par le chef de mission, et conformément aux accords de siège.
2. Les États membres intègrent les dispositions visant les régimes particuliers ainsi accordés à leur législation fiscale de droit commun.  
Les États membres développent les méthodes nécessaires à la gestion et au contrôle de ces franchises.

Avant de présenter les différentes opérations exonérées de TVA édictées par la Directive TVA (ii), il apparaît utile de rappeler les principes de base qui gouvernent les exonérations en matière de TVA (i).



## 3.1. PRINCIPES DE BASE GOUVERNANT LES EXONÉRATIONS EN MATIÈRE DE TVA

A titre de rappel des principes de base qui gouvernent les exonérations en matière de TVA, il convient de :

- s'interroger sur les raisons d'être des exonérations, leurs justifications ;
- s'interroger ensuite sur les conséquences des exonérations de la TVA ;
- préciser le principe de l'exonération à la TVA de l'importation des affaires elles-mêmes exonérées à l'intérieur, et enfin ;
- relever les principes additionnels édictés par la Directive TVA.

### 1. Quelles sont les raisons d'être des exonérations ?

Les exonérations constituent des dispositions spéciales visant à affranchir de la TVA certaines opérations qui, en l'absence de telles dispositions, seraient normalement taxables. Elles répondent généralement à des considérations économiques, sociales, sanitaires ou culturelles.

Ces exonérations, peuvent également, reposer sur des considérations de techniques fiscales. Il s'agit ici d'éviter une superposition de taxes présentant le même caractère d'impôt sur la dépense<sup>35</sup>.

### 2. Quelles sont les conséquences de l'exonération à la TVA

> *Principe : Perte du droit à déduction au titre des opérations exonérées*

#### Encadré 26 : L'exonération a pour effet la perte du droit à déduction

L'exonération entraîne la perte du droit à déduction de la TVA qui a grevé les éléments du prix de l'opération.

> *Exceptions : Exonérations<sup>36</sup> avec conservation du droit à déduction de la TVA*

Par exception au principe de la perte du droit à déduction en matière de TVA, les taxes supportées, afférentes à des biens, travaux ou services acquis exclusivement pour les besoins normaux de leur exploitation, et affectés à une opération exonérée au titre des exportations et opérations assimilées ouvrent droit à déduction.

En dehors des exonérations avec conservation du droit à déduction rappelées ci-après (Cf. 3.22), les assujettis ne peuvent bénéficier d'aucune déduction au titre des acquisitions de biens et services affectés à une opération placée hors du champ d'application de la TVA ou exonérée<sup>37</sup>.

#### Encadré 27 : Suspension de la TVA au titre des biens importés placés sous régime douanier suspensif

Les importations de biens placés sous le régime douanier suspensif, bénéficiant, d'une franchise de la TVA qui est suspendue jusqu'à la mise à la consommation au sens douanier du terme.

<sup>35</sup> C'est pour éviter la superposition de taxes que les opérations financières, immobilières ou d'assurances, par exemple, soumises à une autre taxe sont exonérées de TVA.

<sup>36</sup> Certains États de la Communauté utilisent le terme « exemption de la TVA » qui se traduit par la taxation de l'opération au taux zéro avec conservation du droit à déduction

<sup>37</sup> NB : Les opérations exonérées au titre des exportations et opérations assimilées ouvrent droit à déduction. L'exonération au titre des exportations constitue un écart de langage, les exportations sont plutôt soumises à une taxation au taux zéro.

### 3. Principes en matière d'exonération à la TVA édictés par la Directive TVA

La Directive TVA a émis un certain nombre de principes spécifiques en matière d'exonération à la TVA et qui sont relatives à :

- l'interdiction pour les États membres d'accorder des exonérations autres que celles fixées à l'article 8 de la Directive de 2017 ;
- la possibilité pour un État membre d'instituer des régimes de suspension ou de report de taxation de la TVA pour les secteurs minier, pétrolier et forestier ;
- la possibilité pour les États membres d'accorder des régimes particuliers dans le cadre des relations internationales, sous certaines conditions.

#### a) Limitation des exonérations à celles des biens et services visés à l'article 8 de la Directive de 2017



*Il résulte de la Directive TVA (article 9) que : « en dehors des biens et services visés à l'article 8, les États membres n'accordent pas d'autres exonérations ou exemptions de TVA ».*

#### Encadré 28 : Exclusion de toute exonération en dehors de la liste de la Directive

De la lecture de ses articles 8 et 9 de la Directive TVA, il en ressort que les États membres ne doivent pas accorder une exonération en dehors de celles figurant sur la liste commune.

#### b) Possibilité pour un État membre d'instituer des régimes de suspension ou de report de taxation de la TVA pour les secteurs minier, pétrolier et forestier



*Les dispositions de l'article 8 de la Directive TVA ne font pas obstacle à l'application, par les États membres, des régimes spécifiques qui suspendent ou diffèrent la taxation à une période ultérieure, mais seulement, pour les secteurs minier, pétrolier et forestier.*

Il résulte de la Directive TVA que les États membres peuvent décider souverainement la suspension ou le report du paiement de la TVA à une date ultérieure, pour les secteurs minier, pétrolier et forestier.

Le régime de la suspension ou de report de taxation de la TVA consiste à autoriser certains assujettis à acquérir des biens et services sans paiement immédiat de la TVA due. Il a pour effet de reporter à une date ultérieure l'exigibilité de l'impôt.

#### Encadré 29 : Encadrement de la possibilité de suspension et/ou report de taxation

Le bénéfice des régimes de suspension ou de report (différé) de la taxation à une date ultérieure doit toutefois être limité aux biens d'investissement strictement nécessaires à l'exercice de l'activité, en phase d'exploration, de prospection ou de recherche, dans les secteurs minier, pétrolier et forestier.





## 3.2. LES OPÉRATIONS EXONÉRÉES DE TVA

Les articles 8 et 11 de la Directive TVA traitent des exonérations qui concernent :

- certaines opérations effectuées à l'intérieur du territoire de l'État membre ;
- les exportations directes de biens et services et les services assimilés à des exportations ;
- les opérations réalisées dans le cadre des relations internationales.

### 3.21. Opérations exonérées effectuées à l'intérieur du territoire de l'État membre

Pour rappel : Ce qui fait la particularité des opérations exonérées, c'est que l'exonération entraîne la perte du droit à déduction de la TVA qui a grevé les biens et services acquis en amont et qui ont concouru à la réalisation desdites opérations.

Les opérations qui sont exonérées de la TVA, sont listées limitativement par la Directive TVA, ainsi qu'il suit :

#### 1. Activités et soins médicaux

Sont exonérés de la TVA :

- les examens ;
- les consultations ;
- les soins ;
- l'hospitalisation ;
- le transport des blessés et malades ;
- les fournitures de prothèses ;
- et les travaux d'analyse et de biologie médicale réalisées par les établissements hospitaliers, cliniques, dispensaires et les établissements similaires dûment autorisés par l'autorité publique compétente.

**NB :** On considère comme frais liés à l'hospitalisation, les frais facturés aux malades en tant que suppléments aux soins tels que l'hébergement, la nourriture, la boisson, le blanchissage du linge et toutes autres prestations fournies dans des établissements privés de santé.

#### 2. Produits alimentaires non transformés

Les produits alimentaires non transformés et de première nécessité exonérés de TVA sont visés expressément à l'Annexe 1 A de la Directive TVA.

**Cf. « I. Annexe 1 au Guide Pratique sur la TVA » : Liste communautaire des produits alimentaires non transformés et de première nécessité exonérés de TVA sont visés expressément.**

**NB :** Les produits non transformés s'entendent des produits qui ne subissent que des processus notamment de préparation ou de conservation tels que la réfrigération, la congélation, le salage, le séchage, le fumage, le démembrement ou le polissage.

#### 3. Les médicaments et produits pharmaceutiques, les matériels médicaux ainsi que leurs intrants.

Les médicaments et produits pharmaceutiques, les matériels médicaux ainsi que leurs intrants qui sont exonérés de TVA sont ceux visés à l'Annexe 1.B de la Directive.

NB : Dans certains pays, par tolérance, il n'est pas réclamé de TVA sur les livraisons de gaz (oxygène) médical aux structures de santé agréées.

**Cf. « I. Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : Liste commune des médicaments et produits pharmaceutiques, les matériels médicaux ainsi que leurs intrants exonérés de TVA et objet de l'Annexe n° 1 de la Directive N°C/DIR.2/12/17**

#### **4. Intrants des produits de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche utilisés par les producteurs**

Les intrants des produits de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche utilisés par les producteurs exonérés de la TVA sont ceux qui sont visés à l'Annexe 2 de la Directive.

**Cf. « I. Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : Liste commune des produits de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche utilisés par les producteurs exonérés de TVA et objet de l'Annexe n° 2 de la Directive N°C/DIR.2/12/17**

#### **5. Prestations de service réalisées dans le cadre de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, religieux et socio-éducatif, par les établissements publics ou privés agréés**

Sont exonérées de la TVA les prestations de service réalisées dans le cadre de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, religieux et socio-éducatif, par les établissements publics ou privés dans l'exercice normal de leurs activités d'enseignement et régulièrement autorisés par l'autorité compétente dans chaque État membre.

NB : Pour bénéficier de l'exonération, l'établissement d'enseignement doit, préalablement, être agréé par l'autorité administrative compétente de l'État membre.

#### **Encadré 30 : Définition élargie de la notion d'enseignement**

L'enseignement scolaire et universitaire ne se limite pas aux seuls enseignements qui conduisent à des examens en vue de l'obtention de qualifications ou qui permettent d'acquérir une formation en vue de l'exercice d'une activité professionnelle, mais comprend d'autres activités dans lesquelles l'instruction développe les connaissances ou les aptitudes des élèves, pourvu que ces activités ne revêtent pas un caractère purement récréatif.

Dès lors que l'agrément est accordé, l'exonération s'applique aux prestations qui sont indispensables et inséparables de l'activité d'enseignement, c'est-à-dire toutes les opérations sans lesquelles l'enseignement ne peut être dispensé.

Ainsi, à titre d'exemples, sont exonérés de la TVA les services ci-après répondant à la qualification d'enseignement et les prestations considérées indispensables et inséparables de l'activité d'enseignement :

- prestations d'enseignement proprement dites (en présentiel) ;
- prestations d'enseignement à distance ;
- prestations de services ou livraisons de biens étroitement liées aux prestations d'enseignement : logement et nourriture des internes, demi-pensionnaires, articles ou fournitures scolaires (exemples : livres, cahiers, manuels, matériels didactiques, tenues scolaires, etc.) ;
- ventes d'objets fabriqués et services fournis par les élèves des établissements d'enseignement technique, dans la mesure où ces opérations font partie intégrante de l'enseignement ou en constituent le prolongement indispensable ;
- fourniture de services de restauration ou de divertissement à des tiers par des étudiants d'un établissement d'enseignement, dans le cadre de leur formation.

En revanche, ne sont pas exonérées de TVA, les prestations accessoires qui, au regard de leur nature et de leur finalité, peuvent se détacher totalement de l'enseignement sans que celui-ci s'en trouve affecté, par exemple :

- le transport des élèves ou des étudiants, réalisés par l'établissement lui-même ou par un tiers ;
- les travaux d'études, de consultation et/ou de recherche réalisés par les établissements d'enseignement, au profit de tiers, y compris de l'État ou d'autres universités ;
- l'exploitation des droits intellectuels, les ventes de publications, la mise à disposition (location) de locaux aménagés et/ou de matériels didactiques effectués par les établissements d'enseignement ;
- les services rendus en amont aux établissements d'enseignement par d'autres prestataires : location d'immeuble, de matériel audiovisuel, mise à disposition de personnel spécialisé.

#### 6. Tranches sociales : consommations d'eau et d'électricité

L'exonération à la TVA concerne les tranches de consommations d'eau et d'électricité dites sociales au profit des ménages et qui sont fixées par l'autorité compétente de chaque État.

L'exonération ne vise que les livraisons d'eau et d'électricité fournies aux foyers dont la consommation n'excède pas la tranche sociale. Les foyers qui ont une consommation supérieure à la tranche sociale supportent la TVA sur la totalité de leur consommation.

**NB :** Il appartient à chaque État membre de fixer les tranches dites sociales des consommations d'eau et d'électricité.

#### 7. Timbres-poste

L'exonération de la TVA concerne les livraisons à leur valeur faciale, de timbres-poste pour affranchissement, de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires.

#### 8. Opérations imposables à une taxation spécifique

Les opérations suivantes sont exonérées de TVA, dès lors qu'elles sont imposables à une taxation spécifique exclusive de toute autre taxation sur le chiffre d'affaires <sup>38</sup>:

- les opérations financières et bancaires
- les mutations d'immeubles, de droits réels immobiliers,
- les mutations de fonds de commerce soumises aux droits de mutation ou à une imposition équivalente ;
- les opérations d'assurance et de réassurance quelle que soit la nature des risques assurés.

---

<sup>38</sup> Les exonérations de TVA sur ces opérations sont assurées par toutes les juridictions qui pratiquent une TVA moderne. Ce type d'exonération repose sur des considérations de techniques fiscales. Il s'agit en l'espèce d'éviter une superposition de taxes présentant le même caractère d'impôt sur la dépense. Ces opérations sont soumises à une taxe spécifique, par ailleurs (taxe sur les activités financières, taxe sur les assurances, etc).

### Encadré 31 : Taxation des opérations bancaires et financières à une taxe spécifique

Les opérations financières et bancaires sont, en général, soumises à une taxe spécifique qui peut prendre par exemple la dénomination de Taxe sur les activités financières (TAF) ou Taxe sur les opérations bancaires (TOB).

C'est la recherche de la non-superposition de taxes (TVA + taxe spécifique) qui justifie l'exonération de ces opérations à la TVA.

**NB :** certaines opérations financières et bancaires sont taxées à la TVA, s'il s'agit d'opérations qui ne se rattachent pas spécifiquement au commerce des valeurs ou de l'argent.

Ainsi, sont imposables à la TVA, les opérations ci-après réalisées par les institutions bancaires et financières :

- les opérations de recouvrement de créances,
- les opérations de gestion de crédits ou de gestion de garanties de crédits
- les locations de coffre-fort ;
- les prestations informatiques ou télématiques,
- les locations de matériels ;
- les opérations perçues sur les différentes opérations (garanties, placements d'obligations, etc.)
- les opérations de locations de matériels et de crédit-bail ;
- les consultations financières, juridiques, fiscales ;
- les opérations sur les crypto-monnaies ;
- les opérations portant sur l'or en barre ou en lingots ;
- les émissions de cartes bancaires (pour l'émetteur vis-à-vis de la banque)
- les opérations sur les billets et monnaies de collection ;
- les opérations portant sur les obligations, les titres et autres prestations financières qui ne rentrent pas dans le champ d'application de la taxe sur les activités financières (ou taxe sur opérations bancaires selon les États).

### Encadré 32 : Monnaie électronique

La soumission d'une opération quelconque (financière en l'espèce) à la TVA ou à une taxe spécifique dépend de sa nature.

La monnaie électronique peut être considérée comme un substitut électronique des pièces et billets de banque qui est stocké sur un support électronique tel qu'une carte à puce ou une mémoire d'ordinateur et qui est généralement destiné à effectuer des paiements électroniques de montant limité.

Certaines juridictions définissent la monnaie électronique comme une valeur monétaire représentant une créance sur l'émetteur qui est stockée sur un support électronique, émise contre remise de fonds d'un montant dont la valeur n'est pas inférieure à la valeur monétaire émise et acceptée comme moyen de paiement par des entreprises autres que l'émetteur.

Au regard de cette définition, l'utilisation des cartes prépayées, tickets et bons de paiement constituant de la monnaie électronique relèvent des opérations bancaires et financières et sont, à ce titre, exonérées de TVA.

Toutefois, lorsqu'une opération est constitutive d'une prestation de services ou de livraison de biens et que l'utilisation de la monnaie électronique se justifie seulement pour les besoins de paiement, celle-ci reste soumise à la TVA. De même, les opérations permettant à une personne d'utiliser son propre compte pour faire des retraits d'argent, acheter du crédit téléphonique, pass ou forfait internet sont également soumises à la TVA.

En revanche, lorsqu'une opération a pour objet le transfert d'argent entre deux personnes, cette opération est soumise à la taxation spécifique sur les activités financières.

Au regard de ces principes, les opérations relatives au paiement de factures, paiement marchand, rechargement de crédit, retrait d'argent et autres restent soumises à la TVA.

Les opérations relatives au Mobile Bank, Transfert IRT, Collecte, Transfert avec Code, etc., sont des opérations de transfert d'argent à soumettre à la taxe spécifique.

#### > *Opérations d'assurance et de réassurance*

Les opérations d'assurance et de réassurance ainsi que les prestations de services afférentes à ces opérations réalisées par les courtiers et intermédiaires d'assurance sont exonérées de la TVA.

**NB :** L'exonération à la TVA s'applique à toutes les prestations qui concourent, quelles qu'en soient la nature et la forme, de façon, indissociable à la réalisation de ces opérations même si l'intermédiaire n'exerce pas son activité dans les conditions édictées par la réglementation sur les assurances.

#### **Encadré 33 : Meilleures pratiques en matière de taxation des opérations financières**

Une pratique internationale consiste à inclure dans le champ de la TVA, les activités financières et bancaires, ainsi que les activités d'assurances, donnant ainsi au système de la TVA toute sa neutralité.

Il ne fait donc aucun doute que les opérations financières et bancaires, sont une partie intégrante de l'activité économique et s'analysent le plus souvent en une « obligation de faire » en vertu d'un contrat à titre onéreux.

La taxation des opérations bancaires et assurances permettrait aux banques et assurances de déduire la TVA amont.

**NB :** Cette mesure n'est pas prévue par la Directive TVA de la CEDEAO

#### > *Les mutations d'immeubles, de droits réels immobiliers, mutations de fonds de commerce soumises aux droits de mutation ou à une imposition équivalente*

Les mutations d'immeubles, de droits réels immobiliers sont exonérées de TVA, ainsi que les mutations de fonds de commerce soumises aux droits de mutation ou à une imposition équivalente.

L'exonération s'explique par l'imposition à une taxation spécifique (éviter la superposition de taxes).

### 7. Sommes versées à la Banque Centrale

Les sommes versées par le Trésor et les administrations publiques habilitées des États membres à la Banque Centrale chargée du privilège de l'émission monétaire, ainsi que les produits générés par cette banque pour ses opérations d'émission de billets, sont exonérées de TVA.

### 8. Journaux et périodiques

Sont exonérées de la TVA, les opérations de composition, d'impression, d'importation et de ventes de journaux et de périodiques, à l'exclusion des recettes de publicité.

#### Encadré 34 : Publications, critères

Quelle qu'en soit la dénomination (journal, revue, etc.) les publications doivent remplir cumulativement les conditions ci-après, pour prétendre à l'exonération de la TVA :

- elles doivent être principalement composées de textes relatifs aux nouvelles et aux informations présentant un caractère d'intérêt général quant à la diffusion de la pensée ;
- elles ne doivent pas avoir plus de la moitié de leur surface consacrée à la publicité, aux annonces judiciaires, légales ou classées ;
- elles ne doivent pas être assimilables à certains écrits tels que : feuilles d'annonces, tracts, guides, prospectus, catalogues, almanachs, cotations, horaires, programmes, etc.

**NB :** La publicité et les annonces, dans les journaux et périodiques, faites au profit de tiers sont soumises à la TVA, dans tous les cas.

### 9. Locations d'immeubles nus à usage d'habitation.

Les locations d'immeubles nus à usage d'habitation sont exonérées de la TVA.

**NB :** A contrario, les locations en meublé à usage d'habitation sont soumises à la TVA. Sont également soumises à la TVA les locations d'immeubles à usage professionnel.

### 10. Petits matériels de pêche et les engins et matériels agricoles

Sont exonérés de la TVA les petits matériels de pêche et les engins et matériels agricoles conformément à la liste, objet de l'annexe 3 de la Directive TVA.

**Cf. « I. Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : Liste commune de petits matériels, engins et matériels agricoles exonérés de TVA et objet de l'Annexe 3 de la Directive N°C/DIR.2/12/17.**

### 11. Ventes de livres, manuels, fournitures scolaires, matériels et équipements pédagogiques

Les ventes de livres, de manuels, de fournitures scolaires et de matériels et équipements pédagogiques destinés aux écoles et aux programmes d'éducation dont la liste est établie par l'autorité étatique compétente, sont exonérées de la TVA.

**NB :** L'exonération à la TVA est conditionnée au fait que les écoles et les programmes d'éducation auxquels les livres et les ventes de manuels, de fournitures scolaires et de matériels et équipements pédagogiques sont destinés doivent figurer sur une liste établie par l'autorité étatique compétente de l'État membre.

## 12. Œuvres d'art

Les ventes d'œuvres d'art et d'artisanat originales, par leurs auteurs, sont exonérées de TVA.

**NB :** Le critère fondamental pour déterminer l'œuvre d'art ou d'artisanat originale est qu'il faut que ces œuvres aient été créées de la main de l'artiste ou de l'artisan qui les commercialise lui-même.

Ceci exclut tout procédé mécanique, les croquis réalisés à des fins industrielles, les articles manufacturés ornés à la main, les tatouages (l'activité de tatoueur est considérée comme une prestation de services).

## 13. Gaz butane

Le gaz butane à usage domestique est exonéré de TVA.

## 14. Pétrole lampant à usage domestique

Le pétrole lampant exonéré de TVA, est celui à usage domestique.

Comme son nom l'indique, le pétrole lampant c'est le pétrole destiné aux lampes à pétrole dont la combustion se fait par une mèche.

## 15. Sel iodé

Le sel iodé est un sel alimentaire enrichi en iode, de façon à réduire les risques de carence en iode. Cet élément est indispensable à la production des hormones thyroïdiennes et sa carence peut entraîner la formation de goitre, un retard de croissance et divers troubles mentaux.

## 16. Plaques et panneaux solaires

Les plaques et panneaux solaires ainsi que leurs intrants exonérés de TVA sont ceux visés à l'Annexe 4 de la Directive.

**Cf. « I. Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : Liste commune des plaques et panneaux solaires ainsi que leurs intrants exonérés de TVA et objet de l'Annexe 4 de la Directive N°C/DIR.2/12/17**

## 3.22. Exportations et opérations assimilées à des exportations

### 1. Les exportations directes de biens et services et les services assimilés à des exportations

#### > Exportation directe de biens

L'exportation est l'opération qui consiste à faire sortir du territoire national des biens afin de les vendre à l'étranger.

L'exportation directe consiste à assurer soi-même la vente de ses produits et services directement auprès de ses clients, sans passer par le truchement d'un intermédiaire.

Les exportations sont, par principe, exonérées de TVA. Toutefois, pour faire valoir cette exonération, l'assujetti doit appliquer les règles suivantes :

- les envois de marchandises doivent être mentionnés sur les livres comptables ;
- une déclaration d'exportation doit être souscrite ;
- une déclaration d'exportation doit être déposée au bureau des douanes compétent ;
- la déclaration d'exportation doit être visée par le bureau des douanes compétent.

### > *Exportation directe de services*

L'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) précise quatre façons d'exporter des services (quatre " modes " dans son jargon) :

- mode 1 : en traversant les frontières sans bouger de chez soi (par exemple, acheter quelque chose par Internet, envoyer une lettre à l'étranger) ;
- mode 2 : en se déplaçant (quand on dépense de l'argent en vacances) ;
- mode 3 : par une présence commerciale à l'étranger, soit par l'investissement (en ouvrant une filiale dans un autre pays) ;
- mode 4 : soit en envoyant des gens pour une mission<sup>39</sup>.

**NB :** Sur le plan fiscal, une exportation de service renvoie donc à une prestation fournie par une personne ou une entreprise d'un pays, à une personne ou une entreprise d'un autre pays.

La baisse rapide du coût des télécommunications, l'expansion d'Internet dans le monde et la prolifération des services Internet à haut débit permettent de fournir des services à des clients très éloignés des prestataires. Ainsi à titre d'exemples, beaucoup de services comme l'assurance ou les diagnostics médicaux n'exigent plus que le prestataire soit à proximité de son client<sup>40</sup>.

### > *Services directement liés aux exportations*

Les services directement liés aux exportations sont notamment ceux qui sont relatifs aux :

- opérations de transit, d'embarquement, de transbordement, de chargement et de déchargement effectuées dans les zones portuaires, aéroportuaires ou de transit, et portant sur des marchandises à l'exportation ;
- services de transport de biens directement exportés ;
- opérations d'amarrage, de remorquage et de pilotage portuaire et aéroportuaire, ainsi que la cession du droit d'occupation et d'utilisation du plan portuaire ou aéroportuaire, du domaine portuaire ou aéroportuaire, pour l'embarquement des marchandises à l'exportation ;

**NB :** En pratique, pour déterminer le rattachement direct ou non d'un service à une opération d'exportation, il convient de considérer tout le processus opération par opération.

## **2. Opérations réalisées pour/sur les bateaux destinés à une activité exercée en haute mer ou sur des fleuves internationaux**

L'exonération est limitée aux opérations réalisées pour/sur les bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer ou sur les fleuves internationaux.

La « haute mer » est définie comme la partie des mers et des océans qui n'est pas soumise à la juridiction des États côtiers. Traditionnellement vouée à la navigation et à la pêche la haute mer, peut être utilisée par les navires de tous les États. La navigation comme la pêche y sont libres<sup>41</sup>.

On appelle « fleuves internationaux » les cours d'eau qui séparent ou traversent le territoire de plusieurs États.

---

39 01/04/2003 Alternatives Economiques n° 123

40 Les exportations de services, une voie nouvelle vers la prospérité par Prakash Loungani, Chris Papageorgiou et Ke Wang  
Affiché le 5 avril 2017 par le blog du FMI – IMF direct

41 <https://www.universalis.fr/encyclopedie/haute-mer-definition-juridique-et-reglementation>



**NB :** Les opérations relatives aux bateaux exerçant en haute mer sont assimilées à des exportations, ce qui justifie l'exonération de la TVA.

L'exonération concerne les opérations ci-après réalisées pour (ou sur) les bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer ou sur des fleuves internationaux :

- les livraisons et prestations de services portant sur les bateaux proprement dits ;
- les livraisons et prestations portant sur les objets incorporés dans les bateaux et sur les engins et filets de pêche ;
- les livraisons et prestations de services pour les besoins directs des bateaux et leur cargaison ;
- les livraisons et prestations de services qui servent à l'exploitation ou l'avitaillement des bateaux.

### 3. Opérations réalisées avec les compagnies de navigation aérienne

L'exonération concerne les opérations réalisées avec les compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international.

Est considérée comme une compagnie de navigation aérienne pratique essentiellement un trafic international..., celle dont les activités autres qu'internationales se révèlent sensiblement moins importantes que ses activités internationales. À cet égard, il appartient aux juridictions nationales d'apprécier l'importance respective des parts d'activités internationales et autres qu'internationales de cette compagnie. Afin de procéder à cette appréciation, peuvent être pris en compte tous les éléments qui donnent une indication de l'importance relative du type de trafic concerné, notamment le chiffre d'affaires et qui sont exonérées de TVA.


**NB :** Ne sont donc pas exonérées de la TVA, les opérations qui portent notamment sur :

- des aéronefs utilisés pour des compagnies de navigation aérienne qui ne remplissent pas les conditions de trafic international ;
- les avions de tourisme ou à usage privé.

Les opérations réalisées avec les compagnies aériennes internationales exonérées de TVA sont :

- les livraisons et prestations de services portant sur les aéronefs proprement dits ;
- les livraisons et prestations portant sur les objets incorporés dans les aéronefs ;
- les livraisons et prestations de services pour les besoins directs des aéronefs et leur exploitation ;
- les livraisons et prestations de services qui servent à l'avitaillement des aéronefs.

### 3.23. Exonérations dans le cadre des relations diplomatiques



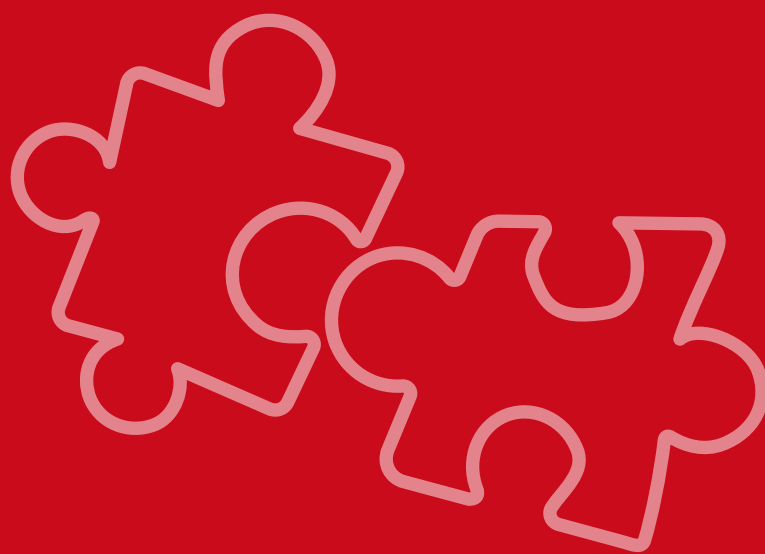
*Par dérogation aux dispositions de l'article 8 de la directive TVA, les États membres peuvent accorder des régimes particuliers dans le cadre des relations internationales, sous réserve de réciprocité et de quotas fixés par les autorités compétentes, aux biens et services destinés à l'usage officiel des missions diplomatiques étrangères ainsi que des organisations internationales, à l'usage des agents diplomatiques, et assimilés dont la liste est transmise à l'administration fiscale, par le chef de mission, et conformément aux accords de siège.*

La Directive TVA autorise les États membres à intégrer dans leurs dispositifs, des règles d'exonération de la TVA dans leurs relations diplomatiques et consulaires avec les autres pays.

Les États membres développent, alors, les méthodes nécessaires à la gestion et au contrôle des franchises accordées aux missions diplomatiques et consulaires.

#### **Encadré 35 : Convention de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires**

Les dispositions de la Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques et consulaires exonèrent de la TVA les Ambassades et Consuls, sur leurs achats de biens et services. Les factures sont alors libellées hors TVA.



## FICHE 4

### TERRITORIALITÉ DE LA TVA

# FICHE 4

## TERRITORIALITÉ DE LA TVA

Les règles de territorialité de la TVA permettent de déterminer si une opération taxable est soumise effectivement ou non à la TVA dans un État membre, compte tenu de sa nature et du caractère de son imposition.

### Encadré 36 : Territorialité = Règles permettant de déterminer la juridiction compétente pour réclamer la TVA

Le lieu de réalisation ainsi que le lieu d'utilisation de l'opération sont essentiels pour décider de la juridiction où la TVA doit être facturée.

