

COURS DE FISCALITE INDIRECTE

(Dispensé par M. SOUGOU 823-13-89)
Session 98-99

SOMMAIRE

SOMMAIRE.....	0
INTRODUCTION GENERALE AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D’AFFAIRES (T.C.A.).....	2
I. GENERALITES.....	2
II. LES T.C.A. ET LES AUTRES CATEGORIES D’IMPOTS.....	3
II.1 T.C.A. & IMPOTS DIRECTS (ID).....	3
II.2 T.C.A. & DROITS D’ENREGISTREMENT (DE).....	3
III. EVOLUTION HISTORIQUE DES T.C.A.....	3
I^{ÈRE} PARTIE : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA).....	6
CHAPITRE 1 ^{ER} : LE CHAMP D’APPLICATION.....	6
Section 1 ^{ère} : LES OPERATIONS ET LES PERSONNES IMPOSABLES.....	6
A. LES OPERATIONS IMPOSABLES.....	6
1. Les Opérations imposables par nature.....	6
a. Notion d’Affaire.....	6
b. Notion d’Activité Economique.....	7
2. LES OPERATIONS IMPOSABLES PAR DETERMINATION DE LA LOI.....	7
a. Les Livraisons à soi même.....	7
b. Les Importations.....	7
3. LES OPERATIONS IMPOSABLES PAR OPTION.....	8
a. Les Modalités de l’option.....	8
b. Les Avantages de l’option.....	8
B. LES PERSONNES IMPOSABLES OU ASSUJETTIES.....	8
1. LES PRODUCTEURS.....	8
a. Les Producteurs Directs.....	8
b. Les Producteurs Indirects.....	9
2. LES COMMERCANTS GROSSISTES.....	9
3. LES IMPORTATEURS.....	9
4. LES PRESTATAIRES DE SERVICE.....	9
5. LES ASSUJETTIS VOLONTAIRES.....	9
6. LES AUTRES ASSUJETTIS.....	10
a. Les PP. ou M agissant pour le compte d’un tiers.....	10
b. Les personnes ayant été autorisées à recevoir des biens ou services en franchise de taxe.....	10
Section 2 ^{ème} LA TERRITORIALITE.....	10
A. DEFINITION ET LOCALISATION DES VENTES.....	10
B. DEFINITION ET LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICE.....	11
C. DEFINITION DES LIVRAISONS FAITES AU SENEGAL.....	11
Section 3 ^{ème} : LES OPERATIONS NON IMPOSABLES : LES EXONERATIONS.....	11
1. LES EXONERATIONS D’ORDRE ECONOMIQUE.....	12
A. LES EXPORTATIONS DIRECTES.....	12
B. LES OPERATIONS ASSIMILEES AUX EXPORTATIONS.....	12
C. LES VENTES SOUS REGIME SUSPENSIF DE TAXE.....	13
D. LES AFFAIRES REALISEES AVEC LES DIPLOMATES ETRANGERS.....	14
2. LES AUTRES EXONERATIONS D’ORDRE ECONOMIQUE.....	14
A. LES OPERATIONS PORTANT SUR LES HYDROCARBURES.....	14
B. LES LIVRAISONS EN REGIME FRANC.....	14
C. LES OPERATIONS PORTANT SUR LA PRODUCTION, LE TRANSPORT DE L’ENERGIE ELECTRIQUE.....	15
D. LES OPERATIONS BANCAIRES.....	15
E. LES INTERETS SUR PRETS VERSES A UN PRETEUR ETRANGER.....	15
F. LES SERVICES LIEES AUX EXPORTATIONS.....	15
3. LES EXONERATIONS D’ORDRE SOCIAL.....	15
A. LES EXONERATIONS EN FAVEUR DE LA PRESSE.....	15
B. LES OPERATIONS DE TRANSPORT PUBLIC.....	15
C. LA LOCATION D’IMMEUBLE NU A USAGE EXCLUSIF D’HABITATION.....	15
D. LA LASM PAR UNE PP. DE TRAVAUX IMMOBILIERS.....	16
E. L’ENSEIGNEMENT SCOLAIRE ET UNIVERSITAIRE.....	16
F. LES HONORAIRES PERCUES PAR LES MEMBRES DES PROFESSIONS MEDICALES ET PARAMEDICALES.....	16
G. LES LOCATIONS, CESSIONS OU CONCESSIONS DE FILMS AFRICAINS.....	16

H. LES REVENTES EN L'ETAT DE SUCRE, DE CONCENTRE DE TOMATE, DE FARINE DE BLE, D'HUILE ALIMENTAIRE ET DE CIMENT.....	16
APPLICATION.....	16
CORRECTION :.....	17
4. LES EXONERATIONS D'ORDRE ADMINISTRATIF.....	18
5. LES EXONERATIONS D'ORDRE TECHNIQUE OU FISCAL.....	18
CHAPITRE II. L'ASSIETTE ET LA LIQUIDATION DE LA TVA.....	19
Section 1 ^{ère} : L'ASSIETTE DE LA TVA SELON LE REGIME DU REEL.....	19
Application :.....	21
Correction :.....	22
Section 2 ^{ème} : L'ASSIETTE DE LA TVA SELON LE REGIME DU FORFAIT.....	23
A. CHAMP D'APPLICATION DU FORFAIT EN MATIERE DE T.C.A.....	23
B. LES EXCLUSIONS DU REGIME DU FORFAIT.....	23
C. EVALUATION DE LA BASE D'IMPOSITION FORFAITAIRE.....	23
D. LES EFFETS DU FORFAIT.....	24
Section 3 ^{ème} : DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE EN CAS DE REDRESSEMENT FISCALE.....	24
Section 4 ^{ème} : LE FAIT GENERATEUR ET L'EXIGIBILITE DE LA TVA.....	24
A. LE FAIT GENERATEUR.....	24
1. DEFINITION.....	24
2. L'INTERVENTION DU FAIT GENERATEUR.....	25
3. LE CAS DU FAIT GENERATEUR PARTICULIER.....	25
B. L'EXIGIBILITE.....	25
Section 5 ^{ème} : LES TAUX.....	25
b. LES AGENTS DE FABRICATIONS.....	29
2. DEDUCTIONS FINANCIERES.....	29
a. LES BIENS D'INVESTISSEMENT.....	29
b. LES FRAIS GENERAUX.....	29
c. LES SERVICES ENTRANT DANS LE COUT DE REVIENT.....	29
B. LES LIMITATIONS DU DROIT A DEDUCTION.....	29
1. LE CRITERE DE NECESSITE.....	29
2. LE CRITERE DE L'AFFECTATION.....	30

INTRODUCTION GENERALE AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRE (T.C.A.)

I. GENERALITES

La notion de T.C.A. désigne des prélèvements effectués au profit du budget de l'Etat sur la quasi-totalité des affaires présentant un caractère économique (industriel, commercial, non commercial, artisanal, extractive ou civil).

Ces affaires prennent soit la forme d'une livraison matérielle ou juridique de biens meubles ou de travaux immobiliers, soit d'une prestation de service. Les T.C.A. constituent en effet une composante de tout un dispositif permettant à l'Etat donc à la collectivité de prélever, dans l'intérêt de tous, une partie des revenus, gains, affaires réalisées par les particuliers. Ce dispositif est connu sous le vocable de Fiscalité. La fiscalité est constituée par l'ensemble des prélèvements alimentant le trésor public. L'impôt est ainsi une prestation requise des particuliers à titre définitif et sans contrepartie. La fiscalité est cette branche du droit qui organise les rapports entre la puissance publique et les particuliers dans le domaine de l'impôt. Elle définit les règles et les modalités de répartition des charges de la collectivité. Elle assure les fonctions d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt. C'est surtout dans l'idée de puissance publique qu'il faut rechercher les fondements du droit fiscal en ce sens qu'il constitue une mise en pratique du droit de réquisition des biens et des personnes. Les T.C.A. constituent une catégorie d'impôts dits indirects en raison du fait qu'ils sont assis sur une consommation, une dépense et non directement sur le revenu. L'impôt indirect ne frappe le revenu qu'au moment où il a fait l'objet de réalisation c'est à dire lorsqu'il est dépensé.

Les T.C.A. se répartissent en 3 groupes :

- ✓ La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)
- ✓ La Taxe sur les Opérations Bancaires (TOB)
- ✓ Les Taxes Spéciales (TS) qui frappent certains produits ex : taxe sur l'alcool ; taxe sur le tabac...

Il faut également noter l'existence de taxes parafiscales comme la taxe de promotion touristique. L'essentiel des recettes fiscales au Sénégal est fourni par les T.C.A. soit au cordon douanier soit à l'intérieur même du territoire. Les T.C.A. sont des impôts réels car elles frappent la matière imposable compte non tenu de la situation du redevable qui réalise l'opération imposable. Il est alors aisé de comprendre la place et la portée des taxes indirectes dans les Sociétés modernes essentiellement tournées vers la consommation, les dépenses et les transactions de toutes sortes. Il s'y ajoute que les T.C.A. par leur caractère « indolore » parce qu'incluse dans le prix à payer, offrent un grand avantage pour leur discrétion et réalise avec efficacité « l'anesthésie fiscale ». Sur le plan macro-économique, les T.C.A. sont des instruments appropriés pour la régulation de la concurrence, l'orientation de la consommation et des affaires. Impôts à rendements élevés, les T.C.A. permettent des rentrées supplémentaires en période inflationniste en raison de leur corrélation avec le niveau général des prix. Le rôle des T.C.A. sur le plan stratégique justifie toutes les techniques utilisées pour appréhender les dépenses et conférer une plus grande efficacité à la fiscalité indirecte.

Deux techniques sont en général mise en œuvre :

- ✓ L'application d'une taxe unique à un stade déterminé du circuit économique ; (ex : Taxe à la production)
- ✓ Le prélèvement d'un pourcentage de la valeur des produits ou des services au cours de chaque transaction.

Dans tous les cas le montant de l'impôt est toujours un élément du prix à acquitter.

II. LES T.C.A. ET LES AUTRES CATEGORIES D'IMPOTS

II.1 T.C.A. & IMPOTS DIRECTS (ID)

- ✓ **Caractéristiques de l'impôt** : les T.C.A. sont des impôts indirects alors que les ID frappent l'acquisition du revenu. L'on ne devient redevable de la taxe que parce qu'on a réalisé une opération taxable.
- ✓ **Champ d'application** : les T.C.A. visent les activités économiques à l'exclusion de l'activité salariée et de l'activité agricole. Les ID frappent au contraire les revenus de toutes les catégories socioprofessionnels.
- ✓ **Base imposable** : la base imposable est constituée en matière de T.C.A. par les recettes brutes tout frais et taxes compris. En matière d'ID c'est un revenu net.
- ✓ **Taux** : il y a des taux proportionnels en ce qui concerne les T.C.A.. En matière d'ID les taux sont soit proportionnels, soit progressif.
- ✓ **Paiement** : le paiement est spontané en matière de T.C.A.. C'est le redevable qui liquide la taxe sous sa responsabilité pour la reverser. Il est alors auxiliaire du trésor. En matière d'ID le contribuable paie sur la base d'un avertissement ou d'une fiche de paiement par anticipation (PPA).
- ✓ **Recouvrement** : les T.C.A. sont recouverts par la recette des taxes indirectes. En matière d'ID c'est au niveau de la perception du trésor que les paiements sont effectués.

II.2 T.C.A. & DROITS D'ENREGISTREMENT (DE)

- ✓ **Nature de l'impôt** : les T.C.A. portent sur la dépense tandis que les DE porte sur des opérations juridiques. C'est une sorte d'impôt sur le capital. Ils constituent cependant des impôts réels.
- ✓ **Champ d'application** : les T.C.A. sont des impôts assis sur la dépense et calculés sur la base de la rémunération perçue en contrepartie du bien livré ou du service accompli. Les DE portent sur des opérations juridiques. Les T.C.A. ne sont dues que lorsqu'il y a une contrepartie alors que les DE portent même sur des opérations sans contrepartie comme les dons.
- ✓ **Base imposable** : la base imposable est constituée en matière de T.C.A. par la rémunération ou le prix encaissé. En matière de D.E., les droits sont calculés sur la valeur des biens reçus.
- ✓ **Taux** : les DE comporte les droits fixes, proportionnels, dégressifs et progressifs. Alors que les taux applicables en matière de T.C.A. sont proportionnels.
- ✓ **Paiement** : il y a une similitude quant au paiement de l'impôt : le paiement est spontané.
- ✓ **Recouvrement** : les DE sont recouverts par la recette de l'enregistrement, de la direction de l'enregistrement, du domaine et du timbre.

III. EVOLUTION HISTORIQUE DES T.C.A.

Le système sénégalais de T.C.A. a été fortement influencé par la législation française en matière de fiscalité indirecte. Il faut d'ailleurs noter que les T.C.A. ne sont apparues en France qu'à partir de 1920. L'introduction au Sénégal d'un régime de T.C.A. remonte à la période coloniale notamment en 1942 lorsque fut instituée la taxe sur les transactions qui a été la 1^{ère} à se présenter sous la forme générale caractéristique des T.C.A. modernes. La taxe sur les transactions était cumulative et portait sur l'ensemble des affaires réalisées dans le territoire de l'AOF.

De 1960 à nos jours 4 périodes historiques ont marqué l'évolution des T.C.A..