Ces règles sont organisées à travers les dispositions des articles 13 à 15 ci-après reproduites de la Directive TVA :

#### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

##### **Article 13 :**

Sont soumises à la TVA, toutes les affaires réalisées dans un État, non comprises dans la liste des exonérations définies dans le présent Acte, quand bien même le domicile de la personne physique ou le siège social de la société débitrice serait situé en dehors des limites territoriales de cet État.

##### **Article 14 :**

1. Le lieu d'imposition d'une livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de sa livraison.
2. Le lieu d'imposition d'une prestation de services est le lieu de son exécution
3. Une opération est réputée faite dans un État membre :
  - s'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise dans cet État membre
  - s'il s'agit de toute autre opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités dans cet État membre.
4. En cas d'expédition ou de transport de bien, le lieu d'imposition est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.
5. Toutefois, lorsque le lieu d'expédition ou de transport du bien se trouve dans un État autre que celui d'importation des biens, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur est réputé se situer dans le pays d'importation des biens.
6. Dans l'hypothèse où le bien fait l'objet d'une installation ou d'un montage par le fournisseur ou pour son compte, le lieu de livraison est réputé se situer à l'endroit où est fait l'installation ou le montage.
7. S'agissant de prestation de services, lorsque celle-ci est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution, l'imposition s'effectue à son lieu d'utilisation.

---

### Article 15 :

---

Par exception, en ce qui concerne les transports internationaux, les opérations sont réputées faites dans l'État du lieu du domicile ou de la résidence habituelle, s'il s'agit d'un transporteur individuel, ou du lieu du siège s'il s'agit d'une société, alors même que la plus grande partie de l'opération s'effectuerait hors de cet État.

---

#### L'article 13 du Projet de Directive en cours de validation apporte des précisions pertinentes s'agissant de la territorialité pour certaines opérations :

- 1) Le lieu d'imposition d'une livraison de bien est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.
- 2) En cas d'expédition ou de transport du bien, le lieu d'imposition est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.
- 3) Toutefois, lorsque le lieu d'expédition ou de transport du bien se trouve dans un État autre que celui d'importation des biens, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur est réputé se situer dans le pays d'importation des biens.

Les dispositions de la Directive TVA sur la territorialité :

- posent les principes qui guident les règles de territorialité de la TVA,
- et précisent les modalités de mise en œuvre des règles sur la territorialité de la TVA, selon qu'il s'agit d'une opération :
  - > de livraisons de biens ;
  - > de prestation de services ;
  - > ou de transports internationaux.



## 4.1. PRINCIPES GUIDANT LES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE LA TVA

L'application de la territorialité de la TVA dépend de deux éléments cumulatifs ou alternatifs selon le cas :

- du lieu où l'opération est réputée être réalisée,
- et du fait que l'opération soit ou non dans le champ d'application de la TVA.

**NB :** Par principe, sont soumises à la TVA, toutes les affaires réalisées dans un État, non comprises dans la liste des exonérations, quand bien même le domicile de la personne physique ou le siège social de la société débitrice serait situé en dehors des limites territoriales de cet État.

Une opération passible de la TVA est effectivement soumise à la TVA dans l'État membre, si et seulement si elle entre dans le champ d'application territorial dudit État membre.



## 4.2. MODALITÉS D'APPLICATION DES RÈGLES DE TERRITORIALITÉ DE LA TVA

Les modalités d'application des règles de territorialité de la TVA sont définies aux articles 14 et 15 de la Directive TVA.

Pour déterminer le lieu de réalisation d'une opération, il convient de distinguer les livraisons de biens meubles corporels et les prestations de service.

### Encadré 37 : Principe de la destination

Il est généralement admis que le principe de la destination doit être la base pour décider du lieu de livraison.

Selon le principe de destination, le lieu de livraison est la juridiction où se trouve le bien lors de sa livraison, ou le lieu où le service est exécuté ou utilisé.

Une attention particulière doit être accordée au lieu d'imposition des opérations de transports internationaux.

*Le Projet de Directive en cours de validation apporte une nouveauté s'agissant de l'imposition des transports des marchandises intracommunautaires.*

L'article 14, 5 du Projet de Directive est libellé ainsi qu'il suit :

En ce qui concerne les transports intracommunautaires de marchandises, les opérations sont réputées faites dans l'État de destination des marchandises.

### 4.21. Territorialité de la TVA pour les livraisons de biens

Le lieu d'imposition d'une livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de sa livraison.

Le lieu de livraison de biens est le lieu de réalisation de l'opération ayant pour effet de transférer, à titre onéreux, la propriété des biens corporels à des tiers<sup>42</sup>.

En pratique, la territorialité de la TVA sur les livraisons de biens doit être appréhendée différemment selon que :

- les biens sont livrés en l'absence d'expédition ou de transport ;
- les biens livrés ont donné lieu à expédition ou transport ;
- les biens sont livrés après montage ou installation par le fournisseur ou pour son compte.

#### 4.21.1. Biens livrés en l'absence d'expédition ou de transport

Opération	Lieu d'imposition	Conditions
Livraison de bien	État membre	Si le bien se trouve dans l'État membre au moment de sa livraison ;
		Et lorsque la vente est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise dans l'État membre.

<sup>42</sup> Voir Définition « Transfert à titre onéreux » : (Fiche 2 – 2.22))

Lorsque la livraison du bien ne donne pas lieu à une expédition ou à un transport, elle est imposable dans l'État membre, si le bien est situé dans cet État membre lors de la mise à disposition de l'acquéreur.

Une opération est réputée faite dans l'État membre, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise dans cet État membre.

Ainsi, la vente de marchandise dans le territoire de l'État membre, même réalisée par une entreprise étrangère, est soumise à la TVA dans cet État membre.

#### 4.21.2. Biens livrés avec expédition ou transport

Opérations	Lieu d'imposition
Livraisons de biens en cas d'expédition ou de transport de bien	À l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur
Bien livré lorsque le lieu d'expédition ou de transport du bien se trouve dans un État autre que celui d'importation des biens	Dans le pays d'importation des biens

Deux cas sont à apprécier, pour les biens faisant l'objet d'expédition ou de transport :

- **1<sup>er</sup> cas : Lorsque le lieu de départ ou de transport se trouve dans l'État membre**

Conformément au principe selon lequel le lieu de livraison de biens est le lieu de réalisation de l'opération ayant pour effet de transférer à titre onéreux la propriété des biens corporels à des tiers, le lieu de transfert d'un bien est le lieu de départ du bien expédié lorsque ce lieu de départ se trouve dans l'État membre. En effet, c'est au lieu de l'expédition du bien que le vendeur transfère à l'acquéreur la propriété du bien, c'est-à-dire le pouvoir de disposer dudit bien comme un propriétaire.

- **2<sup>ème</sup> cas : Lorsque le lieu de départ ou de transport se trouve à l'étranger**

Dans le cas où le lieu de départ ou de transport se trouve à l'étranger, la livraison est effectuée par l'importateur. En conséquence, cette livraison est soumise à la TVA dans la juridiction de l'État d'importation, lors de la mise à la consommation du bien.

#### 4.21.3. Biens importés livrés après montage ou installation par le fournisseur ou pour son compte : détermination de la territorialité de la TVA

Lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation dans l'État membre avant la livraison, cette opération est imposable à la TVA dans l'État membre à deux titres : d'abord au titre de l'importation par le fournisseur, et ensuite au titre de la livraison du bien une fois monté ou installé au client final.

Opérations de livraisons de biens	Lieu d'imposition de la TVA
Biens importés faisant l'objet de montage ou d'installation dans l'État membre, avant livraison	Dans le pays d'importation des biens
Biens livrés après montage ou installation dans l'État membre	Dans l'État de l'acquéreur du bien après montage ou installation

**NB :** Ainsi, une entreprise étrangère qui importe dans l'État membre des matériels dont elle assure le montage ou l'installation chez l'acquéreur, devra :

- (i) acquitter la TVA, lors de l'importation des matériels ;
- (ii) facturer la TVA à l'entreprise-acquéreur de l'État membre, lors de la livraison du bien.

Dans ce cas, la TVA est acquittée :

- à l'importation, par l'entreprise étrangère ;
- à la livraison, par l'entreprise de l'État membre à laquelle l'entreprise étrangère a livré le bien après installation ou montage.

#### 4.22. Territorialité de la TVA pour les prestations de services

La Directive TVA pose le principe de l'imposition de la prestation de service à son lieu d'exécution.

Toutefois, si le lieu d'utilisation n'est pas celui de l'exécution du service, dans ce cas, la prestation est imposable au lieu de son utilisation et non à celui de son exécution<sup>43</sup>. Il en découle que le lieu d'utilisation d'une prestation de service prime sur le lieu d'exécution pour la détermination de la territorialité de la TVA.

##### 4.22.1. Principe : Imposition de la prestation de services à son lieu d'exécution

Opération	Lieu d'imposition	Conditionnalité
Prestation de services	État membre	Lorsque la prestation est exécutée dans l'État membre

Le lieu d'imposition d'une prestation de services est le lieu de son exécution, c'est-à-dire le lieu de réalisation de la prestation.

##### 4.22.2. Exception : Imposition de la prestation de services au lieu d'utilisation, si le lieu d'exécution est différent du lieu d'utilisation

Lorsque la prestation de services est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution, l'imposition s'effectue au lieu d'utilisation ou d'exploitation.

Opération	Lieu d'imposition	Conditions
Prestation de services	État membre	Lorsque la prestation est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution.

Lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités dans cet État membre.

**NB :** En application de la règle selon laquelle la TVA sur une prestation de service s'applique au lieu d'utilisation du service si celui-ci est différent du lieu de son exécution :

- un service exécuté dans l'État membre mais utilisé à l'étranger, échappe à la TVA dans ledit État membre ;
- inversement, un service utilisé dans l'État membre mais exécuté à l'étranger est taxable dans ledit État membre.

---

<sup>43</sup> Selon le principe de destination, l'impôt est en définitive perçu uniquement sur la consommation finale qui a lieu dans la juridiction d'imposition. Il est aussi généralement admis que toutes les recettes reviennent à la juridiction dans laquelle la consommation finale a lieu en vertu du principe de destination. (Mécanismes pour la collecte effective de la tva/tps lorsque le fournisseur n'est pas situé dans la juridiction d'imposition © OCDE 2017 – page 13)



*Le Projet de Directive en cours de validation indique ce qui suit à l'Art.14.*

- Une prestation de services est réputée faite dans un État lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités dans l'État

*Aussi, le projet de directive donne des éclaircissements en prenant soin de distinguer les prestations de services matériellement localisables de celles qui sont immatérielles, en donnant des précisions quant au lieu de leur imposition.*

En particulier :

**1) Les prestations de services matériellement localisables sont imposables dans le pays où elles sont exécutées.**

Sont notamment considérées comme prestations matériellement localisables :

- les locations des moyens de transport ;
- les prestations de service se rattachant à un immeuble ;
- les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives et récréatives ;
- les opérations d'hébergement et vente à consommer sur place ;
- les travaux et expertises portant sur les biens meubles corporels ;
- les prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui.

**2) Les prestations de services immatérielles sont imposables dans le pays d'établissement du preneur.**

Sont notamment considérées comme prestations immatérielles :

- les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;
- les locations de biens meubles corporels autres que des moyens de transport ;
- les prestations de publicité ;
- les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études dans tous les domaines y compris ceux de l'organisation de la recherche et du développement ;
- les prestations des experts-comptables, des avocats et des conseils juridiques et fiscaux régulièrement inscrits ;
- les prestations des autres professions libérales ;
- le traitement de données et fournitures d'information ;
- les opérations bancaires, financières et d'assurance ou de réassurance, à l'exception de la location de coffres-forts ;
- la mise à disposition de personnel,
- les prestations des intermédiaires qui interviennent au nom et pour le compte d'autrui dans la fourniture des prestations de services désignées ci-dessus ;
- les prestations de télécommunications ;
- les services de radiodiffusion et de télévision ;
- les services fournis par voie électronique, notamment par téléchargement ;
- l'accès aux réseaux de transport et de distribution d'électricité ou de gaz naturel, l'acheminement par ces réseaux et tous les autres services qui lui sont directement liés.

NB : Toutefois, en vertu du principe de territorialité, les commissions perçues par une entreprise établie dans l'État membre à l'occasion de ventes faites en dehors du territoire de l'État membre ne seront pas recherchées en paiement de la TVA dans ledit État membre.

**Encadré 38 : Territorialité des prestations de services électroniques de télécommunications, de radio et télévision**

Les prestations de services électroniques, de télécommunications, de radio et télévision sont imposables au lieu d'établissement du bénéficiaire des services, en application du principe général de territorialité des prestations de services.

Cf. « 3.2. Annexes au Guide Pratique sur la TVA » : Etude et définition des services électroniques.

**Tableau de synthèse des règles de territorialité applicables aux prestations de services particulières**

Opérations	Champ d'application	Règle de territorialité
Prestations se rattachant à un immeuble	Prestations d'hôtellerie Prestations d'experts immobiliers, des bureaux d'étude, architectes, etc.	Taxation dans l'État du lieu de localisation de l'immeuble
Ventes à consommer sur place	Restaurants Cafétéria, etc.	Taxation dans l'État du lieu d'exécution de la prestation
Prestations culturelles et scientifiques	Colloques Conférences Ecoles d'été, etc.	Taxation dans l'État du lieu de déroulement de la manifestation
Prestations des intermédiaires transparents	Action à l'achat ou à la vente d'un bien ou d'un service au nom et pour le compte d'autrui	Taxation dans l'État du lieu de l'opération principale sur laquelle porte la prestation
Prestations immatérielles rendues par un non-résident	Cessions et concessions de brevets, de droits de licence, etc. Locations de biens meubles corporels Prestations de conseil, notamment dans la recherche et le développement Traitement de données et fourniture d'informations Mise à disposition de personnel, etc.	Prestataire établi hors de l'EM et preneur dans EM = taxation dans l'EM si service utilisé dans l'EM
Services électroniques	Fourniture et hébergement de sites informatiques Mise à disposition de bases de données Fourniture de textes, d'informations, de manifestations culturelles et scientifiques, etc.	<b>Cas n°1 :</b> Prestataire établi dans l'EM et preneur dans l'EM = taxation dans l'EM <b>Cas n°2 :</b> Prestataire établi hors de l'EM et preneur dans l'EM = taxation dans l'EM

#### 4.23. Transports internationaux : détermination de la territorialité de la TVA

Pour les opérations de transports internationaux, par exception au principe d'imposition au lieu d'exécution ou d'utilisation du service, alors même que la plus grande partie de l'opération s'effectuerait hors de cet État, les opérations sont réputées faites (donc la TVA est due) :

- dans l'État du lieu du domicile ou de la résidence habituelle, s'il s'agit d'un transporteur individuel ;
- au lieu du siège social, s'il s'agit d'un transporteur personne morale (société).

Opération	Assujetti	Lieu d'imposition de la TVA
Transports internationaux, alors même que la plus grande partie de l'opération s'effectuerait hors de cet État.	Transporteur individuel	Au lieu du domicile ou de la résidence habituelle
	Transporteur personne morale (société)	Au lieu du siège social de la société ou un établissement à partir duquel la prestation est rendue

**NB :** Ici, le critère à retenir pour déterminer la territorialité est le lieu du siège ou du domicile de l'opérateur, selon que celui-ci est une personne morale ou une personne physique.

Même si la plus grande partie de l'opération est réalisée à l'étranger, l'opération de transport international est imposable à la TVA dans la juridiction dans laquelle l'agence de voyage (la compagnie) a son siège, soit dans l'État membre dans lequel l'agence de voyage est immatriculée.

Inversement, la prestation n'est pas taxable dans l'État membre lorsque l'agence de voyages ou l'organisateur de circuits touristiques n'a pas dans ledit État membre le siège de son activité ou un établissement à partir duquel la prestation est rendue.

the  $\mathbb{R}^n$  is a linear space over  $\mathbb{R}$  with the usual addition and scalar multiplication. The inner product is defined by

$$\langle x, y \rangle = x_1 y_1 + x_2 y_2 + \dots + x_n y_n \quad (1)$$

where  $x = (x_1, x_2, \dots, x_n)$  and  $y = (y_1, y_2, \dots, y_n)$  are vectors in  $\mathbb{R}^n$ . The norm of a vector  $x$  is defined by

$$\|x\| = \sqrt{\langle x, x \rangle} = \sqrt{x_1^2 + x_2^2 + \dots + x_n^2} \quad (2)$$

The distance between two vectors  $x$  and  $y$  is defined by  $\|x - y\|$ . The distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is defined by

$$d(x, S) = \inf_{y \in S} \|x - y\| \quad (3)$$

The orthogonal projection of a vector  $x$  onto a subspace  $S$  is the vector  $y \in S$  such that  $\|x - y\|$  is minimized. The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the distance from  $x$  to its orthogonal projection onto  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .

The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ . The orthogonal distance from a vector  $x$  to a subspace  $S$  is the length of the perpendicular segment from  $x$  to  $S$ .



# FICHE 5

## BASE D'IMPOSITION À LA TVA

# FICHE 5

## BASE D'IMPOSITION À LA TVA

La base d'imposition de la TVA est constituée par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue par le fournisseur du bien ou le prestataire du service de la part de son client.

Définir la base d'imposition de la TVA ou selon l'expression « l'assiette de la TVA », revient à répondre à la question ci-après : sur quel montant le taux de la TVA doit-il être appliqué ?

Le montant sur lequel est calculée la TVA est appelé base d'imposition définie par les dispositions des articles 24 à 26, 28 et 29 de la Directive TVA, reproduites ainsi qu'il suit :

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

**Article 24 :**

La base d'imposition relative aux opérations imposables à la TVA effectuées sur le territoire national d'un État membre porte sur le chiffre d'affaires qui comprend outre le prix principal de la marchandise ou du service :

- les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur ;
- les montants des droits de douane, des droits d'accises ou toutes autres taxes applicables aux produits ou aux services, à l'exception de la TVA elle-même ;
- de manière générale toutes les sommes, valeurs reçues ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire de services, en contrepartie de la livraison ou de la prestation.

**Article 25 :**

La base d'imposition est constituée, en ce qui concerne :

- les livraisons de biens : par toutes les sommes, valeurs et/ou par tous les avantages de biens ou services reçus ou à recevoir en contrepartie de la livraison
- les biens d'occasion : par la différence entre le prix de vente et la valeur d'acquisition du bien
- les prestations de services : par toutes les sommes et avantages reçus et, le cas échéant, par la valeur des biens consommables pour l'exécution des services ;
- les échanges : par la valeur des produits reçus en paiement du bien livré, augmentée éventuellement du montant de la soulte encaissée
- les travaux immobiliers et travaux publics : Par le montant des marchés, mémoires, factures, avances ou acomptes
- les livraisons à soi-même :
  - > par le prix d'achat hors taxe des biens achetés ou utilisés en l'état
  - > le coût de revient des biens extraits, fabriqués ou transformés
- les importations: par la valeur en douane de la marchandise majorée des droits et taxes perçus à l'entrée, à l'exclusion de la TVA elle-même

De même :

- les sommes perçues par l'assujéti à titre de consignation lors de la livraison d'emballages récupérables et réutilisables non identifiables, sont comprises dans la base imposable à la TVA
- les sommes perçues à titre de consignation lors de la livraison d'emballages identifiables, récupérables et réutilisables sont exclues de la base d'imposition ;
- lorsque ces emballages n'ont pas été rendus, au terme des délais en usage dans la profession, la taxe sur la valeur ajoutée est due sur le prix de cession.

---

### **Article 26 :**

---

Sont inclus dans la base d'imposition à la TVA :

- les frais accessoires aux livraisons de biens et services facturés aux clients ;
- les impôts et taxes, y compris les droits d'accises, à l'exclusion de la TVA ;
- les compléments de prix acquittés à des titres divers par l'acquéreur des biens ou le client.

---

### **Article 27 :**

---

En ce qui concerne les marchés de l'État financés par les budgets publics, les prêts ou aides extérieurs, la base de la TVA est constituée par le montant des marchés toutes taxes comprises à l'exclusion de la TVA.

Les dispositions du paragraphe ci-dessus s'appliquent également aux marchés concernant les établissements publics à caractère industriel, commercial, scientifique, technique et administratif, les sociétés d'économie mixte, les collectivités et organismes de droit public jouissant ou non de la personnalité juridique et de l'autonomie financière.

---

### **Article 28 :**

---

Chaque EM fixera les procédures d'assujettissement et les modalités particulières de perception de la TVA pour ces marchés.

La Directive TVA traite :

- du cas général de la base d'imposition concernant les opérations de livraisons et de prestations de services ;
- des cas particuliers de la base d'imposition pour ce qui concerne :
  - > les biens d'occasion ;
  - > les échanges ;
  - > les travaux immobiliers et travaux publics ;
  - > les livraisons à soi-même ;
  - > les importations ;
  - > et les marchés de l'État et des établissements publics.

Nature des opérations	Base de la TVA est constituée par :
La livraison de biens	Toutes les sommes, valeurs et/ou tous les avantages de biens et services reçus ou à recevoir en contrepartie de la livraison ou de l'exécution du service
Les prestations de services	
Les biens d'occasion	La différence entre le prix de vente et la valeur d'acquisition du bien

Nature des opérations	Base de la TVA est constituée par :
Les échanges	La valeur des produits reçus en paiement du bien livré, augmentée éventuellement du montant de la soulte encaissée
Les travaux immobiliers et travaux publics	Le montant des marchés, mémoires, factures, avances ou acomptes
Les livraisons à soi-même	Le prix d'achat hors taxes des biens achetés ou utilisés en l'état
	Le coût de revient des biens extraits, fabriqués ou transformés
Les importations	La valeur en douane de la marchandise majorée des droits et taxes perçus à l'entrée, à l'exclusion de la TVA elle-même
Les consignations et emballages	Les sommes perçues par l'assujéti à titre de consignation lors de la livraison d'emballages récupérables et réutilisables non identifiables, sont comprises dans la base imposable à la TVA
	Le prix de cession, lorsque ces emballages n'ont pas été rendus, au terme des délais en usage dans la profession.
Les marchés de l'État financés sur les budgets publics, les prêts ou aides extérieurs	Le montant des marchés TTC à l'exclusion de la TVA.
Les marchés concernant les établissements publics à caractère industriel, commercial, scientifique, technique et administratif, les sociétés d'économie mixte, les collectivités et organismes de droit public jouissant ou non de la personnalité juridique et de l'autonomie financière.	



## 5.1. LIVRAISONS ET PRESTATIONS DE SERVICES : BASE D'IMPOSITION À LA TVA

Selon la règle générale de l'article 24 de la Directive TVA, la base d'imposition est constituée par le prix total, tous frais, taxes et prélèvements compris, du produit vendu ou du service rendu, à l'exclusion toutefois de la TVA elle-même.

La base d'imposition relative aux opérations imposables à la TVA effectuées sur le territoire national d'un État membre porte sur le chiffre d'affaires qui comprend donc :

- les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur ;
- les montants des droits de douane, des droits d'accises ou toutes autres taxes applicables aux produits ou aux services, à l'exception de la TVA elle-même ;
- de manière générale, toutes les sommes, valeurs reçues ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire de services en contrepartie de la livraison ou de la prestation.



La base imposable comprend donc l'ensemble des paiements en espèces ou en nature qui incombent au client en contrepartie du bien qui lui est vendu ou de la prestation qui lui est rendue, à l'exclusion de la partie du prix qui représente la TVA.

En tout état de cause, la base d'imposition est déterminée sans tenir compte de l'échelonnement dans le temps du versement des contreparties ; peu importe en effet que ces versements interviennent avant, au moment ou bien après la conclusion du contrat ou la réalisation de l'opération.

Ainsi pour les ventes de biens, la base d'imposition est constituée par le prix convenu entre les parties sans tenir compte du fait que ce prix peut se décomposer en versement d'acomptes, du prix principal et du solde. De même, pour les prestations de services, la base d'imposition comprend la totalité des sommes constituant la contrepartie du service rendu (acomptes, rémunération principale, solde).

Toutefois, certains éléments du prix sont expressément exclus de la base ou au contraire ajoutés à la base d'imposition.

Aussi, est-il nécessaire de répondre aux questions de savoir :

- quels sont les éléments du prix qui doivent être inclus dans la base d'imposition ?
- et quels sont les éléments du prix qui doivent être exclus de la base d'imposition ?

Une attention particulière est réservée au cas des biens livrés avec consignations et/ou emballages.

### 5.11. Quels sont les éléments du prix à inclure dans la base d'imposition ?

Sont inclus dans la base d'imposition à la TVA :

- les frais accessoires aux livraisons de biens et services facturés aux clients ;
- les impôts et taxes, y compris les droits d'accises, à l'exclusion de la TVA ;
- les compléments de prix acquittés à des titres divers par l'acquéreur des biens ou le client.

#### - Les frais accessoires aux livraisons de biens et services facturés aux clients :

Les frais accessoires aux livraisons de biens et services facturés aux clients, sont à comprendre dans la base d'imposition, même s'ils sont facturés séparément.

Les frais accessoires en comptabilité sont des frais annexes, par exemple : les frais de raccordement, de surveillance et de déplacement d'installations, les frais d'utilisation, d'entretien, de réparation et de renforcement de compteurs, les frais administratifs normaux, les frais d'établissement des factures, les frais de transport, assurance, commission, courtage, etc... engagés par l'entreprise lors des opérations commerciales.

#### - Les impôts et taxes, y compris les droits d'accises, à l'exclusion de la TVA :

Les impôts et taxes ci-après sont compris dans la base d'imposition de la TVA :

- les droits de douane ;
- les taxes indirectes, telles que les droits d'accises, à l'exclusion de la TVA ;
- les taxes parafiscales ;
- les redevances.

#### Encadré 39 : Base d'imposition et droits de douane

Les droits de douane, les droits d'accises, les taxes portuaires ou aéroportuaires, notamment, sont compris dans la base d'imposition de la TVA.

- **Les compléments de prix acquittés à des titres divers par l'acquéreur des biens ou le client :**

Les compléments de prix acquittés par l'acquéreur des biens et services constituent également des éléments de la base d'imposition de la TVA.

Les compléments de prix sont les éléments qui s'ajoutent au prix de base et qui peuvent ressortir de conventions entre les parties.

**NB :** Les dommages et intérêts attachés au prix principal ne rentrent pas dans la base de taxation.

#### **Encadré 40 : Règles à retenir**

**A titre d'exemple, et en application des principes ci-dessus, il convient de retenir les règles ci-après :**

- **En ce qui concerne la location d'immeuble à usage professionnel**

La TVA est perçue sur le montant hors taxes du loyer. Il appartient au bailleur de collecter la TVA auprès du locataire en vue de son reversement à la caisse du receveur des taxes indirectes.

La base imposable à la TVA est constituée par la contrepartie prévue entre les parties.

**NB :** A défaut, le bailleur devra reconstituer la TVA sur le montant perçu, en vue de son paiement.

- **En ce qui concerne les sommes versées aux sociétés de gardiennage**

La base de taxation de la TVA est constituée de la totalité des sommes représentant la rémunération du service rendu.

- *En ce qui concerne les prestations d'un fournisseur étranger non-résident*

La TVA est déterminée suivant le régime du chiffre d'affaires réel. La base imposable est donc égale à la valeur réelle des rémunérations des services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie des prestations rendues, avant l'imposition éventuelle dudit montant à un impôt sur le revenu dans l'État membre.

- *En ce qui concerne la rémunération des entreprises de location de main d'œuvre*

La base de la TVA est constituée de tous les éléments qui concourent à la détermination du prix de revient des prestations, c'est-à-dire de la totalité des sommes perçues en rémunération du service rendu, y compris les montants supposés rembourser les charges salariales et sociales du personnel intérimaire.

Ainsi il faut inclure dans la base de taxation de la TVA tous les éléments qui concourent à la détermination du coût des prestations, c'est-à-dire la totalité des sommes perçues en rémunération du service rendu, y compris les montants supposés rembourser les charges salariales et sociales du personnel intérimaire.

Entre également dans la base de taxation de la TVA de l'entreprise de location de main d'œuvre (en particulier pour les entreprises étrangères) le différentiel fiscal (logement, avantages en nature accordés au travailleur en détachement mis à la charge de l'entreprise locataire). Le différentiel fiscal est calculé sur une base réelle, car il s'analyse comme un complément de prix.

Dans ce cas : Base de taxation = Rémunération + Différentiel fiscal

- *En ce qui concerne les commissions*

La base d'imposition de la TVA chez le commissionnaire, est constituée du montant total de l'opération, c'est-à-dire le prix acquitté par le tiers, commission comprise. Les commissionnaires sont regardés fiscalement comme de simples « acheteurs-revendeurs ». Ainsi, aussi bien le commissionnaire que son commettant sont, chacun en ce qui le concerne, redevables de la TVA sur les opérations objet de commission.

Les prix, montants et valeurs sont établis, sans déduction d'aucune sorte, et s'entendent tous frais et taxes y compris, le cas échéant, les droits d'accises (ou taxes spécifiques).

- *En ce qui concerne les autres opérations*

Les suppléments de prix pour crédit, quelle que soit leur origine et les indemnités de péréquation, suivent le même régime que l'opération principale. Ils rentrent dans la base d'imposition de la TVA.

### 5.12. Quels sont les éléments du prix exclus de la base d'imposition ?

Sont exclus de la base d'imposition de la TVA :

- la TVA elle-même,
- les escomptes de caisse, remises, rabais et ristournes, et autres réductions de prix consentis à condition qu'ils bénéficient effectivement pour leur montant exact au client et qu'ils figurent sur la facture initiale ou facture rectificative ;
- les débours qui sont facturés pour leur montant exact au client ;
- les encaissements qui ne sont pas la contrepartie d'une affaire.

• *La TVA elle-même*

La base imposable ne doit pas comprendre la TVA elle-même (la TVA s'applique sur une base hors TVA).

• *Les débours réels de transport facturés séparément*

**NB :** Les intermédiaires n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs commettants dans la mesure où ces remboursements correspondent bien à des dépenses engagées au nom et pour le compte de leurs mandants, ayant donné lieu à une reddition de comptes précise, et inscrits dans des comptes de passage, et sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'Administration fiscale.

• *Les rabais, remises, ristournes et escomptes accordés à la clientèle*

Sont visés les rabais, ristournes et escomptes qui figurent sur la facture et ne constituent pas la rétribution d'une prestation quelconque du débiteur.

#### Encadré 41 : Base d'imposition et réductions de prix

Sont exclues de la base d'imposition de la TVA les réductions de prix bénéficiant effectivement et pour leur montant exact à l'acheteur, et ne constituant pas la contrepartie d'une prestation quelconque.