1. De 1960 à 1976 :

Durant cette période la préoccupation essentielle a été la couverture des charges publiques au moyen de l'impôt notamment la fiscalité indirecte. La loi 61-27 du 10 mars 1961 a institué au Sénégal la T.C.A. frappant les affaires faites habituellement ou occasionnellement par des personnes physiques ou morales. Cette loi a consacré le système de récupération de la taxe supportée dénommée : Déduction base sur base. La loi 61-27 a également introduit l'exonération pour certains biens destinés à l'industrie de transformation. La loi 66-34 du 29 juin 1966 a supprimé les exonérations concernant les biens d'investissement en introduisant le mécanisme de déductions financières avec une taxe sur taxe. Cette loi se présente avec la juxtaposition de trois (3) régimes. C'est une taxe à la production, une taxe sur les prestations de service, une taxe à l'importation. Sans aucun doute cette loi aura été un dispositif systématique en matière de T.C.A.

En 1976, le 1^{er} CGI a été élaboré à travers la loi 76-93 du 26 août 1976 qui en son livre II a apporté des aménagements importants dont l'harmonisation des taxes entre le cordon douanier et l'intérieur du territoire.

2. De 1977 à 1987 :

Durant cette période la préoccupation essentielle du législateur a été l'élargissement de l'assiette mais surtout sa rationalisation. C'est ainsi que des secteurs et biens comme les travaux immobiliers, les banques, les produits pétroliers, certains biens de consommation courante comme le lait, le pain, ont été progressivement touchés par le système des T.C.A.. Les bases de taxation ont été redéfinies pour aboutir à une substitution des bases hors taxes (H.T.) aux bases T.C.A. incluses. La loi 79-55 du 25 juin 1979 a institué la TVA et la TPS. La TVA s'applique aux opérations de ventes, de productions, de travaux immobiliers tandis que la TPS est afférente aux services.

En 1987 le CGI a fait l'objet de réforme par la loi 87-10 du 21 février 1987 qui a confirmé la tendance à l'élargissement de l'assiette notamment avec l'introduction dans le champ d'application de la TVA de certaines reventes en l'état des biens.

3. De 1987 à 1990 :

Les exigences du programme d'ajustement à long et moyen terme en matière de recette d'une part, la libéralisation de l'économie d'autre part ont nécessité une extension encore plus significative du champ d'application des T.C.A. Cette volonté s'est concrétisée à travers la loi 90-10 du 26 juin 1990 qui a fait basculer le secteur de la

distribution dans le champ d'application de la TVA, supprimer la TPS et instituer la TOB. La mise en œuvre de cette loi a révélé des difficultés à soumettre le secteur de la distribution au régime de la TVA. Alternativement la TE a été mise en œuvre à travers l'ordonnance 91-44 du 30 septembre 1991.

4. De 1991 à Nos jours :

Le régime fiscal a connu une certaine fiscalité favorisée notamment par les réformes visant à rendre la fiscalité plus économique, plus simple en un mot plus moderne. C'est ainsi que le plan d'urgence adopté par le gouvernement du Sénégal en août 1993, la dévaluation du F CFA en janvier 1994 et la perspective de l'harmonisation économique et financière dans le cadre de l'UEMOA ont engendré des réformes importantes notamment à travers les ordonnances 94-24 du 31 janvier 1994, 94-27 du 16 février 1994 et des lois 98-34 et 98-37 du 17 avril 1998.

Au total il y a eu beaucoup de modifications dans le système fiscal des T.C.A. Il n'y a pas eu cependant des bouleversements notables depuis la loi 66-34. Les différents changements ou aménagements intervenus ne sont justifiés en fait par une volonté d'adaptation de la fiscalité indirecte aux objectifs économiques et financiers de l'Etat.

I^{ère} PARTIE : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

Chapitre 1^{er} : LE CHAMP D'APPLICATION

Le champ d'application de la TVA définit les opérations imposables, les personnes assujetties, le contexte territorial et les exonérations.

Section 1^{ère} : LES OPERATIONS ET LES PERSONNES IMPOSABLES

A. LES OPERATIONS IMPOSABLES

Les opérations imposables sont celles faites au Sénégal et relevant de l'activité économique à l'exclusion des activités salariées et agricoles. Les opérations imposables sont réparties en trois (3) catégories :

- ✓ Les opérations imposables par nature ;
- ✓ Les opérations imposables par détermination de la loi ;
- ✓ Les opérations imposables par option.

1. Les Opérations imposables par nature

Une opération imposable par nature est une affaire ayant la forme soit d'une livraison de biens meubles ou de travaux immobiliers, soit d'une prestation de service.

a. Notion d'Affaire

Une affaire est une opération quelconque entre deux personnes distinctes moyennant une contrepartie quelconque. L'opération quelconque peut se traduire soit par un gain soit par une perte ou même être réalisée à prix coûtant. L'opération quelconque se réalise quels que soient les buts poursuivis ou les résultats obtenus, à but lucratif ou non, que le redevable ait ou non la possibilité de récupérer l'impôt supporté. Deux personnes distinctes sont deux personnes simplement distinctes au sens du droit civil ou du droit commercial. Par deux personnes distinctes il faut également entendre deux personnes juridiquement liées mais l'une d'entre elles est située à l'étranger. Ex : Une société mère et sa filiale ; Un siège et son agence ou succursale. Autrement dit deux personnes distinctes qu'elles aient ou non un statut juridique distinct lorsque l'une d'entre elles est en dehors du territoire douanier.

La contrepartie quelconque s'entend de la rémunération en nature ou en espèce. L'on notera qu'il est difficile de qualifier l'affaire dans certains cas et c'est pourquoi le législateur donne la possibilité aux agents de l'administration fiscale de restituer la nature propre aux actes qu'ils examinent sans forcément être liée par la qualification donnée par les parties. Restent entre autres comme affaire les opérations ci-après :

- ✓ Les attributions forfaitaires de frais ou de débours ;
- ✓ Les suppléments de prix aux crédits ;
- ✓ Les compléments directs ou indirects de prix quelle que soit leur origine.

Notion d'Activité Economique

Par activité économique il faut entendre toute activité industrielle, commerciale, non commerciale, artisanale, civile ou extractive à l'exclusion de l'activité agricole et de l'activité salariée. D'une façon générale la TVA frappe les livraisons de biens meubles corporels et des travaux immobiliers, d'une part et les prestations de services d'autre part.

Livraison de biens meubles : elle s'entend d'un transfert de propriété du dit bien même s'il opère en vertu d'une réquisition de l'autorité publique. La livraison d'un bien meuble corporel peut intervenir à la suite d'une vente, d'un échange ou même d'un apport en société et toutefois le contrat de vente est le moyen le plus couramment utilisé pour transférer la propriété d'un bien meuble. Certains biens bien que difficile à saisir matériellement font tout de même font l'objet de livraison ; c'est le cas du gaz, de l'électricité, du froid, de la chaleur, etc.

Livraisons de travaux immobiliers s'entendent des opérations concourantes à la production ou à la livraison de travaux immobiliers.

Les prestations de service : c'est une notion très large. Elle recouvre en fait toutes les opérations autres que les livraisons. Les PDS se définissent comme un transfert de bien incorporel. Ex : la location, la prestation téléphonique, la vente à consommer sur place, les études d'expertise, etc.

2. LES OPERATIONS IMPOSABLES PAR DETERMINATION DE LA LOI

a. Les Livraisons à soi même

Il s'agit uniquement des LASM effectuées par une personne physique ou morale pour des biens meubles ou des travaux immobiliers destinés à leur propre exploitation ou à être cédé à titre gratuit à des tiers. Les LASM sont imposées non pas en tant qu'acte juridique mais en tant qu'acte matériel. L'imposition des LASM est justifiée par l'objectif recherché de neutralité fiscale entre les différents circuits économiques. Et si les LASM n'étaient pas imposées, une entreprise trouverait un avantage fiscal à fabriquer un bien pour lui-même plutôt qu'à l'acquérir sur le marché. C'est donc pour rétablir une équité entre les opérateurs économiques que le législateur oblige l'entreprise qui fabrique pour elle-même à collecter la TVA. Même si elle la récupère par ailleurs.

b. Les Importations

L'importation de bien au Sénégal donne lieu aux perceptions de la TVA au cordon douanier en vue de la mise à la consommation. L'importation s'entend du franchissement du cordon douanier. Le passage de la frontière est considéré comme un acte imposable par lui-même qu'il y ait ou non-transfert de propriété ou que l'opération soit réalisée à titre onéreux ou gratuit. L'impôt est exigible au moment où le bien est introduit dans le territoire douanier. Cependant lorsque les marchandises sont placées en régime suspensif de droits et taxes, la TVA n'est exigible que lors de la mise à la consommation.

3. LES OPERATIONS IMPOSABLES PAR OPTION

Il peut paraître paradoxale qu'une personne non assujettie à un impôt demande qu'en même l'autorisation de l'appliquer. En réalité l'imposition à la TVA procure un certain nombre d'avantages ; c'est pourquoi la loi fiscale autorise dans certain cas l'assujettissement sur option.

a. Les Modalités de l'option

Peuvent opter les PP. ou PM qui revendent en l'état des biens ou produits. Il s'agit notamment des produits de la pêche et des reventes en l'état au détail.

L'option est irrévocable et totale. Elle est effectuée sur simple lettre adressée aux services fiscaux.

b. Les Avantages de l'option

L'exonération d'une opération au cours d'un circuit de fabrication ou de commercialisation pénalise l'entreprise qui ne peut alors récupérer la TVA supportée sur les factures des fournisseurs. Il y a rupture de la chaîne des déductions, ce qui se traduit par une surcharge fiscale en terme de trésorerie. C'est pourquoi l'entreprise a intérêt à opter pour son assujettissement à la TVA. Il s'y ajoute que les clients préfèrent traiter avec des fournisseurs qui leur facturent la TVA.

B. LES PERSONNES IMPOSABLES OU ASSUJETTIES

Est assujettie à la TVA la PP. ou PM qui réalise une affaire imposable soit par nature, soit par détermination de la loi, soit par option.

1. LES PRODUCTEURS

a. Les Producteurs Directs

Le producteur direct est :

- ✓ Celui qui à titre principal ou accessoire fabrique des biens ou leur fait subir des façons comportant ou non d'autres matières soit pour la fabrication, soit pour la présentation commerciale ;
- ✓ Celui qui se substitue au producteur pour effectuer ses opérations ;
- ✓ L'entrepreneur de travaux immobiliers
- ✓ L'immeuble est un bien fixé à perpétuelle demeure et ne peut ainsi être déplacé sans altération C'est le cas du sol, des constructions, des fondations et autres aménagements comme les fosses, les puits, les cuves etc.
- ✓ Un immeuble par destination est un bien meuble par nature qui devient immeuble par affectation. Ex : les biens mises en place sur un immeuble, par scellement ou par tout autre procédé de telle sorte qu'ils ne peuvent être enlevés sans être fracturés ou sans détériorer leur support. En général le bien immeuble par destination est placé à l'aide d'un spécialiste et ne peut être réutilisé en l'état.

- ✓ L'immeuble par incorporation est un bien meuble par nature qui se fond dans les biens immobiliers. C'est le cas du ciment, du fer à béton, de la charpente, de la peinture, etc. La fabrication des biens immobiliers par incorporation est une production de biens meubles mais la mise en œuvre relève de travaux immobiliers. Le bien immobilier par incorporation perd son individualité une fois fondu dans l'immeuble.

b. Les Producteurs Indirects

Est producteur indirect ou par tiers celui qui fait assurer la présentation commerciale ou qui effectue un acte de production pour son compte mais par un tiers.

- ✓ Soit en lui fournissant tout ou partie des matières nécessaires à l'élaboration du produit ;
- ✓ Soit en lui imposant ses techniques de fabrication ou ses formules dont il détient la jouissance ;
- ✓ Soit en se réservant l'exclusivité de la vente. Dans ce cas la dépendance du vendeur vis à vis du fabricant est établie.
- ✓ Soit en faisant apposer sa marque sur les biens vendus. Dans ce cas le prix pratiqué est supérieur à celui des objets similaires non revêtus de la marque.

2. LES COMMERCANTS GROSSISTES

Il n'existe plus de stade de commerce au Sénégal. Devant cette difficulté, le législateur a opté pour une définition purement fiscale du commerçant grossiste en retenant deux critères : celui de l'origine des biens acquis et celui du Chiffre d'affaires.

Est Commerçant grossiste : celui qui achète auprès d'un producteur local ou qui importe ou qui achète auprès d'un importateur ou encore celui qui réalise un Chiffre d'Affaire supérieur à **100.000.000 F CFA**.

3. LES IMPORTATEURS

Est réputé importateur toute PP. ou M qui fait franchir des biens au cordon douanier. La base imposable est constituée par la valeur CAF majorée des D.D.

4. LES PRESTATAIRES DE SERVICE

Ce sont d'une manière générale les professionnels qui réalisent de façon indépendante des affaires : Intermédiaires de commerce, agences d'affaire, agences de location, hôteliers, experts, restaurateurs, (entreprise de crédit bail), etc.

LES ASSUJETTIS VOLONTAIRES

Il s'agit des personnes physiques ou morales ayant opté pour leur assujettissement à la TVA.

5. LES AUTRES ASSUJETTIS

a. *Les PP. ou M agissant pour le compte d'un tiers*

Il s'agit des personnes ayant procuré au tiers le moyen de réaliser une opération imposable au Sénégal.

Ex : La SONATEL a passé un contrat d'installation de lignes de centrales téléphoniques avec la société ALCATEL CIT pour un montant de 300.000.000 HTVA.

- ✓ ALCATEL CIT. n'a pas de siège au Sénégal : TVA exigible = $300 \text{ m} \times 20\% = 60 \text{ m}$.

Comme ALCATEL CIT. n'a pas de siège au Sénégal, c'est la SONATEL qui déclare la TVA pour le compte de ALCATEL CIT. On dit que la SONATEL est le **redevable légal** de la taxe parce qu'elle a permis au redevable réel de réaliser une opération imposable au Sénégal.