Lorsqu'une réduction (sous forme de rabais, remise, ristourne ou escompte) de prix est accordée après l'envoi de la facture, le fournisseur doit établir une facture rectificative, envoyer le montant de la réduction au client ou lui adresser une note d'avoir qui sera déductible du chiffre d'affaires taxable, au moment de son apurement.

Les conditions ci-après doivent être respectées :

- **en la forme** : les ristournes, remises, rabais et/ou escomptes doivent figurer sur la facture.  
Cependant, si les ristournes, remises, rabais et/ou escomptes sont accordées après l'envoi de la facture, le fournisseur doit établir et faire parvenir à son client une facture rectificative ou une note d'avoir.
- **dans le fond** : les ristournes, remises, rabais et/ou escomptes ne doivent pas constituer la rétribution d'une prestation.

La régularisation est opérée ainsi qu'il suit :

- *Chez l'entreprise qui accorde la remise (le Fournisseur)*  
La ristourne, la remise, le rabais et/ou l'escompte est imputé sur le chiffre d'affaires hors taxes (CA HT) du fournisseur au moment de son apurement.  
L'entreprise doit, ensuite, apurer, auprès de ses clients, le montant toutes taxes comprises (TTC) des réductions, envoyer le montant de la réduction au client ou lui adresser une note d'avoir qui sera déductible du chiffre d'affaires au moment de son apurement.  
La récupération se fera par imputation sur le chiffre d'affaires taxable, du montant hors taxes reversé aux clients.  
**NB** : Cette modalité de régularisation n'est soumise à aucune condition de délai.
- *Chez l'entreprise bénéficiaire de la remise (le Client)*  
Elle doit annuler, à hauteur du montant de la TVA sur la ristourne obtenue, les déductions de taxes concernant ses achats.  
Cette régularisation est opérée à condition que le chiffre d'affaires ait été soumis à la TVA par le fournisseur lors de l'opération initiale.

**• Les encaissements qui ne sont pas la contrepartie d'une affaire.  
En général, l'on vise ici, notamment :**

- les indemnités qui sont des véritables dommages-intérêts, c'est-à-dire qui ne font que sanctionner l'inexécution d'une obligation ou la lésion d'un intérêt quelconque ;
- les indemnités versées par une compagnie d'assurance.

**> Traitement des biens sous consignation ou livrés avec emballages**

Les emballages non récupérables (emballages perdus) ne sont pas restitués au fournisseur. Ils sont considérés comme vendus avec le produit principal. Leur valeur augmente donc la base d'imposition de la TVA.

En revanche les consignations d'emballages qui doivent être restitués ne sont pas des opérations imposables.

Si l'emballage consigné n'est pas restitué, la consignation devient imposable (vente d'emballage).

De même si le prix de consignation est supérieur au prix de déconsignation, la différence est imposable.

Tableau récapitulatif concernant les emballages

Nature des emballages	Imposition / non-imposition
Emballages non récupérables	Imposés
Consignation / Déconsignation	Non-imposition mais la facturation de la TVA est possible dans le cas ci-dessous
Consignation à un prix supérieur à la déconsignation	La différence est imposée
Non-retour d'emballages consignés	Opération imposée



## 5.2. CAS PARTICULIERS : BASE D'IMPOSITION DE LA TVA

Les cas particuliers de la base d'imposition de la TVA concernent :

- les biens d'occasion ;
- les échanges ;
- les travaux immobiliers et travaux publics ;
- les livraisons à soi-même ;
- les importations ;
- et les marchés de l'État et des établissements publics.

### 5.2.1. Base d'imposition des biens d'occasion

La base d'imposition à la TVA des biens d'occasion est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat exigé par le fournisseur.

**Cf. « 2.5.- Annexe au Guide Pratique sur la TVA » : TVA sur les biens d'occasion : cas pratique**

NB : Pour les biens d'occasion

#### > Prix départ/prix franco

- Si les parties ont conclu un contrat de vente stipulant un « prix départ », les frais de transport sont à la charge du négociant de biens d'occasion. Ainsi, ils ne doivent pas être inclus dans la base de la TVA, c'est-à-dire le prix d'achat.
- Si, en revanche, le prix est stipulé « franco », les frais de transport sont à la charge du fournisseur. Ils constituent alors un élément du prix d'achat et sont à inclure dans la base d'imposition de la TVA.

#### > Frais sur le prix

Les frais financiers et de commission lors de l'achat de biens d'occasion, ainsi que les frais de remise en état, ne s'ajoutent pas au prix d'achat. Donc, ils ne rentrent pas dans la base imposable.

#### > Taxation sur la marge

Le régime de taxation sur la marge n'est pas applicable si le bien revendu a donné lieu à récupération de la TVA lors de son acquisition par l'assujetti-revendeur.

## 5.22. Base d'imposition des échanges

L'"échange" de biens s'analyse en une double vente, chacune des parties ayant successivement la position de vendeur et celle d'acheteur. Dans le cas où il existe une différence de valeur entre les biens échangés, la somme versée en compensation de cette différence se dénomme une "soulte".

La base d'imposition à la TVA des échanges est constituée de la valeur des produits reçus en paiement du bien livré, augmentée éventuellement du montant de la soulte encaissée.

## 5.23. Base d'imposition des travaux immobiliers et travaux publics

La base d'imposition à la TVA des travaux immobiliers et travaux publics est constituée par le montant des marchés, mémoires ou factures. Ce montant comprend, en outre, toute somme versée pour un motif quelconque en sus du prix fixé au marché de travaux.

## 5.24. Base d'imposition des livraisons et prestations de services à soi-même (LASM)

La base d'imposition à la TVA de la livraison à soi-même est constituée par la valeur de la livraison, déterminée par comparaison avec le prix normal de vente des biens, services ou travaux similaires.

**NB :** Pour les livraisons à soi-même, l'assiette est constituée :

- soit par la valeur vénale du bien au jour de la livraison à soi-même ;
- soit par le prix de revient.

Dans tous les cas, la valeur à retenir (pour la base de calcul de la TVA) ne doit, en aucun cas, être inférieure au prix de revient des biens que l'entreprise s'est livrée à elle-même.

A titre d'exemple, pour les concessionnaires de véhicules, la base d'imposition à la TVA de l'opération de prélèvement d'un véhicule dit de démonstration, sur leur stock immatriculé au nom de la société et affecté aux vendeurs dans le cadre de leurs activités, est constituée par le coût de revient du véhicule prélevé.

**NB :** Pour les prestations de service à soi-même, la base d'imposition à la TVA est constituée :

- soit, par les dépenses engagées pour leur exécution, c'est-à-dire par le prix de revient du service ;
- soit, par le prix sur le marché d'un service similaire.

## 5.25. Base d'imposition des importations

La base imposable à la TVA acquittée à l'importation, est constituée par la valeur en douane des biens augmentée des droits et taxes, de toute nature, liquidés au profit du budget de l'État, par l'Administration des douanes, à l'exclusion de la TVA elle-même<sup>44</sup>.

### Encadré 42 : Ce qu'il faut savoir :

Les prélèvements communautaires (UA, CEDEAO et UEMOA) acquittés à l'importation des marchandises, sont exclus de la base d'imposition, au même titre que la TVA elle-même

**Base = [(Valeur en douane + Droits et taxes perçus à l'importation)] – (Prélèvements communautaires) – (TVA elle-même)**

<sup>44</sup> Les formules de calcul :

1 Droits de douane = (valeur réelle de l'objet + frais de port + assurance) x taux des droits de douane ;  
2. TVA = (valeur réelle de l'objet + frais de port + assurance + droits de douane) x pourcentage de TVA.

Ne sont donc pas compris dans la base de la TVA à l'importation :

- la TVA elle-même ;
- les prélèvements communautaires (UA, CEDEAO, UEMOA)

### **5.26. Base d'imposition des marchés de l'État financés sur les budgets publics, les prêts ou aides extérieurs, et des établissements publics**

La base de taxation est constituée par le montant des marchés toutes taxes comprises (TTC) à l'exclusion de la TVA, pour ce qui concerne :

- les marchés publics de l'État, financés sur les budgets publics, les prêts ou aides extérieurs ;
- les marchés concernant les établissements publics à caractère industriel, commercial, scientifique, technique et administratif, les sociétés d'économie mixte, les collectivités et organismes de droit public jouissant ou non de la personnalité juridique et de l'autonomie financière.



*La Directive TVA laisse à chaque État membre, la prérogative de fixer les procédures d'assujettissement et les modalités particulières de perception de la TVA sur les marchés publics.*







# FICHE 6

## TAUX DE TVA APPLICABLES

# FICHE 6

## TAUX DE TVA APPLICABLES

Conformément aux dispositions de l'article 30 de la Directive TVA, les États membres sont autorisés à appliquer au maximum trois (3) taux de TVA :

- un taux normal (compris entre 5% et 20%) ;
- un taux réduit ;
- un taux zéro (0%) pour les exportations.

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### **Article 30 :**

Il est laissé à chaque État membre le soin de fixer le taux de la TVA applicable aux opérations taxables dans une fourchette comprise entre 5 et 20%.

Toutefois, les États membres ont la faculté de fixer un taux réduit dont le champ et le taux seront déterminés par le Conseil des Ministres

Les taux de TVA sont applicables aussi bien aux marchandises et aux services produits localement qu'aux biens importés taxables, à l'exclusion des exportations de biens ou assimilées qui sont des opérations soumises au taux 0

Le taux 0 s'applique uniquement aux exportations ayant fait l'objet de déclaration visée à la sortie par les services des douanes et aux activités imposables, mais ne faisant pas l'objet de paiement effectif de TVA.

*Le Projet de directive TVA en cours de validation dispose en son article 30 ce qui suit :*

#### **Art.30.**

- 1) Il est laissé à chaque État membre le soin de fixer le taux de droit commun de la TVA applicable aux opérations taxables. Toutefois, il est indiqué que le **taux applicable ne serait être inférieur de 10% de la base imposable.**
- 2) Toutefois les États Membres ont la faculté de fixer **un taux réduit unique dont le taux minimum est de 5% de la base imposable.**  
Il ne peut être fixé par chaque État membre qu'un seul taux réduit qui ne peut s'appliquer **que sur une liste nationale de dix (10) biens et services limitativement énumérés.** Dans ce dernier cas, les EM doivent informer la Commission de la liste des biens et services nationaux soumis au taux réduit.
- 3) **Consécration du principe de l'unicité de taux pour les biens et services :** Les taux de TVA sont applicables aussi bien aux marchandises et aux services produits localement qu'aux biens importés taxables, à l'exclusion des exportations de biens ou assimilées y compris les prestations de services liées au transit de marchandises qui sont des opérations soumises au taux zéro (0%).
- 4) **Le taux zéro (0%) s'applique uniquement aux exportations ayant fait l'objet de déclaration visée à la sortie par les services des douanes ainsi qu'aux prestations de services liées au transit de marchandises.**



## 6.1. TAUX NORMAL : compris entre 5% et 20% : cette disposition devra être abrogée (selon le projet de Directive TVA en cours de validation) et sera remplacée par une disposition qui prévoit un taux minimum unique de taxation de 10%



*La Directive laisse à chaque état membre la latitude de fixer un taux normal dans une fourchette comprise entre 5% et 20%.*

Les taux sont applicables aux :

- biens et aux services produits localement ;
- biens importés taxables.

**NB :** La plupart des États de la Communauté ont fixé un taux normal de TVA de 18%, sauf deux États qui ont fixé un taux normal différent : le Niger a fixé un taux normal de TVA de 19% et la Mauritanie a un taux normal de TVA de 16%.

### Encadré 43 : Application du taux unique de taxation

La règle générale c'est l'application d'un taux unique. Le taux unique à l'avantage de simplifier l'administration de la TVA.



## 6.2. TAUX RÉDUIT



*Les États membres ont la faculté de fixer un taux réduit dont le champ et le taux seront déterminés par le conseil des ministres.*

La Directive TVA laisse la liberté aux États membres de fixer un taux réduit sans limitation des biens et services concernés.

**NB :** Les bonnes pratiques suggèrent l'adoption d'une liste limitative des biens et services qui peuvent être soumis au taux réduit.



### 6.3. TAUX ZÉRO (0%)

Il résulte de la Directive TVA que les exportations de biens ou assimilées sont des opérations soumises au taux zéro (taux 0%)<sup>45</sup>.

Le taux 0% s'applique uniquement aux exportations ayant fait l'objet de déclaration visée à la sortie par les services des douanes et aux activités imposables, mais ne faisant pas l'objet de paiement effectif de TVA.

**NB :** Alors que les opérations exonérées ne permettent, en principe, aucune récupération de TVA, celles « taxées » au taux zéro (0%) donnent droit à récupération de la TVA amont, dans les conditions de droit commun <sup>46</sup>.

---

45 Dans les échanges internationaux, la neutralité de la taxe est obtenue par l'application du principe de destination.

Selon ce principe, les exportations ne sont pas soumises à la TVA (application du taux zéro) et les importations sont taxées sur la même assiette et aux mêmes taux que la production intérieure.

Cela signifie que le total de la taxe payée pour une transaction est en définitive déterminé par les règles en vigueur dans la juridiction de consommation, et par conséquent toutes les recettes reviennent à la juridiction où a lieu la livraison au consommateur final. (Principes directeurs consolidés de l'OCDE pour l'application de la TVA – 2013)

46 Dans le cas où un opérateur effectue une prestation pour un client qui est situé à l'étranger, la TVA d'amont payée par ledit opérateur en lien avec ces prestations (c'est-à-dire la TVA d'amont payée sur les fournitures reçues d'une entreprise de sa juridiction) ne fait plus partie du système de paiement fractionné d'une taxe sur la consommation finale comme cela aurait été le cas dans un contexte exclusivement national. Cela résulte du fait que la juridiction à partir de laquelle est effectuée la prestation n'a plus de droits d'imposition relatifs à cette prestation en vertu du principe de destination. Par conséquent, toute taxe payée par le fournisseur dans la juridiction à partir de laquelle la prestation est faite doit être en principe remboursée à ce fournisseur. Ce résultat est généralement obtenu en appliquant le « taux zéro » aux prestations dans la juridiction à partir de laquelle la prestation est effectuée. Elle se fait ainsi « en franchise de TVA » dans la juridiction du fournisseur et permet à ce fournisseur de bénéficier du remboursement de la TVA d'amont payée dans cette juridiction en lien avec cette fourniture. (OCDE 2017 – Page 18)



# FICHE 7

FAIT GÉNÉRATEUR  
ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA

# FICHE 7

## FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA



### 7.1. FAIT GÉNÉRATEUR DE LA TVA

Le fait générateur de la TVA est traité aux articles 18 et 19 de la Directive TVA reproduits ci-dessous.

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### **Article 18 :**

Le fait générateur de la TVA est défini comme la situation, l'acte ou l'évènement par lequel sont réalisées les conditions légales permettant l'exigibilité de la taxe.

Il est constitué par :

- a) la livraison des biens et marchandises, s'agissant des ventes, des échanges et des travaux à façon
- b) l'exécution des services et travaux ou de tranches de services et travaux ou la remise de l'ouvrage, en ce qui concerne les prestations de services et les travaux immobiliers
- c) l'encaissement du prix pour les autres opérations imposables
- d) l'introduction des biens et marchandises sur le territoire douanier d'un État membre pour la mise à la consommation
- e) l'acte de mutation ou de transfert de propriété, pour les opérations immobilières réalisées par les promoteurs immobiliers
- f) l'acte de mutation, de jouissance ou, à défaut d'acte de mutation, l'entrée en jouissance, pour les locations de terrains non aménagées ou de locaux nus effectués par des professionnels de l'immobilier

#### **Article 19 :**

1. Par exception, le fait générateur est constitué par :
  - la première utilisation ou la première mise en service, s'agissant des livraisons ou des prestations à soi-même ;
  - les débits pour les entrepreneurs des travaux immobiliers qui optent expressément pour ce régime
2. Pour les opérations autres que les importations, le versement d'avances ou d'acomptes constituent le fait générateur ;
3. La constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale ou partielle.

La Directive TVA :

- définit la notion de « fait générateur »,
- et précise les évènements qui donnent naissance au fait générateur de la TVA.

### 7.11. Définition du « fait générateur » de la TVA

Le fait générateur est défini comme la situation, l'acte ou l'évènement par lequel sont réalisées les conditions légales permettant l'exigibilité de la TVA.

Autrement dit, le fait générateur est la situation, l'acte ou l'évènement qui fait naître la créance de la TVA au profit de l'État.

#### *Le Projet de Directive apporte des précisions à l'Art.17 :*

Le fait générateur de la TVA est défini comme la situation, l'acte ou l'évènement par lequel sont réalisées les conditions légales permettant l'exigibilité de la taxe.

Il est constitué par :

- a) la livraison des biens et marchandises s'agissant des ventes, des échanges et des travaux à façon ;
- b) l'exécution des services et travaux ou de tranches de services et travaux ou la remise de l'ouvrage, en ce qui concerne les prestations de services et les travaux immobiliers ;
- c) l'encaissement du prix pour les autres opérations imposables ;
- d) l'introduction des biens et marchandises sur le territoire douanier d'un État membre pour la mise à la consommation ;
- e) l'acte de mutation ou de transfert de propriété, pour les opérations immobilières réalisées par les promoteurs immobiliers ;
- f) l'acte de mutation, de jouissance ou, à défaut d'acte de mutation, l'entrée en jouissance, pour les locations de terrains non aménagés ou de locaux nus effectuées par des professionnels de l'immobilier.

### 7.12. Quels sont les évènements constitutifs du fait générateur de la TVA ?

Les évènements constitutifs du fait générateur de la TVA, sont, selon la nature de l'opération, précisés ci-après :

Nature de l'opération	Evènements constitutifs du fait générateur de la TVA
- Ventes - Echanges - Travaux à façon	La livraison des biens et marchandises
- Prestations de services - Travaux immobiliers	L'exécution des services et travaux ou des tranches de services et travaux ou la remise de l'ouvrage
- Autres opérations imposables	L'encaissement du prix
- Importation (mise à la consommation)	L'introduction des biens et marchandises sur le territoire douanier d'un État membre
- Opérations immobilières réalisées par les promoteurs immobiliers	L'acte de mutation ou de transfert de propriété
- Locations de terrains non aménagés ou de locaux nus effectués par des professionnels de l'immobilier	L'acte de mutation, de jouissance ou, à défaut d'acte de mutation, l'entrée en jouissance
- Livraisons ou prestations à soi-même	La première utilisation ou la première mise en service
- Entrepreneurs des travaux immobiliers ayant opté expressément pour le régime des débits	Les débits



**Principes de base :**

**La constatation du fait générateur ne peut être postérieure au versement d'acomptes ou d'avances, pour toutes les opérations.**

**Encadré 44 : Fait générateur = facturation**

Dans la pratique, en dehors des opérations pour lesquelles le fait générateur est placé à l'encaissement, le fait générateur est déterminé par la facturation.

Ainsi, la créance du Trésor naît dès que la facture est émise, lors même le débiteur ne règle pas la facture.

**NB :** La vente d'un bien étant réputée parfaite dès que les parties au contrat ont convenu de la chose et du prix, la TVA est due lors de la livraison du bien, même si celui-ci est stipulé payable à terme ou à tempérament<sup>47</sup>.

**Le projet de Directive apporte des précisions à l'Art.18 :**

- 1) Par exception, le fait générateur est constitué par :
  - la première utilisation ou la première mise en service s'agissant des livraisons ou des prestations à soi-même ;
  - les débits pour les entrepreneurs des travaux immobiliers qui optent expressément pour ce régime.
- 2) Pour les opérations autres que les importations, le versement d'avances ou d'acomptes constituent le fait générateur de la TVA.
- 3) La constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale ou partielle.



## 7.2. EXIGIBILITÉ DE LA TVA

L'exigibilité de la TVA est régie par les articles 20 à 23 de la Directive TVA reproduits ainsi qu'il suit :

**Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)**

**Article 20 :**

L'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée est constituée par le droit dont disposent les services du recouvrement de chaque État membre d'exiger du redevable, à une date donnée, le paiement de la taxe.

La TVA est exigible dans le mois qui suit celui du fait générateur dans les conditions fixées par chaque État membre.

**Article 21 :**

L'exigibilité intervient pour les ventes, les livraisons de biens, y compris les livraisons à soi-même, lors de la réalisation du fait générateur ou à l'occasion :

<sup>47</sup> Guide de la TVA « Groupe Revue Fiduciaire » Septembre 2019 : 1214

La vente à tempérament est une vente à terme par laquelle le vendeur se réserve la propriété du bien jusqu'au paiement total du prix de vente.



- des encaissements du prix, des comptes ou avances s'agissant des prestations de services et des travaux immobiliers, des opérations concourant à l'habitat social et à l'aménagement des zones industrielles, ainsi que des tranches de services et travaux, y compris pour les fournisseurs de l'État, des administrations publiques dotées d'un budget annexe, des établissements et entreprises publics et des collectivités publiques locales, lors des encaissements du prix des acomptes ou avances ;
- des mutations de propriété d'immeubles, à la date de mutation ou du transfert de propriété.

Toutefois, en ce qui concerne les locations ventes effectuées dans le cadre de l'habitat social par les promoteurs immobiliers, les mutations de jouissance de terrains non aménagés et de locaux nus effectués par les professionnels de l'immobilier, l'exigibilité intervient à la date de chaque échéance de paiements ou des versements encaissés.

Les importations des biens et marchandises sur le territoire d'un État membre, au moment de l'enregistrement de la déclaration de mise à la consommation des biens ;

Les opérations de crédit à la consommation ou de crédit-bail réalisées par les établissements financiers, à l'échéance des intérêts ou des loyers.

---

### **Article 22 :**

Les prestataires de services, les entrepreneurs de travaux publics et des travaux immobiliers peuvent être autorisés à acquitter la TVA d'après les débits :

- En cas d'escompte d'un effet de commerce, la TVA est exigible à la date de l'échéance prévue sur cet effet de commerce
- En cas de perception d'acomptes avant la note de débit, la taxe reste exigible lors de l'encaissement

---

### **Article 23 :**

Toute la TVA facturée doit être obligatoirement reversée.

Toutefois, en ce qui concerne les opérations pour lesquelles la facturation est postérieure à la livraison, les États membres peuvent déroger aux dispositions des articles 21 et 22, sous réserve que l'exigibilité de la taxe intervienne :

- a) au plus tard, au moment de l'encaissement du prix de l'opération ;
- b) au plus tard, au moment de l'établissement de la facture ou du document en tenant lieu ;
- c) dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture ou du document en tenant lieu.

La Directive TVA :

- définit d'abord la notion de « exigibilité » de la TVA ;
- avant de fixer la date d'exigibilité de la TVA ;
- et enfin détermine les événements qui rendent exigible la taxe.

#### **7.21. Définition de l'exigibilité de la TVA**

L'exigibilité de la TVA est constituée par le droit dont disposent les services du recouvrement de chaque État membre d'exiger du redevable, à une date donnée, le paiement de la taxe.

Autrement dit, c'est le moment auquel il faut procéder au paiement de la TVA ou à tout le moins, la date à partir de laquelle l'État a le droit d'exiger le paiement de sa créance.

**NB :** C'est l'exigibilité qui détermine la date à laquelle le montant des opérations imposables doit être acquitté.

## 7.22. Quelle est la date d'exigibilité de la TVA ?

La TVA est exigible dans le mois qui suit celui du fait générateur, dans les conditions fixées par chaque État membre.

### Encadré 45 : Date d'exigibilité de la TVA fixée par chaque État membre

Chaque État fixe librement la date d'exigibilité dans le mois qui suit celui du fait générateur.

Toutefois, dans la plupart des États de la Communauté, la date d'exigibilité est fixée au plus tard le 15 du mois qui suit celui de réalisation de l'opération.

## 7.23. Quels sont les événements qui rendent exigible la TVA ?

### - Principes

En principe, la TVA est exigible ainsi qu'il suit pour les différentes opérations suivantes :

Opérations	La TVA est exigible :
<ul style="list-style-type: none"><li>- Ventes</li><li>- Livraisons de biens, y compris les livraisons à soi-même</li></ul>	Lors de la réalisation du fait générateur
<ul style="list-style-type: none"><li>- Prestations de services</li><li>- Travaux immobiliers, les opérations concourant à l'habitat social et à l'aménagement des zones industrielles, ainsi que des tranches de services et travaux, y compris pour les fournisseurs de l'État, des administrations publiques dotées d'un budget annexe, des établissements et entreprises publics et collectivités publiques locales</li></ul>	Lors des encaissements du prix, des comptes ou avances
<ul style="list-style-type: none"><li>- Mutations de propriété d'immeubles</li></ul>	À la date de mutation ou du transfert de propriété
<ul style="list-style-type: none"><li>- Locations-ventes effectuées dans le cadre de l'habitat social par les promoteurs immobiliers</li><li>- Mutations de jouissance de terrains non aménagés et de locaux nus effectués par les professionnels de l'immobilier</li></ul>	À la date de chaque échéance de paiements ou des versements encaissés.
Importations des biens et marchandises sur le territoire d'un État membre	Au moment de l'enregistrement de la déclaration de mise à la consommation des biens
Opérations de crédit à la consommation ou de crédit-bail réalisées par les établissements financiers	À l'échéance des intérêts ou des loyers
<ul style="list-style-type: none"><li>- Prestataires de services,</li><li>- Entrepreneurs de travaux publics et des travaux immobiliers</li><li>- Autorisés à acquitter la TVA d'après les débits</li></ul>	À la date de l'échéance prévue sur cet effet de commerce, en cas d'escompte d'un effet de commerce Lors de l'encaissement, en cas de perception d'acomptes avant la note de débit

**NB : Toute TVA facturée doit être obligatoirement versée.**

- *Exigibilité de la TVA dans les cas où la facturation est postérieure à la livraison et en cas de décision de l'État membre des déroger aux principes en matière d'exigibilité*



*Les États membres pourront déroger aux principes ci-dessus, dans les cas des opérations pour lesquelles la facturation intervient après la livraison des biens ou la réalisation des services.*

La date d'exigibilité de la TVA est déterminée autrement pour les opérations pour lesquelles la facturation intervient après la livraison des biens ou la réalisation des services et dans le cas où l'État membre déroge aux principes régissant l'exigibilité de la TVA.

Opération	La TVA est exigible:
Opérations pour lesquelles la facturation est postérieure à la livraison, et en cas de décision de l'État membre de déroger aux principes ci-dessus	Au plus tard, au moment de l'encaissement du prix de l'opération
	Au plus tard, au moment de l'établissement de la facture ou du document en tenant lieu
	Dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur, en cas de non-délivrance ou de délivrance tardive de la facture ou du document en tenant lieu.

#### *- Principes de l'acquittement de la TVA sur les débits*

La Directive TVA prévoit que les prestataires de services, et les entrepreneurs de travaux publics et des travaux immobiliers peuvent être autorisés, par option, à acquitter la TVA sur les débits.

L'autorisation à acquitter la TVA sur les débits permet de rendre la TVA exigible dès que le compte client est débité, sans avoir à attendre l'encaissement.

Dans ce cas, la TVA devient exigible lors de l'émission de la facture.

L'avantage de cette option réside dans la simplicité du traitement comptable de la TVA. En effet, grâce à cette option, la TVA est exigible chez le fournisseur et déductible chez le client au même moment, soit à la facturation/réception de la facture.

Toutefois, l'option pour les débits qui oblige à collecter la TVA et à la reverser dès la facturation, peut générer des tensions de trésorerie chez le Prestataire qui doit verser la TVA quand bien même son client n'a pas payé la facture.

Les entreprises qui optent pour la facturation au débit doivent en faire la demande auprès des services fiscaux. L'entreprise autorisée à facturer au débit doit faire la mention suivante sur ses factures : « paiement de la TVA d'après les débits ».

#### Encadré 46 : En quoi consiste l'option de la TVA sur les débits ?

S'agissant des prestations de services, l'exigibilité intervient lors de l'encaissement du prix de la prestation. Dans ces conditions, la taxation et le paiement de la TVA ne correspondent pas forcément au moment de l'établissement de la facture.

L'option pour la TVA sur les débits permet de rendre la TVA exigible dès que le compte client ou le compte de trésorerie est débité sans avoir à attendre le paiement. Cette option permet de garantir la trésorerie au Trésor Public.

Toutefois, elle est préjudiciable aux entreprises puisque celles-ci vont devoir reverser la TVA au Trésor public dès l'inscription de la facture en comptabilité, indépendamment de tout encaissement.



# FICHE 8

## RÉGIME DES DÉDUCTIONS

# FICHE 8

## RÉGIME DES DÉDUCTIONS

Le système de la TVA repose sur un principe fondamental selon lequel, > la TVA qui / a grevé les éléments du prix d'une opération taxable / vient en déduction de TVA exigible au titre de cette opération.

**NB :** Déduire la taxe, consiste, d'après la périodicité établie, pour l'assujetti, à :

- récupérer la TVA payée à ses fournisseurs ou à la douane (s'il s'agit d'une importation) / sur la TVA collectée sur ses clients<sup>48</sup>.

En effet, les assujettis sont autorisés à déduire :

- de la TVA afférente à leurs opérations soumises à la taxe et effectivement taxées (TVA collectée)
- la TVA supportée acquittée en douane ou figurant sur des factures d'achat régulières (TVA supportée déductible).

$$\text{TVA due} = \text{TVA collectée} - \text{TVA supportée déductible}$$

A chaque stade de la production ou de la commercialisation d'un produit, le redevable a le droit de déduire de la TVA facturée à ses clients, la TVA payée à ses fournisseurs et qui greève son prix de revient.

**NB :** Le système de déduction permet au prix d'un bien ou d'un service de ne supporter, au stade de la consommation finale, la TVA qu'une seule fois. C'est ce qui permet de neutraliser l'incidence de la TVA quel que soit le nombre d'intermédiaires impliqués dans la chaîne de production ou de distribution<sup>49</sup>.

Cependant, il existe des conditions générales de déductibilité qu'il faudra respecter pour exercer le droit à déduction de la TVA.

**NB :** Il existe des cas pour lesquels la déductibilité est exclue et d'autres dans lesquels les assujettis voient leur droit à déduction limité. Ainsi, à l'arrivée, les situations d'exclusion ou de limitation font que la neutralité de la taxe n'est pas complète (ii).

Il existe également des cas où, contrairement au principe, le redevable est autorisé à déduire la TVA quand bien même il ne la collecte pas. Ce sont les situations dans lesquelles les redevables disposent du droit à déduction pour les opérations d'exportation et assimilées ouvrant droit à déduction ou pour certaines opérations exemptées ou hors du champ d'application territoriale de la TVA mais ouvrant droit à déduction (iii).

Enfin la Directive TVA traite des cas des assujettis partiels qui réalisent des opérations taxables à côté d'opérations non taxables, et dont le droit à déduction est limité (iv).

<sup>48</sup> Application à la TVA des principes de politique fiscale généralement acceptés : les Conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité

La neutralité est l'un des principes de politique fiscale généralement acceptés dans le domaine des impôts sur la consommation adoptée par les ministres de pays du monde entier en 1987 et qui sont applicables à la TVA à la fois dans les échanges nationaux et internationaux.

• Neutralité : La fiscalité devrait viser à assurer la neutralité entre les différentes formes de commerce, entre les entreprises se trouvant dans des situations similaires et qui effectuent des transactions similaires, entre entreprises nationales et étrangères, et entre échanges internationaux et intérieurs.

<sup>49</sup> Voir Introduction



## 8.1. CONDITIONS GÉNÉRALES ET MODALITÉS DE DÉDUCTION DE LA TVA

Les conditions générales de déductibilité de la TVA sont précisées aux articles 31 - 32 et 37 de la Directive TVA, reproduits ainsi qu'il suit :

### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### **Article 31 :**

Est déductible la TVA qui a grevé les investissements, achats, prestations ou charges de toutes sortes supportées par l'entreprise pour les besoins de son exploitation, à l'exception des exclusions retenues par la présente Directive.

#### **Article 32 :**

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe est exigible chez le fournisseur des biens et services.

Pour les importations, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation.

Pour exercer le droit à déduction, l'assujetti doit être en possession :

- soit de factures délivrées par son fournisseur lui-même redevable de la taxe et mentionnant son numéro d'immatriculation. Toutefois, en ce qui concerne les fournisseurs étrangers, ces conditions ne sont pas exigées.
- soit de déclarations de mise à la consommation sur lesquelles il est désigné comme destinataire réel.

#### **Article 37 :**

1. Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux dispositions précédentes.
2. En tout état de cause, le droit à déduction ne peut être exercé que jusqu'à la fin du douzième mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible.

#### **Encadré 47 : Application de la règle de l'affectation**

Le droit à déduction dans la Communauté est régi par la règle de l'affectation en vertu de laquelle, trois (03) situations peuvent se présenter :

<b>Situation</b>	<b>Déductibilité de la TVA</b>
1. Les biens ou services sont utilisés pour effectuer exclusivement des opérations situées dans le champ d'application de la TVA	La TVA est déductible selon les conditions du droit commun
2. Les biens et services sont utilisés pour effectuer exclusivement des opérations situées hors du champ d'application de la TVA et n'ouvrant pas droit à déduction	La TVA n'est pas déductible.
3. Les biens ou services sont affectés simultanément à des opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA	La TVA est déductible selon un prorata.

La Directive TVA précise les règles relatives :

- aux conditions générales de déductibilité de la TVA ;
- à la naissance du droit à déduction ;
- et au délai d'exercice du droit à déduction.

### 8.11. Conditions générales de déductibilité de la TVA

Pour exercer le droit à déduction, les conditions de forme ci-après doivent être remplies :

Nature des opérations	Conditions de forme pour prétendre à la déductibilité de la TVA
Opérations réalisées à l'intérieur de l'État membre	L'assujetti doit être en possession de factures délivrées par son fournisseur qui doit être lui-même redevable de la TVA, et mentionnant son numéro d'immatriculation.  NB : Toutefois, en ce qui concerne les fournisseurs étrangers, ces conditions ne sont pas exigées.
Importations	L'assujetti doit être en possession de déclarations de mise à la consommation sur lesquelles il est désigné comme destinataire réel des biens.

#### Encadré 48 : Mention de l'identifiant fiscal du fournisseur

La mention du numéro d'identification fiscale du fournisseur permet de s'assurer de l'assujettissement de ce dernier à la TVA.

NB : Le droit à déduction n'est pas accordé pour les opérations qui sont réalisées par des personnes qui ne possèdent pas la qualité d'assujetti.

La facture doit comporter les mentions légales (Cf. 1. 133).

L'entreprise doit posséder une facture conforme.

NB : Aucune déduction ne peut être pratiquée sur la base d'un bon de commande, d'un devis, d'une facture proforma.



*L'article 371 de la Directive TVA précise que les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'avait pas procédé précédemment.*



**Encadré 49 : Conditions de déductibilité d'une taxe**

Les conditions principales de déductibilité de la TVA sont :

- l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur ;
- l'affectation des biens et services grevés de TVA à des opérations taxables ou exonérées ouvrant droit à déduction ;
- la détention d'une facture qui respecte les conditions de forme édictées par l'État membre.
- les charges doivent être affectées aux besoins d'une opération à titre onéreux ouvrant droit à déduction.
- l'opération doit être comptabilisée selon les normes édictées par l'État membre.

**8.12. Naissance du droit à déduction de la TVA**

Le droit à déduction prend naissance lorsque la TVA est exigible chez le fournisseur des biens et services.

Pour les importations, le droit à déduction de la TVA prend naissance lors de la mise à la consommation.

Toutefois, dans les cas où l'assujetti, pour la même taxe, est à la fois le redevable et l'ayant-droit à la déduction, il peut exercer son droit à déduction au cours du mois où la TVA est exigible.

**NB :** Il en est ainsi, lorsque la taxe est due :

- sur les opérations d'importations ;
- au titre des livraisons (prestations de services) à soi-même.

**8.13. Délai d'exercice du droit à déduction**

*Il résulte de l'article 37.2 de la Directive TVA que : « en tout état de cause, le droit à déduction ne peut être exercé que jusqu'à la fin du douzième mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible ».*

Le redevable dispose d'un délai de douze (12) mois pour exercer le droit à déduction de la TVA ayant grevé en amont ses biens ou les éléments du bien ou du service. Au-delà de ce délai, il perd le droit de déduire la taxe.

**NB :** Il est de règle courante dans plusieurs pays d'accorder un délai de deux (2) ans au moins pour déduire la TVA grevant une opération.



## 8.2. OPÉRATIONS/ACTIVITÉS OUVRANT DROIT À DÉDUCTION

Les opérations ouvrant droit à déduction de la TVA dans les États membres sont précisées ainsi qu'il suit dans les articles 33 et 34 de la Directive TVA.

### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### **Article 33 :**

1. Les États membres accordent aux assujettis, suivant les modalités qu'ils définissent le droit de déduire le montant la TVA facturée par leurs fournisseurs ou acquittée lors de l'achat ou de l'importation, qui a grevé le prix des biens et services utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables.
2. Les assujettis sont autorisés à déduire le montant de la TVA exigible sur leurs opérations, la taxe sur valeur ajoutée facturée ou acquittée lors de l'achat ou de l'importation :
  - des matières premières et assimilées entrant dans la composition des produits taxables ;
  - des biens destinés à être revendus dans le cadre d'une opération taxable ;
  - des services entrant dans la réalisation d'opérations taxables ;
  - des fournitures de biens meubles ou immeubles acquis pour les besoins de l'exploitation ;
  - des biens, des produits ou marchandises exportés.
3. Entrent également dans le régime des déductions :
  - les livraisons à soi-même ouvrant droit à déduction ;
  - la TVA facturée par les entreprises de leasing ou crédit-bail sur des biens ouvrant droit à déduction ;
  - la TVA facturée pour les services entrant dans le prix de revient rendu magasin ou se rattachant à l'entretien ou à la conservation des biens ouvrant droit à déduction.
4. Les modalités figurant aux alinéas ci-dessus ont une valeur indicative.  
Elles peuvent faire l'objet d'aménagement par les législations des États membres pendant la période transitoire.

### *Directive C/DIR.2/12/17 modifiant la Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### **Article 34 :**

Les États membres accordent également le droit à déduction de la TVA aux assujettis qui réalisent les opérations suivantes, dont le lieu d'imposition est situé hors du champ territorial de la taxe ou qui en sont exonérées :

- les exportations de biens et les opérations assimilées à des exportations
- les exportations de services dont la livraison serait imposable si elle était effectuée sur le territoire de l'État membre
- les prestations de services liées aux biens placés sous un régime douanier suspensif
- les livraisons, locations, réparations et entretien, des aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons des biens destinés à leur

avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison

- les livraisons, locations, réparations, entretien, l'affrètement et les locations de bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer ou sur les fleuves internationaux, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons de biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et de leur cargaison.
- le transport international en destination de l'étranger.

La Directive TVA traite :

- des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, et ouvrant droit à déduction, et
- des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ou exonérées, mais ouvrant droit à déduction de la TVA supportée en amont.

### 8.21. Opérations entrant dans le champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction

*Il résulte de l'article 33.1 de la Directive que les États membres accordent aux assujettis, suivant les modalités qu'ils définissent le droit de déduire le montant de la TVA facturée par leurs fournisseurs ou acquittée lors de l'achat ou de l'importation, qui a grevé le prix des biens et services utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables.*

Il appartient donc à chaque État membre de définir les modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA.

Toutefois, il ressort de l'alinéa 4 de l'article 33 de la Directive TVA que les modalités peuvent faire l'objet d'aménagement pendant la période transitoire. Il apparaît donc que les États doivent respecter au minimum les modalités prévues dans la Directive TVA, mais sont encouragés à faire plus et mieux.

*Il résulte de l'article 33.4 de la Directive que : « les modalités décrites dans la directive ont une valeur indicative ».*

*Les modalités de déduction de la TVA peuvent donc faire l'objet d'aménagement par les législations des états membres pendant la période transitoire.*

#### Encadré 50 : Droits à déduction plus favorables

*Les États membres peuvent accorder des droits à déduction de la TVA plus favorables aux assujettis que ceux prévus par la Directive TVA qui n'ont qu'une valeur indicative.*

Les modalités d'exercice du droit à déduction telles que résultant de la Directive TVA sont précisées dans le tableau ci-dessous pour chaque nature d'opération :

Nature d'opération	Modalités de déductibilité de la TVA
Achat ou l'importation de matières premières et assimilées entrant dans la composition des produits taxables	TVA ayant grevé l'achat ou l'importation des biens et/ou services
Achat ou l'importation de biens destinés à être revendus dans le cadre d'une opération taxable	
Acquisition de services entrant dans la réalisation d'opérations taxables	
Achat ou l'importation de fournitures de biens meubles ou immeubles acquis pour les besoins de l'exploitation	
TVA grevant l'achat ou l'importation de biens, des produits ou marchandises exportés	
Livraisons à soi-même ouvrant droit à déduction	
Entreprises de leasing ou crédit-bail	TVA facturée sur des biens ouvrant droit à déduction
Services entrant dans le prix de revient rendu magasin ou se rattachant à l'entretien ou à la conservation des biens ouvrant droit à déduction	TVA grevant les services

#### Précisions sur quelques cas de TVA déductible :

##### - *TVA grevant les biens importés*

Le droit à déduction ne peut s'exercer que si la TVA déductible a été acquittée à l'importation par l'assujetti ou pour son compte et qu'il détient les documents douaniers qui le désignent comme destinataire réel des biens.

##### - *TVA grevant l'achat ou l'importation de fournitures de biens meubles ou immeubles acquis pour les besoins de l'exploitation*

Les biens meubles ou immeubles donnant droit à déduction, doivent être :

- soit des matières premières ;
- soit des biens d'investissement : par biens d'investissements, la loi entend les équipements mobiliers inscrits en comptabilité à un compte d'immobilisation et utilisés exclusivement pour les besoins de l'exploitation.
- soit des biens ou travaux immobiliers au titre des frais généraux et exclusivement utilisés pour les besoins de l'exploitation ainsi que les fournitures de bureau y inclus l'eau et l'électricité.

##### - *TVA facturée par les entreprises de leasing ou crédit-bail sur des biens ouvrant droit à déduction*

La TVA déductible est celle afférente aux loyers facturés par le bailleur.

##### - *TVA grevant les services entrant dans le prix de revient rendu en magasin ou se rattachant à l'entretien ou à la conservation des biens ouvrant droit à déduction.*

Les services ouvrant droit à déduction sont ceux qui entrent dans le coût de revient ou se rattachent à l'entretien ou à la conservation de biens ouvrant droit à déduction ou y ayant donné lieu, et ce dans les mêmes conditions que les biens auxquels ils se rapportent.

## 8.22. Opérations hors du champ d'application territorial de la TVA ou exonérées, et ouvrant droit à déduction

L'article 34 de la Directive TVA (modifiée en 2017) vise expressément les opérations ci-après dont le lieu d'imposition est situé hors du champ d'application territorial de la tva ou qui sont exonérées de cette taxe, et qui, toutefois, ouvrent droit à déduction de la TVA supportée en amont :

- Les exportations de biens et les opérations assimilées à des exportations
- Les exportations de services dont la livraison serait imposable si elle était effectuée sur le territoire de l'État membre
- Les prestations de services liées aux biens placés sous un régime douanier suspensif
- Les livraisons, locations, réparations et entretien, des aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons des biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison
- Les livraisons, locations, réparations, entretien, l'affrètement et les locations de bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer ou sur les fleuves internationaux, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons de biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et de leur cargaison.
- Le transport international en destination de l'étranger.

### 8.22.1. Les exportations de biens et les opérations assimilées à des exportations

L'exportation est l'opération qui consiste à faire sortir du territoire national des biens afin de les vendre à l'étranger (Cf. III.2.2 : définitions).

### 8.22.2. Les exportations de services dont la livraison serait imposable si elle était effectuée sur le territoire de l'État membre

Les opérations d'exportation de services n'ouvrent donc droit à déduction que dans la mesure où elles seraient effectivement soumises à la TVA si leur lieu d'imposition se situait sur le territoire de l'État membre.

Donc le droit à déduction n'est pas accordé pour les exportations de services dans le cas où lesdits services ne sont pas taxables à l'intérieur de l'État membre, mais également dans le cas où les exportations de services sont réalisées par des personnes qui ne possèdent pas la qualité d'assujetti dans l'État membre.

### 8.22.3. Les prestations de services liées aux biens placés sous un régime douanier suspensif

Il s'agit des :

- prestations de services afférents à des biens qui sont originaires de l'État membre et qui font l'objet d'une livraison à destination d'un régime douanier suspensif (admission temporaire, drawback, entrepôt, exportation préalable, exportation temporaire, transit, ...);

- prestations de services portant sur des biens importés, destinés à être placés sous un régime douanier suspensif.

#### **8.22.4. Opérations réalisées avec les compagnies de navigation aérienne**

La déduction est limitée aux opérations réalisées avec les compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international (Cf. III.2.6 : définitions).

**NB :** Sont exclues du bénéfice de la déduction prévue par l'article 34 de la Directive TVA (modifiée en 2017), les opérations qui portent notamment sur :

- des aéronefs utilisés pour des compagnies de navigation aérienne qui ne remplissent pas les conditions de trafic international ;
- les avions de tourisme ou à usage privé.

Les opérations réalisées avec les compagnies aériennes internationales exonérées de TVA ouvrant droit à déduction sont :

- les livraisons et prestations de services portant sur les aéronefs proprement dits ;
- les livraisons et prestations portant sur les objets incorporés dans les aéronefs ;
- les livraisons et prestations de services pour les besoins directs des aéronefs et leur exploitation ;
- les livraisons et prestations de services qui servent à l'avitaillement des aéronefs.

#### **8.22.5. Opérations réalisées pour/sur les bateaux destinés à une activité exercée en haute mer ou sur des fleuves internationaux**

La déduction est limitée aux opérations réalisées pour/sur les bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer ou sur les fleuves internationaux (Cf. III.2.5 – définitions)

**NB :** Les opérations relatives aux bateaux exerçant en haute mer ou sur des fleuves internationaux sont assimilées à des exportations ouvrant droit à déduction, ce qui justifie la déductibilité de la TVA en amont.

La déduction concerne les opérations ci-après réalisées pour (ou sur) les bateaux destinés à une activité pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer ou sur des fleuves internationaux :

- les livraisons et prestations de services portant sur les bateaux proprement dits ;
- les livraisons et prestations portant sur les objets incorporés dans les bateaux et sur les engins et filets de pêche ;
- les livraisons et prestations de services pour les besoins directs des bateaux et leur cargaison ;
- les livraisons et prestations de services qui servent à l'exploitation ou l'avitaillement des bateaux.

#### **8.22.6 Transports internationaux**

**NB :** La TVA ayant grevé les coûts de transport international de biens à destination de l'étranger est déductible.

À la lumière de cette disposition, il est à noter que les envois de colis et lettres à destination de l'étranger rentrent bien dans le périmètre des biens faisant l'objet de transport international, ainsi la TVA amont ayant grevé ces opérations est déductible.



## 8.3. BIENS ET SERVICES DONT LA TVA EST EXCLUE DE DÉDUCTION

L'article 38 ci-après reproduit de la Directive TVA exclus de déduction, la TVA ayant grevé certains biens et services.

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### **Article 38 :**

1. Sont exclus du droit à déduction, y compris lorsque les biens et services concernés sont utilisés pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction :
  - les frais de réception, d'hébergement, de restaurant, de spectacles ou ceux de caractère somptuaire ;
  - les acquisitions de véhicules de tourisme ou à usage mixte, à l'exception de celles effectuées par les loueurs professionnels ou le crédit-bailleur ;
  - les prestations de services afférentes aux biens exclus ;
  - les frais de carburant pour véhicule.
2. N'ouvrent également pas droit à déduction les véhicules et engins, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour le transport des personnes ou pour des usages mixtes constituant une immobilisation.  
Il en est de même des pièces détachées et accessoires à ces éléments.
3. Toutefois, l'exclusion mentionnée à l'alinéa 2 ne concerne pas :
  - les véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit (8) places assises et utilisés par les entreprises pour le transport exclusif de leur personnel ;
  - les immobilisations des entreprises de location de véhicules ;
  - les immobilisations des entreprises de transport de public de personnes ;
  - les dépenses de transport des professionnels du tourisme pour leurs clients ;
  - les stocks de véhicules des concessionnaires et les véhicules d'essai ou de démonstration
4. Les États membres ont la faculté de différer l'exercice de la déduction ou d'exclure du droit à déduction des biens et services non visés par le présent article.

### **Encadré 51 : Exclusions de déduction : Considérations**

Les exclusions reposent sur un certain nombre de considérations.

1. Le droit à déduction n'est pas admis lorsqu'il n'y a pas conformité avec les principes de fonctionnement de la TVA.

Il en est ainsi notamment des biens et services utilisés à un usage privé ou à une activité non taxable.

2. La déductibilité est exclue pour la TVA ayant grevé les services, pièces de rechange et fournitures utilisées à la réparation des biens dont la TVA est exclue du droit à déduction.

Cette exclusion constitue la traduction de la théorie selon laquelle « l'accessoire suit le principal » puisqu'en l'espèce le traitement fiscal appliqué au principal est étendu aux éléments accessoires.

3. La TVA ayant grevé les véhicules de tourisme et de transport de personnes n'est pas déductible parce que ces voitures ne constituent pas l'outil principal d'exploitation des entreprises assujetties à cette taxe.

Cette exclusion s'explique dans la mesure où pour bénéficier de la déduction de TVA, un bien doit être affecté à titre principal à l'exploitation. Or, dans le cas d'espèce, les véhicules de tourisme et de transport de personnes peuvent être utilisés à un usage mixte (privé/professionnel).

4. En vue de prévenir tous les abus, la déduction de la taxe est écartée pour les frais de réception, d'hébergement, de restaurant, de spectacles ou à caractère somptuaire.

Sur la base des principes sus-rappelés, les biens et services visés à l'article 38 de la Directive, la TVA qui a grevé les biens et services ci-après :

Biens et services dont la TVA est exclue de déduction
Les frais de réception, d'hébergement, de restaurant, de spectacles ou ceux de caractère somptuaire
Les acquisitions de véhicules de tourisme ou à usage mixte, à l'exception de celles effectuées par les loueurs professionnels ou les crédit-bailleurs
Les prestations de services afférentes aux biens exclus
Les frais de carburant pour véhicule
Les véhicules et engin, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour le transport des personnes ou pour des usages mixtes constituant une immobilisation
Les pièces détachées et accessoires des véhicules et engin, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour le transport des personnes ou pour des usages mixtes constituant une immobilisation

#### Quelques précisions sur le cas particulier des véhicules de tourisme ou à usage mixte

Les véhicules exclus de déduction, dans la Directive TVA, sont les véhicules à moteur conçus ou aménagés principalement pour transporter des personnes et qui comptent au maximum neuf (09) places assises, y compris celle du conducteur.

Une voiture mixte est un véhicule conçu et construit pour le transport de personnes et de choses et qui peut comprendre, en transport rémunéré de personnes, huit places au maximum, non compris le siège du conducteur.

**NB :** Par contre, le droit à déduction est conservé pour la TVA relative aux :

- véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit (8) places assises et utilisés par les entreprises pour le transport exclusif de leur personnel ;
- immobilisations des entreprises de location de véhicules ;
- immobilisations des entreprises de transport de public de personnes ;
- dépenses de transport des professionnels du tourisme pour leurs clients ;
- stocks de véhicules des concessionnaires et les véhicules d'essai ou de démonstration.

Également, les redevables ont le droit de déduire la TVA ayant grevé les acquisitions de voitures de tourisme ou à usage mixte effectuées par les loueurs professionnels ou les crédit-bailleurs.





*La Directive TVA précise en son Article 38.4 que « les États membres ont la faculté de différer l'exercice de la déduction ou d'exclure du droit à déduction des biens et services non visés par le présent article ».*

**NB :** Il ressort de cette règle posée par la Directive TVA que les États membres gardent la possibilité de limiter le droit à déduction d'opérations autres que celles visées par la Directive.



## 8.4. LIMITATION DU DROIT À DÉDUCTION : ASSUJETTIS PARTIELS

Les règles relatives aux assujettis partiels sont traitées à l'article 39 de la Directive TVA ci-dessous reproduit.

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### **Article 39 :**

Les assujettis qui utilisent des biens et services en vue d'effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, sont tenus au respect d'un prorata de déduction, lors de la détermination de la taxe déductible, qu'il d'agisse des immobilisations ou des biens autres que les immobilisations ainsi que les services.

Le prorata est le rapport exprimé en pourcentage entre :

- le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, porté au numérateur, et
- le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations, de toute nature, qui n'ouvrent pas droit à déduction, porté au dénominateur.

La déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction.

Le prorata défini à l'alinéa 2 ci-dessus est déterminé provisoirement en fonction des recettes et produits réalisés l'année précédente ou, pour les nouveaux assujettis, des recettes et produits prévisionnels de l'année en cours.

La fixation du prorata définitif, qui est déterminé par chaque État membre, pour chaque année au cours de l'année suivante, entraîne la régularisation des déductions opérées suivant le prorata appliqué provisoirement.

Les variations à la baisse ou à la hausse entre le prorata provisoire et le prorata définitif font l'objet d'un complément de TVA ou d'une déduction complémentaire.

Les dispositions de la Directive TVA posent d'abord le principe de l'assujettissement partiel (i), déterminent ensuite les modalités de calcul du prorata de déduction (ii), avant de préciser les modalités d'application dudit prorata (ii).

## 8.41. Principe

Les assujettis qui utilisent des biens et services en vue d'effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, sont tenus au respect d'un prorata de déduction, lors de la détermination de la taxe déductible, qu'il s'agisse des immobilisations ou des biens autres que les immobilisations ainsi que les services.

La règle de l'assujettissement partiel : Déduction de la TVA selon un PRORATA	
Les biens ou services sont affectés simultanément à des opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA	La TVA est déductible selon un prorata.

Les redevables qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction en matière de TVA, sont assujettis à la TVA sur une partie seulement de leur activité professionnelle.

**NB :** Ces assujettis qui réalisent à la fois des opérations taxables et non taxables sont appelés « redevables partiels » ou « assujettis partiels ».

Pour le calcul de la TVA, les redevables partiels sont soumis à des règles spécifiques qui ont pour effet de limiter la déduction de la TVA à une fraction de la TVA collectée ayant grevé leurs biens et services.

Ils sont autorisés à déduire la TVA, mais seulement dans la proportion du montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction<sup>50</sup>. Ils ne doivent donc pas déduire toute la TVA supportée en amont, mais seulement une fraction de cette TVA.

La fraction de la TVA déductible est égale au montant de la TVA affectée d'un pourcentage général de déduction appelé « PRORATA de déduction ».

## 8.42. Détermination du prorata de déduction

Le prorata de déduction est fourni par application d'un rapport entre un Numérateur et un Dénominateur déterminé ainsi qu'il suit :

Prorata de déduction =	Montant total annuel du chiffre d'affaires (hors TVA) afférent aux opérations ouvrant droit à déduction	x 100
	Montant total annuel du chiffre d'affaires (hors TVA)	

**Cf. « 2.7 - Annexe du Guide Pratique sur la TVA » : Assujettis partiels – Cas pratique**

## 8.43. Application du prorata de déduction

Pour l'application du prorata de déduction, il faut distinguer deux situations :

### 8.43.1. Application d'un prorata provisoire

#### - *Entreprise assujettie à la TVA, déjà en activité*

L'assujetti en activité applique un prorata provisoire déterminé en fonction des opérations de l'année précédente (N-1).

Il applique en cours d'année N, le prorata définitif arrêté en N-1.

<sup>50</sup> Conseil d'État France, Casino de Salins-les-Bains, 8 février 2019 n°410807

Par sa décision du 8 février 2019, le Conseil d'État en France affirme le principe de l'utilisation exclusive du coefficient de taxation forfaitaire (ex-prorata) pour la détermination de la TVA déductible ayant grevé des dépenses mixtes, c'est-à-dire celles qui concourent à la fois à des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction. Il condamne ainsi l'utilisation de toute autre clé fondée sur des critères liés à l'utilisation effective des dépenses et au cas d'espèce, une clé de surface.

### - *Entreprise nouvellement assujettie à la TVA*

Le nouvel assujetti, c'est-à-dire celui qui acquiert le statut en cours d'exercice, détermine un prorata provisoire en fonctions des recettes et produits prévisionnels de l'année en cours.

Par nouvel assujetti, il faut entendre :

- l'entreprise existante, qui par la suite d'un changement de législation, devient obligatoirement passible de la TVA,
- l'entreprise qui devient assujettie à la TVA par option,
- l'entreprise nouvellement créée.

#### > **Nouvelle entreprise**

L'entreprise nouvelle doit établir un taux prorata provisoire, sur la base de ses prévisions d'exploitation de l'année considérée.

Elle détermine la TVA déductible, jusqu'à la fin de l'année suivant celle de sa création, par l'utilisation de ce taux de prorata provisoire.

#### > **Entreprise qui devient assujettie à la TVA, en cours d'exercice**

L'entreprise qui devient assujettie à la TVA en cours d'année, soit obligatoirement, soit par option, bénéficie, à la date de son assujettissement, d'un crédit-départ de taxe déductible.

Le crédit départ est constitué de deux éléments :

- les stocks : le nouveau redevable peut opérer la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises, matières premières, emballages et produits ouvrant droit à déduction qu'il détient en stock à la date à laquelle il devient redevable,
- les immobilisations neuves : le nouveau redevable peut opérer la déduction de la TVA ayant grevé les biens neufs amortissables, et qui n'ont pas encore commencé à être utilisés à la date de l'assujettissement.

### 8.43.2. Application du prorata définitif, par régularisation

À la fin de l'année (N), l'assujetti partiel réalise les opérations suivantes :

- a) Il détermine le prorata définitif sur la base du rapport ci-après :

Montant total annuel du chiffre d'affaires (hors TVA) afférent aux opérations ouvrant droit à déduction	x 100
Montant total annuel du chiffre d'affaires (hors TVA)	

- b) Il procède à la régularisation de l'ensemble des déductions opérées par application du (nouveau) prorata définitif sur l'ensemble des opérations réalisées durant l'exercice N.
- c) Il fait alors des déclarations rectificatives de la TVA (en tenant compte du taux de prorata définitif) qu'il dépose dans le délai fixé par l'État membre.
- d) En fonction du nouveau prorata, il sera amené, à régulariser la TVA :
- i) soit, en versant un complément de TVA, si le taux définitif du prorata a varié à la baisse par rapport au taux du prorata provisoire ;
  - ii) soit, en procédant à une déduction complémentaire, si le taux définitif du prorata a varié à la hausse par rapport au taux du prorata provisoire.

**Cf. « 2.7 - Annexe du Guide Pratique sur la TVA » : Assujettis partiels - Cas pratique**





## FICHE 9

### RÉGULARISATION DE LA TVA

# FICHE 9

## RÉGULARISATION DE LA TVA

En principe, les déductions de TVA régulièrement opérées par un redevable présentent un caractère définitif.

Toutefois, dans certains cas expressément et limitativement prévus, les déductions de TVA peuvent être remises en cause.

**NB :** La révision d'une déduction initiale de TVA est appelée « **Régularisation de la TVA** ».

La régularisation de la TVA donne lieu, soit au reversement de la TVA initialement déduite (totalement ou partiellement), soit à la constatation d'un complément de déduction.

Une TVA déjà déduite peut-être remise en cause par des circonstances précises. Dans ce cas :

- si la régularisation aboutit à constater un surplus de déduction, la TVA (initialement déduite en trop) devra être reversée, à la prochaine déclaration ;
- si la régularisation aboutit à constater une déduction en moins, l'assujetti dispose d'un complément de déduction qu'il pourra faire valoir dans ses prochaines déclarations.

Les cas et les règles de régularisation de la TVA sont posées par la Directive TVA, dans les articles ci-après reproduits.

### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### **Article 40 :**

Lorsqu'un bien ayant fait l'objet d'une déduction, au titre des immobilisations de l'entreprise, ne fait plus partie des immobilisations de l'entreprise ou cesse d'être utilisé pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction avant la fin de la cinquième (5ème) année, l'assujetti est redevable d'une fraction de la taxe antérieurement déduite.

Cette fraction est égale au montant de la déduction diminuée d'un cinquième par année ou fraction d'année depuis l'acquisition du bien.

En cas de cession, si le bien constitue une immobilisation pour l'acquéreur, ce dernier peut opérer la déduction de la TVA correspondant au montant reversé par le vendeur au titre de la régularisation, à condition qu'il soit lui-même assujetti à la TVA.

Cette déduction est subordonnée à la délivrance par le vendeur au bénéficiaire d'une attestation mentionnant le montant de la TVA.

#### **Article 41-1 :**

La TVA acquittée à l'occasion des ventes ou services qui sont par la suite résiliés, annulés ou restant impayés peut être récupérée par voie d'imputation sur l'impôt pour les opérations faites ultérieurement.

Pour les opérations annulées ou résiliées, la récupération de la taxe acquittée est subordonnée à l'établissement et à l'envoi au client d'une facture nouvelle et remplaçant la facture initiale.

Pour les opérations impayées lorsque la créance est réellement et définitivement irrécouvrable, la rectification de la facture consiste dans l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec des indications réglementaires surchargées de la mention « Facture demeurée impayée pour la somme de... Prix hors TVA et la somme de... TVA correspondants qui peut faire l'objet d'une déduction ».