Les redevables dont il s'agit ici n'acquittent pas la TVA en leur nom propre mais pour le compte de leur commettant. La taxe est considérée comme acquittée non pas par les clients des sociétés étrangères mais bien par les personnes ayant réalisées l'opération au Sénégal.

- ✓ Si ALCATEL CIT. avait un représentant au Sénégal, c'est ce dernier qui aurait produit la déclaration pour le compte de ALCATEL CIT.

b. *Les personnes ayant été autorisées à recevoir des biens ou services en franchise de taxe*

Il s'agit des personnes qui du fait d'une disposition légale ou réglementaire ont bénéficié d'une franchise ou d'une fiscalité réduite et pour lesquels les conditions de la franchise ou de la fiscalité réduite ne sont plus remplies.

Section 2^{ème} LA TERRITORIALITE

Le droit fiscal est d'application territoriale surtout en matière de fiscalité indirecte. Suivant la hiérarchie des normes, les conventions internationales s'imposent à la législation interne. Il faut toutefois souligner qu'en matière de T.C.A., les conventions internationales ne sont pas nombreuses. Le critère de la territorialité cause dans la pratique beaucoup de difficultés notamment en matière de T.C.A.. Sont réputés affaires faites au Sénégal, les ventes au Sénégal de marchandises et les prestations de service qui y sont utilisées. D'une part, c'est la notion de livraison qui détermine la territorialité, d'autre part c'est celle d'utilisation qui est déterminante.

A. DEFINITION ET LOCALISATION DES VENTES

Les ventes sont réputées faites au Sénégal lorsque la livraison des biens s'effectue dans le territoire douanier du Sénégal qui comprend également les eaux territoriales. Le lieu de la livraison est celui où doit s'effectuer la délivrance juridique ou matérielle, c'est à dire le transfert de propriété.

B. DEFINITION ET LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICE

Sont réputées faites au Sénégal, les prestations de service lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, l'objet ou le matériel loué, sont utilisées au Sénégal. Le critère de la territorialité est donc celui du lieu d'utilisation du service et non celui du lieu d'exécution du service. Un service exécuté au Sénégal mais utilisé à l'étranger échappe à la TVA. Ex : La CFAO Sénégal importe des véhicules vendus par la CFAO France.

- ✓ Coût d'achat : 30.000.000 F CFA
- ✓ Commission/achat : 2.000.000 F CFA

CFAO France ne collecte aucune TVA au Sénégal sur les véhicules parce que la délivrance juridique et matérielle a eu lieu en dehors du territoire sénégalais. Par contre CFAO Sénégal est redevable de la TVA sur les commissions car le service pour lequel elle est rémunérée est effectué au Sénégal.

Le principe de l'imposition d'après l'utilisation du service constitue un moyen «d'exonérer les exportations de service et d'imposer les importations de service ».

C. DEFINITION DES LIVRAISONS FAITES AU SENEGAL

Les livraisons faites au Sénégal sont celles pour lesquelles, le produit a été livré sur le territoire douanier. Les livraisons à soi même sont localisés au Sénégal lorsque le produit livré se trouve sur le territoire lors de sa première utilisation.

Section 3^{ème} : LES OPERATIONS NON IMPOSABLES : LES EXONERATIONS

L'exonération se distingue de l'exemption. Les opérations exemptées sont celles relevant de l'activité salariée et de l'activité agricole.

Par activité salariée, il faut entendre celle établie sous un rapport de subordination et selon le code du travail.

Par activité agricole, il faut comprendre celle du paysan qui n'utilise pas des moyens de production très importants.

Les opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA mais qui ne sont pas imposées sont dites exonérées. C'est à dire qu'elles ne sont pas recherchées en paiement. L'interprétation des dispositions en matière d'exonération est d'ordre strict, c'est à dire que l'exonération ne peut être étendu par analogie. Inversement on ne peut restreindre la portée d'une exonération. Il y a des exonérations inconditionnelles acquises sans formalité et des exonérations subordonnées à l'usage d'un visa.

L'exonération fait perdre en principe le droit à déduction sauf dans certains cas prévus par la loi.

On distingue quatre (4) types d'exonération :

- ✓ Les exonérations d'ordre économique ;
- ✓ Les exonérations d'ordre social ;
- ✓ Les exonérations d'ordre administratif ;
- ✓ Les exonérations d'ordre technique ou fiscal.

1. LES EXONERATIONS D'ORDRE ECONOMIQUE

A. LES EXPORTATIONS DIRECTES

Le régime des exportations concerne en effet les exportations directes. C'est à dire les ventes destinées à l'étranger directement effectuées par l'exportateur. Ces ventes comportent une livraison de marchandises à l'étranger. La preuve de l'exportation doit être apportée par l'exportateur dans les conditions de droit commun et par tout moyen certifiant le franchissement du cordon douanier. L'exportateur doit notamment porter sur ses livres comptables ou sur ses registres tout renseignement permettant d'identifier les marchandises et de certifier leur envoi.

B. LES OPERATIONS ASSIMILEES AUX EXPORTATIONS

- ✓ Les affaires de ventes, de réparations, de transformations portant sur les bâtiments de mer non affectés à la marine nationale. Il s'agit de bâtiments de mer immatriculés par la marine marchande et des bâtiments pouvant naviguer sur des fleuves internationaux. Ne sont pas concernés par l'exonération les bâtiments effectuant le cabotage (navigation sur les eaux territoriales d'un port à un autre ex : Le DIOLA : Dakar-Ziguinchor) et les bateaux de plaisance. Les travaux de réparations de transformations et les ventes s'entendent des travaux ou biens ou services nécessaires à la mise en œuvre du bâtiment de mer. Ex : Travaux de peinture, de menuiserie, de décorations, etc. Ces travaux sont exonérés à conditions que le réparateur, le constructeur tienne une comptabilité matière détaillée faisant apparaître distinctement la provenance des produits, appareils ou articles utilisés.
- ✓ Les ventes aux compagnies de navigation maritime et aux pêcheurs professionnels de produits destinés à être incorporés dans ces bâtiments ou servant à leur entretien.
- ✓ Les affaires de vente, de transformation, de réparation d'aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérien. Il s'agit des opérations effectuées en direction de compagnie dont les services à destination ou en partance de l'étranger représente au moins 80% de leur exploitation.
Ex : la SENELEC a effectué des travaux sur un airbus de la compagnie AIR AFRIQUE et sur un avion de la compagnie AIR SENEGAL.
Les opérations relatives à la compagnie AIR AFRIQUE sont exonérées de TVA parce que 80% au moins de l'activité de AIR AFRIQUE est tournée vers l'étranger. Par contre les travaux portant sur l'avion d'AIR SENEGAL est bien taxable.
Les constructeurs ou réparateurs d'aéronefs doivent également tenir une comptabilité matière détaillée et les biens et services acquis doivent effectivement correspondre à leurs besoins. Cette exonération porte sur tous les appareils de la compagnie même si certains d'entre eux sont affectés à des lignes intérieures.
- ✓ Les ventes de marchandises ou objets destinés à l'avitaillement des navires ou des aéronefs. Les marchandises ou objets d'avitaillement s'entendent des vivres et provisions destinées à être consommées à bord par l'équipage ou les passagers ou à être utilisées par des services de bord. Elles peuvent également destiner à être revendues en cours de trajet. La preuve de l'embarquement des marchandises doit être apportée comme en matière d'exportation.

C) LES VENTES SOUS REGIME SUSPENSIF DE TAXE

Le régime suspensif de taxe est applicable : Exonération Il s'agit d'un régime économique visant à ne réclamer les droits et taxes que lorsque le bien est mis à la consommation. Il est prévu par le code des douanes. Parmi les régimes suspensifs, on peut distinguer l'entrepôt, l'admission temporaire, le transit, le transbordement, l'usine exercée, l'entrepôt industriel, et la zone franche (entreprise franche).

- ❖ L'entrepôt de stockage comprend l'entrepôt réel, l'entrepôt spécial et l'entrepôt fictif.
 - **L'entrepôt réel** est concédé par le Ministre chargé des finances par ordre de priorité à la commune, au port, à la chambre de commerce. Il s'agit d'entrepôt public dont le concessionnaire perçoit des taxes de magasinage. L'entrepôt réel est sous la responsabilité des services de la douane. Les biens peuvent y séjourner pendant 3 ans au-delà de laquelle ils doivent, soit être réexportés, soit être mis à la consommation.
 - **L'entrepôt spécial** est destiné à recevoir des produits jugés dangereux ou susceptibles d'altérer la qualité d'autres produits éventuellement associés. L'entrepôt spécial est également conféré par arrêté ministériel et les biens peuvent y séjourner pendant une période de deux ans.
 - **L'entrepôt fictif** ne peut être établi que dans une localité, siège des bureaux de douane. C'est un entrepôt privé constitué de magasin de commerce, de stockage sous la garantie d'un engagement cautionné, les marchandises peuvent y séjourner pendant une période de 18 mois.
- ❖ **L'admission temporaire normale** en suspension de taxes est applicable aux produits devant recevoir une transformation, une ouvraison ou un complément de main d'œuvre dans le territoire douanier avant d'être réexportés. La mise à la consommation sur le territoire doit être exceptionnelle. Elle est accordée également par le ministre chargé des finances.
- ❖ **L'admission temporaire spéciale** porte sur des biens d'investissement destinés à être utilisés au Sénégal dans le cadre de chantier ou d'opération de développement économique.
- ❖ **L'entrepôt industriel** est un établissement placé sous le contrôle de l'administration des douanes où l'entreprise travaillant pour l'exportation ou à la fois pour l'exportation et le marché intérieur, est autorisée à mettre en œuvre des produits en suspension de taxes à condition que le produit compensateur soit exporté au moins à hauteur de 60%.
- ❖ **L'usine exercée** est un établissement industriel permettant de mettre en œuvre la suspension de taxes des biens appartenant à la branche des industries de traitement d'huiles minérales ou de certains produits pétroliers.

- ❖ **Le transit** : c'est les marchandises en transit qui sont celles acheminées d'un bureau des douanes à un autre autrement que par la voie maritime. On distingue le transit ordinaire du transit international. Le transit ordinaire s'effectue sous l'escorte de la douane. Le transit international est réservé aux entreprises de transport aérien et ferroviaire (TIF). Le bénéficiaire du régime mettant à la disposition du service de la douane des locaux, installations et matériels nécessaires au dédouanement.
- ❖ **Le transbordement** consiste au déplacement des marchandises bord à bord, d'un navire à un autre. Le transbordement se déroule toujours dans l'enceinte du port abritant un bureau des douanes.
- ❖ **La zone franche** est un domaine jouissant en principe de l'extra territorialité c'est à dire que les biens et services sont mis en œuvre comme s'ils étaient en dehors du territoire sénégalais. La ZFID est créée par la loi 74-06 du 22 Avril 1974. Cette loi a été modifiée en 1991 avec l'avènement des points francs. En Décembre 1995, le gouvernement du Sénégal a institué le régime de l'entreprise franche d'exportation par la loi 95-34 du 29 Décembre 1995. Les bénéficiaires de ce régime doivent exporter au moins 80% de leur production.

C. LES AFFAIRES REALISEES AVEC LES DIPLOMATES ETRANGERS.

Au terme de la convention de Vienne sur les privilèges et immunités aux consulaires, les affaires portant vente de biens, prestations de service réalisées avec des missions sont exonérés de TVA. Deux conditions cependant doivent être remplies :

- ❖ Les affaires visées doivent porter nécessairement sur des opérations entrant dans le cadre normal du fonctionnement des missions diplomatiques.
- ❖ Elles doivent être destinées aux locaux ou au chef de mission.

Par locaux, il faut entendre les bâtiments abritant la mission. Cette exonération donne lieu à des visas sur les factures. Elle n'est toutefois accordée que sous réserve de réciprocité.

2. LES AUTRES EXONERATIONS D'ORDRE ECONOMIQUE

A. LES OPERATIONS PORTANT SUR LES HYDROCARBURES.

Il s'agit des affaires portant sur des biens d'équipement ou des services affectés à la prospection et à la recherche d'hydrocarbures liquides ou gazeux effectuées par des sociétés agréées. Sont également exonérés les importations d'huiles brutes ou de schistes destinés à être raffinés au Sénégal.

B. LES LIVRAISONS EN REGIME FRANC

Les livraisons de biens et services à destination des entreprises bénéficiant d'un régime franc sont exonérés de TVA à l'exclusion de l'eau et de certains véhicules qui ne sont pas moyens internes de manutention.

C. LES OPERATIONS PORTANT SUR LA PRODUCTION, LE TRANSPORT DE L'ENERGIE ELECTRIQUE

Il s'agit essentiellement des opérations d'installation de toute nature ainsi que le louage ouvrage concourant à la production, au transport de l'énergie électrique.

LES OPERATIONS BANCAIRES

Ce sont les opérations réalisées par les banques, établissements financiers et qui sont soumises à la TOB.

D. LES INTERETS SUR PRETS VERSES A UN PRETEUR ETRANGER.

La jurisprudence sénégalaise à travers un arrêt de la cour d'appel a admis que le crédit octroyé par une institution financière étrangère génère des intérêts qui ne sont pas imposables à la TVA lorsqu'ils sont versés directement au prêteur.

E. LES SERVICES LIEES AUX EXPORTATIONS

Les services directement liés à l'exportation de biens sont exonérés de TVA. Ce sont les prestations liées à l'embarquement, au conditionnement des marchandises dans les enceintes des ports et aéroports.