Les dispositions de la Directive TVA indiquent, ainsi :

- les cas qui entraînent régularisation de la TVA initialement déduite ou acquittée,
- et les modalités de régularisation de la TVA.



## 9.1. LES CAS DE RÉGULARISATION DE LA TVA

Les situations qui peuvent entraîner régularisation de la TVA initialement déduite ou acquittée sont précisées dans le tableau ci-après :

Situations pouvant entraîner la régularisation de la TVA
- Prorata de déduction définitif pour les assujettis partiels
- Immobilisation ne faisant plus partie des immobilisations de l'entreprise
- Cession totale ou partielle à titre onéreux ou gratuit d'éléments d'actifs
- Cessation d'activités
- Destruction de biens acquis ou produits
- Manquants, pertes, vols non justifiés de biens acquis ou produits
- Abandon de la qualité d'assujetti à la TVA
- Affectation d'un bien ouvrant droit à déduction à une destination ne donnant pas droit à déduction
- Ventes résiliées ou impayées
- Acquisitions impayées
- Acquisitions annulées (ristourne, annulation)
- Perte ou manquant sur stocks

### 9.11. Prorata de déduction, définitif pour les assujettis partiels

Pour rappel l'assujetti partiel (Cf. VIII.4 : Définitions - Modalités) doit, à la fin de l'année (N), déterminer le prorata définitif de déduction de la TVA au titre des opérations de ladite année.

L'assujetti doit ensuite, une fois le taux définitif de prorata de déduction de la TVA déterminé, procéder à la régularisation de la TVA sur l'ensemble des opérations de l'année N, par application de ce nouveau taux de prorata aux fins de calculer la TVA effectivement déductible.

### 9.12. Immobilisation sortie de l'entreprise ou qui cesse d'être utilisée pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction<sup>51</sup>

Lorsqu'un bien constituant une immobilisation ne fait plus partie des immobilisations de l'entreprise ou cesse d'être utilisé pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, avant la fin du délai de cinq (5) ans depuis son acquisition, il faudra procéder à la régularisation de la TVA ayant grevé ce bien qui avait été déduite à l'acquisition ou à l'importation dudit bien.

**NB :** La régularisation de la déduction initiale doit être opérée dans le cas de la non-conservation d'un bien amortissable ouvrant droit à déduction pendant un délai de 5 ans.

**Cf. « 2.8 - Annexe du Guide Pratique sur la TVA » : Régularisation de la TVA à la suite de la sortie d'une immobilisation, dans les 5 ans - cas pratique**

<sup>51</sup> Cas Pratique : régularisation de sortie d'immobilisation dans le délai de 5 ans – Fiche 13-7

## Encadré 52 : Cession d'un bien : régularisation

Si la cession porte sur un bien totalement amorti, il n'y a pas de régularisation à opérer. Une telle opération, bien que s'analysant comme une vente, reste non soumise à la TVA.

En revanche, si la cession concerne un bien non totalement amorti, il y'a lieu de procéder à la régularisation de la TVA.

### 9.13. Ventes ou services résiliés, annulés, impayés

La TVA acquittée à l'occasion des ventes ou des services qui sont, par la suite, résiliés, annulés ou restent impayés, doit faire l'objet de régularisation aussi bien chez le fournisseur/prestataire que chez le client.



## 9.2. MODALITÉS DE RÉGULARISATION DE LA TVA

### Encadré 53 : Modalités de régularisation

La régularisation s'opère sur la base d'une déclaration distincte de celle des opérations courantes de l'assujetti<sup>52</sup>.

### 9.21. Prorata de déduction, définitif pour les assujettis partiels

L'assujetti partiel devra, à la fin de l'année, régulariser la TVA par le dépôt des déclarations rectificatives avec application du taux de prorata définitif.

**NB :** L'assujetti devra soumettre des déclarations rectificatives pour chaque période avec le nouveau taux de prorata de déduction de la TVA.

### 9.22. Immobilisation sortie de l'entreprise ou qui cesse d'être utilisée pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction<sup>53</sup>

Situation	Modalités de régularisation
Le bien, ayant fait l'objet d'une déduction, ne fait plus partie des immobilisations de l'entreprise ou cessant d'être utilisé pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, avant la fin de la cinquième (5 <sup>ème</sup> ) année qui suit celle de son acquisition	Régularisation de la TVA antérieurement déduite  TVA déduite – 1/5 <sup>ème</sup> par année ou fraction d'années depuis l'acquisition du bien

**NB :** Il n'y a pas lieu de procéder à la régularisation de la TVA, si le bien cesse définitivement d'être utilisé pour des cas de force majeure dûment établis ainsi que les cessions de biens par les sociétés de crédit-bail en cas de levée de l'option d'achat à terme par le crédit-preneur.

<sup>52</sup> Les expériences pertinentes militent pour la présentation en annexe du bilan d'un état global de dépouillement indiquant les bases taxables, les déductions, les crédits TVA, afin de permettre à l'assujetti de vérifier lui-même s'il y a des régularisations envisageables.

<sup>53</sup> Cas Pratique : régularisation de sortie d'immobilisation dans le délai de 5 ans – Fiche 13-7



Lorsque l'évènement qui motive la régularisation de la TVA (cession du bien, cessation d'activité, abandon de la qualité de redevable, ...) intervient avant cinq (5) années, à compter de la date d'acquisition ou d'importation, le redevable est tenu de reverser une somme égale au montant de la TVA initialement déduite diminuée d'un cinquième (1/5ème) par année civile écoulée depuis le début de la période de régularisation.

Dans ce cas et si le bien constitue une immobilisation pour l'acquéreur, ce dernier peut opérer la déduction de la TVA correspondant au montant reversé par le vendeur au titre de la régularisation.

**NB :** Le raisonnement est réalisé par année civile, et non de « date à date ».

Le point de départ est l'année civile au cours de laquelle l'immobilisation a été acquise, importée, achevée, utilisée pour la première fois ou transférée entre secteurs d'activités, selon le cas.

Le cédant ou le vendeur délivre à l'acquéreur une attestation qui, en la circonstance, joue un rôle analogue à celui d'une facture mentionnant le montant de la TVA que l'acquéreur est en droit de déduire. L'attestation doit, en outre, comporter :

- l'identification (nom ou raison sociale, adresse) du cédant,
- l'identification (nom ou raison sociale, adresse) de l'acquéreur,
- la description sommaire des biens, et s'il y a lieu, leur numéro d'identification,
- la date d'acquisition des biens par le cédant,
- la date de la cession ou de l'apport,
- le montant reversé de la TVA.

Si le bien immobilisé acquis n'a pas donné lieu à une déduction de TVA pour le vendeur assujéti, parce que ce dernier n'utilisait pas le bien pour une activité soumise à TVA, le droit à déduction peut être également transmis à l'acquéreur sur le délai qui reste à courir, dans la période de régularisation de 5 ans.

**NB :** Le nouveau droit à déduction génère pour l'acquéreur un nouveau délai de régularisation de 5 ans.

#### Encadré 54 : Cession d'un bien : régularisation

Le cédant doit, le cas échéant, délivrer au nouvel acquéreur une attestation certifiant l'exactitude du montant de la TVA répétée pour lui permettre d'exercer son droit à déduction.

La taxe initialement facturée ne peut être récupérée que si le redevable modifie la facture initiale.

Lorsque l'assujéti change l'affectation d'un bien d'une activité n'ouvrant pas droit à déduction à une activité ouvrant droit à déduction, il peut imputer la taxe en résultant sur la déclaration de TVA qui suit le mois du changement d'affectation.

### 9.23. Ventes ou services résiliés, annulés, impayés

Les redevables sont tenus de procéder à un reversement des déductions antérieures, lorsque les marchandises ont disparu avant d'avoir reçu l'utilisation en vue de laquelle elles avaient été acquises. Il en est ainsi en cas de vol, de destruction ou de perte des marchandises.

**NB :** Le reversement n'est pas exigé en cas de force majeure dûment établie.

De la même manière, l'assujéti dispose d'un complément de déduction au titre de la TVA acquittée et dont l'opération n'a plus d'objet.

La TVA déduite ayant grevé des biens ou services utilisés pour une opération non soumise à la TVA doit faire l'objet de régularisation. C'est notamment le cas des biens et services utilisés :

- pour les besoins propres du chef d'entreprise (prélèvements personnels),
- pour la réalisation d'opérations exonérées (n'ouvrant pas droit à déduction).

Lorsqu'une opération de vente, de travaux, ou de services est considérée comme définitivement impayée, la régularisation de la TVA s'opère par la différence entre :

- la TVA afférente au montant de l'opération de vente (produit), de travaux (ouvrage) ou services (service),
- et la TVA (déduite en amont) ayant grevé l'achat du produit, les éléments constitutifs de l'ouvrage ou l'acquisition du service.

Pour les opérations annulées ou résiliées, la récupération de la TVA acquittée est subordonnée à l'établissement d'une facture nouvelle remplaçant la facture initiale. La facture nouvelle doit être envoyée au client. Pour valoir rectification de facture, la facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente doit porter référence exacte de la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de celle-ci. Elle doit, en outre, comporter l'ensemble des mentions visées au 9.22 ci-dessus.

**NB :** Il est toutefois admis que les mesures d'allégement prévues pour les factures de faible montant s'appliquent également aux factures rectificatives.

### 9.24. Opérations impayées

Pour les opérations impayées, lorsque la créance est réellement et définitivement irrécouvrable, il faut envoyer au client une facture rectificative.

**NB :** La rectification de la facture consiste dans l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec des indications réglementaires surchargées de la mention : « *Facture demeurée impayée pour la somme de... Prix hors TVA et pour la somme de... TVA correspondant qui peut faire l'objet d'une déduction* ».

#### Encadré 55 : Conditions de récupération de la taxe : rectification de la facture initiale

Les commentaires suivants sont conformes à la pratique internationale.

La taxe initialement facturée ne peut être récupérée que si le redevable modifie la facture initiale.

Cette modification est constituée :

- soit, par l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente ;
- soit, par l'envoi d'une note d'avoir.

La facture rectificative ou la note d'avoir doit, d'une part, faire référence de manière explicite à la facture initiale (numéro, date, mention expresse de son annulation ...), d'autre part, comporter l'ensemble des mentions (devant figurer sur toute facture) prévues par la réglementation (Revue Fiduciaire n° 291 et s)

**NB :** La facture surchargée (ou facture rectificative) ne peut être établie que par une entreprise en mesure de démontrer que sa créance est réellement et définitivement irrécouvrable, et notamment lorsque l'entreprise a exercé toutes les voies de recours prévues par la loi.

Dès qu'il reçoit le duplicata ou la facture rectificative, le débiteur doit reverser la TVA initialement déduite.

**Encadré 56 : Délai d'imputation et/ou de demande de remboursement du crédit de TVA**

La règle de la CEDEAO ne précise pas la période durant laquelle la demande de remboursement de la TVA doit être introduite.

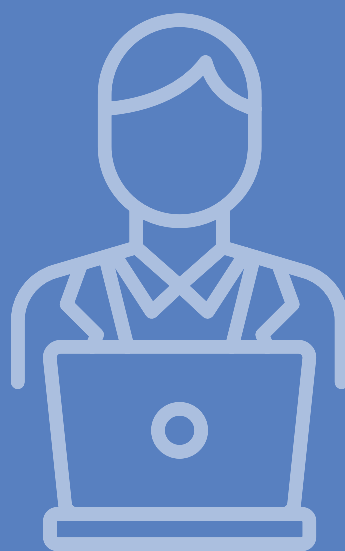
La pratique internationale retient que les demandes d'imputation ou de remboursement doivent être présentées, au plus tard le 31 décembre de la deuxième (2ème) année, suivant celle au cours de laquelle s'est produit le fait générateur du droit à imputation ou à restitution.

**9.25. Facture rectificative émise par suite d'erreur sur la facture initiale**

Dans le principe, les redevables peuvent déduire, en totalité ou en partie, selon les cas, la TVA déductible figurant correctement sur une facture rectificative que leurs fournisseurs peuvent leur délivrer à la suite d'une constatation d'erreur.

Cette déductibilité de la TVA est conditionnée par le fait que la facture rectificative doit porter mention correcte de la taxe rectifiée avec indication, le cas échéant, de la TVA initialement facturée.





# FICHE 10

RECOUVREMENT DE LA TVA

# FICHE 10

## RECOUVREMENT DE LA TVA

Le recouvrement de la TVA est l'opération par laquelle l'agent habilité encaisse la taxe pour la reverser dans les caisses publiques, pour le compte de l'État membre.

Les modalités de recouvrement de la TVA sont régies par les dispositions des articles 48 à 54 de la Directive TVA, reproduites ci-après :

### *Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

#### *Article 48 :*

La liquidation et le recouvrement de la TVA perçue à l'importation sont effectués par les services douaniers ou par l'Administration compétente pour chaque État.

#### *Article 49 :*

L'Administration fiscale est chargée du recouvrement du montant de la TVA intérieure qui est payé directement et spontanément par le redevable au moment du dépôt de la déclaration à la caisse du Receveur des impôts ou à défaut, du Chef du poste comptable dont dépend son siège social, son principal établissement ou le responsable accrédité par lui.

#### *Article 50 :*

1. La taxe exigible est reversée spontanément par le redevable selon la périodicité en vigueur dans chaque État membre.
2. Les redevables sont tenus de remettre à la recette des impôts ou au service compétent une déclaration mensuelle conforme au modèle prescrit par l'Administration fiscale.
3. Cette déclaration qui concerne les opérations du mois précédent, doit être accompagnée du moyen de paiement. Elle est souscrite même si aucune affaire n'a été réalisée au cours du mois concerné et est, dans ce cas, revêtue de la mention « NEANT ».
4. Les exportateurs sont tenus d'annexer à leur déclaration mensuelle les références douanières des exportations effectuées au rapatriement des fonds sur les ventes à l'exportation dont le remboursement est demandé.

#### *Article 51 :*

La déclaration afférente à une période donnée doit être déposée dans les délais de dépôt de déclaration prévus par chaque État membre accompagné du moyen de paiement autorisé par chaque État membre.

#### *Article 52 :*

Le Receveur des impôts, ou le cas échéant le Comptable public compétent, ont la pleine et entière capacité d'agir en matière de recouvrement de la TVA.

A ce titre, ils sont responsables du recouvrement des impositions dont ils ont la charge. Ils sont tenus de justifier de leur entière réalisation.

Un avis de mise en recouvrement des sommes non acquittées à la date d'exigibilité est établi sur imprimé dont le modèle est fixé par l'Administration et adressé aux redevables.

L'avis de mise en recouvrement est signé et rendu exécutoire, sous l'autorité et la responsabilité du Receveur par les agents désignés par l'Administration des impôts. Le

redevable qui ne régularise pas sa situation est poursuivi selon les procédures en vigueur dans chaque État membre

---

### *Article 53 :*

---

Le Receveur des impôts est assisté dans le recouvrement de la TVA d'agents dûment autorisés.

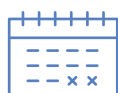
---

### *Article 54 :*

---

Les dispositions en matière de sûretés, de garanties et de poursuite en vigueur dans les États membres sont applicables à la TVA.

---



## 10.1. RECOUVREMENT DE LA TVA PERÇUE À L'IMPORTATION

La TVA à l'importation perçue lors de la mise à la consommation, est liquidée et recouvrée par les services des douanes ou par l'Administration compétente de chaque État membre <sup>54</sup>.

**NB :** La TVA sur les importations doit être payée au service des douanes, à l'entrée de la marchandise sur le territoire national (dédouanement).

Les marchandises d'origine étrangère supportent ainsi la même charge fiscale que les marchandises d'origine de l'État membre.

**Cf. « 3.4 - Annexe du Guide Pratique sur la TVA » : Procédure de la TVA comptable (paiement différé de la TVA).**



## 10.2. RECOUVREMENT DE LA TVA INTÉRIEURE

### 10.21. Modalité de recouvrement de la TVA intérieure

L'Administration fiscale de l'État membre est chargée du recouvrement de la TVA intérieure, c'est à dire la TVA portant sur les opérations menées sur le territoire national.

Le montant de la TVA due est payé à la caisse de l'agent de l'État membre, ou à défaut du Chef du poste comptable dont dépend le siège du redevable, son principal établissement ou le responsable qu'il a accrédité (si le redevable est un non-résident).

**Le Projet de Directive en cours de validation apporte un nouveau moyen de gestion de la TVA lequel existe déjà dans plusieurs législations nationales :**

Art.55.- Les États membres peuvent faire prélever à la source par les entreprises d'État, les administrations et établissements publics à budget autonome ou les collectivités territoriales décentralisées, et les entreprises privées, le montant de la TVA qui leur est facturée selon les conditions et les modalités qui seront définis dans le Guide pratique TVA.

Il reste entendu qu'il est laissé le choix à chaque État membre de mettre en œuvre cette disposition en fonction de ses capacités et ressources disponibles et son application est en outre facultative et non contraignante.

**Cf. « 3.3 - Annexe du Guide Pratique sur la TVA » : Quitus électronique comme moyen de recouvrement et d'élargissement du tissu fiscal**

---

<sup>54</sup> Dans le cadre des échanges B2B, certaines juridictions reportent le recouvrement de la taxe sur les importations jusqu'à la déclaration suivante de TVA de l'importateur (2017 – Page 18)

### **10.22. Compétence du recouvrement de la TVA**

Le Receveur des impôts, ou le cas échéant le Comptable public compétent, a la pleine et entière capacité d'agir en matière de recouvrement de la TVA.

A ce titre, il est responsable du recouvrement des impositions dont il a la charge. Il est tenu de justifier de leur entière réalisation.

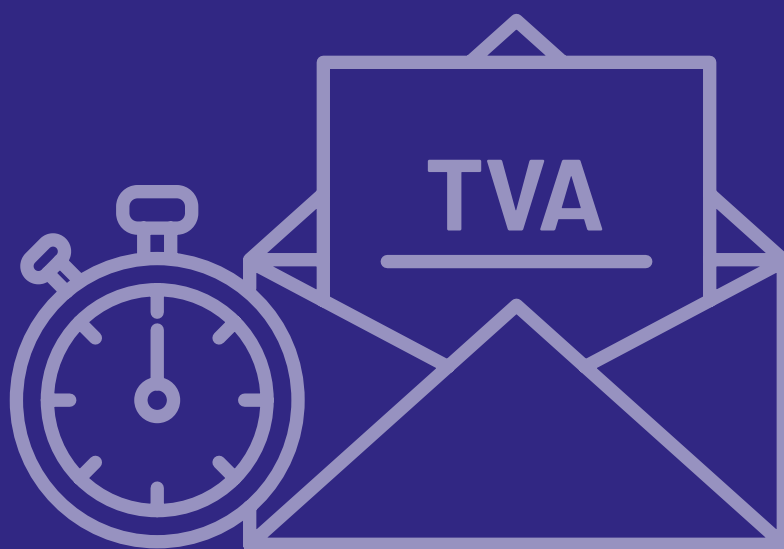
Un avis de mise en recouvrement des sommes non acquittées à la date d'exigibilité est établi sur imprimé dont le modèle est fixé par l'Administration et adressé aux redevables. L'avis de mise en recouvrement est signé et rendu exécutoire, sous l'autorité et la responsabilité du Receveur par les agents désignés par l'Administration des impôts. Le redevable qui ne régularise pas sa situation est poursuivi selon les procédures en vigueur dans chaque État membre.

Le Receveur des impôts est assisté dans le recouvrement de la TVA d'agents dûment autorisés.

### **10.23. Garanties des recouvrements**

Les dispositions en matière de sûretés, de garanties et de poursuite en vigueur dans les États membres, sont applicables à la TVA.





## FICHE 11

### REMBOURSEMENT DE CRÉDIT DE TVA

# FICHE 11

## REMBOURSEMENT DE CRÉDIT DE TVA

Rappel : L'entreprise doit appliquer sur la valeur hors taxes (HT) du chiffre d'affaires réalisé le taux de la TVA. Le montant ainsi obtenu constitue la TVA que l'entreprise doit collecter auprès de ses clients pour le compte de l'État. Cette TVA est appelée TVA collectée.

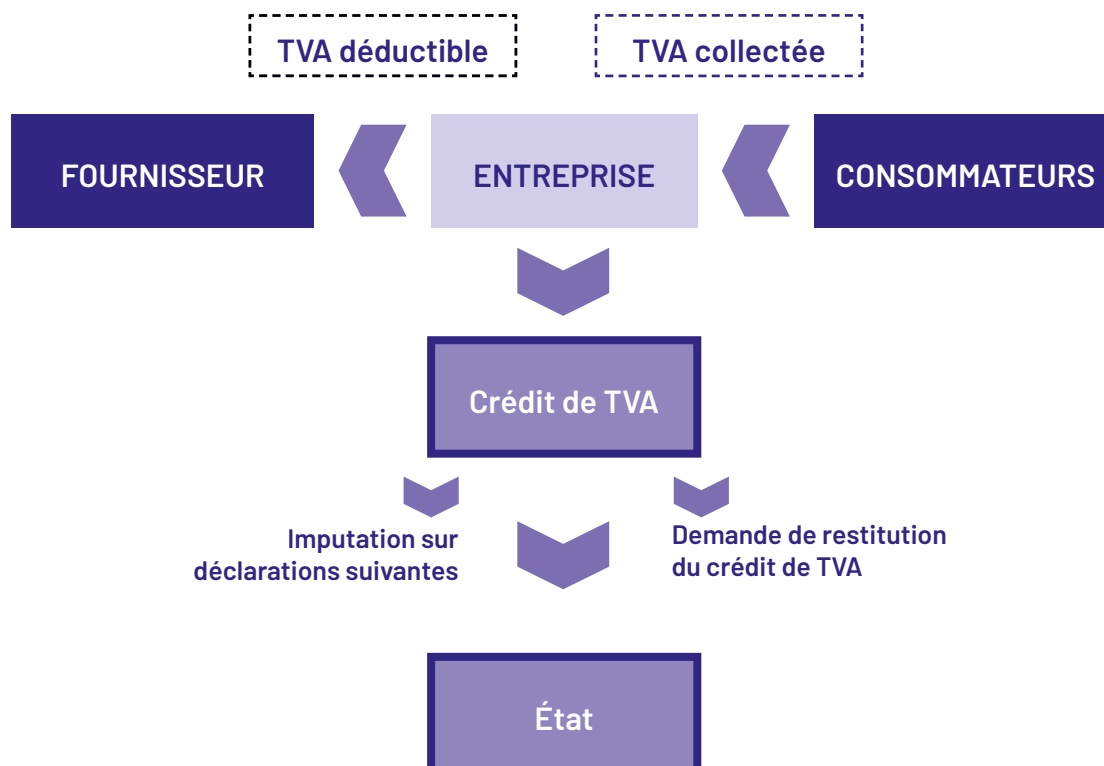
À l'inverse, la majorité des dépenses réalisées par la même entreprise (achats de matières premières, frais de fonctionnement, investissements...) sont grevées de TVA que cette entreprise doit verser à ses fournisseurs pour le compte de l'État. Cette TVA supportée est appelée TVA acquittée.

L'entreprise est autorisée, le cas échéant, à récupérer la TVA qu'il a acquittée sur la TVA qu'il a collectée. Cette TVA acquittée est appelée TVA déductible.

Lorsque le montant de la TVA collectée est supérieur à celui de la TVA déductible, l'entreprise doit verser la différence dans les caisses de l'État. Cette TVA versée est appelée TVA due.

Au contraire, lorsque la TVA acquittée (ou TVA supportée) est supérieure à la TVA collectée, l'entreprise dispose d'un crédit de TVA vis-à-vis de l'État.

L'entreprise est alors autorisée à imputer le crédit de TVA sur la TVA exigible au titre des périodes à venir. Dans certaines circonstances et si le montant du crédit de TVA est supérieur à celui de la TVA exigible, le crédit de TVA pourra faire l'objet d'une demande de remboursement.



Les règles et modalités de remboursement du crédit de TVA sont régies par les dispositions des articles 55 à 60 de la Directive TVA, ci-dessous reproduites.

***Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)***

***Article 55 :***

1. Lorsque le montant de la TVA déductible au titre d'un mois est supérieur à celui de la TVA exigible, l'excédent constitue un crédit de TVA imputable sur la taxe exigible pour la période suivante.
2. Le crédit d'impôt ne peut faire l'objet d'un remboursement au profit de l'assujetti en dehors des cas prévus par la présente Directive.

***Article 56-1 :***

1. Peuvent bénéficier du remboursement du crédit de TVA, les exportateurs, les industriels ayant réalisé des investissements dont le montant sera fixé par chaque État, ainsi que les entreprises en cessation d'activité :
  - Peuvent également obtenir, sur leur demande, le remboursement des crédits de TVA dont ils disposent les assujettis qui effectuent des livraisons de biens autres que celles résultant de la revente en l'état, à l'issue d'un semestre civil ;
  - Les assujettis qui réalisent, pour plus de la moitié de leur chiffre d'affaires annuel, à la fois des opérations sur biens et services ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, à l'issue d'un bimestre civil.
2. La même faculté est ouverte aux assujettis qui acquièrent des biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à USD 80.000 toutes taxes comprises au cours du bimestre concerné.
3. Les assujettis agréés suivant les dispositions du code des investissements de chaque état membre peuvent obtenir, sur leur demande, le remboursement des crédits de TVA dont ils disposent à l'issue d'une période de déclaration telle que définie à l'article 58.

***Article 57 :***

Les États membres ont la faculté de subordonner le remboursement à la constatation d'un montant minimal de crédit qu'ils détiennent.

Ce montant ne doit toutefois pas excéder USD 2.000

***Article 58 :***

1. Les États membres sont tenus de fixer les règles applicables au remboursement de la TVA. Ils déterminent les modalités pratiques de présentation et d'instruction des demandes, celles liées aux opérations de contrôles préalables nécessaires, ainsi que celles relatives à l'exécution des remboursements.
2. Toutefois :
  - les délais d'instruction sont limités à trois (3) mois s'agissant des demandes formulées à l'issue d'un semestre, et à deux (2) mois s'agissant des demandes formulées à l'issue d'un bimestre ;
  - l'exécution du remboursement s'effectue dans un mois suivant celle de la décision.

***Article 59 :***

Les États membres ont la faculté de maintenir ou d'accorder aux assujettis des conditions de remboursement des crédits plus favorables que celles définies par les articles 56 à 58 ci-dessus.

***Article 60 :***

Le crédit de TVA dont le remboursement a été demandé et pour lequel une décision n'a pas encore été rendue ne peut donner lieu à imputation ou déduction.

Les dispositions de la Directive TVA précisent la liste des assujettis pouvant bénéficier de la restitution de crédit de TVA (i) avant de déterminer les modalités de remboursement du crédit de TVA (ii).

**Projet de Directive : Art.57.- 1) Doivent bénéficier du droit à remboursement de la TVA :**

- a) les exportateurs.  
La notion d'exportateur est librement définie par chaque État membre. Le remboursement est conditionné à l'effectivité du rapatriement des recettes d'exportation ;
- b) les assujettis en situation structurelle de crédit de TVA en raison de l'application d'un taux réduit de TVA ou de retenues à la source de TVA sur leurs ventes de biens ou services ;
- c) les missions diplomatiques et organismes assimilés, dans le cadre des accords dont ils bénéficient.

Toutefois, il est utile de rappeler préalablement certains principes majeurs qui guident la restitution de crédit de TVA (i).

**NB :** Lorsque le montant de la TVA déductible mentionnée sur une déclaration excède le montant de la TVA collectée, l'excédent constitue un crédit de TVA.

Le crédit de TVA est imputable sur la taxe exigible pour la période suivante.

Toutefois, il peut arriver que le redevable n'ait pas pu collecter assez de TVA pour imputer le crédit sur les périodes suivantes. Au risque de perdre ce crédit et pour assurer la neutralité de la TVA, il doit pouvoir obtenir la restitution ou le remboursement de ce crédit.

La restitution de la TVA consiste à demander le remboursement du crédit de TVA supportée déductible que l'entreprise n'a pas pu imputer sur la TVA exigible.

**Encadré 57 : plafond de la TVA remboursable**

Les commentaires suivants sont conformes à la pratique internationale

Au titre des exportations, le remboursement est plafonné au crédit de la TVA théorique calculée sur les exportations de la période considérée. Ce plafond est aussi connu sous l'appellation de TVA fictive ou de TVA théorique.

Pour la détermination du plafond de crédit remboursable, la TVA théorique des périodes précédentes n'ayant pu servir de base à une restitution de taxe, est ajoutée à la TVA théorique de la période au titre de laquelle la demande de remboursement est effectuée.

Le crédit de la TVA dont le remboursement a été demandé et pour lequel une décision n'a pas encore été rendue, ne peut donner lieu à imputation ou à déduction.

**Encadré 58 : Remise des compteurs à zéro**

Pour compter de la date de la demande de restitution, le redevable perd la possibilité de reporter le montant du crédit au titre de ses déclarations ultérieures. En effet, la demande de restitution rend caduc le crédit existant

**NB :** Il faut, pour compter de la date de dépôt de la demande de restitution du crédit, remettre les compteurs à 0.



## 11.1. ASSUJETTIS POUVANT BÉNÉFICIER DU REMBOURSEMENT DU CRÉDIT DE TVA



*La Directive TVA pose le principe selon lequel le crédit ne peut faire l'objet d'un remboursement au profit de l'assujetti, en dehors des cas prévus par ladite directive tout en prévoyant que les États membres ont la faculté de maintenir ou d'accorder aux assujettis des conditions de remboursement des crédits plus favorables que celles définies dans la Directive TVA.*

Les dispositions sur les conditions de remboursement de la TVA fixées par la Directive TVA constituent donc un minimum, les états membres gardant la possibilité d'accorder aux assujettis des conditions plus favorables.

Assujettis pouvant bénéficier du remboursement du crédit de TVA
Exportateurs
Industriels ayant réalisé des investissements dont le montant est fixé par chaque État membre
Entreprises en cessation d'activités
Assujettis qui effectuent des livraisons de biens autres que celles de reventes en l'état
Assujettis réalisant pour plus de la moitié de leur chiffre d'affaires annuel, à la fois des opérations sur biens et services ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction
Assujettis qui acquièrent des biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à 80.000 USD TTC
Assujettis agréés au code des investissements

### **Projet de Directive : Art.57.- 1) Doivent bénéficier du droit à remboursement de la TVA :**

- 2) Dans tous les cas, la TVA ne peut pas être remboursée :
  - a) pour les activités d'achat-revente, à l'exclusion des cas prévus au 1) b du présent article ;
  - b) aux exportateurs de services.
- 3) Les États membres peuvent accorder le droit au remboursement de la TVA à des activités ou personnes non prévues au 1) ci-dessus.

Dans ce cas, les États membres transmettent à la Commission la liste actualisée des activités ou opérations bénéficiant du droit à remboursement, non prévues dans le présent article.

#### **• Exportateurs**

La Directive TVA précise que les exportateurs peuvent bénéficier du remboursement du crédit de TVA, sans fixer de délai.

Le remboursement de TVA aux exportateurs répond au « principe de compensation aux frontières » qui consiste à ne faire subir au produit exporté que la fiscalité du pays de destination, afin d'éviter une double taxation.

Ce principe est obtenu grâce à la combinaison d'une exonération à la vente, et, à la restitution des taxes ayant grevé les éléments du prix du produit exporté.

Le remboursement de crédit de TVA se justifie par le fait que (en principe) le produit exporté est taxé au taux zéro mais que l'exportateur bénéficie du droit à déduction de la Taxe ayant grevé les éléments du produit exporté.

Ainsi, la TVA payée en amont à défaut de pouvoir être imputée sur une TVA brute qui n'existe pas (exonérée à l'exportation) constitue un crédit de TVA, qui, à défaut de remboursement, serait une charge définitive. C'est qui explique la restitution de la TVA amont, dans ce cas.

#### • *Industriels*

Peuvent bénéficier du remboursement du crédit de TVA, les industriels ayant réalisé des investissements. La Directive TVA n'a pas fixé de délai pour l'introduction de la demande de remboursement de ce crédit de TVA.

Il appartient à chaque État membre de fixer le montant de l'investissement à réaliser pour que cet industriel puisse prétendre au remboursement de son crédit de TVA.

NB : La notion d'industriel est définie par la loi nationale de chaque État membre.

#### • *Entreprises en état de cessation d'activité*

Les entreprises en état de cessation d'activité sont autorisées à demander le remboursement du stock de crédit de TVA restant, et ce sans qu'un délai leur soit fixé.

Pour ces entreprises, la restitution doit pouvoir porter sur la totalité du crédit, sans limitation ni contrainte.

#### • *Les assujettis effectuant des livraisons de biens autres que des reventes en l'état*

NB : Les revendeurs en l'état ne peuvent pas bénéficier de la restitution du crédit de TVA.

Au regard de l'article 4.5 de la Directive TVA, il y'a deux types de commerçants : les commerçants qui achètent pour revendre des biens en l'état et les commerçants qui revendent des biens après reconditionnement.

Les assujettis effectuant des livraisons de biens et qui ne peuvent pas bénéficier du droit à remboursement du crédit de TVA correspondent aux commerçants qui achètent pour revendre des biens en l'état sans reconditionnement.

NB : En général, il est considéré que si un revendeur en l'état est en situation de crédit de TVA, c'est parce qu'il n'a pas encore déstocké (c'est-à-dire qu'il a encore en stock une partie de la marchandise grevée de TVA en amont). Il collectera la TVA le jour où il vendra la marchandise, donc son crédit n'est que fictif.

#### • *Les assujettis partiels (avec un prorata de déduction supérieur à 50%)*

Pour les assujettis partiels qui réalisent plus de la moitié de leur chiffre d'affaires annuel à la fois sur des opérations ouvrant droit à déduction et sur des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, peuvent bénéficier du remboursement du crédit de TVA.

Les assujettis partiels concernés sont autorisés à demander le remboursement à l'issue du bimestre (2 mois).

#### • *Assujettis ayant acquis des biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à USD 80.000 TTC*

La Directive TVA consacre la généralisation du remboursement du crédit de la TVA grevant les biens d'investissement d'une valeur supérieure à 80.000 USD TTC

En effet, l'entreprise qui effectue des investissements importants, peut se trouver en crédit de TVA si le montant de la TVA qu'elle a versée à l'État sur ses investissements est supérieur à la TVA brute collectée sur les clients.

La plupart du temps, cette situation de crédit est provisoire et se résorbe rapidement. Mais si ce n'est pas le cas, en raison d'investissements très importants, l'avance de TVA faite par l'entreprise est très pénalisante pour sa trésorerie. Il est nécessaire que le remboursement du crédit de TVA, soit effectué, si la situation de crédit se prolonge au-delà d'un certain délai.

L'assujetti investisseur peut demander le remboursement du crédit TVA, à l'issue du bimestre (2 mois) au cours duquel le crédit est constaté.

**NB :** Le montant à restituer est limité au montant de la TVA ayant grevé l'acquisition des biens d'investissement.

• *Assujettis agréés au code des investissements*

Les assujettis agréés suivant les dispositions du code des investissements de l'État membre peuvent obtenir, sur leur demande, le remboursement des crédits de TVA dont ils disposent à l'issue d'une période de déclaration fixée par l'État membre.



## 11.2. MODALITÉS DE REMBOURSEMENT DU CRÉDIT DE TVA

### 11.21. Possibilité pour chaque État membre de fixer un minimum de crédit de TVA pour le remboursement

Les États membres ont la faculté de subordonner le remboursement du crédit de TVA à la constatation d'un montant minimum de crédit de TVA que détient l'assujetti.



*Autrement dit, chaque État peut fixer un montant minimum à partir duquel le redevable peut demander la restitution de son crédit.*

Toutefois, le montant minimum de crédit de TVA pour la demande de remboursement, ne doit pas excéder USD 2.000.

### 11.22. Dépôt des demandes de remboursement

Opération	Période / délai de dépôt de la demande du remboursement de crédit de TVA
Exportateurs, industriels, cessation d'activité	À toute période
Les assujettis qui effectuent des livraisons de biens autres que celles résultant de la revente en l'état	À l'issue d'un semestre civil
Les assujettis qui réalisent, pour plus de la moitié de leur chiffre d'affaires annuel, à la fois des opérations sur biens et services ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction	À l'issue d'un bimestre civil
Les assujettis qui acquièrent des biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à USD 80.000 toutes taxes comprises au cours du bimestre concerné.	À l'issue d'un bimestre civil
Les assujettis agréés suivant les dispositions du code des investissements de chaque EM	À l'issue d'une période de déclaration fixée par l'état membre

## Encadré 59 : Causes de rejet de demande de remboursement de crédit de TVA

Les motifs entraînant le rejet partiel ou total de la TVA demandée en remboursement, sont principalement les suivants :

### 1. La forclusion

- Dépôt hors délai de la demande : Les personnes remplissant les conditions requises pour bénéficier du remboursement doivent en faire la demande sous peine de forclusion, dans un délai (fixé par l'État membre, n'excédant pas l'année) suivant l'expiration du mois pour lequel le remboursement est demandé.
- Délai de forclusion des factures : La TVA grevant les factures établies à une date antérieure à l'année suivant le mois pour lequel le remboursement est demandé, n'ouvrant plus droit au remboursement, le montant de la taxe ne doit pas, en conséquence, être défalqué du montant de la taxe collectée, au niveau de la fiche de liquidation.

### 2. Autres motifs de rejet

- Facture non présentée ;
- Facture irrégulière (ne répondant pas aux normes) ;
- Bon de livraison non-admis ;
- Double emploi ;
- Absence de numéro d'identification ;
- Numéro de facture : manquant-surchargé-ou ajouté à posteriori (sans certification) ;
- Date d'établissement des factures : manquant-surchargé-ou ajouté à posteriori ;
- Facture antérieure à l'identification de l'entreprise ou à la date d'effet de l'option ;
- Nom du bénéficiaire : manque – surcharge - ajouté à posteriori (sans certification) ;
- Facture libellée au nom d'une tierce personne ;
- Absence de désignation du matériel ;
- Destination imprécise des produits ou services (usage mixte) ;
- Inscription des opérations dans un compte inapproprié ;
- Matériaux de construction en grande quantité dont l'affectation n'est pas justifiée par l'entreprise ;
- Absence des références de paiement ou références de paiement incomplètes ;
- Absence de la date d'acceptation de l'effet (régime débit) ;
- Factures non payées intégralement (rejet partiel) ;
- En cas d'option : délai non respecté ;
- Déductions anticipées (à réintégrer au titre du dossier suivant) ;
- Avoir ou ristourne passée comme facture (à réintégrer doublement) ;
- Avoir ou ristourne non-imputé à réintégrer ;
- Opérations exclues du droit à déduction et par conséquent, à remboursement.



### 11.23. Modes de remboursement

Les modes de remboursement sont laissés au choix de chaque État membre.

#### Encadré 60 : Remboursement immédiat à certaines entreprises dites citoyennes

*Les commentaires suivants sont conformes à la pratique internationale.*

Certains pays posent le principe du remboursement immédiat dès réception de la demande de restitution du crédit de TVA, en faveur des « entreprises dites citoyennes »

D'autres pays instituent un système de remboursement d'au moins 50% du crédit de TVA demandé, dès réception de la demande. Le dossier est instruit ensuite par l'Administration.

Certains autres pays prévoient d'affecter un pourcentage de la TVA dans un compte spécial auprès d'une banque nationale. Ce compte est dédié au remboursement des crédits et est géré par la Direction des Impôts. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de remonter au Ministre pour établir les certificats de détaxe et/ou les chèques de remboursement.

Il est de meilleur usage d'administrer des délais très courts en matière de remboursement des crédits TVA. Le crédit TVA étant un trop perçu par l'administration ne constitue pas une dépense budgétaire et devrait donc être remboursé dans les plus brefs délais. Les meilleures pratiques proposent un délai de 5 à 30 jours selon les situations (classifiées en haut, moyen et risque réduit). La mise en œuvre de cette procédure constitue un des critères d'attractivité des investisseurs.

Il est également conseillé d'instituer des procédures de dépôt en ligne des demandes de restitution de crédit de TVA. La dématérialisation et la digitalisation des procédures facilitent le suivi et assurent une plus grande fiabilité dans le traitement de la demande.





# FICHE 12

CONTRÔLE, REDRESSEMENT,  
CONTENTIEUX, RÈGLES DE  
PRESCRIPTION

# FICHE 12

## CONTRÔLE, REDRESSEMENT, CONTENTIEUX, RÈGLES DE PRESCRIPTION

*Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)*

### *Article 61 :*

Les dispositions fiscales spécifiques à chaque État membre en matière de contrôle, de procédure, de redressement, de contentieux et de prescription sont applicables à la TVA.



*Les procédures de contrôle, de redressement, de contentieux et les règles de prescription relèvent de la compétence de chaque État membre.*

Il revient à chaque État membre de fixer ses propres règles en matière, de contrôle, de procédure, de redressement, de contentieux et de prescription de la TVA.

# ANNEXES

# ANNEXES

## 1. LISTES COMMUNES DES PRODUITS EXONÉRÉS DE TVA (Annexées à la Directive C/DIR.2/12/17)

Les listes communes des produits exonérés de TVA sont annexées à la Directive C/DIR.2/12/17 modifiant la Directive C/DIR.1/05/09 portant harmonisation des législations des États membres de la CEDEAO en matière de TVA ont été révisées dans le sens d'une rationalisation des exonérations en supprimant celles qui ne répondent pas aux critères d'équité sociale.

Il s'agit des annexes portant :

- Liste commune des produits alimentaires de première nécessité, des médicaments et produits pharmaceutiques, des matériels médicaux ainsi que leurs intrants exonérés de TVA ;
- Liste commune des intrants des produits de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche utilisés par les producteurs exonérés de TVA ;
- Liste commune des petits matériels de pêche et les engins et matériels agricoles exonérés de la TVA ;
- Liste commune des plaques et panneaux solaires ainsi que leurs intrants exonérés de TVA et objet de l'annexe.

Les annexes sont présentées dans un tableau à deux colonnes :

- La 1<sup>ère</sup> colonne rappelle le numéro TEC.  
Le TEC-CEDEAO se compose d'une nomenclature tarifaire et statistique (c'est-à-dire la désignation des marchandises au sens du tarif ainsi que leurs numéros de classement ou codes tarifaires) et d'un ensemble de droits et taxes.
- La 2<sup>ème</sup> colonne donne la dénomination douanière du produit.

*Le projet de Directive en cours de validation propose une nouvelle liste d'exonération allant dans le sens de la rationalisation et pour répondre aux objectifs de mobilisation des recettes intérieures, dans le cadre de la mise en œuvre des mesures de soutien à la transition fiscale en Afrique de l'Ouest.*

Les différentes listes qui existaient ont été refondues en une seule liste commune, laquelle fait désormais partie intégrante du Projet de Directive, ceci afin de faciliter la lecture et permettant l'accès à l'exhaustivité du texte consacrant la TVA au plan régional.

Projet : Nouvelle liste commune des produits exonérés sur le plan communautaire

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
Chapitre 1	Animaux vivants	Animais vivos	Live animals
0407.11.00.00	-- De volailles de l'espèce Gallus domesticus	-- De aves da espécie Gallus domesticus	-- Of fowls of the species Gallus domesticus
0407.19.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
0701.10.00.00	- De semence (Pommes de terre, à l'état frais ou réfrigéré.)	- Batata-semence ()	- Seed (Potatoes, fresh or chilled)
0702.00.00.00	Tomates, à l'état frais ou réfrigéré.	Tomates, frescos ou refrigerados.	Tomatoes, fresh or chilled.
0703.10.00.00	- Oignons et échalotes		
0709.60.00.00	'- Piments du genre Capsicum ou du genre Pimenta	- Pimentos (pimentões) e pimentas do género Capsicum ou do género Pimenta	- Fruits of the genus Capsicum or of the genus Pimenta
0713.10.10.00	--De semence (- Pois (Pisum sativum) :	--Para sementeira	-- Seeds(- Peas (Pisum sativum):)
0713.31.10.00	'-- Haricots des espèces Vigna mungo (L.) Hepper ou Vigna radiata (L.) Wilczek : --- De semence	---Para sementeira	-- Beans of the species Vigna mungo (L.) Hepper or Vigna radiata (L.) Wilczek:--- Seeds
0713.32.10.00	'-- Haricots «petits rouges» (haricots Adzuki) (Phaseolus ou Vigna angularis) : --- De semence	--- Para sementeira	--Small red (Adzuki) beans (Phaseolus or Vigna angularis): --- Seeds
0713.33.10.00	-- Haricots communs (Phaseolus vulgaris) : --- De semence	--- Para sementeira	-- Kidney beans, including white pea beans (Phaseolus vulgaris): ---Seeds
0713.34.10.00	-- Pois Bambara (Pois de terre) (Vigna subterranea ou Voandzeia subterranea) : --- De semence	--- Para sementeira	-- Bambara beans (Vigna subterranea or Voandzeia subterranea):--- Seeds
0713.35.10.00	'-- Dolique à œil noir (Pois du Brésil, Niébé) (Vigna unguiculata) : --- De semence	--- Para sementeira	-- Cow peas (Vigna unguiculata):--- Seeds
0713.35.90.00	--- Autres	--- Outros	--- Other
0714.10.00.00	- Racines de manioc	- Raízes de mandioca	- Manioc (cassava)
0714.20.00.00	- Patates douces	- Batatas-doces	- Sweet potatoes

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
0714.30.00.00	- Ignames (Dioscorea spp.)	- Inhames (Dioscorea spp.)	- Yams (Dioscorea spp.)
0714.90.00.00	- Autres (souchet)	- Outros (nozes de tigre)	- Other( tiger nuts)
0904.21.00.00	-- Séchés, non broyés ni pulvérisés	-- Secos, não triturados nem em pó	-- Dried, neither crushed nor ground
1005.10.00.00	Maïs. - De semence	- Para sementeira (semeadura)	Maize (corn).- Seed
1005.90.00.00	- Autre (Maïs)	- Outros (milho)	Maize (corn).- Other
1006.10.10.00	- Riz en paille (riz paddy) : - Riz en paille (riz paddy) :	-- Para sementeira (semeadura)	- Rice in the husk (paddy or rough):-- Seed
1006.10.90.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
1007.10.00.00	Sorgho à grains.- De semence	- Para sementeira (semeadura)	Grain sorghum.- Seed
1007.90.00.00	- Autres	- Outros	- Other
1008.21.00.00	- Millet : -- De semence	-- Para sementeira (semeadura)	- Millet :-- Seed
1008.29.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
1008.40.00.00	- Fonio (Digitaria spp.)	- Milhã (Digitaria spp.)	- Fonio (Digitaria spp.)
1201.10.00.00	Fèves de soja, même concassées.- De semence	- Para sementeira (semeadura)	Soya beans, whether or not broken.- Seed
1201.90.00.00	- Autres	- Outras	- Other
1202.30.00.00	Arachides non grillées ni autrement cuites, même décortiquées ou concassées. - De semence	- Para sementeira (semeadura)	Ground-nuts, not roasted or otherwise cooked, whether or not shelled or broken. - Seed
1202.42.90.00	--- Autres	--- Outros	--- Other
1207.21.00.00	- Graines de coton : -- De semence	-- Para sementeira (semeadura)	- Cotton seeds :-- Seed
1207.40.00.00	- Graines de sésame	- Sementes de gergelim (sésamo)	- Sesamum seeds
1207.99.10.00	--- Graines de karité	--- Sementes de karité	--- Shea nuts (karate nuts)
1209.99.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
1515.90.19.00	Beurre de karité --- Autres	Manteiga de Karite--- Outros	-- Shea (karite) oil and its fractions:--- Other
2801.20.00.00	- Iode	- Iodo	- Iodine
2918.22.00.00	-- Acide o-acétylsalicylique, ses sels et ses esters	-- Ácido o-acetilsalícilico, seus sais e seus ésteres	-- O-Acetylsalicylic acid, its salts and esters
2930.40.00.00	- Méthionine	- Metionina	- Methionine



Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
29.36	Provitamines et vitamines, naturelles ou reproduites par synthèse (y compris les concentrats naturels), ainsi que leurs dérivés utilisés principalement en tant que vitamines, mélangés ou non entre eux, même en solutions quelconques.	Provitaminas e vitaminas, naturais ou reproduzidas por síntese (incluindo os concentrados naturais), bem como os seus derivados utilizados principalmente como vitaminas, misturados ou não entre si, mesmo em quaisquer soluções.	Provitamins and vitamins, natural or reproduced by synthesis (including natural concentrates), derivatives thereof used primarily as vitamins, and intermixtures of the foregoing, whether or not in any solvent.
29.37	Hormones, prostaglandines, thromboxanes et leucotriènes, naturels ou reproduits par synthèse ; leurs dérivés et analogues structurels, y compris les polypeptides à chaîne modifiée, utilisés principalement comme hormones.	Hormonas, prostaglandinas, tromboxanos e leucotrienos, naturais ou reproduzidos por síntese ; seus derivados e análogos estruturais, incluindo os polipeptídeos de cadeia modificada, utilizados principalmente como hormonas.	Hormones, prostaglandins, thromboxanes and leukotrienes, natural or reproduced by synthesis; derivatives and structural analogues thereof, including chain modified polypeptides, used primarily as hormones.
2938.10.00.00	- Rutoside (rutine) et ses dérivés	- Rutósido (rutina) e seus derivados	- Rutoside (rutin) and its derivatives
2939.11.00.00	'-- Concentrés de paille de pavot ; buprénorphine (DCI), codéine, dihydrocodéine (DCI), éthylmorphine, étorphine (DCI), héroïne, hydrocodone (DCI), hydromorphone (DCI), morphine, nicomorphine (DCI), oxycodone (DCI), oxymorphone (DCI), pholcodine (DCI), thébacone (DCI) et thébaïne ; sels de ces produits	-- Concentrados de palha de dormideira (papoula) ; buprenorfina (DCI), codeína, di-hydrocodeína (DCI), etilmorfina, etorfina (DCI), folcodina (DCI), heroína, hidrocodona (DCI), hidromorfona (DCI), morfina, nicomorfina (DCI), oxicodona (DCI), oximorfona (DCI), tebacona (DCI) e tebaína ; sais destes produtos	-- Concentrates of poppy straw; buprenorphine (INN), codeine, dihydrocodeine (INN), ethylmorphine, etorphine (INN), heroin, hydrocodone (INN), hydromorphone (INN), morphine, nicomorphine (INN), oxycodone (INN), oxymorphone (INN), pholcodine (INN), thebacon (INN) and thebaine; salts thereof
2939.19.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2939.20.00.00	'- Alcaloïdes du quinquina et leurs dérivés ; sels de ces produits	- Alcaloides da quina e seus derivados ; sais destes produtos	- Alkaloids of cinchona and their derivatives; salts thereof
2939.30.00.00	- Caféine et ses sels	- Cafeína e seus sais	- Caffeine and its salts
2939.41.00.00	-- Ephédrine et ses sels	-- Efedrina e seus sais	-- Ephedrine and its salts

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
2939.42.00.00	-- Pseudoéphédrine (DCI) et ses sels	-- Pseudoefedrina (DCI) e seus sais	-- Pseudoephedrine (INN) and its salts
2939.49.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2939.51.00.00	-- Fénétylline (DCI) et ses sels	-- Fenetilina (DCI) e seus sais	-- Fenetylline (INN) and its salts
2939.59.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2939.61.00.00	-- Ergométrine (DCI) et ses sels	-- Ergometrina (DCI) e seus sais	-- Ergometrine (INN) and its salts
2939.62.00.00	-- Ergotamine (DCI) et ses sels	-- Ergotamina (DCI) e seus sais	-- Ergotamine (INN) and its salts
2939.63.00.00	-- Acide lysergique et ses sels	-- Ácido lisérgico e seus sais	-- Lysergic acid and its salts
2939.69.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
2940.00.00.00	Sucres chimiquement purs, à l'exception du saccharose, du lactose, du maltose, du glucose et du fructose (lévulose) ; éthers, acétals et esters de sucres et leurs sels, autres que les produits des n°s 29.37, 29.38 et 29.39.	Açúcares quimicamente puros, exceto sacarose, lactose, maltose, glicose e fructose (levulose) ; éthers, acétals e ésters de açúcares, e seus sais, exceto os produtos das posições 29.37, 29.38 ou 29.39.	Sugars, chemically pure, other than sucrose, lactose, maltose, glucose and fructose; sugar ethers, sugar acetals and sugar esters, and their salts, other than products of heading 29.37, 29.38 or 29.39.
29.41	Antibiotiques.	Antibióticos.	Antibiotics.
2942.00.00.00	Autres composés organiques.	Outros compostos orgânicos.	Other organic compounds.
Chap 30	Glandes et autres organes à usages opothérapeutiques, à l'état desséché, même pulvérisés ; extraits, à usages opothérapeutiques, de glandes ou d'autres organes ou de leurs sécrétions ; héparine et ses sels ; autres substances humaines ou animales préparées à des fins thérapeutiques ou prophylactiques non dénommées ni comprises ailleurs.	Glândulas e outros órgãos para usos opoterápicos, dessecados, mesmo em pó ; extra- tos de glândulas ou de outros órgãos ou das suas secreções, para usos opoterápicos ; heparina e seus sais ; outras substâncias humanas ou animais preparadas para fins terapêuticos ou profiláticos, não especificadas nem compreendidas noutras posições.	Glands and other organs for organo-therapeutic uses, dried, whether or not powdered; extracts of glands or other organs or of their secretions for organo-therapeutic uses; heparin and its salts; other human or animal substances prepared for therapeutic or prophylactic uses, not elsewhere specified or included.
3701.10.00.00	- Pour rayons X	- Para raios X	- For X-ray
3702.10.00.00	- Pour rayons X	- Para raios X	- For X-ray

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
3821.00.00.00	Milieux de culture préparés pour le développement et l'entretien des micro-organismes (y compris les virus et les organismes similaires) ou des cellules végétales, humaines ou animales.	Meios de cultura preparados para o desenvolvimento e a manutenção de microrganismos (incluindo os vírus e os organismos similares) ou de células vegetais, humanas ou animais.	Prepared culture media for the development or maintenance of micro-organisms (including viruses and the like) or of plant, human or animal cells.
38.22	Réactifs de diagnostic ou de laboratoire sur tout support et réactifs de diagnostic ou de laboratoire préparés, même sur un support, même présentés sous forme de trousse, autres que ceux du n° 30.06 ; matériaux de référence certifiés.	Reagentes de diagnóstico ou de laboratório em qualquer suporte e reagentes de diagnóstico ou de laboratório preparados, mesmo num suporte, mesmo apresentados sob a forma de estojos, exceto os da posição 30.06 ; materiais de referência certificados.	Diagnostic or laboratory reagents on a backing, prepared diagnostic or laboratory reagents whether or not on a backing, whether or not put up in the form of kits, other than those of heading 30.06; certified reference materials.
4014.10.00.00	- Préservatifs	- Preservativos	- Sheath contraceptives
4014.90.20.00	'-- Poires à injections, poires compte-gouttes et articles similaires	-- Peras para injeções, peras conta-gotas e semelhantes	-- Bulbs for syringes and medicine droppers and similar articles
4015.12.00.00	-- Des types utilisés pour la médecine, la chirurgie, l'art dentaire ou l'art vétérinaire	-- Do tipo utilizado em medicina, cirurgia, odontologia ou veterinária	-- Of a kind used for medical, surgical, dental or veterinary purposes
6304.20.00.00	'- Moustiquaires pour lits mentionnées dans la Note 1 de sous-positions du présent Chapitre	- Mosquiteiros para camas mencionados na Nota de subposição 1 do presente Capítulo	- Bed nets specified in Subheading Note 1 to this Chapter
7015.10.00.00	'- Verres de lunetterie médicale	- Vidros para lentes correctivas	- Glasses for corrective spectacles
7017.20.00.00	'- En autre verre d'un coefficient de dilatation linéaire n'excédant pas $5 \times 10^{-6}$ par Kelvin entre 0 °C et 300 °C	- De outro vidro com um coeficiente de dilatação linear não superior a $5 \times 10^{-6}$ por Kelvin, entre 0 °C e 300 °C	- Of other glass having a linear coefficient of expansion not exceeding $5 \times 10^{-6}$ per Kelvin within a temperature range of 0 °C to 300 °C
8419.20.00.00	'- Stérilisateur médico-chirurgicaux ou de laboratoires	- Esterilizadores médico-cirúrgicos ou de laboratório/	- Medical, surgical or laboratory sterilisers

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
87.13	Fauteuils roulants et autres véhicules pour invalides, même avec moteur ou autre mécanisme de propulsion.	Cadeiras de rodas e outros veículos para pessoas com incapacidade, mesmo com motor ou outro mecanismo de propulsão.	Carriages for disabled persons, whether or not motorised or otherwise mechanically propelled.
8714.20.00.00	'- De fauteuils roulants ou d'autres véhicules pour invalides	- De cadeiras de rodas ou de outros veículos para inválidos	- Of carriages for disabled persons
90.11	Microscopes optiques, y compris les microscopes pour la photomicrographie, la cinéphotomicrographie ou la microprojection.	Microscópios óticos, incluindo os microscópios para fotomicrografia, cinefotomicrografia ou microprojecção.	Compound optical microscopes, including those for photomicrography, cinephotomicrography or microprojection.
90.12	Microscopes autres qu'optiques ; diffractographes.	Microscópios, exceto óticos ; difractógrafos.	Microscopes other than optical microscopes; diffraction apparatus.
9019.20.00.00	'- Appareils d'ozonothérapie, d'oxygénothérapie, d'aérosolthérapie, appareils respiratoires de réanimation et autres appareils de thérapie respiratoire	- Aparelhos de ozonoterapia, de oxigenoterapia, de aerossolterapia, aparelhos respiratórios de reanimação e outros aparelhos de terapia respiratória	- Ozone therapy, oxygen therapy, aerosol therapy, artificial respiration or other therapeutic respiration apparatus
9020.00.00.00	Autres appareils respiratoires et masques à gaz, à l'exclusion des masques de protection dépourvus de mécanisme et d'élément filtrant amovible.	Outros aparelhos respiratórios e máscaras contra gases, exceto as máscaras de proteção desprovidas de mecanismo e de elemento filtrante amovível.	Other breathing appliances and gas masks, excluding protective masks having neither mechanical parts nor replaceable filters.

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
90.21	Articles et appareils d'orthopédie, y compris les ceintures et bandages médico-chirurgicaux et les béquilles ; attelles, gouttières et autres articles et appareils pour fractures ; articles et appareils de prothèse ; appareils pour faciliter l'audition aux sourds et autres appareils à tenir à la main, à porter sur la personne ou à implanter dans l'organisme, afin de compenser une déficience ou une infirmité.	Artigos e aparelhos ortopédicos, incluindo as cintas e fundas médico-cirúrgicas e as muletas ; talas, goteiras e outros artigos e aparelhos para fraturas ; artigos e aparelhos de prótese ; aparelhos para facilitar a audição dos surdos e outros aparelhos para compensar uma deficiência ou uma incapacidade, destinados a serem transportados à mão ou sobre as pessoas ou a serem implantados no organismo.	Orthopaedic appliances, including crutches, surgical belts and trusses; splints and other fracture appliances; artificial parts of the body; hearing aids and other appliances which are worn or carried, or implanted in the body, to compensate for a defect or disability.
90.22	Appareils à rayons X et appareils utilisant les radiations alpha, bêta ou , gamma ou d'autres radiations ionisantes, même à usage médical, chirurgical, dentaire ou vétérinaire, y compris les appareils de radiographie ou de radiothérapie, les tubes à rayons X et autres dispositifs générateurs de rayons X, les générateurs de tension, les pupitres de commande, les écrans, les tables, fauteuils et supports similaires d'examen ou de traitement.	Aparelhos de raios X e aparelhos que utilizem radiações alfa, beta, gama ou outras radiações ionizantes, mesmo para usos médicos, cirúrgicos, odontológicos ou veterinários, incluindo os aparelhos de radiografia ou de radioterapia, os tubos de raios X e outros dispositivos geradores de raios X, os geradores de tensão, as mesas de comando, as telas de visualização, as mesas, cadeiras e suportes semelhantes para exame ou tratamento.	Apparatus based on the use of X-rays or of alpha, beta, gamma or other ionising radiations, whether or not for medical, surgical, dental or veterinary uses, including radiography or radiotherapy apparatus, X-ray tubes and other X-ray generators, high tension generators, control panels and desks, screens, examination or treatment tables, chairs and the like.
5207.90.10.00	-- Fils pour la pêche	-- Fios para a pesca	-- Fishing yarn
5608.11.00.00	-- Filets confectionnés pour la pêche	-- Redes confeccionadas para a pesca	-- Made up fishing nets
5608.90.10.00	-- Filets confectionnés pour la pêche	-- Fios confeccionados para a pesca	-- Made up fishing nets
7020.00.10.00	- Flotteurs pour filets de pêche	- Boias para redes de pesca	- Fishing floats for fishing nets

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
7806.00.20.00	-Lests pour filets de pêche	- Lastro para redes de pesca	- Lead weights for fishing nets
8424.41.00.00	-- Pulvérisateurs portables	-- Pulvérisateurs portables	-- Portable sprayers
8424.49.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8432.10.00.00	- Charrues	- Arados e charruas	- Ploughs
8432.21.00.00	-- Herses à disques (pulvérisateurs)	-- Grades de discos	-- Disc harrows
8432.29.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8432.31.00.00	-- Semoirs, plantoirs et repiqueurs, sans labour	-- Semeadores, plantadores e transplantadores, de plantio direto	-- No-till direct seeders, planters and transplanters
8432.39.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8432.41.00.00	-- Epandeurs de fumier	-- Espalhadores de estrume	-- Manure spreaders
8432.42.00.00	-- Distributeurs d'engrais	-- Distribuidores de adubos (fertilizantes)	-- Fertiliser distributors
8433.20.00.00	'- Faucheuses, y compris les barres de coupe à monter sur tracteur	- Ceifeiras, incluindo as barras de corte para montagem em tratores	- Other mowers, including cutter bars for tractor mounting
8433.30.00.00	- Autres machines et appareils de fenaison	- Outras máquinas e aparelhos para colher e dispor o feno	- Other haymaking machinery
8433.40.00.00	- Presses à paille ou à fourrage, y compris les presses ramasseuses	- Enfardadeiras de palha ou de forragem, incluindo as enfardadeiras-apanhadeiras	- Straw or fodder balers, including pick-up balers
8433.51.00.00	-- Moissonneuses-batteuses	-- Ceifeiras-debulhadoras (colheitadeiras combinadas com debulhadoras)	-- Combine harvester-threshers
8433.53.00.00	-- Machines pour la récolte des racines ou tubercules	-- Máquinas para colheita de raízes ou tubérculos	-- Root or tuber harvesting machines
8433.59.00.00	-- Autres	-- Outros	-- Other
8433.60.00.00	'- Machines pour le nettoyage ou le triage des œufs, fruits ou autres produits agricoles	- Máquinas para limpar ou selecionar ovos, fruta ou outros produtos agrícolas	- Machines for cleaning, sorting or grading eggs, fruit or other agricultural produce
84.34	Machines à traire et machines et appareils de laiterie.	Máquinas de ordenhar e máquinas e aparelhos para a indústria de laticínios.	Milking machines and dairy machinery.