3. LES EXONERATIONS D'ORDRE SOCIAL

La loi fiscale exonère un certain nombre de biens et services de la TVA pour des raisons sociales. Egalement des opérations ne sont pas recherchées en paiement pour les mêmes raisons.

a) LES EXONERATIONS EN FAVEUR DE LA PRESSE

Il s'agit des opérations de vente, d'impression de composition et d'édition de périodiques, d'imprimés quelles que soient leurs dénominations lorsqu'ils sont composés de textes relatifs aux nouvelles et aux informations d'intérêt général à l'exclusion de la publicité. Il en est de même des livres, brochures ayant pour objet la culture, l'enseignement, la diffusion de la pensée. Le travail intellectuel contenu dans ces ouvrages doit être significatif. Tel est le cas des revues et ouvrages scientifiques et techniques.

b) LES OPERATIONS DE TRANSPORT PUBLIC

Le transport public effectué par un transporteur patenté et dont les tarifs sont homologués par l'autorité publique.

c) LA LOCATION D'IMMEUBLE NU A USAGE EXCLUSIF D'HABITATION

L'exonération porte sur des immeubles non meublés et mis en location à usage exclusif d'habitation.

d) LA LASM PAR UNE PP. DE TRAVAUX IMMOBILIERS

Il s'agit d'une LASM portant sur une construction, un aménagement ou un entretien d'immeuble, etc. L'opération de LASM doit porter sur un immeuble occupé à titre de résidence principale sans intention de vendre ni de louer.

L'ENSEIGNEMENT SCOLAIRE ET UNIVERSITAIRE

Il s'agit de programmes d'enseignement homologués par le Ministère chargé de l'Education Nationale et l'enseignement doit être l'activité principale.

e) LES HONORAIRES PERCUES PAR LES MEMBRES DES PROFESSIONS MEDICALES ET PARAMEDICALES

f) LES LOCATIONS, CESSIONS OU CONCESSIONS DE FILMS AFRICAINS

Il s'agit de films réalisés par des africains.

g) LES REVENTES EN L'ETAT DE SUCRE, DE CONCENTRE DE TOMATE, DE FARINE DE BLE, D'HUILE ALIMENTAIRE ET DE CIMENT

L'exonération porte sur l'opération de revente et chez le commerçant grossiste autrement dit le producteur facture normalement la TVA. La taxation de ces biens est justifiée au niveau du producteur pour lui permettre d'exercer son droit à déduction.

APPLICATION.

La société LE CAYOR est une SA sise au 2, Blvd du Centenaire de la Commune de DAKAR. Au cours du mois de novembre 98, elle a réalisé les opérations suivantes :

1. Vente de 2500 cartons de jus de fruit sur les différents marchés de DAKAR. Montant H.T. : 10 millions F CFA
2. Exportation de 2 tonnes de sucre sur la Gambie. Montant H.T. : 8 millions F CFA
3. Importation de lait en poudre. Valeur CAF 7 millions ; Droits de douane 3 millions
4. Intermédiation dans une opération d'exportation de fer à béton. Commission 5 millions
5. Construction par le département de génie civil d'un hangar pour l'entreposage des produits. Montant 7 millions
6. Versement d'honoraires à un agent d'affaire installé à MONACO pour son entremise lors d'une opération d'importation. Montant 3,5 millions
7. Encaissement de loyer sur un immeuble à 2 niveaux dont le 1^{er} est occupé par Maître SECK avocat à usage de bureaux et le 2^{ème} par la famille de ce dernier. Loyer mensuel par niveau 100.000 F CFA.

8. Don de 100 cartons de jus de fruit pour une valeur de 600.000 F H.T. à l'équipe de la JA pour la préparation de la finale.
9. Livraison de jus de fruit à la compagnie Air Sénégal : 200 000 F ; à la compagnie Air Afrique : 300.000 F ; au bateau de plaisance Le DAMEL : 100.000 F.
10. Importation de farine de blé pour une valeur CAF de 9 millions destiné à l'usine de fabrication de pain pour laquelle la SIC bénéficie du régime de l'entrepôt industriel.

TAF : Analyser ces opérations au regard de la TVA.

CORRECTION :

1. C'est une opération imposable par nature, la TVA est collectée au taux de 20%. TVA facturée = $10.000.000 \times 20\% = 200.000 \text{ F}$
2. Exportation de sucre : Exonération d'ordre économique. Pas de TVA collectée.
3. Importation de lait en poudre : Opération imposable par détermination de la loi. La base taxable est constituée de la valeur CAF majorée des droits de douane. On dit que la TVA est un impôt intérieur, elle ne frappe pas les biens livrés hors du territoire douanier et les services utilisés à l'étranger. $\text{TVA Supportée} = (7.000.000 + 3.000.000) \times 20\% = 200.000 \text{ F}$
4. L'intermédiation est effectué pour un bien utilisé à l'étranger c'est à dire l'utilisation du service est en dehors du territoire douanier donc l'opération est en dehors du champ d'application.
5. C'est une LASM de travaux immobiliers donc imposable par détermination de la loi. Il y a une TVA collectée et une TVA supportée.
6. La PDS est liée à un bien utilisé au Sénégal, donc taxable au Sénégal. La société Le CAYOR est dans ce cas, le redevable légal de la TVA collectée par l'agent d'affaire. Elle est tenue de faire une déclaration à part au nom de ce dernier.
7. La location du 1^{er} niveau occupé par Maître SECK avocat à usage de bureaux, est une opération imposable par nature :
 $\text{TVA collectée} = 100.000 \times 12 \times 20\% = 240.000 \text{ F}$
 N.B. TVA/Immeuble Meublé = 10% (ex : Hôtels)
 La location du 2^{ème} niveau par la famille de l'avocat qui est un immeuble nu à usage exclusif d'habitation, est une exonération d'ordre social.
8. C'est une LASM (Définition : Il s'agit uniquement de livraisons effectuées par une personne physique ou morale pour des biens meubles ou des travaux immobiliers destinés à leur propre exploitation ou à être cédé à titre gratuit à des tiers). Par conséquent, l'opération est taxable par détermination de la loi.
9. Air Sénégal taxable car la Cie n'ayant pas au moins 80% de ses services à destination ou en partance de l'étranger sur son exploitation. Air Afrique exonéré car au moins 80% de ses services sont à destination ou en partance de l'étranger sur son exploitation. Dans ces deux cas il faut que la société Le CAYOR tienne une comptabilité matière détaillée. Bateau de plaisance Le DAMEL taxable car ne naviguant pas sur des fleuves internationaux et n'est pas immatriculé par la marine marchande.

10. C'est une acquisition de biens en suspension de droits et taxes, il n'y a pas encore d'importation. Donc pas de TVA.

4. LES EXONERATIONS D'ORDRE ADMINISTRATIF

Il s'agit des ventes et PDS faites par les administrations publiques et services administratifs :

- ✓ Les PDS faites par les organismes de service administratif sont exonérées de TVA lorsque les tarifs sont homologués par l'autorité publique(ex : le COUD). L'exonération ne porte pas sur des opérations faites par des établissements publics à caractère commercial et industriel (E.P.I.C.) jouissant de l'autonomie financière et sur celles faites dans les mêmes conditions dans les entreprises privées.
- ✓ Les opérations de ventes effectuées par les établissements publics à caractère administratif (E.P.A.) ainsi que les ventes de timbres au profit du budget de l'Etat sont également exonérées de la TVA.

5. LES EXONERATIONS D'ORDRE TECHNIQUE OU FISCAL

Les superpositions fiscales entraînent toujours des distorsions au plan économique, c'est pourquoi le législateur a prévu un certain nombre d'exonération tendant à éviter les doubles impositions :

- ✓ Les mutations d'immeuble ou de FDC, les opérations portant transmission de propriété, d'usufruit de biens immeubles ou de FDC soumises à la formalité de l'enregistrement sont exonérés de la TVA. Cependant les mêmes opérations réalisées par un marchand de biens sont taxables. Le marchand de biens est une PP. qui intervient dans la négociation des biens sur le marché immobilier soit parce qu'il achète pour revendre, soit parce qu'il est intermédiaire, soit parce qu'il construit pour revendre.
- ✓ Les conventions d'assurance échappent à la TVA lorsqu'elles sont soumises à la taxe sur les assurances. L'exonération ne porte cependant pas sur les affaires faites par les courtiers d'assurance et par les agents généraux des compagnies d'assurance. Sont également exonérés les commissions de réassurance et de coassurance.
- ✓ L'exonération des produits de jeu. Les produits bruts de jeu ne sont pas soumis à la TVA lorsqu'ils sont soumis au prélèvement libératoire. Il en est de même les ventes de billet de la loterie nationale.
- ✓ L'exonération des reventes en l'état faites par les détaillants. Les reventes en l'état faites par les commerçants détaillants sont en effet exonérées de TVA, toutefois elles peuvent être imposées sur option.

Chapitre II. L'ASSIETTE ET LA LIQUIDATION DE LA TVA

L'assiette ou la base d'imposition est constituée :

- ✓ Pour les livraisons de biens, de PDS par toutes valeurs du prix ou bien du service à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de l'opération réalisée ;
- ✓ Pour les LASM par le coût de la valeur des biens livrés.

L'assiette est déterminée quel que soit le mode de règlement. L'assiette de la TVA est déterminée suivant deux régimes : le régime du réel et le régime du forfait.

Section 1^{ère} : L'ASSIETTE DE LA TVA SELON LE REGIME DU REEL

Ils sont imposables à la TVA d'après le régime du réel. Les opérations faites par un redevable dont le Chiffre d'Affaire annuel est supérieur à 30 millions, s'il s'agit d'un commerçant, d'un fournisseur de denrées à emporter ou à consommer sur place ou d'un fournisseur de logement. Pour les autres activités artisanales et autres prestations, le CA doit être supérieur à 20 millions. Quelques cas pratiques :

- Les échanges : en cas d'échange, chacun des coéchangistes est considéré comme vendeur. L'assiette de la TVA est constituée par la valeur des biens reçus en contrepartie de ceux livrés. Abdou échange des meubles neufs avec Badou donc Abdou a cédé à Badou une valeur de 10 millions contre des meubles ayant une valeur de 12 millions. Abdou et Badou sont considérés comme des vendeurs donc redevables de la TVA. Abdou collecte la TVA sur une base égale à 12 millions et Badou collecte la TVA sur la base de 10 millions.
- Les indemnités versées à titre divers entrant dans la base imposable, lorsqu'elles ne peuvent pas être considérées comme la juste réparation d'un préjudice c'est à dire lorsqu'elles ne revêtent pas le caractère de dommages et intérêts. Ex : Abdou détruit le véhicule de Badou d'une valeur de 5 millions. En guise de réparation Abdou verse à Badou un montant de 7 millions. Dans ce cas Badou sera redevable de la TVA sur les 7 millions.
- Les aides : on distingue les aides versées par les pouvoirs publics des aides entre entreprises.
 - Les aides versées par les pouvoirs publics : ce sont les aides versées à titre de subventions par les pouvoirs publics et comprises dans la base imposable lorsqu'elle constitue le complément direct du prix d'une opération imposable ou lorsqu'elles sont destinées à compenser globalement l'insuffisance d'une entreprise ou d'un service.
 - Les aides entre entreprises : elles sont taxables lorsqu'elles revêtent un caractère commercial parce qu'elles constituent alors la contrepartie d'un service innomé. Lorsqu'elles revêtent un caractère financier, elles ne sont pas assujetties à la taxe.

- Les suppléments de prix : quelle que soit leur origine ou leur motivation, les suppléments de prix suivent le même sort des opérations auxquelles ils se rapportent.
Ex : intérêts moratoires.
- Les frais de transport facturés par un fournisseur constitue en principe des frais accessoires à la livraison et par conséquent taxable. Cependant les débours réels de transport facturés séparément à la clientèle sont à dissocier du montant de la vente lorsqu'ils constituent la rémunération effective et normale d'une prestation que le vendeur et l'acquéreur ont entendu expressément rémunérer de façon distincte.
- Impôts et taxes : ne sont pas à exclure dans la base imposable.
 - ❖ Les DE et de timbres acquittés par le redevable pour le compte de son client.
 - ❖ La TVA sur l'opération en cours. Lorsque le redevable n'applique pas le plan comptable, son CA est réputé T.T.C., il doit alors reconstituer la base H.T. en appliquant un coefficient de conversion égale à $100 / (100 + \text{taux})$.

Ex : un commerçant grossiste installé à SANDAGA a réalisé un CA réparti comme suit :

- ◆ Vente d'appareils électroménagers : 24 millions
- ◆ Vente de thé : 16,5 millions.