Nomenclature Tarifaire Statistique (N.T.S)	Designation des marchandises	Designação das mercadorias	Commodity description
84.36	Autres machines et appareils pour l'agriculture, l'horticulture, la sylviculture, l'avi-culture ou l'apiculture, y compris les germoirs comportant des dispositifs mécaniques ou thermiques et les couveuses et éleveuses pour l'avi-culture.	Outras máquinas e aparelhos para agri-cultura, horticultura, silvicultura, avicultura ou apicultura, incluindo os germinadores equipados com dispositivos mecânicos ou térmicos e as chocadei-ras e criadeiras para avicultura.	Other agricultural, horticultural, forestry, poultry-keeping or bee-keeping machinery, including germination plant fitted with mecha-nical or thermal equip-ment; poultry incuba-tors and brooders.
8541.42.00.00	'-- Cellules photovol-taïques non assemblées enmodules ni consti-tuées en panneaux	-- Células fotovoltaicas não montadas em módulos nem em painéis	-- Photovoltaic cells not assembled in modules or made up into panels
8541.43.00.00	'-- Cellules photovol-taïques assemblées en modules ou constituées en panneaux	-- Células fotovoltaicas montadas em módulos ou em painéis	-- Photovoltaic cells assembled in modules or made up into panels

## 2. CAS PRATIQUES SUR QUELQUES POINTS DÉLICATS DE LA TVA

### 2.1. Exemple d'une opération taxable à la TVA : Cas pratique

1. Un **Producteur** vend à un Grossiste un bien au prix HT de 1.000.000 assorti d'une TVA au taux de 18%, soit une TVA de 180.000.  
Il lui facture un montant toutes taxes comprises (TTC) de 1.180.000  
Il verse à l'Administration la somme de 180.000 représentant la TVA, via sa déclaration à la TVA.
2. Le **Grossiste** vend ce bien à un Détaillant pour le prix de 1.300.000 HT assorti d'une TVA au taux de 18%, soit 234.000.  
Il lui facture donc un total de 1.534.000 (soit : 1.300.000 + 234.000)  
La facture TTC prend en compte une TVA de 234.000  
Le Grossiste indique dans la rubrique "TVA collectée" la TVA qu'il a facturée au Détaillant, soit 234.000  
Il déduit dans sa déclaration de TVA les 180.000 qui lui ont été portés en compte par le Producteur  
Il déclare à l'État, dans la rubrique « TVA due », la somme de 54.000 (234.000 – 180.000) Il verse à l'État 54.000, en même temps qu'il dépose sa déclaration périodique.
3. Le **Détaillant** vend le bien à un Consommateur, au prix de 1.500.000 HT assorti d'une TVA de 18% (soit : (1.500.000 x 18% = 270.000)  
Il facture donc au Consommateur : (1.500.000 (Prix HT) + 270.000) = 1.770.000  
Donc le Consommateur verse au Détaillant en plus du prix HT, une TVA de 270.000  
Le Détaillant indique dans la rubrique "TVA collectée" la TVA qu'il a réclamée au Consommateur, soit 270.000.  
Il déduit dans sa déclaration à la TVA les 234.000 qui lui ont été portés en compte par le Grossiste.  
Il déclarera à l'État dans la rubrique « TVA due » la somme de 36.000 (soit : 270.000 – 234.000) Il verse à l'État 36.000, en même temps qu'il dépose sa déclaration périodique.
4. L'État a encaissé, par paiements fractionnés la TVA suivante : 180.000 + 54.000 + 36.000 = 270.000.

TVA encaissée par l'État	Montant
TVA versée par le Producteur	180.000
TVA versée par le Grossiste	54.000
TVA versée par le Détaillant	36.000
<b>Total</b>	<b>270.000</b>

### 2.2. TVA sur les intérêts bancaires : Cas pratique

La mise à disposition d'intérêts générés par les dépôts à terme et autres comptes ouverts dans les livres des banques. L'opération consistant pour une personne physique ou morale à ouvrir un compte dans les livres d'une banque, rémunéré en intérêts, constitue une affaire placée dans le champ d'application de la TVA. Dans ce cas, il appartient au bénéficiaire des intérêts de s'acquitter, dans les conditions de droit commun, de l'obligation déclarative et de versement de la TVA. En effet, sauf stipulation contraire figurant dans une convention entre le déposant et le dépositaire, les intérêts rémunérant le dépôt à terme ou en compte courant sont considérés TVA comprise. Dans ce cas, il appartient à la banque, redevable réel, de supporter la TVA qui doit être facturée et déclarée par le déposant, bénéficiaire des intérêts, redevable légal.

A défaut, le bénéficiaire des intérêts devra reconstituer le montant des intérêts pour ressortir la TVA correspondante.



**Exemple :** Reconstitution d'une TVA sur intérêt bancaire (non prise en charge par la banque) (TVA au taux de 18%, dans notre cas)

Paiement par la banque d'un intérêt de 10.000.000 en rémunération d'un dépôt à terme.

L'opération est soumise à la retenue à la source d'un impôt sur le revenu (IR) qui est retenue à la source par la banque (IR au taux de 10%, dans notre cas).

Le 15 Mai 2020, la banque vire dans le compte du déposant la somme de :

$10.000.000 - (10.000.000 \times 10\%) = 9.000.000$

Le déposant reçoit son relevé bancaire le 2 juillet 2021

**Solution :**

- Le déposant est tenu de reconstituer la TVA (au taux de 18%) ainsi qu'il suit :  
Montant brut :  $9.000.000 \times 10/90 = 10.000.000$   
TVA (au taux de 18%) =  $10.000.000 \times 18\% = 1.800.000$
- Le fait générateur étant constitué par la réception du relevé bancaire,
- Le déposant devra mentionner cette opération dans sa déclaration du mois d'août correspondant au mois qui suit celui du fait générateur.

### 2.3. Schéma de taxation des livraisons et prestations de services à soi-même

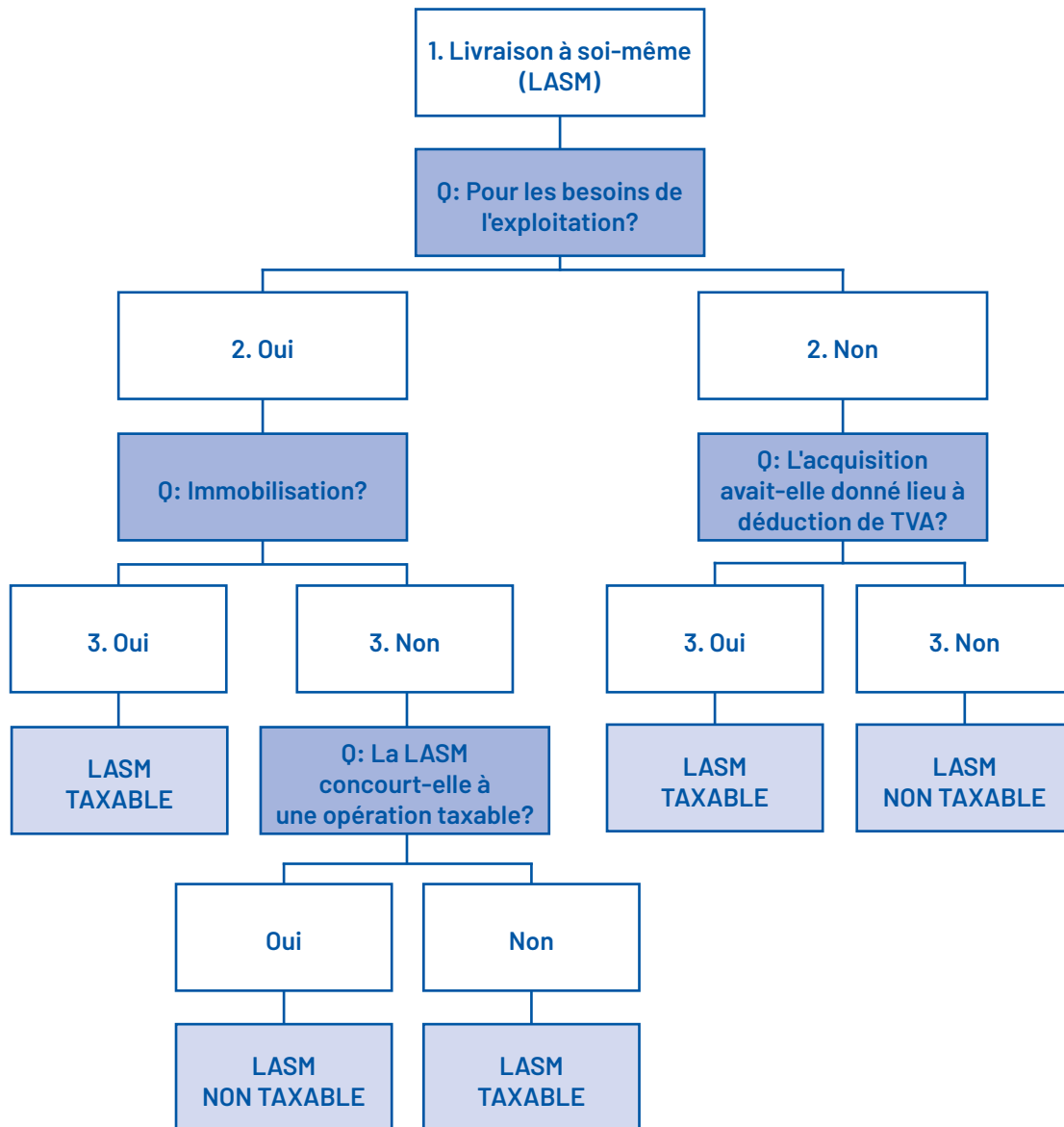
**Définitions – règles (Cf. II.2.22.3 et II.2.22.7)**

Sont traitées comme des livraisons à soi-même soumises à la TVA :

- les livraisons de biens corporels meubles et immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales, pour leurs besoins, pour ceux de leur exploitation ou pour être cédés à titre gratuit au profit de tiers,
- mais à condition que la TVA grevant ces biens livrés ou les éléments composant ces biens ait fait l'objet de déduction complète ou partielle lors de leur acquisition.

Les prestations de services à soi-même soumises à la TVA s'entendent :

- de services résultant de l'utilisation d'un bien de l'entreprise pour les besoins autres que ceux de l'exploitation, lorsque ce bien lors de son acquisition a donné lieu à déduction complète ou partielle de la TVA,
- de la réalisation par l'entreprise de services effectués à des fins qui lui sont étrangères.



## 2.4. Opérations réalisées par un assujetti non domicilié dans l'État membre : cas pratique

### Définition – règles (Cf. I.1.13)

Lorsqu'elle n'est pas domiciliée dans l'État membre, la personne physique ou morale étrangère qui réalise une opération soumise à la TVA dans l'État membre, doit faire accréditer auprès du service des Impôts, un représentant domicilié dans ledit État membre, qui s'engage à remplir les formalités auxquelles sont soumis les redevables et à payer la TVA en lieu et place de l'assujetti. Le représentant fiscal est solidairement responsable avec le redevable du paiement de l'impôt.

Les États membres fixent les obligations fiscales des assujettis non établis sur leur territoire, qui y effectuent des opérations imposables.

En cas de non-désignation d'un représentant, la TVA et le cas échéant, les pénalités y afférentes, doivent être payées par la personne cliente pour le compte de la personne n'ayant pas dans l'État un établissement stable.

## Pratique internationale

> Deux mécanismes peuvent être adoptés ici pour la liquidation de la TVA :

**Le mécanisme de l'autoliquidation de la TVA :** Le bénéficiaire de l'opération déclare, dans la même déclaration (la sienne), la taxe correspondante dans la rubrique « TVA collectée » ainsi que dans la rubrique « TVA déductible », dès lors que pour cette dernière les conditions générales de déductibilité de la taxe sont respectées (RF n° 2816).

**Le mécanisme de la TVA pour compte :** Le bénéficiaire déclare la TVA correspondante dans une autre déclaration que la sienne, d'ordre et pour le compte du prestataire de service/fournisseur résidant à l'étranger. La TVA est alors acquittée au nom et pour le compte de ce fournisseur<sup>55</sup>.

Le bénéficiaire mentionne ensuite dans sa propre déclaration la TVA correspondante dans la rubrique « TVA déductible ».

**NB :** La Communauté doit faire une option pour l'un des deux systèmes, le premier répondant aux meilleures pratiques internationales, car assurant un suivi administratif plus allégé et permet au contribuable de disposer d'une trésorerie constante

### - Désignation d'un représentant fiscal<sup>56</sup>

Pour être accrédité auprès de l'Administration fiscale, le représentant fiscal doit présenter des garanties de solvabilité et de crédibilité. Il ne doit pas avoir d'antécédents en matière de comportements frauduleux, notamment.

**NB :** La représentation ne se présume pas. En effet, elle doit procéder d'un acte formel de désignation expresse du représentant par celui qu'il représente

**Précision :** Les redevables résidant à l'étranger, doivent indiquer sur leurs factures, le numéro d'identification fiscale de leur représentant (dans l'État membre) s'ils en ont ou celui de leur client.

**NB :** Si l'assujetti non-résident n'a pas désigné de représentant fiscal, il revient à la personne cliente pour le compte de laquelle les services sont rendus, d'acquitter la TVA et le cas échéant les pénalités.

Si l'assujetti non-résident n'a pas désigné de représentant fiscal, il revient à la personne cliente pour le compte de laquelle les services sont rendus, d'acquitter la TVA et le cas échéant les pénalités.

**Modalités de calcul de la TVA :** La base imposable de la TVA est constituée par le montant brut hors taxes des sommes payées. Par montant brut hors taxe, il faut entendre le montant de la facture, après déduction des taxes sur le chiffre d'affaires.

L'assiette de la TVA sera différente de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

La TVA portera sur le montant brut facturé, alors que l'impôt sur le revenu sera appliqué sur le montant brut facture – la décote.

TVA	Base d'imposition = Montant brut facturé
Impôt sur le revenu :	Base d'imposition = Montant brut facturé – décote

55 La TVA pour compte est versée, même si l'entreprises bénéficiaire dispose d'un crédit de TVA

56 Les juridictions demandent souvent aux fournisseurs étrangers de nommer un représentant fiscal qui est résident ou dispose d'un établissement dans la juridiction pour collecter et payer la TVA sur leurs fournitures. Cela était particulièrement répandu auparavant lorsque ces transactions transfrontalières étaient relativement peu nombreuses et que chaque transaction portait sur des sommes assez élevées (OCDE 2017 – Page 33) Pour une entreprise qui enregistre un chiffre d'affaires peu élevé dans la juridiction d'imposition, le coût du maintien d'un représentant fiscal peut être disproportionné par rapport à ses revenus, en particulier dans les cas où le représentant fiscal transfère les risques de non-respect des obligations au fournisseur étranger en exigeant qu'il fournisse une garantie. Il peut être difficile pour les fournisseurs d'engager un représentant qui accepte de jouer ce rôle lorsqu'il est solidairement ou individuellement responsable des obligations du fournisseur étranger au regard de la TVA. Ces conséquences indésirables doivent faire l'objet d'une attention particulière lors de l'élaboration d'un régime de collecte fondé sur l'identification

**Exemple :**

Soit une entreprise non-résidente qui effectue une prestation dans un État membre. L'entreprise envoie une facture de redevance d'assistance technique de 100.000.000 F CFA hors taxe.

L'entreprise n'a pas désigné de représentant fiscal.

Le taux de la TVA dans l'État membre est de 18%.

L'impôt sur le revenu frappant les sommes versées aux entreprises non domiciliées est de 25% sur la base du montant hors taxe après déduction de 20%.

L'impôt sur le revenu doit être retenu à la source

Question :

Combien faut-il retenir pour l'État membre au titre de la TVA et de l'impôt sur le revenu ?

**Solutions :**

1<sup>er</sup> cas : si le prestataire non-résident a grevé sa facture de la TVA

Nature	Montant
Montant facture (Montant brut)	100.000.000
TVA (au taux de 18%)	$(100.000.000 \times 18\%) = 18.000.000$
Montant TTC	$(100.000.000 + 18.000.000) = 118.000.000$
<b>Impôt sur le revenu</b>	
Base de calcul de l'impôt sur le revenu	$(100.000.000 - 20\%) = 80.000.000$
Impôt sur le revenu (au taux de 25%)	$(80.000.000 \times 25\%) = 20.000.000$
<b>Montant à retenir pour l'État membre</b>	
TVA	18.000.000
Impôt sur le revenu	20.000.000

2<sup>ème</sup> cas : si le prestataire non résident a établi une facture nette<sup>57</sup>

NB : Il arrive très souvent que les contrats comportent une clause qui oblige celui qui reçoit les prestations à verser une rémunération nette de tous impôts et taxes.

Dans ce cas, le débiteur (bénéficiaire résident de l'État membre) prend donc à sa charge l'impôt sur le revenu (dû par le prestataire non résident).

L'avantage indirect ainsi procuré au prestataire non résident doit être ajouté au revenu servant de base à la retenue.

Nature	Montant
Montant net facturé et payé	100.000.000
Montant net = Montant brut - IR	
Montant brut	$(100.000.000) \times 100 = 125.000.000$ $[100 - (80 \times 25\%)]$
TVA (au taux de 18%)	$(125.000.000 \times 18\%) = 22.500.000$
<b>Impôt sur le revenu</b>	
Base de calcul de l'impôt sur le revenu	$(125.000.000 - 20\%) = 100.000.000$
Impôt sur le revenu (au taux de 25%)	$(100.000.000 \times 25\%) = 25.000.000$
<b>Montant à retenir pour l'État membre</b>	
TVA	22.500.000
Impôt sur le revenu	25.000.000

<sup>57</sup> NB : Cas particulier des contrats négociés hors toute fiscalité dans l'État membre

Il arrive très souvent que les contrats comportent une clause qui oblige celui qui reçoit les prestations à verser une rémunération nette de toutes taxes et impôts.

### > Obligation de l'entreprise domiciliée dans l'État membre

Selon le système retenu, la TVA sera acquittée par le biais :

- Soit du mécanisme d'autoliquidation de la TVA
- Soit du mécanisme de la TVA pour compte

#### Bonne pratique à retenir

1. Autoriser que les factures soient émises conformément aux règles de la juridiction du fournisseur
2. Accepter la documentation commerciale émise pour des besoins autres que la TVA (exemple : reçus électroniques)
3. Accepter les factures dans les langues des principaux partenaires commerciaux de la juridiction d'imposition
4. Accepter que les obligations de facturation soient aussi simples que possible, en autorisant, par exemple, le client à imprimer lui-même la facture.

## 2.5. TVA sur les biens d'occasion : Cas pratique

Définition (Cf. II.22.9 – V.5.21)

**Projet de Directive : Art.27-** Par dérogation aux dispositions des articles précédents, la base d'imposition peut être constituée par la marge pour les opérations suivantes :

1. Les ventes de biens d'occasion réalisées par les professionnels. Sont considérés comme biens d'occasion, les biens ayant fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de réemploi en l'état ou après réparation.
2. Les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques.
3. La base d'imposition est constituée dans les cas ci-dessus, par la différence entre le prix de vente et le prix de revient.
4. Les assujettis qui acquittent la taxe sur la valeur ajoutée sur la marge ne peuvent pas déduire la taxe sur la valeur ajoutée d'amont.
5. Les États membres notifient à la Commission la liste actualisée des opérations soumises à la TVA sur la marge, autres que celles visées ci-dessus.

Sont considérés comme biens d'occasion les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation. Pour être qualifiés d'occasion, les biens doivent avoir fait l'objet d'une utilisation et susceptibles d'un remploi. Les biens peuvent avoir subi une réparation dès lors que celle-ci n'aboutit qu'à une simple remise en état.

Ainsi, n'est pas qualifié d'occasion le bien usagé qui a fait l'objet d'une transformation (modification des caractéristiques essentielles de l'objet initial) ou d'une véritable rénovation (lorsque la valeur des éléments utilisés pour la remise en état est supérieure à celle du bien usagé augmenté du coût de l'opération).

### **Ventes de biens d'occasion par un « négociant de biens d'occasion »**

Les ventes de biens d'occasion effectuées par un « négociant de biens d'occasion » sont soumises à la TVA, quel que soit l'âge des bien vendus, la nature et la date à laquelle le négociant les a acquis.

La base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat exigé par le fournisseur.

Si les parties ont conclu un contrat de vente stipulant un « prix départ », les frais de transport sont à la charge du négociant de biens d'occasion. Ainsi, ils ne doivent pas être inclus dans la base de la TVA, c'est-à-dire le prix d'achat.

Par contre, si le prix est stipulé « franco », les frais de transport sont à la charge du fournisseur. Ils constituent alors un élément du prix d'achat et sont à inclure dans la base d'imposition.

***NB :** Les frais financiers et de commission lors de l'achat de biens d'occasion, ainsi que les frais de remise en état, ne s'ajoutent pas au prix d'achat. Donc, ils ne rentrent pas dans la base imposable.*

L'imposition sur la marge a pour conséquence de limiter le droit à déduction du négociant en bien d'occasion. En effet, la TVA ayant grevé l'achat du bien n'est pas récupérable. Seule est déductible la TVA portant sur les biens ayant grevé le coût de l'intervention du négociant (frais de réparation, d'entremise, de commission, matières premières utilisées pour la réparation, ...).

Le système de la TVA sur la marge nécessite un calcul distinct pour chaque opération (ce qui exclut la compensation entre opérations bénéficiaires et opérations déficitaires).

### **Ventes de biens d'occasion par un non-professionnel**

Un bien usagé peut être vendu par un utilisateur après usage.

Si l'utilisateur est un particulier ou une personne exonérée de TVA (exemple un Médecin), la vente d'objets usagés lui appartenant est faite en hors TVA, et ce quelle que soit la qualité de l'acheteur (négociant, personne -assujettie ou non, autre particulier).

### **La vente d'un bien usagé par une entreprise assujettie, mais ne répondant pas à la qualification de « négociant de biens d'occasion »**

#### **Ce qui est important à retenir**

Les assujettis revendeurs peuvent, s'ils le désirent appliquer un autre système qui consiste à calculer, chaque mois, la base imposable en retenant la différence entre le montant des achats globaux et celui des ventes globales d'objets d'occasion, réalisée au cours du mois considéré.

Ce système appelle les précisions suivantes :

- la valeur d'achat des objets exportés ou ayant fait l'objet d'une exonération doit venir en diminution des achats déductibles ;
  - lorsque le montant des achats d'un mois dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant ;
  - il faudra procéder à une régularisation annuelle pour tenir compte des variations enregistrées dans la valeur des stocks au début et à la fin de chaque année
- (i) Si la valeur du stock a diminué, la différence représentant la valeur des marchandises vendues au cours de l'année, s'ajoute aux achats de l'année suivante et vient en diminution du montant des ventes imposables sur la marge ;
- (ii) Si cette valeur a augmenté, la différence vient réduire à due concurrence le montant des achats de l'année suivante à retenir pour le calcul de la marge

**NB :** Si le bien cédé par une entreprise assujettie est une immobilisation et a donné lieu à déduction de la TVA lors de son acquisition, et qu'il est cédé à un autre utilisateur avant à la fin de la cinquième (5<sup>ème</sup>) année qui suit celle de l'acquisition, l'entreprise cédante est tenue de procéder à une régularisation de la TVA déduite initialement.

Cette régularisation consiste dans le reversement d'une fraction de la taxe déduite à raison d'un cinquième (1/5<sup>ème</sup>) par année ou fraction d'année depuis l'acquisition du bien.

**Exemple :**

Une machine neuve achetée le 15 juin 2017 à une autre entreprise.

Prix d'achat : 200.000.000 assortie d'une TVA au taux de 18%

L'entreprise décide de céder la machine en 2019 à une autre entreprise assujettie.

**Solution :**

- TVA initialement déduite à l'achat :  $200.000.000 \times 18\% = 36.000.000$
- Nombre d'années d'utilisation : trois années (2017 – 2018 et 2019)
- Nombre d'années (1/5) restant à courir : 2
- TVA à reverser :  $36.000.000 \times 2/5 = 14.400.000$

L'acquéreur de la machine est également une entreprise assujettie à la TVA sur la totalité de son chiffre d'affaires.

Il pourra donc, à son tour, déduire la somme de 14.400.000 qui lui sera transférée par le cédant au moyen d'une attestation de reversement, mentionnant le montant de la taxe déductible reversée.

## 2.6. Assujettis partiels à la TVA : Cas pratique

**Définition – modalités (Cf. V.III.4)**

A la fin de l'année, l'assujetti partiel détermine le prorata définitif sur la base du rapport susvisé.

Ensuite, il doit procéder à la régularisation de l'ensemble des déductions opérées par application du prorata définitif sur l'ensemble des opérations concernées durant l'exercice N.

Il fera alors des déclarations rectificatives, en conséquence.

En fonction du nouveau prorata, il sera amené à régulariser :

- en versant un complément de TVA, si le taux définitif du prorata a varié à la baisse par rapport au taux du prorata provisoire ;
- en disposant d'une déduction complémentaire, si le taux définitif du prorata a varié à la hausse par rapport au taux du prorata provisoire.

**Exercice :**

Le chiffre d'affaires de l'entreprise « Ecowas » au titre de l'exercice 2019 se présente comme suit :

	HT	TVA	TTC
Ventes soumises à la TVA	100 000 000	18 000 000	118 000 000
Ventes exonérées de TVA avec droit à déduction	80 000 000	0	80 000 000
Ventes exonérées de TVA sans droit à déduction	50 000 000	0	50 000 000
Ventes hors champ d'application de la TVA	70 000 000	0	70 000 000

### Question :

- 1) Calculer le Prorata de l'année 2019
- 2) Doit-on procéder en 2019 à la régularisation sachant que le taux de prorata initial en 2018 était de 68%

**Rappel :** Prorata = [(Montant total annuel du chiffre d'affaires (hors TVA) afférent aux opérations ouvrant droit à déduction) / (Montant total annuel du chiffre d'affaires (hors TVA))] x 100

### Solution :

#### 1) Le calcul de Prorata

##### Numérateur :

Ventes soumises à la TVA	100.000.000
Ventes exonérées de TVA avec conservation du droit à déduction	80.000.000
<b>TOTAL</b>	<b>180.000.000</b>

##### Dénominateur :

Ventes soumises à la TVA	100.000.000
Ventes exonérées de TVA avec conservation du droit à déduction	80.000.000
Ventes exonérées de TVA sans conservation du droit à déduction	50.000.000
Ventes hors champ d'application de la TVA	70.000.000
<b>TOTAL</b>	<b>300.000.000</b>

Donc prorata de l'année 2019 =  $180.000.000 / 300.000.000 \times 100 = 60\%$

#### 2) Le calcul de la variation de prorata :

La variation de prorata =  $60\% - 68\% = -8\%$

La variation étant de  $-8\%$ , donc, il faudra procéder à la régularisation de la TVA en versant un complément pour corriger la TVA déduite en trop.

#### Exemple : Entreprise nouvellement assujettie

Une entreprise est créée le 05 Janvier 2020.

Sur la base de ses prévisions d'exploitation, elle dégage un pourcentage provisoire de déduction de 80%.

Ce pourcentage de 80% sera applicable à tous les biens acquis ou créés par l'entreprise du 05 janvier 2020 au 31 décembre 2020.

Au début de l'année 2021, elle est tenue de déterminer le pourcentage réel sur la base des opérations réalisées sur la période.

Si le pourcentage réel est de 70%, l'entreprise doit procéder à une régularisation qui consiste en un reversement de la TVA récupérée en trop.

Si le pourcentage réel est de 90%, l'entreprise doit procéder à une régularisation qui consiste en un complément de déduction.

**NB :** Les entreprises qui deviennent, obligatoirement ou par option, assujetties à la TVA bénéficient à la date de leur assujettissement d'un crédit-départ de taxe déductible.

Le crédit départ est constitué de deux éléments :

- les stocks : le nouveau redevable peut opérer la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises, matières premières, emballages et produits ouvrant droit à déduction qu'il détient en stock à la date à laquelle il devient redevable,
- les immobilisations neuves : le nouveau redevable peut opérer la déduction de la TVA ayant grevé les biens neufs amortissables, et qui n'ont pas encore commencé à être utilisés à la date de l'assujettissement.



## 2.7. Régularisation de la TVA à la suite de la sortie d'une immobilisation, dans les 5 ans : cas pratique

**Définition – règles (Cf.IX.9.22)**

**Exemple :**

Une entreprise a acquis en N une machine grue affectée à son activité et a déduit 50.000.000 de TVA.

En N+3, la machine grue est revendue.

La cession n'est pas soumise à TVA.

Le montant des régularisations est de  $50.000.000 \times 2/5 = 20.000.000$  et cette somme doit être reversée au Trésor

**Principe :**

*Si l'assujetti a déduit la TVA à l'acquisition du bien immobilisé.*

Il revend le bien sans soumettre la vente à la TVA.

Dans ce cas, il doit reverser une partie de la TVA déduite à la base, en autant de 5<sup>ième</sup> que les années pour lesquelles il n'a plus l'utilisation de bien.

**Exemple 1 :**

*Un outillage immobilisé à usage professionnel a été acquis en Avril 2018. Il a été cédé en novembre 2020.*

*La TVA déduite est remise en question*

**PS : TVA initialement déduite : attention au reversement !**

*Un matériel ou outillage immobilisé a disparu dans les 5 ans suivant son acquisition.*

*Pour éviter d'avoir à reverser une fraction de la TVA déduite sur ce matériel ou outillage, l'entreprise doit être en mesure de justifier cette disparition par une mise au rebut, un incendie, un dépôt de plainte pour vol, etc... Dans ce cas, la sortie de l'immobilisation forcément non soumise à TVA est excusée...*

*Le cas contraire, la TVA sera reversée mais pas perdue.*

*La TVA reversée ne sera pas perdue si la vente se fait à une entreprise soumise à TVA.*

*La régularisation de la TVA se traduit pour l'assujetti par un reversement au Trésor public d'une partie de la TVA qu'il avait déduite initialement.*

**Exemple 2 :**

*Soit un bien acquis en Août 2019 et qui a donné lieu, lors de son acquisition, à une déduction de TVA de 18.000.000.*

- *si ce bien est cédé le 30 octobre mai 2020 après son acquisition, le redevable doit procéder au reversement de la TVA calculée comme suit :*
  - *TVA déduite en 2018 : 18.000.000*
  - *Délai de conservation du bien : 3ans (2018-2019-2020)*
  - *Délai restant : 2 ans (5 ans – 3 ans)*
  - *Taxe (TVA) à reverser :  $18.000.000 \times 2/5 = 87.200.000$*
- *si ce bien est cédé en juillet 2022 (ou ultérieurement) :*
  - *Pas de reversement. La période de régularisation de 5 ans étant expirée.*

S'il revend le bien à une entreprise elle-même assujettie à TVA, il peut transmettre le droit à déduction de la taxe répétée à l'acquéreur, sous la condition que la vente ne soit pas elle-même soumise à TVA.

Sous réserve que le bien constitue également une immobilisation pour le bénéficiaire de la cession, de l'apport ou du transfert, celui-ci peut déduire une fraction du montant de la TVA ayant grevé initialement le bien, à proportion du rapport entre le nombre d'années restant à courir, pour le cédant ou l'apporteur, jusqu'au terme de la période de régularisation et le nombre d'années total de celle-ci.

### **Formalisme :**

À cette fin, le cédant ou le vendeur délivre au bénéficiaire une **attestation**. En la circonstance, elle joue un rôle analogue à celui d'une facture, mentionnant le montant de la taxe que ce dernier est en droit de déduire.

L'attestation doit, en outre, comporter :

- l'identification (nom ou raison sociale, adresse) du cédant (ou de l'apporteur),
- l'identification (nom ou raison sociale, adresse) de l'acquéreur (ou du bénéficiaire de l'apport),
- la description sommaire des biens, et s'il y a lieu, leur numéro d'identification,
- la date d'acquisition des biens par le cédant ou l'acquéreur,
- la date de la cession ou de l'apport.
- Le montant de la TVA reversé

### **Autre cas similaire...**

Si le bien immobilisé acquis n'a pas donné lieu à une déduction de TVA pour le vendeur assujetti, parce que ce dernier n'utilisait pas le bien pour une activité soumise à TVA, le droit à déduction peut être également transmis à l'acquéreur sur la période qui restait à courir dans la période de régularisation de 5 ans.

Attention, le nouveau droit à déduction génère pour l'acquéreur un nouveau délai de régularisation de 5 ans.

### **Exemple 3 :**

*Le Vendeur a acquis le bien en Avril 2018 pour 50.000.000 HT. Ce bien est destiné à une activité de location nue à usage d'habitation, donc utilisée pour une activité exonérée de TVA.*

*Le Vendeur n'a donc pas pu déduire à l'acquisition la TVA de 9.000.000 (taux en vigueur au moment donné de 18%).*

*La revente en 2020, à un Acheteur professionnel assujetti, n'est pas soumise à TVA.*

*Si, l'Acheteur destine ce bien à une activité soumise à TVA.*

*Le Vendeur devra alors fournir l'attestation mentionnée ci-dessus à l'Acheteur. Cela permettra ainsi à ce professionnel de déduire la TVA alors « transmise ».*

*L'Acheteur pourra alors déduire au titre de la TVA<sup>58</sup>  $9.000.000 \times 2/5 = 3.600.000$  Cette somme entre dès lors dans une nouvelle période de possession du bien de 5 ans. ».*

---

58 TVA supportée par le Vendeur sur le bien (à l'acquisition) :9.000.000  
Durée de conservation du bien : 2 ans sur les 5 ans

### 3. PRÉSENTATIONS DE CERTAINES PRATIQUES INTERNATIONALES MODERNES DE LA TVA

**NB :** Des pratiques internationales modernes de la TVA sont présentées ainsi qu'il suit à titre d'exemples de bonnes pratiques auxquelles la CEDEAO pourrait s'inspirer pour moderniser le système de TVA communautaire.

Toutefois, il est à signaler que la mise en œuvre du dispositif dans les États Membres suppose une révision de la Directive communautaire en matière TVA)

#### 3.1. Opérations numériques et transactions transfrontalières

Les développements qui suivent sont des Extraits tirés du document publié par l'ATAF :

##### **L'économie numérique et les transactions transfrontalières : Considérations politiques et administratives en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) pour les pays africains »**

2020 [www.ataf.org](http://www.ataf.org)

Les progrès technologiques et l'avènement de l'internet ont donné naissance à des modèles d'entreprises qui permettent aux entités de mener des activités dans de nombreuses juridictions sans avoir de lien physique avec celles-ci.

Les entités fournissent des biens et des services, y compris des biens incorporels, dans plusieurs pays et reçoivent des paiements sans avoir de présence physique dans ces mêmes pays.

Les entreprises sont désormais également en mesure d'offrir des biens et des services sans posséder de stocks ou d'actifs corporels coûteux, par exemple des plateformes en ligne. Les plus connues sont : Amazon, Facebook, Google, Alibaba, Jumia, Konga, etc.

Les activités de ces entités sont généralement désignées par le terme « cybercommerce » et l'ensemble du cybercommerce et de l'industrie qui tourne autour est généralement appelé « économie numérique ».

Si le cybercommerce représente une opportunité économique pour le continent, il présente également des défis pour les administrations fiscales.

Les implications de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) doivent être soigneusement évaluées, étant donné que la possibilité de ne pas posséder de stocks/actifs ou d'avoir un lien physique fait que les administrations fiscales ont une visibilité faible ou nulle sur les transactions de cybercommerce. Étant donné que la TVA est une taxe à la consommation prélevée sur la fourniture de biens et de services, elle sera fortement affectée par la dynamique du cybercommerce.

L'application de la territorialité de la TVA dépend du lieu où l'opération est réputée réalisée.

Le lieu de livraison est essentiel pour décider de la juridiction où la TVA doit être facturée dans les transactions transfrontalières. Il est généralement admis que le principe de la destination doit être la base pour décider du lieu de livraison. Selon le principe de destination, le lieu de livraison est la juridiction où se trouve le destinataire ou le consommateur de la livraison.

Dans la pratique, la mise en œuvre du principe de destination pour la livraison de biens incorporels pose problème car le lieu de livraison peut différer du lieu de consommation. En outre, il est difficile pour les fournisseurs d'identifier le statut fiscal du destinataire ou le lieu d'utilisation afin de déterminer la juridiction fiscale compétente.

Les entités nationales sont généralement obligées de s'immatriculer à la TVA, sauf lorsque des règles relatives aux seuils s'appliquent. Le défi se pose pour les entités étrangères qui effectuent des livraisons normalement soumises à la TVA dans un pays sans y avoir aucune forme de présence ou de lien.

La plupart des législations sur la TVA n'exigent pas que ces entités s'enregistrent en tant que redevables. Cela peut être dû aux difficultés de faire respecter la loi par une entité qui ne relève pas de la juridiction de l'administration fiscale.

## Recommandations

### - *Livraisons nationales (intérieures)*

Les mécanismes de collecte de la TVA applicables aux livraisons intérieures devraient être applicables aux opérateurs locaux, sauf si l'administration fiscale juge bon de disposer d'un mécanisme sectoriel spécifique.

### - *B2B (opérations entre opérateurs)*

Le mécanisme d'autoliquidation est l'approche privilégiée pour la perception de la TVA sur les transactions transfrontalières entre entreprises. Il oblige l'acheteur à comptabiliser la TVA sur les livraisons reçues d'entités étrangères. Cette obligation de rendre compte de la TVA offre à l'administration fiscale une visibilité et une possibilité d'exécution, car elle peut avoir accès aux registres de l'entité (acheteur) opérant dans sa juridiction.

Le mécanisme d'autoliquidation devrait également être applicable aux livraisons transfrontalières effectuées aux ministères, départements et agences du gouvernement et aux recharges pour les services partagés au sein d'une entreprise multinationale.

### - *B2C (opérations entre un opérateur et un consommateur)*

En raison des difficultés que poseraient le contrôle et l'application du mécanisme d'autoliquidation s'il devait être appliqué à la vaste population de consommateurs, il est préférable que le fournisseur étranger facture et reverse la TVA sur les livraisons transfrontalières de biens incorporels. À cet égard, les entités étrangères effectuant des livraisons dans la juridiction seront tenues de s'inscrire à un régime simplifié d'immatriculation, de dépôt de déclarations et de paiement de la TVA. Il convient également de prévoir des canaux de paiement pratiques.

### - *Des canaux de paiement numérique devraient être mis à la disposition des contribuables.*

Les administrations fiscales peuvent collaborer avec les plateformes de paiement numérique existantes et les émetteurs de cartes pour permettre aux fournisseurs étrangers d'effectuer des paiements par l'intermédiaire de leurs systèmes numériques. La collaboration avec les plateformes existantes facilitera la mise en conformité, notamment grâce à l'utilisation par la plupart des opérateurs de l'économie numérique de plateformes de paiement déjà existantes. Cela atténuera la nécessité d'apporter des changements majeurs aux processus commerciaux.

Les administrations fiscales devraient travailler avec l'agence ou les agences de régulation compétentes pour lever les obstacles aux paiements en devises qui pourraient exister. En effet, les fournisseurs étrangers devraient pouvoir effectuer des paiements dans la monnaie de la transaction/des opérations.

### - *Remboursements (détaxe) :*

Il n'est généralement pas conseillé d'étendre la détaxe aux fournisseurs étrangers dans le cadre du régime d'enregistrement simplifié et de dépôt des déclarations.

## 3.2. Union Européenne : TVA et commerce électronique

### 3.2.1. TVA des services électroniques dans l'UE au 1<sup>er</sup> mai 2020

Au 1<sup>er</sup> Janvier 2019, les prestations de services délivrés par voie électronique sont imposables au taux de TVA en vigueur dans l'État membre où le consommateur est domicilié. Ce changement de règle de TVA sur les services dématérialisés est intervenu le premier Janvier 2015.

Le prestataire de services devra déclarer et payer la TVA dans chaque État membre.

Pour résumer, si vous vendez des logiciels dématérialisés, vous devrez facturer la TVA au taux du pays d'origine du consommateur : si le consommateur est anglais vous devrez appliquer la TVA Anglaise, la TVA Allemande, etc.

Afin de simplifier les déclarations et le paiement de la TVA dans chaque pays membre, il a été créé le mini guichet unique. Ce guichet permet aux entreprises qui fournissent des services dématérialisés à des consommateurs établis dans d'autres états membres de déclarer et de payer la TVA due sur ces services.

L'inscription au mini guichet se fait sur l'espace professionnel du portail fiscal [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

Les éléments à fournir lors de l'inscription :

- Numéro individuel d'identification à la TVA ;
- Nom de la société ;
- Adresse postale ;
- Adresse du site internet ;
- Nom du contact ;
- Téléphone du contact ;
- Informations bancaires ;
- Nature des prestations fournies.

### Liste des services concernés :

Le mini-guichet concerne la TVA sur les prestations de services dématérialisés à des particuliers non assujettis à la TVA.

Liste des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision et services électroniques concernés Le principe de taxation au lieu de consommation concerne exclusivement les services fournis par voie électronique (1), les services de télécommunication (2) et les services de radiodiffusion et de télévision (3).

**NB :** Ne sont pas concernées les ventes à distance de biens physiques tels que CD/DVD, livres au format papier, jeux vidéo sur supports physiques ou tout autre article non délivré par voie électronique.

#### **1. Services électroniques :**

Services fournis sur Internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information.

Sont notamment visés :

##### ***1.1. Fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement :***

- a) fourniture et hébergement de sites internet ;
- b) maintenance automatisée de programmes, à distance et en ligne ;
- c) administration de systèmes à distance ;
- d) entreposage de données en ligne permettant le stockage et l'extraction de données particulières par voie électronique ;
- e) fourniture en ligne d'espace disque sur demande.

##### ***1.2. Fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci :***

- a) logiciels utilisés en ligne ou téléchargés (notamment, programmes de passation des marchés/ de comptabilité, logiciels antivirus) et leurs mises à jour ;
- b) logiciels servant à empêcher l'apparition de bannières publicitaires, connus également comme filtres anti-bannières ;
- c) pilotes à télécharger, tels que les logiciels d'interconnexion entre un ordinateur et des périphériques (tels que les imprimantes) ;
- d) installation automatisée en ligne de filtres sur des sites internet ;
- e) Installation automatisée en ligne de pare-feu.

**1.3. Fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données :**

- a) consultation ou téléchargement d'éléments servant à personnaliser le «bureau» de l'ordinateur ;
- b) consultation ou téléchargement de photos, d'images ou d'économiseurs d'écran ;
- c) contenu numérisé de livres et autres publications électroniques ;
- d) abonnement à des journaux et à des périodiques en ligne ;
- e) blogs et statistiques de fréquentation de sites internet ;
- f) informations en ligne, informations routières et bulletins météorologiques en ligne ;
- g) informations en ligne générées automatiquement par un logiciel, au départ de données saisies par le client, telles que des données juridiques ou financières (ex : cours des marchés boursiers en temps réel) ;
- h) fourniture d'espaces publicitaires (ex : bannières sur un site ou une page internet) ;
- i) utilisation de moteurs de recherche et d'annuaires internet.

**1.4. Fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement:**

- a) consultation ou téléchargement de musique sur les ordinateurs et les téléphones mobiles ;
- b) consultation ou téléchargement de sons, d'extraits, de sonneries ou d'autres sons ;
- c) consultation ou téléchargement de films ;
- d) téléchargement de jeux sur les ordinateurs et les téléphones mobiles ;
- e) accès à des jeux automatisés en ligne qui sont dépendants de l'internet ou de réseaux électroniques analogues et où les différents joueurs sont géographiquement distants les uns des autres ;
- f) réception d'émissions de radio ou de télévision diffusées via un réseau de radiodiffusion ou de télévision, l'internet ou un réseau électronique analogue, pour l'écoute ou la visualisation de programmes au moment choisi par l'utilisateur et à la demande individuelle de l'utilisateur, sur la base de la liste des programmes retenus par le fournisseur de services de médias, tels que des chaînes de télévision ou de vidéo à la demande ;
- g) réception d'émissions de radio ou de télévision diffusées via l'internet ou un réseau électronique analogue (IP), à moins qu'elles ne soient diffusées simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion et de télévision ;
- h) la fourniture de contenus audio et audiovisuels via des réseaux de communication qui ne sont pas fournis par un prestataire de services de médias et sous la responsabilité éditoriale de celui-ci ;
- i) la fourniture ultérieure de la production audio et audiovisuelle d'un prestataire de services de médias, diffusée via des réseaux de communication par une personne autre que ledit prestataire.

**1.5. Fourniture de services d'enseignement à distance.**

- a) enseignement à distance automatisé dont le fonctionnement dépend de l'internet ou d'un réseau électronique analogue et dont la fourniture exige une intervention humaine limitée, voire nulle, y compris les classes virtuelles, sauf lorsque l'internet ou un réseau électronique analogue est utilisé comme simple moyen de communication entre l'enseignant et l'étudiant ;
- b) cahiers d'exercices complétés en ligne par les élèves avec notation automatique ne nécessitant aucune intervention humaine.

### **1.6. Autres services :**

- c) la fourniture de produits numériques en général (logiciels et leurs modifications ou leurs mises à jour) ;
- d) les services consistant à assurer ou à soutenir la présence d'entreprises ou de particuliers sur un réseau électronique, tels qu'un site ou une page internet ;
- e) les services générés automatiquement par ordinateur sur l'internet ou sur un réseau électronique, en réponse à des données particulières saisies par le preneur ;
- f) l'octroi, à titre onéreux, du droit de mettre en vente des biens ou des services sur un site internet opérant comme marché en ligne, où les acheteurs potentiels font leurs offres par un procédé automatisé et où les parties sont averties de la réalisation d'une vente par un courrier électronique généré automatiquement par ordinateur (enchères en ligne) ;
- g) les offres forfaitaires de services internet (ISP) dans lesquelles l'aspect télécommunications est auxiliaire et secondaire (c'est-à-dire forfaits allant au-delà du simple accès à l'internet et comprenant d'autres éléments comme des pages à contenu donnant accès aux actualités, à des informations météorologiques ou touristiques ; espaces de jeu ; hébergement de sites ; accès à des débats en ligne).

### **2. Services de télécommunications :**

Services ayant pour objet la transmission, émission et réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature, par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et concession d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception.

Sont, par exemple, visés :

- a) les services de téléphonie fixe et mobile pour la transmission et la commutation de la voix, de données et d'images, y compris les services téléphoniques comportant une composante d'imagerie (services de vidéophonie) ;
- b) les services téléphoniques fournis sur l'internet, y compris le protocole de téléphonie vocale sur l'internet (VoIP) (vidéophonie) ;
- c) la messagerie vocale, l'appel en instance, le transfert d'appel, l'identification de l'appelant, la conversation à trois et les autres services de gestion d'appels ;
- d) les services de radiomessagerie ;
- e) les services d'audio texte ;
- f) la télécopie, le télégraphe et le télex ;
- g) fourniture d'accès à l'internet ;
- h) les connexions privées fournissant des liens de télécommunication à l'usage exclusif du preneur.

### **3. Services de radiodiffusion et de télévision :**

Services consistant en la fourniture de contenus audio et audiovisuels, tels les programmes de radio ou de télévision qui sont sous la responsabilité éditoriale d'un fournisseur de services de médias sur la base d'une grille de programmes via des réseaux de communication qui sont fournis au grand public pour le visionnage ou l'écoute simultanés.

Sont par exemple visés :

- a) la diffusion de programmes de radio ou de télévision transmis ou retransmis sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision ;
- b) les programmes de radio ou de télévision diffusés via l'internet ou un réseau électronique analogue (IP), s'ils sont retransmis simultanément à leur transmission ou retransmission sur un réseau de radiodiffusion ou de télévision (retransmissions en direct sur Internet).

### 3.22. Réforme de la TVA sur le commerce électronique : entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2021

La réforme repose en effet sur l'extension du guichet unique de TVA.

#### *Les ventes à distance*

La loi de finances pour 2020 (en France) a transposé la directive UE 2017/2455 du 5 décembre 2017 réformant la TVA sur le commerce électronique. À la demande de plusieurs États membres, l'entrée en vigueur de la directive a été reportée du 1<sup>er</sup> janvier 2021 au 1<sup>er</sup> juillet 2021. La loi de finances pour 2021 a transposé ce report.

Jusqu'au 30 juin, les ventes de biens réalisées par un professionnel établi en Union européenne à destination d'un particulier établi dans un autre État membre (relations B to C) sont soumises à la TVA au taux du pays d'établissement du vendeur. En revanche, en cas de dépassement d'un seuil de vente à destination du pays dont le montant est fixé à 100.000 € ou 35.000 € par an, les opérations sont soumises à la TVA du pays de destination et le vendeur doit s'immatriculer à la TVA dans cet État membre.

La directive du 5 décembre 2017 remplace ces seuils par un plafond unique de chiffre d'affaires de 10.000 €.

Pour éviter aux entreprises d'avoir à déclarer la TVA dans de nombreux pays, en cas de dépassement de ce seuil, la TVA à reverser dans chaque État par l'opérateur pourra être déclarée sur un guichet unique comme c'est déjà le cas pour les services électroniques depuis 2015 (déclaration sur la plateforme MOSS pour mini-one-stop-shop).

#### *Les interfaces électroniques : nouveaux redevables*

Dans le but de réduire le risque de fraude, la directive du 5 décembre 2017 instaure la règle selon laquelle dans certains cas, les interfaces électroniques seront redevables de la TVA. Il s'agit des situations pour lesquelles elles facilitent :

- les ventes à distance de biens importés de moins de 150 € (opérations désormais soumises à TVA)
- les livraisons domestiques ou les ventes à distance intracommunautaires de biens réalisées par leur intermédiaire par un vendeur non établi dans l'Union européenne.

La TVA sur ces opérations pourra également être reversée à chaque État de consommation par l'intermédiaire d'un guichet unique (IOSS pour Import One-Stop-Shop).

#### *Un guichet unique*

Depuis le 22 avril 2021, il est possible pour les entreprises de s'inscrire sur le guichet unique de TVA « OSS-IOSS » (One-Stop-Shop – Import One-Stop-Shop).

Les entreprises optant pour ce dispositif ne sont plus tenues de s'immatriculer auprès des administrations fiscales de chaque État membre pour déclarer et payer la TVA due. Elle peut désormais être payée auprès d'un seul État membre à partir de ce guichet unique.

Le mini-guichet unique de TVA MOSS (mini One-Stop-Shop) utilisé pour déclarer la TVA sur les prestations de services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision, ou les services électroniques continuent d'exister jusqu'au 30 juin 2021. La dernière période déclarative s'étalera du 1<sup>er</sup> au 20 juillet 2021. L'inscription des entreprises sur le guichet « MOSS » sera automatiquement reconduite pour le guichet OSS-IOSS.

Source : <https://www.impots.gouv.fr/portail/actualite/un-nouveau-guichet-unique-de-tva-pour-les-operations-de-commerce-electronique-partir-du>



### 3.3. Quitus électronique comme moyen de recouvrement et d'élargissement du tissu fiscal

Le quitus en ligne présente des avantages tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale.

#### Avantages pour le contribuable :

- 1) l'attribution du quitus fiscal en ligne épargne aux usagers des lourdes formalités administratives et permet aux contribuables actifs (qualifiés comme tels par l'administration fiscale) de s'en procurer en tout lieu en ligne, sans se présenter physiquement auprès de l'administration fiscale ;
- 2) elle ne permet pas des contacts physiques entre l'administration fiscale et les usagers. Ces contacts peuvent parfois conclure à des phénomènes de corruption.

#### Avantages pour l'administration fiscale :

- Mesure d'élargissement de l'assiette fiscale ;
- Mesure de recouvrement forcé des impôts et taxes dus ;
- Améliore le climat général des affaires (attribution en ligne du document).

#### Principales lignes directrices de la procédure d'attribution du quitus en ligne.

- Le quitus fiscal est obligatoire pour toutes les transactions effectuées entre le contribuable et les administrations financières (B2A) (douanes, Trésor, essentiellement) et quelques entreprises ciblées.

Le système du quitus en ligne suppose que les contribuables figurent sur un fichier actif produit par l'administration fiscale.

Les conditions cumulatives exigées pour l'obtenir sont :

- être immatriculé ;
  - être à jour de ses obligations déclaratives ;
  - être à jour de ses obligations de paiement.
- Le contribuable remplissant ces conditions doit être en mesure d'imprimer son quitus directement en tapant son numéro d'identification fiscale sur le portail de l'administration fiscale ;
  - Le fichier actif des contribuables doit être géré de manière dynamique pour permettre aux entreprises qui ont régularisé leur situation d'intégrer le fichier dès la régularisation de leur fichier ;
  - Le fichier des actifs doit être un fichier partagé par la douane et le Trésor et par les grandes entreprises.
  - Des alertes automatiques devront être créées dans le fichier partagé avec les autres administrations pour flécher les entreprises dont le quitus a été rejeté afin que toutes les conséquences (gel des importations, éviction de marchés publics, etc.) en soient tirées.

Le mécanisme prévoit la mise à disposition sur le portail ouvert par la DGI d'un fichier des actifs. Le contribuable peut l'imprimer directement sans trop de difficultés du moment qu'il figure sur la liste des actifs.

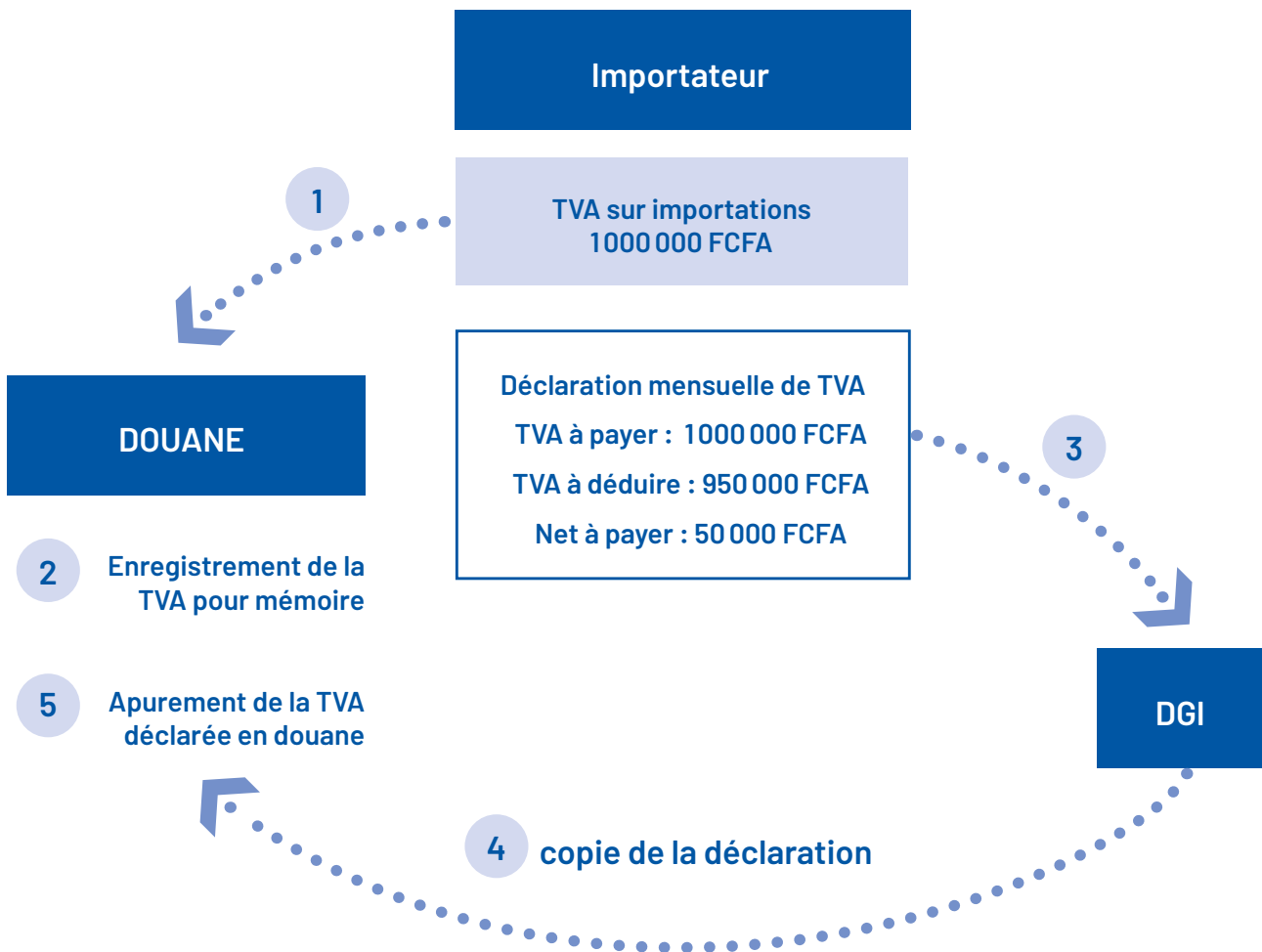
### 3.4. Procédure de la TVA comptable (paiement différé de la TVA)

Le principe de la TVA comptable est de différer le paiement de la TVA due à l'importation jusqu'au dépôt de la déclaration de TVA auprès de l'administration fiscale. L'objectif recherché étant de compenser cette TVA brute (DGI) avec la TVA déductible (douane). Dans ce cadre, (1) l'entreprise n'avance plus de TVA auprès des services douaniers, (2) l'administration n'a plus à rembourser la partie de la TVA brute devenue déductible et non imputable et (3) l'entreprise acquitte une TVA nette si les déductions sont inférieures au montant de la TVA brute.

La procédure consiste (1) pour la douane : à enregistrer le montant de la TVA due sur les importations (enregistrement comptable sans paiement) ; (2) pour l'entreprise : à (i) déclarer le montant de la TVA sur importations sur la déclaration mensuelle de TVA déposée auprès de la DGI, (ii) de déduire la partie de cette TVA admise en déduction ; et (iii) de payer le montant de la TVA nette, et (3) pour la DGI : à adresser la copie de la déclaration de TVA à la douane pour apurement de ses écritures (voir le schéma ci-dessous).

La déclaration mensuelle de TVA serait adaptée pour isoler la TVA brute et la TVA déductible portant sur les importations. Ce système devra être utilisé auprès des entreprises dites citoyennes, qui importent de gros équipements industriels mais qui font essentiellement une activité d'exportation (soumis au taux zéro de taxation) et qui remplissent les conditions fixées par un règlement ou directive (être en règle avec l'administration fiscale).

Pour que la procédure fonctionne correctement et en toute sécurité il est primordial que l'administration douanière reçoive en temps utile les informations sur les déclarations déposées auprès de l'Administration fiscale.



**Réserve émise sur le champ d'application de la TVA comptable.** Cette réserve concerne la TVA sur les produits pétroliers qui sont exclus du régime. Cette exclusion est motivée par le fait que seule la TVA sur les produits pétroliers utilisés pour l'activité des mines étant entièrement déductible, il est nécessaire de procéder au contrôle de la bonne utilisation de ces biens (contrôle de destination).

Il est rappelé que l'Administration fiscale possède les mêmes compétences que la douane pour procéder à des contrôles de destination pour s'assurer de l'utilisation des biens conformément aux conditions de la législation. Dans ce cadre, elle procède régulièrement à des contrôles, en particulier pour les produits bénéficiant d'une exonération dans le cadre des marchés publics. En outre, rien n'empêche que ces deux administrations réalisent des contrôles en commun.