Pour faire sa déclaration, il reconstitue sa base H.T. de la façon suivante :

$$\begin{aligned} \text{Base H.T. (appareils)} &= 24.000.000 / 1,2 = 20.000.000. \\ \text{Base H.T. (thé)} &= 16.500.000 / 1,1 = 15.000.000. \end{aligned}$$

- ❖ Les taxes spéciales indirectes lorsqu'il s'agit de marchandises soumises à ces taxes. Cependant les T.C.A. non récupérables font parti de la base imposable en tant que prix de revient.
- Les réductions de prix consenties par les fournisseurs à leurs clients ne sont pas imposables à la TVA lorsque ces trois conditions ci-après sont réunies :
 - ❖ La réduction doit bénéficier pour son montant exact à l'acheteur ;
 - ❖ La réduction ne doit pas constituer la rémunération d'un service quelconque ;
 - ❖ La réduction doit entraîner une rectification expresse de la TVA initialement facturée.
- Les remboursements de débours réels pour compte d'autrui : les intermédiaires ne doivent pas soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent les commettants dans la mesure où celles ci correspondent à des dépenses engagées sur leur ordre et pour leur compte. Ces remboursements doivent donner lieu à une reddition exacte de compte et doivent être justifiés. La non-imposition de ces remboursements est subordonnée aux 3 conditions suivante :

- ❖ Le mandataire doit agir en vertu d'un mandat préalable, explicite : la mention «Pour compte » doit figurer sur la facture.
 - ❖ Le mandataire doit rendre compte exactement à son mandat le montant de l'engagement, de la dépense.
 - ❖ Il doit justifier auprès du service des impôts le montant exact des débours.
- Les emballages, lorsqu'ils sont facturés, constituent des éléments du prix et connaissent le même sort que les produits emballés. Autrement dit le régime de taxation des emballages est celui des produits emballés. Lorsqu'ils sont facturés séparément, ils sont taxables à leur régime propre. Les emballages consignés non rendus sont réputés vendus à leur prix de consignment. Il faut retenir toutefois que la consignment n'est pas une vente, il n'y a pas de TVA en conséquence sur le prix de la consignment.
- Les services comportant des fournitures : la réalisation d'un service comporte souvent des fournitures ou des pièces détachées. Les fournitures ou les produits sont indispensables à la réalisation d'un service.
Ex : Tissu utilisé par le tapissier ou une lotion appliquée par le coiffeur.
En règle générale les fournitures sont des matières qui disparaissent avec la réalisation de la prestation. Leur valeur constitue un élément du prix du service. Les pièces détachées sont des objets normalisés ayant un rôle déterminé dans un ensemble. Elles peuvent être vendues séparément sans pose ou être enlevées sans détérioration de leur support et toutefois les pièces détachées sont considérées comme des fournitures lorsqu'elles sont de faibles valeurs, leur prix dans ce cas est inclus dans la base imposable.
- Les pourboires sont en principe taxables mais ils ne sont pas recherchés en paiement si 3 conditions sont réunies :
- ❖ Le client est informé au préalable du caractère de pourboire du prélèvement supplémentaire ;
 - ❖ Les pourboires encaissés sont reversés intégralement au personnel en contact avec la clientèle à l'exclusion des cadres ;
 - ❖ Le reversement effectif des sommes du personnel doit être justifié à l'aide d'un registre émargé par les bénéficiaires.

Application :

La société africaine d'équipement spécialisée dans la vente de véhicule automobile et de pièces détachées est une SA sise à l'avenue Cheikh Anta DIOP. Au cours du mois de novembre 98, la SAE a réalisé les opérations suivantes :

1. Echange d'un véhicule utilitaire d'une valeur de 5.000.000 F contre une voiture de tourisme d'une valeur de 6.000.000 F, de la CFAO concessionnaire de véhicules neufs.
2. Etablissement d'une facture d'avoir d'un montant de 500 000 F à la société de publicité PUBLISEN chargée de la promotion des produits de la SAE.
3. Réception d'un avis de crédit de la SGBS concernant des virements faits Par la Société Internationale d'Equipement qui détient 70% du capital de la SAE portant :

- ✓ Sur un montant de 30.000.000 F constituant le fonds d'investissement dans le cadre du programme de modernisation de l'outil informatique ;
 - ✓ Sur un montant de 15.000.000 F constituant un fonds pour l'aménagement du parking d'exposition en dehors des locaux de la SAE.
4. Ventes de pièces détachées à divers clients pour un montant de 3.000.000 F.
 5. Exécution d'un contrat de réparation de véhicules appartenant à la SDE :
 - ✓ Montant des prestations 10.000.000 F ;
 - ✓ Montant des pièces détachées 14.000.000 F dont des vis et des boulons d'une valeur de 500.000 F
 6. Ventes de peinture destinée aux véhicules d'un montant de 7.000.000 F, des emballages consignés de 70.000 F, une remise de 10%, un acompte versé de 200.000 F. Le transport effectué par ses propres moyens, a été facturé par la SAE : 30.000 F.

Analyser ces opérations au regard de la TVA.

Correction :

1. Les véhicules sont neufs en stock (Pas de TVA sur les véhicules d'occasion). Les voitures de tourisme sont taxées au taux de 20% alors que les véhicules utilitaires sont taxés à 10%. L'échange est une double vente dont la base est constituée par la valeur du bien reçu. Rappel : le taux est déterminé par rapport au bien cédé. C'est à dire dans notre cas, le bien cédé est un véhicule utilitaire taxable à 10% et la valeur du bien reçu est de 6.000.000 F. Donc la TVA exigible est de **6.000.000 F x 10% = 600.000 F** et éventuellement la TVA récupérable = **5.000.000 x 20% = 1.000.000 F**.
2. La facture d'avoir correspond à une ristourne accordée qui serait taxable si la promotion faite par PUBLISEN n'a pas fait l'objet de facturation car cette ristourne serait la contrepartie d'un service quelconque.
3. Aides entre entreprises :
 - ✓ Aides à caractère financier donc exonérées ;
 - ✓ Aides à caractère commercial donc taxable.
4. Ventes de pièces détachées taxables au taux de 10%.
5. L'opération s'analyse comme une vente de pièces détachées et des PDS comprenant les petites fournitures :
 - ✓ TVA/Ventes de pièces détachées $(14.000.000 - 500.000) \times 10\% = 1.350.000 \text{ F}$;
 - ✓ TVA/PDS $(10.000.000 + 500.000) \times 20\% = 1.850.000 \text{ F}$.
6. TVA exigible/Vente = $(7.000.000 - 700.000) \times 20\% = 1.260.000 \text{ F}$.
TVA exigible/Transport = $30.000 \times 20\% = 6.000 \text{ F}$

Ici le transport n'est pas inclus dans la base imposable car elle est facturée séparément. De même que la consignation car elle n'est pas une vente.

Section 2^{ème} : L'ASSIETTE DE LA TVA SELON LE REGIME DU FORFAIT

La législation fiscale sénégalaise a prévu pour un certain nombre de revenu de CA des régimes spécifiques d'imposition consistant en une détermination forfaitaire du revenu imposable ou des taxes exigibles. En matière d'IR comme en matière de T.C.A., les bénéfices de CA sont déterminés forfaitairement pour une certaine catégorie de contribuable.

A. CHAMP D'APPLICATION DU FORFAIT EN MATIERE DE T.C.A.

Le régime du forfait s'applique selon le cas :

- ✓ Aux redevables dont le CAHT n'excède pas **30 millions** lorsque ceux ci ont pour activité principale le commerce, la restauration, la fourniture de logement ;
- ✓ Aux redevables dont le CAHT n'excède pas **20 millions** lorsqu'ils sont des artisans et aux redevables ayant pour activité diverse autres PDS.

B. LES EXCLUSIONS DU REGIME DU FORFAIT

Sont exclus du régime du forfait ceux qui ne peuvent pas bénéficier du régime du forfait.

- ✓ Les redevables exclus du régime du forfait en matière d'IR c'est à dire les PP. qui relèvent du régime du réel et les PM.
- ✓ Les redevables soumis à l'IR et relevant de la catégorie des BNC lorsque les recettes sont inférieures à 30 millions.
- ✓ Le redevable ayant renoncé au régime du forfait en matière d'IR.
- ✓ Les opérations d'importation.
- ✓ Les opérations soumises au régime du précompte.

C. EVALUATION DE LA BASE D'IMPOSITION FORFAITAIRE

La base forfaitaire est établie par année et pour une période biennale (2 ans). Ils sont conclus au cours de la 1^{ère} année biennale à laquelle ils s'appliquent (contrairement à l'IR 2^{ème} année de la période). Nul ne peut être au forfait durant la 1^{ère} année d'exercice. Le forfait court à partir du 1^{er} janvier de la 1^{ère} année de la période biennale.

Toutefois lorsque le redevable commence son activité au cours du 2^{ème} semestre d'une année le forfait est établi à compter du 1^{er} Janvier de la 2nd année suivant le début de son exploitation. Au contraire le redevable qui commence son activité au cours du 1^{er} semestre peut être au forfait à partir du 1^{er} Janvier de l'année suivante.

Le forfait est proposé par l'administration et notifié au redevable qui dispose d'un délai de 20 jours pour formuler ses observations ou faire parvenir le cas échéant son acceptation. Le défaut de réponse dans le délai légal est considéré comme une acceptation tacite. Si le désaccord persiste, le forfait est arrêté d'office par l'administration avec possibilité pour le redevable d'introduire un recours en contentieux. Par ailleurs la possibilité

reste donner au redevable de solliciter une commission de conciliation présidée par l'administration fiscale et ayant comme membre des redevables désignés. Dans le cas d'un recours devant le juge de l'impôt le redevable doit prouver l'exagération des bases retenues par l'administration.

D. LES EFFETS DU FORFAIT

Le redevable ne peut en aucune façon facturée la TVA. Il ne peut non plus déduire la taxe supportée. Le forfait peut faire l'objet d'une reconduction tacite pour une durée d'un an éventuellement renouvelable. Le forfait est modifié en cas de changement d'activité ou en cas de changement de législation.

Les entreprises soumises au régime du forfait qui cessent leur activité au cours de la 1^{ère} année de la période biennale, ont leur forfait fixé à un montant calculé au prorata du temps écoulé depuis le 1^{er} Janvier.

Le forfait peut être dénoncé selon le cas :

- ✓ Par le redevable dans les 2 derniers mois de chaque période biennale ;
- ✓ Par l'administration dans les 4 premiers mois de chaque année de la période biennale ou en cas de changement notoire dans la nature ou les conditions de l'exploitation ;

Le forfait est dit caduque lorsque son montant est inexact parce que déterminé à partir de renseignements erronés. Dans ce cas il est procédé à une nouvelle fixation de base.

Section 3^{ème} : DETERMINATION DE LA BASE IMPOSABLE EN CAS DE REDRESSEMENT FISCAL

Lorsqu'un redressement fiscal intervient pour défaut de facturation de la TVA, le montant retenu comme base est réputé T.T.C. La TVA exigible est alors déterminée après reconstitution avec application du coefficient de conversion.

Section 4^{ème} : LE FAIT GENERATEUR ET L'EXIGIBILITE DE LA TVA

La liquidation de l'impôt est le procédé par le quel à l'assiette est appliquée un taux. La liquidation de l'impôt passe par la détermination du fait générateur et de l'exigibilité. deux paramètres le plus souvent dissocier mêmes s'ils peuvent coïncider parfois dans le temps.

A. LE FAIT GENERATEUR

1. DEFINITION

Le fait générateur de la TVA est l'événement qui donne naissance à la dette du redevable envers le Trésor public. Il rend la taxe exigible. Il présente un certain nombre d'intérêts :

- ✓ Pour le fournisseur qui réalise l'opération imposable ;
- ✓ Pour le client qui doit savoir à partir de quelle date la TVA est déductible. Il y a lieu de noter que le client ne peut exercer son droit à déduction que dans la limite de 2 ans à compter de la date d'intervention du fait générateur (la facturation) chez le fournisseur ;

- ✓ Pour l'administration car le fait générateur détermine le mode d'inscription et le taux applicable. Il s'y ajoute que la prescription de l'action de reprise de l'administration court à partir de la date d'intervention du fait générateur.

2. L'INTERVENTION DU FAIT GENERATEUR

L'intervention du fait générateur en matière de TVA est constituée :

- ✓ Par la livraison (juridique et matérielle) du bien ou des travaux pour les opérations de ventes, de livraisons autres que les LASM ;
- ✓ Par la 1^{ère} utilisation pour les LASM ;
- ✓ Par l'accomplissement du service rendu pour les PDS ;
- ✓ Par la mise à la consommation au sens douanier c'est à dire par le franchissement du cordon douanier pour les importations de marchandises ;
- ✓ Par l'encaissement ou la comptabilisation des avances et acomptes pour les opérations autres que celles d'importations.

3. LE CAS DU FAIT GENERATEUR PARTICULIER

Le fait générateur de la TVA se situe par contre à l'encaissement pour un certain nombre d'opération :

- ✓ Ainsi à l'encaissement du prix ou du loyer pour les opérations de crédit bail ;
- ✓ L'encaissement du prix du marché, pour les opérations soumises au précompte, constitue le fait générateur ;
- ✓ Le fait générateur est également à l'encaissement pour les opérations effectuées par les membres des centres de gestion agréés.

B. L'EXIGIBILITE

Elle est engendrée par le fait générateur, elle constitue le moment à partir duquel le trésor public est en droit de réclamer sa créance sur le redevable. Pour les affaires autres que les importations, les opérations soumises au précompte, l'exigibilité de la TVA intervient dans le mois suivant celui du fait générateur et au plus tard le 15. Pour les importations et les opérations soumises au précompte le fait générateur coïncide avec l'exigibilité.

Section 5^{ème} : LES TAUX

Les dispositifs fiscaux en matière de TVA comportent des structures ayant un taux normal de 20% et un taux réduit de 10%. Cette situation est le résultat d'une simplification rendue nécessaire d'une part par la dévaluation du FCFA et ses conséquences économiques, d'autre part par l'harmonisation des systèmes fiscaux dans le cadre de l'UEMOA. Aujourd'hui d'ailleurs l'objectif visé est la détermination d'un taux unique qui se situerait entre 15 et 17% pour tous les pays de la sous région.

La loi 98-37 du 17 avril 1998 définit les biens et services exonérés et les biens et services taxables au taux de 10%.

Application :

La Société Industrielle est une SA sise à Kaolack, spécialisée dans la fabrication de produits alimentaires. Au cours du mois de Décembre 98, la SIB a réalisé les opérations suivantes :

1. Production vendue de sucre : Montant H.T. = 50.000.000 F ;
2. Production vendue d'huile alimentaire à divers commerçants grossistes : Montant H.T. = 40.000.000 F ; les emballages sont facturés à 500.000 F ;
3. Exportation de lait en poudre sur le Mali : Montant H.T. = 10.000.000 F ;
4. Importation de farine de blé : Valeur CAF = 17.000.000 F ; D.D. = 6.000.000 F et en outre la SIB a versé une commission à un bureau d'achat situé à Paris : Montant = 5.000.000 F
5. Vente à la Compagnie Air Sénégal de lait acidulé destiné à la consommation à bord : Montant = 3.000.000 F ;
6. Vente à la Compagnie Air Afrique, sur sa ligne Dakar-Ziguinchor, de jus de fruit : Montant = 2.000.000 F
7. Vente de lait destiné aux pharmacies : Montant = 8.000.000 F ;
8. Vente à M. DIANE Commerçant gambien de 10 tonnes de sucre d'une valeur de 5.000.000 F ;
9. Livraison de lait acidulé au Ministère de la Santé pour la fourniture de l'hôpital de Kaolack.
10. Réception de l'avis de virement de la SENELEC d'une somme de 3.000.000 F représentant le prix des denrées fournies au mois d'octobre 98 par la SIB ;
11. Réception de la facture de M. DIOP garagiste chargé de l'entretien des véhicules de la SIB : Montant = 1.000.000 F. M. DIOP imposé d'après le régime du forfait a appliqué une TVA de 200.000 F ;
12. Règlement des frais d'assistance technique pour un montant de 4.000.000 F, versé à la compagnie française des oléagineux domiciliée à Marseille ;
13. Cession à titre gratuit de 100 casiers d'huile au personnel de la société en guise de gratifications : Montant = 750.000 F ;
14. Livraison à des commerçants installés à Dakar de 100 casiers d'huile alimentaire d'une valeur H.T. de 750.000 F. Le transport effectué par la SIB a été facturé à 15.000 F et les emballages ont été consignés pour une valeur de 75.000 F ;
15. La SIB a versé 2 avances : l'une à la société française d'énergie, d'un montant de 10.000.000 F pour l'acquisition d'un groupe électrogène à livrer le 31 janvier 1999, l'autre d'un montant de 5.000.000 F versé à la compagnie générale d'énergie (CGE) domiciliée au 2, Avenue Lamine GUEYE, à Dakar pour l'acquisition d'un groupe électrogène.

T. A F. : Analyser ces opérations au regard de la TVA. Déterminer la TVA exigible et la TVA supportée au cours du mois de décembre.

Correction :

N	Opération	TVA Supportée	TVA Exigible
1.	La production de sucre est taxable au taux réduit.		5.000.000 F
2.	La production vendue d'huile alimentaire est taxable au taux réduit. Les emballages, facturés séparément donc sont imposés séparément. NB : la vente étant destinée à des commerçants grossistes, la SIB devrait également facturer la TE.		4.000.000 F 50.000 F (coïncidence même taux)
3.	Exportation : Exonération d'ordre économique.		
4.	L'importation est une opération taxable par détermination de la loi. Son fait générateur coïncide avec son exigibilité c'est-à-dire au franchissement du cordon douanier. Les services, afférents à la commission versée, sont utilisés au Sénégal et par conséquent taxables au Sénégal. Egalement la TVA doit être déclarée par la SIB, en tant que redevable légal, pour le compte du bureau d'achat. NB : Si la commission était comprise dans la valeur CAF, elle serait taxée au taux de 10% c'est-à-dire au même taux que la farine de blé. Autre ex : Assurances sur importation.	2.300.000 F 1.000.000 F	 1.000.000 F
5.	Vente à la Compagnie Air Sénégal, taxable car ayant au moins 80% de ses activités au Sénégal. On ne peut pas l'assimiler à une exportation.		300.000 F
6.	La Compagnie Air Afrique a au moins 80% de ses activités hors du Sénégal. Aucune incidence du fait que la ligne soit intérieure ou non. La SIB doit également tenir une comptabilité matière détaillée.		
7.	Le lait, dont la vente est réservée exclusivement en pharmacie, est exonéré.		
8.	L'affaire s'est réalisée à l'intérieur même du territoire douanier sénégalais donc il n'y a pas d'exportation.		500.000 F
9.	Les opérations réalisées avec l'Etat sont taxables, soumises au régime du précompte et le fait générateur est à l'encaissement. Le Ministère/Santé n'a pas encore payé.		
10.	La SENELEC est soumise au régime du précompte et vient de régler par virement donc la TVA est exigible.		TVA précomptée
11.	M. DIOP imposé d'après le régime du forfait ne doit pas facturer la TVA. Donc la SIB ne peut récupérer cette taxe.		
12.	Opération taxable à 20%. (Voir Commissions/Achat). NB : Les frais d'assistance technique ne sont déductibles que si elles sont imposables à l'IR au Sénégal, or ce n'est pas le cas lorsqu'il s'agit de sociétés françaises.	800.000 F	800.000 F
13.	Cession à titre gratuit : LASM imposable par détermination de la loi. NB : Déductible que si le montant ne dépasse pas 20 000 F.	75.000 F	75.000 F
14.	Ventes d'huile alimentaire taxable ainsi que le transport facturé séparément. La consignation n'est pas un élément du prix.		75.000 F 3.000 F
15.	✓ Avance versée à l'étranger : Pas de TVA ; ✓ Avance versée à CGE : Fait générateur = Encaissement		0 F 1.000.000 F

Chapitre III.

LES DEDUCTIONS

L'objectif visé en matière de T.C.A. est l'imposition en une seule fois du bien ou du service sur sa valeur. Ce but est atteint lorsque l'imposition est établie par palier successif pour chaque redevable à la production ou à la consommation. Le mécanisme de déduction permet d'aboutir à ce résultat grâce à l'imputation sur le montant de la TVA exigible, de la taxe qui a grevé les éléments du prix de revient de l'opération. Il peut arriver toutefois que le montant de la TVA déductible soit supérieur à celui de la TVA collectée exigible, dans ce cas le redevable détient un crédit sur le trésor public reportable sur le mois suivant. A chaque stade de la production ou de la consommation, le redevable calcule et facture la TVA exigible. La taxation ne s'effectue pas opération par opération dans la déclaration mais est plutôt effectuée sur l'ensemble des opérations réalisées au cours du mois. De la même TVA déductible s'applique à toutes les opérations réalisées au cours du même mois.

Ex : La Sté Africaine des Métaux a réalisé au cours du mois de Décembre 98 les opérations suivantes :

- ✓ Importation de matières premières : Valeur CAF 10 Millions D.D. 5 Millions ;
- ✓ Achat de matières premières H.T. 3 Millions ;
- ✓ Production vendue de fer à béton 25 Millions H.T. ;
- ✓ Vente de fer profilé 5 Millions H.T.

Correction :

$$\begin{aligned}\text{TVA exigible} &= 25 \text{ Millions} \times 10\% + 5 \text{ Millions} \times 10\% \\ &= 3 \text{ Millions}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{TVA Déductible} &= 15 \text{ Millions} \times 10\% + 3 \text{ Millions} \times 10\% \\ &= 1,8 \text{ Millions}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{TVA à payer} &= 3 \text{ Millions} - 1,8 \text{ Millions} \\ &= 1,2 \text{ Millions}\end{aligned}$$

On envisagera successivement dans l'étude des déductions les quatre sections suivantes :

- ✓ Les principes généraux ;
- ✓ Les conditions d'exercice du droit à déduction ;
- ✓ Les modalités d'exercice du droit à déduction ;
- ✓ Les régularisations des déductions.

Section 1^{ère} : LES PRINCIPES GENERAUX EN MATIERE DE DEDUCTION

A. DEDUCTIONS PHYSIQUES - DEDUCTIONS FINANCIERES

1. DEDUCTIONS PHYSIQUES

Elles concernent deux catégories de biens :

**a. LES MATIERES PREMIERES : LES PRODUITS SEMI-FINIS
ET LES BIENS VENDUS EN L'ETAT**

La TVA qui grève ces dits biens est déductible physiquement en effet il s'agit surtout de biens de stock destinés soit à être incorporés comme matières comme produits semi-ouvrés soit à être revendu en l'état.

b. LES AGENTS DE FABRICATIONS

Ce sont des biens qui tout en ne constituant pas des outillages ni des matières premières ou des produits semi-finis entrent dans la fabrication du bien final et disparaissent dès leur 1ère utilisation : il s'agit par exemple de l'électricité, du gaz, de la vapeur d'eau, des explosifs, etc.

2. DEDUCTIONS FINANCIERES

Elles concernent la taxe facturée par les sociétés de leasing ou de crédit bail ou celle figurant sur les factures d'achat établis par les fournisseurs ou encore celle acquittée à l'importation de biens neufs d'investissement ou sur les travaux immobiliers. Les déductions financières concernent également les services acquis au titre des frais généraux ou ceux entrant dans le coût de revient.

a. LES BIENS D'INVESTISSEMENT

Ce sont des équipements mobiliers et immobiliers inscrits à l'actif dans un compte d'immobilisation et utilisés exclusivement dans le cadre de l'exploitation. Les biens d'investissement mobiliers peuvent être utilisés dans les lieux de l'exploitation comme en dehors de ceux ci. Les biens d'investissement immobiliers sont des locaux abritant les ateliers, bureaux, usines, services, etc.

b. LES FRAIS GENERAUX

Ce sont des biens mobiliers ou immobiliers inscrits en compte de charge (fourniture de bureau, produits d'entretien, matières consommables, petits outillages, services de réparation, services extérieurs divers, etc.)

c. LES SERVICES ENTRANT DANS LE COUT DE REVIENT

Il s'agit des services de transport, des frais d'approche, des services afférents au stockage, etc.

B. LES LIMITATIONS DU DROIT A DEDUCTION

1. LE CRITERE DE NECESSITE

Pour ouvrir droit à déduction les biens et services doivent être nécessaires à l'exploitation. sont donc exclus les biens et services destinés à des besoins personnels. Il en est ainsi des acquisitions somptuaires qui ne correspondent pas à des besoins normaux et réels de l'entreprise.

D'une façon générale, on admet que les biens ou services dont l'acquisition donne lieu à déduction pour la détermination du bénéfice imposable à l'IR ou à l'IS entrent dans le cadre normal de l'exploitation et ouvre droit par conséquent à déduction.

2. LE CRITERE DE L'AFFECTION

Les biens et services pour ouvrir droit à déduction doivent être affectés à une opération taxable effectivement taxée ou exonérée au titre soit des exportations et opérations assimilées, soit des livraisons en régime franc, soit des livraisons faites à une entreprise agréée au code des investissements, soit des opérations financées sous forme de dons ou de subventions non remboursables.

Ex : A la clôture de son exercice 98, la Sté industrielle du Papier spécialisée dans la production de papier journal et de papier kraft a présenté les soldes caractéristiques suivants en ce qui concerne la production vendue :

- ✓ Production vendue de papier journal aux quotidiens sénégalais 75.000.000 ;
- ✓ Production vendue de papier kraft au Sénégal 50.000.000 ;
- ✓ Production vendue de papier kraft à des éditeurs installés au Mali 30.000.000 ;
- ✓ Exportation de papier journal destiné à des quotidiens Mauritanien 10.000.000 ;
- ✓ Production vendue de papier kraft à la Sté d'emballage agréée au code des investissements 20.000.000 ;
- ✓ Production vendue de papier journal à la Sté PARK DAVIS installée en Zone Franche 75.000.000 ;
- ✓ Production vendue de papier kraft au comité d'organisation de la conférence islamique, financée sous forme de don par l'Arabie Saoudite 30.000.000.

Analyser ces différentes opérations au regard notamment des règles de limitation relatives à l'affectation.

Correction :

- ✓ Production vendue de papier journal aux quotidiens sénégalais : opération exonérée qui n'ouvre pas droit à déduction parce que non affectée à une opération taxable effectivement taxée.
- ✓ Production vendue de papier kraft au Sénégal : opération taxable effectivement taxée (au taux réduit de 10%).
- ✓ Production vendue de papier kraft à des éditeurs installés au Mali : opération exonérée au titre de l'exportation.
- ✓ Exportation de papier journal destiné à des quotidiens Mauritanien : ici l'exportation n'est pas la cause de l'exonération, donc même à l'intérieur du pays l'opération ne serait pas taxée donc exonérée mais n'ouvre pas droit à déduction.
- ✓ Production vendue de papier kraft à la Sté d'emballage agréée au code des investissements : opération taxable mais exonérée au titre de l'agrément.

- ✓ Production vendue de papier journal à la Sté PARK DAVIS installée en Zone Franche : opération exonérée mais la cause n'est pas la livraison en zone franche car même sans cette livraison, elle ne serait pas taxée, donc n'ouvre pas droit à déduction.
- ✓ Production vendue de papier kraft au comité d'organisation de la conférence islamique, financée sous forme de don par l'Arabie Saoudite : opération exonérée mais ouvre droit à déduction car le bien n'est pas exonérée. (Opération financée sous forme de dons non remboursable)

$$\text{Calcul du prorata de déduction} = \frac{50 + 30 + 20 + 30}{75 + 50 + 30 + 10 + 20 + 75 + 30} = 44,8 \%$$

Calcul du prorata de déduction = 45%.

Lorsqu'une entreprise produit des biens taxables (ou services) et des biens non taxables, la déduction doit être seulement afférente aux biens taxables en vertu de cette règle de l'affectation. dans le cadre de notre exemple la SIP ne peut exercer son droit à déduction qu'en ce qui concerne l'activité de production de papier Kraft. Autrement dit seule une portion de la TVA supportée n'est déductible en vertu de la règle de l'affectation.

La fraction de la taxe déductible est égale au montant des taxes déduites affectées du pourcentage résultant du rapport entre :

D'une part le CAHT des opérations taxables effectivement taxées ou exonérées parce que exportées, livrées en régime franc, entrant dans le cadre des marchés financés sous forme de dons ou de subventions non remboursables ou réalisées par une entreprise agréée au code des investissements;

D'autre part par le CAHT.

Ex : la SIP a supporté au titre des déductions financières un montant de TVA égale à 10 Millions, elle ne pourra déduire qu'à concurrence de 10 Millions x 45% = 4.500.000 F.

La règle du pourcentage de déduction s'applique aux déductions financières.

CARACTERISTIQUES DU POURCENTAGE DE DEDUCTION

Le pourcentage de déduction est dit général, unique et provisoire. Le pourcentage est général parce qu'il prend en compte l'ensemble des recettes réalisées par l'entreprise. il est dit unique car une entreprise ne peut en utiliser qu'un seul. sauf dans le cas où elle tient compte une comptabilité séparée avec des déclarations distinctes par secteur d'activité.

Il est dit provisoire car il fait l'objet de régulariser en fin d'année. le prorata utilisé en cours d'année est en effet celui calculé pour l'année précédente. En fin d'année la régularisation doit donner lieu soit à des reversements complémentaires, soit à des déductions additionnelles. Ex : la SIP a un prorata définitif de 45% pour l'année 1998, provisoire pour l'année 1999. La SIP applique le prorata de 45% sur ses déductions de Janvier à Décembre. Cependant elle devra procéder au calcul du prorata définitif en fin d'année pour aboutir soit à des déductions complémentaires, soit à des versements additionnels de taxes. La régularisation du pourcentage de déduction en fin d'année ne s'effectue que lorsqu'il y a une variation de plus de 2 points entre le prorata provisoire et le prorata définitif. Le pourcentage de déduction est toujours arrondi à l'unité supérieure.

Recettes exclues du pourcentage de déduction

Il n'est pas tenu compte tant au numérateur qu'au dénominateur les recettes ci-après :

- ✓ Les LASM d'immobilisation taxables ;
- ✓ Les remboursements de débours réels ;
- ✓ Les recettes encaissées pour le compte de tiers ;
- ✓ Les indemnités versés titre de dommages et intérêts ;
- ✓ Les aides entre entreprises lorsqu'elles revêtent un caractère financier ;
- ✓ Les subventions d'équipement reçus ;
- ✓ Les pourboires.

Application :

La Sté Africaine des emballages a présenté des soldes caractéristiques de gestion ci-après au 31 12 98.

- ✓ Production vendue d'emballage médicaux 35.000.000 H.T. ;
- ✓ Production vendue de fûts 38.500.000 T.T.C. ;
- ✓ Production vendue d'emballage à la société pharmaceutique PARK DAVIS installée en Z.F. 15.000.000 H.T. ;
- ✓ Production vendue de bouteille vide à la SOBOA 50.000.000 H.T. ;

Au cours du mois de janvier 1999, la SAE a effectué les opérations suivantes :

1. Importation d'une camionnette de transport des produits fabriqués par la société :
 - ✓ CAF : 4.000.000 F ;
 - ✓ D.D. : 2.000.000 F.
2. Acquisition d'une machine destinée à la ligne de fabrication des emballages médicaux : 8.000.000 F.
3. Réception de la facture SDE concernant les vestiaires et bâtiments administratifs : Montant 300.000 F et de la facture SENELEC pour 3.000.000 F dont 2.000.000 F concernant l'usine de fabrication.
4. Réception de la facture SONATEL 300.000 F.

Déterminer la TVA déductible au titre du mois de janvier 99.

Correction :

Calcul du prorata définitif pour 98, provisoire pour 99 :

$$35.000.000 + 50.000.000$$

$$\text{Prorata} = \frac{\quad}{35.000.000 + 35.000.000 + 15.000.000 + 50.000.000} = 62,96\% \approx 63\%$$

Opération	TVA Déductible	
	Calcul	Montant
La camionnette est utilisée aussi bien pour l'activité taxable que pour l'activité exonérée. Application du prorata de déduction.	$6.000.000 \times 10\% \times 63\%$	378.000 F
La machine est destinée à une activité non-taxable donc la TVA supportée n'est pas déductible.		
Facture SDE : TVA Déductible Financièrement au titre des frais généraux.	$300.000 \times 10\% \times 63\%$	18.900 F
Facture SENELEC :		
TVA Déductible Physiquement	$2.000.000 \times 10\%$	200.000 F
TVA Déductible Financièrement	$1.000.000 \times 10\% \times 63\%$	63.000 F
Facture SONATEL : TVA Déductible Financièrement	$300.000 \times 20\%$	60.000 F
TVA Déductible Janvier 1999		719.900 F

3. LA REGLE DU BUTOIR

Elle signifie que l'on ne peut imputer ou rembourser un montant de taxe supérieur à celui exigible sur une opération donnée. Cette règle du butoir s'applique aux déductions physiques c'est à dire à la TVA grevant les matières premières, les produits semi-finis, les biens revendus en l'état et les agents de fabrication. Il en découle que le droit à déduction ne peut s'exercer lorsque la taxe ayant grevé les biens concerne une opération exonérée. La règle du butoir ne s'applique pas cependant lorsque la différence entre la TVA collectée et la TVA supportée provient d'une différence de taux. la règle du butoir ne s'applique pas également pour des opérations d'exportation et assimilées, les livraisons en régime franc, les opérations financières sous forme de dons ou de subventions non remboursables et des opérations entrant dans le cadre d'un programme agréé au code des investissements.

Cas d'un butoir provenant d'une différence de base

La SOADIS a importé un stock de thé. Valeur CAF : 10.000.000 F ; D.D. : 4.000.000 F

Ce stock a été revendu à 13.000.000 F H.T.

TVA supportée = $14.000.000 \times 10\% = 1.400.000$ F

TVA collectée = $13.000.000 \times 10\% = 1.300.000$ F

(Revente en l'état : déduction physique)

TVA Supportée déductible max. = 1.300.000 F

La SOADIS fait de la revente en l'état par conséquent la TVA supportée est déductible physiquement. La différence entre la TVA supportée et la TVA collectée ne provient pas du taux mais de la base, par conséquent le butoir s'applique. La SOADIS ne peut déduire plus que ce qu'elle a collecté. Elle ne peut déduire qu'un montant de 1.300.000 F. Elle devra reverser par régularisation la différence, soit 100.000 F.

Cas du butoir provenant d'une différence de taux.

La SIB a acheté du savon parfumé et l'a revendu à la SAD qui l'utilise comme matières premières. Prix forfaitaire de cession 10.000.000 F.

TVA supportée déductible = $10.000.000 \times 20\% = 2.000.000 \text{ F}$

TVA collectée = $10.000.000 \times 10\% = 1.000.000 \text{ F}$

Pas de butoir parce que la différence provient d'une différence de taux et non d'une différence de base.

C. LES BIENS ET SERVICES EXCLUS DU DROIT A DEDUCTION

1. Les véhicules ou engins quel que soit leur nature conçue pour transporter des personnes ou à la fois des personnes et des marchandises. Cette exclusion ne s'applique pas aux véhicules neufs destinés à être revendu en l'état ou à être mis en location par un loueur professionnel. Les produits pétroliers et les pièces de rechange suivent le même sort ;
2. Les biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix de vente notamment à titre de gratifications, de commissions, de cadeaux, de salaires etc. Quel que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution. Cependant cette exclusion ne s'applique pas lorsque la valeur du bien cédé n'excède pas 20.000 F H.T. ;
3. Les frais de publicité relatifs à la publicité prohibée ;
4. Les frais d'assistance technique et les frais de siège quelle que soit leur dénomination lorsque le bénéficiaire des sommes payées en rémunération n'est pas imposable au Sénégal à un IR ;

Ex : La SOADIS a versé des commissions à un bureau d'achat situé à Marseille pour son entremise un montant de 3.000.000 F H.T. Elle a payé au titre de l'assistance technique 4.000.000 F à une société française, 2.000.000 F à une société anglaise. Le bureau d'achat comme les deux sociétés n'ont pas de domicile fiscal au Sénégal.

Les services sont utilisés au Sénégal donc taxable au Sénégal.

TVA exigible au Sénégal = $3.000.000 \times 20\% = 600.000 \text{ F}$

TVA ATF = $4.000.000 \times 20\% = 800.000 \text{ F}$

TVA ATA = $2.000.000 \times 20\% = 400.000 \text{ F}$

L'ATF n'est pas imposable au Sénégal à un IR. Le bureau d'achat est imposable au Sénégal parce qu'il s'agit d'une PDS donc la TVA de 600.000 est déductible. La société française n'est pas imposable au Sénégal à un IR du fait de la convention fiscale Franco-Sénégalaise qui dispense l'imposition au Sénégal. La SOADIS ne peut alors récupérer la TVA de 800.000 F.

La société anglaise est imposable au Sénégal à l'IR pour son assistance technique; la TVA de 400.000 F est donc récupérable.

Lorsqu'il s'agit de redevance perçue par une société française, il y a bien IR au Sénégal (15%) la TVA supportée est alors déductible dans ce cas ($25\% \times 80\% \times \text{Base}$).

5. Les meubles meublants à l'exclusion du mobilier de bureau ;
6. Les services afférents aux biens exclus ;
7. Toute autre somme non admise en déduction pour la détermination de l'assiette de l'IR ou de l'IS.

D. LIMITATION DU DROIT A DEDUCTION CONCERNANT CERTAINES ENTREPRISES

1. Les marchands de biens : ils ne peuvent déduire la TVA ayant grevé le prix d'acquisition ou le coût de construction des immeubles ;
2. Les agences de voyage et les organisateurs de circuit touristique : ils ne peuvent déduire la TVA facturée par les entreprises de transport, de spectacle ou par les hôteliers et restaurateurs, ou encore par tout autre assujetti qui exécute matériellement les services utilisés par les clients ;
3. Les négociants en biens d'occasion : les entreprises qui vendent des biens d'occasion à titre habituel ne peuvent déduire la TVA lorsqu'elles facturent et acquittent l'impôt sur le prix total versé par l'acquéreur ;

Ex 1 : M. PIERRE négociant en biens d'occasion spécialisé dans la vente de véhicule a acheté un stock à un prix H.T. de 10.000.000 F grevé de la TVA à l'importation pour 2.000.000 F. Le stock revendu à 12.000.000 F H.T., PIERRE a collecté une TVA de 2.400.000 F. La TVA NAP à l'Etat est de 400.000 F, soit $2.400.000 - 2.000.000$.

Ex 2 : JEAN a importé des véhicules pour un montant HTVA de 10.000.000 avec une TVA supportée de 2.000.000 F. Il revend le stock à 12.000.000 F en facturant la TVA sur la marge soit $2.000.000 \times 20\%$. Il ne peut alors récupérer la TVA Supportée.

4. Les loueurs en meublés : ils bénéficient du droit à déduction mais ne peuvent prétendre à une restitution. Il en est de même pour les restaurateurs c'est à dire ceux qui font des ventes à consommer sur place.

Section 2^{ème} : LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT A DEDUCTION

A. LES CONDITIONS DE FORME

Le redevable qui procède à la déduction de la taxe doit apporter les justifications matérielles quant à la déductibilité de celle-ci. Dans le cas général, cette justification est constituée par la mention de la taxe sur la facture d'achat. Trois (3) cas se présentent selon les modalités d'acquisition.

1. La facture est émise par un fournisseur local. Lorsqu'un bien ou un service a été d'un tiers, c'est la mention explicite de la taxe sur la facture qui permet de justifier le droit à déduction. Il convient cependant de noter que la facture ou le document en tenant lieu, ne créent pas le droit à déduction, s'ils ne correspondent pas à la livraison d'une marchandise ou à la livraison d'un service ;
2. La déclaration en douane : la taxe doit non seulement figurer sur la déclaration en douane mais elle doit être acquittée ;
3. La LASM : les entreprises peuvent déduire la taxe qu'elles ont acquittée elles même à l'occasion d'une LASM ouvrant droit à déduction. Dans ce cas, la justification de la déduction est apportée par la mention de l'opération sur la déclaration mensuelle de TVA.

B. LES CONDITIONS DE FONDS

1. La TVA est facturée par le redevable au réel. Le redevable qui facture la TVA déductible doit être imposé d'après le régime du réel et il doit disposer à cet effet d'un Numéro d'Identification des Taxes Indirectes (N.I.T.I.). A contrario le redevable, imposé d'après le régime du forfait, ne peut facturer la TVA et son client ne peut la déduire ;

2. La TVA supportée doit être déductible. Le redevable déduit sous sa propre responsabilité et suivant les principes admis par le droit fiscal. En conséquence, la TVA supportée qui n'est pas déductible ne peut en aucune façon faire l'objet d'imputation par le redevable.

Application : La CCIB est une SA sise à l'avenue Lamine GUEYE. Elle est constituée de deux départements, un département commercial installé au siège et un département industriel de fabrication de lait installé à Rufisque. Au cours du mois de Janvier 99, le comptable a enregistré les opérations suivantes :

A. Pour le département commercial :

- ✓ Importation de farine de blé Valeur CAF 10.000.000 F ; D.D. 4.000.000 F ;
- ✓ Importation de sucre Valeur en douane 15.000.000 F ;
- ✓ Vente d'appareils électroménagers Montant H.T. 50.000.000 F ;
- ✓ Importation de véhicules d'occasion Valeur CAF 30.000.000 F ; D.D. 10.000.000 F ;
- ✓ Importation de véhicules utilitaires neufs Valeur en douane 30.000.000 F ;
- ✓ Vente véhicules d'occasion Montant 20.000.000 F T.T.C. ;
- ✓ Vente de 10 tonnes de riz Montant 2.000.000 H.T. ;
- ✓ Vente de 10 tonnes de sucre Montant 4.500.000 H.T. ;

B. Pour le département industriel :

- ✓ Importation de 20 tonnes de sucre Valeur CAF 10.000.000 F ; D.D. 4.000.000 F ;
- ✓ Achat d'une camionnette destinée au transport de produits Montant 5.000.000 F ;
- ✓ Vente de 20 tonnes de lait en poudre à divers commerçants Montant 7.000.000 F ;
- ✓ Vente de lait pour nourrisson à diverses pharmacies Montant 7.000.000 F ;
- ✓ Acquisition d'une machine destinée à la ligne de fabrication de lait nourrisson Montant 8.000.000 F ;
- ✓ Réception de la note de débit établie par le Comptoir Français du Lait pour :
 1. son assistance technique s'élevant à 3.000.000 F ;
 2. sa redevance 4.500.000 F.
- ✓ Réception de la note de débit de la Société Hollandaise du Lait pour son assistance technique s'élevant à 2.000.000 F ;
- ✓ Vente de lait fermenté acidulé Montant 15.000.000 F ;
- ✓ Réception de la facture établie par M. DIOP garagiste concernant la réparation d'une camionnette pour 200.000 F H.T. et d'une Peugeot 406 pour 150.000 F.
- ✓ Réception de la facture SENELEC pour un montant de 300.000 F H.T. et de la facture SDE pour un montant de 250.000 F H.T. ;
- ✓ Réception de la facture établie par M. FALL Responsable de l'entreprise de gardiennage Sécurité 2.000 Montant 100.000 F H.T. ; TVA Facturée 20.000 F ;
- ✓ La CCIB a fourni une dotation mensuelle de lait pour un montant de 25.000 F à ses 50 agents du département industriel.

Déterminer la TVA exigible, sachant que le pourcentage de déduction calculé au 31-12-98 est de 65% et que M. FALL est imposé d'après le régime du forfait en matière d'IR.

N°	Opération	TVA Déductible	TVA Collectée
A.1.	Déduction physique mais comme la revente en l'état de farine de blé est		

	exonérée, par application de la règle du butoir, la TVA supportée n'est pas déductible.		
A.2.	Déduction physique mais comme la revente en l'état de farine de blé est exonérée, par application de la règle du butoir, la TVA supportée n'est pas déductible.		
A.3.	Opération imposable par nature (50.000.000 x 20%)		10.000.000
A.4.	La CCIB est un négociant de véhicules d'occasion. La TVA est collectée sur le prix total. Dans cette condition la TVA à l'achat est admise en déduction. (40.000.000 x 20%)	8.000.000	
A.5.	TVA déductible/Véhicules utilitaires neufs au taux réduit (30.000.000 x 10%)	3.000.000	
A.6.	Opération imposable par nature (20.000.000/6)		3.333.333
A.7.	Vente de riz exonérée (céréales)		
A.8.	Revente en l'état de sucre exonérée		
B.1.	Farine de blé destinée à l'usine de fabrication (Mat. 1 ^{ères}) ; Déduction physique ; Non destinée à la revente en l'état { Rappel (C,HA,T,S,FDB) } (14.000.000 x 10%)	1.400.000	
B.2.	Biens d'investissement ; Déduction Financière au prorata (5.000.000 x 10% x 65%)	325.000	
B.3.	Vente de lait : Opération imposable par nature (7.000.000 x 10%)		700.000
B.4.	Vente de lait pour nourrisson destinée exclusivement en pharmacie : Exonérée		
B.5.	Machine destinée à une activité non taxable donc Prorata de déduction = 0%		
B.6.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La CCIB doit collectée la TVA p/c CFL car cette dernière n'ayant pas de représentant au Sénégal, la CCIB est le redevable légal. (7.500.000 x 20%) ✓ L'assistance Technique Française n'est pas imposable à l'IR au Sénégal donc la TVA y afférente n'est pas déductible. ✓ Par contre la redevance française est imposable à l'IR au Sénégal donc TVA déductible (4.500.000 x 20% x 65%) 	585.000	1.500.000
B.7.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La CCIB doit collectée la TVA p/c CHL car cette dernière n'ayant pas de représentant au Sénégal, la CCIB est le redevable légal. L'assistance Technique Hollandaise est imposable à l'IR au Sénégal donc la TVA y afférente est admise en déduction. (2.000.000 x 20% x 65%)	260.000	400.000
B.8.	Vente de lait fermenté acidulé/Opération imposable par nature(15.000.000 x 10%)		1.500.000
B.9.	TVA/Camionnette déductible donc TVA/services y afférents déductibles (200.000 x 20% x 65%) ; TVA/Peugeot 406 non déductible donc TVA/services y afférents non déductibles.	26.000	
B.10.	Comme on est dans le département industriel, considérons que l'électricité et l'eau sont exclusivement utilisés pour la production du lait. Donc Déduction physique (Pas de prorata) {(300.000 + 250.000) x 10%}	55.000	
B.11.	M. FALL est imposé d'après le régime du forfait à l'IR donc il est imposé aussi selon ce même régime à la TVA. Et par conséquent, il n'a pas le droit de facturer la TVA et au cas échéant son client ne peut récupérer cette TVA.		
B.12.	Dotation mensuelle de lait : Cession à titre gratuit considérée comme une LASM. TVA collectée : 25.000 x 50 x 10% TVA déductible rejetée car Valeur Unitaire du bien supérieur à 20.000		125.000
Totaux		13.651.000	17.558.333
TVA Exigible Janv. 99 à payer avant le 15 Février 99			3.907.333

Section 3^{ème} : LES MODALITES DU DROIT A DEDUCTION

Le redevable qui exerce son droit à déduction doit mentionner au verso de sa déclaration les indications suivantes :

- ✓ **Nom, prénom, dénomination, ou raison sociale du fournisseur ;**
- ✓ **Le montant des achats ou des prestations de service H.T. ;**
- ✓ **Le montant de la TVA récupérable ;**
- ✓ **Le numéro d'identification aux taxes indirectes (N.I.T.I) ;**
- ✓ **Le pourcentage de déduction appliqué ;**

Les déductions physiques sont globalisées par fournisseur alors que les déductions financières sont individualisées par achat ou acquisition.

A l'importation, le redevable mentionne le numéro et la date de la déclaration de mise à la consommation et le montant de la TVA acquittée avec référence des paiements (N° de quittance).

Lorsque le montant de la TVA déductible est supérieur au montant de la TVA exigible, le redevable bénéficie d'un crédit d'impôt reportable sur la déclaration mensuelle ultérieure. Si le crédit persiste, le redevable a la possibilité de demander un remboursement de taxes en joignant les pièces justificatives du crédit. Il dispose pour cela d'un délai de deux (2) ans à compter de la date de la facture du fournisseur ou de l'importation des marchandises.

Section 4^{ème} : REGULARISATION DES DEDUCTIONS

La TVA initialement déduite fait l'objet de régularisation lorsque certaines conditions qui étaient à la base du droit à déduction ne sont plus remplies.

I. EVENEMENT RENDANT OBLIGATOIRE LA REGULARISATION DE LA TVA

- 1. La cessation d'activité ;**
- 2. La cessation partielle ou totale d'actif sous quelque forme que ce soit ;**
- 3. Changement d'affectation du bien qui passe d'une destination à une autre ne donnant plus droit à déduction ;**
- 4. La destruction d'un bien acquis ou produit en l'absence du contrôle de l'administration ;**
- 5. Les vols et autres manquants sur stock non prouvés ;**
- 6. La variation de plus de deux (2) points entre le prorata provisoire et le prorata définitif.**

LES MODALITES DE REGULARISATION

La régularisation se traduit par une répétition de taxe c'est à dire par un reversement de TVA dans le mois qui suit celui de l'événement remettant en cause la déduction. Toutefois en ce qui concerne la variation de plus de deux points, la régularisation peut entraîner un complément de déduction lorsque le prorata définitif est supérieur au prorata provisoire. La régularisation s'effectue suivant des modalités différentes, selon que le bien est amortissable ou non.

A. LES BIENS AMORTISSABLES

Deux cas peuvent se présenter :

1^{er} Cas : Le Bien a été cédé dans les deux (2) ans d'utilisation.

La régularisation s'effectue de la façon suivante :

$\text{TVA à répéter} = \frac{\text{TVA Initialement déduite}}{\text{Durée d'amortissement du bien}} \times \text{Temps d'Amortissement restant à courir}$
--

Ex : Le CCIB a cédé le 31-01-99 une camionnette acquise le 01-01-98 à 5.000.000 F H.T. pour laquelle la TVA déduite a été de 1.000.000 F. La camionnette est amortissable pour 5 ans.

Il s'agit d'une cession d'éléments d'actif amortissables ayant ouvert droit à déduction. La cession ayant intervenu dans les 2 ans, la TVA à répéter sera déterminée ainsi :

$$\text{TVA à répéter} = \frac{1.000.000 \times [(5 \times 12) - 13]}{(5 \times 12)} = 783.333 \text{ F}$$

La régularisation s'effectue par le reversement de la TVA au prorata du temps d'amortissement restant à courir. Le cédant doit délivrer une attestation au cessionnaire mentionnant le montant de la TVA répétée pour lui transmettre le droit à déduction.

2^{ème} Cas : Le Bien a été cédé après deux (2) ans d'utilisation.

La TVA à répéter est calculer au taux normal des ventes applicables sur le prix de cession.

Ex : La CCIB a cédé au 31-01-99, une machine acquise le 01-01-97 à 8.000.000 F et pour laquelle la TVA déduite était de 1.600.000 F.

Prix de cession = 7.000.000 F ; Durée d'amort. = 10 ans.

$$\text{TVA à répéter} = 7.000.000 \times 20\% = 1.400.000$$

B. LES BIENS NON AMORTISSABLES (STOCK)

La régularisation sur les stocks s'effectue en appliquant au Prix de Cession, le taux en vigueur avec prise en compte, le cas échéant la règle du butoir.

Ex : La CCIB a cédé un stock, de matières premières, inapproprié acquis le 01-01-98 à 4.000.000 H.T.

Date de cession 31-01-99 ; Prix de cession = 3.000.000 H.T.

La TVA à l'achat a été régulièrement déduite.

TVA initialement déduite = 400.000 F

TVA à répéter = $3.000.000 \times 10\% = 300.000$ F

Application de la règle du butoir car on ne peut pas déduire plus que ce que l'on a collecté. Donc reversement de 100.000 F

Application :

Le CCIM est une SA ayant 2 activités : une activité de production de lait fermenté et une activité de production de lait dont la vente est exclusivement réservée en pharmacie.

Au titre de l'exercice 98, elle a réalisé un CA réparti comme suit :

- ✓ Vente de lait acidulé 120.000.000 F
 - ✓ Exportation de lait acidulé 80.000.000 F
 - ✓ Exportation de lait (pharmacie) 200.000.000 F
 - ✓ Livraison de lait acidulé à la fondation F.A.D
pour ses œuvres de bienfaisance 50.000.000 F
 - ✓ Livraison de lait pharmacie à la SIPOA
située en Zone Franche 40.000.000 F
-
- ✓ Le 2-01-99, le CCIM a acquis une machine d'une valeur de 10.000.000 F H.T.
 - ✓ Le 05 Janvier 99, elle acquitte une facture d'eau de 500.000 F et une facture d'électricité de 1.000.000 F ;
 - ✓ le 10 Janvier, elle verse un acompte de 20.000.000 F à un fabricant ivoirien de machine, installé à Abidjan, à titre d'avance ;
 - ✓ le 20, elle verse une somme de 30.000.000 F, à un fabricant américain, installé à Boston, dont 20.000.000 F pour le règlement d'une machine reçue le 15 Janvier, destinée à la production de lait acidulé et 10.000.000 à titre d'avance sur une machine à recevoir ;
 - ✓ le 25, elle reçoit la facture de matières premières CAF 13.000.000 F, D.D. 5.000.000 F ;
 - ✓ le 26, elle cède la machine acquise le 02 janvier 98 à 8.000.000 F. La machine a été acquise à 10.000.000 F H.T. amortissable sur 10 ans.
 - ✓ le 30, elle cède une camionnette affectée au transport de lait acidulé le 01-01-96 à 6.000.000 F alors qu'elle a été acquise à 7.000.000 F H.T. ;
 - ✓ le 31, elle reçoit la note de débit établie par la SIL installée en Martinique pour son assistance technique de 35.000.000 F et pour ses redevances de 2.000.000 F

Analyser ces opérations et déterminer la TVA exigible.

Correction :

Calcul du prorata de déduction définitif de 98 :

NB : Ce prorata sera utilisé comme prorata provisoire de 99.

$$\text{Taux} = \frac{120.000.000 + 200.000.000 + 50.000.000}{120.000.000 + 80.000.000 + 200.000.000 + 50.000.000 + 40.000.000}$$

Taux = 0,7551 ≈

N°	Opération	TVA Déductible	TVA Collectée
1.	La machine est affectée aussi bien à l'activité taxable qu'à l'activité non taxable, donc la TVA y afférente est déductible au prorata : $10.000.000 \times 10 \times 76\%$	760.000	
2.	L'électricité et l'eau sont utilisés aussi bien pour les bureaux que pour l'usine. Comme, nous n'avons aucune information sur la manière à les répartir respectivement à ces derniers, la TVA supportée sera considérée comme une déduction financière. $\{(1.000.000 + 500.000) \times 10\% \} \times 76\%$	114.000	
3.	Acompte versé à un fournisseur étranger. Opération d'importation qui a pour fait générateur : le franchissement du cordon douanier. Donc pas de TVA N.B. : L'acompte qui rend exigible la TVA est celui reçu et non celui versé.		
4.	✓ Franchissement du cordon douanier pour la machine reçue mais ne connaissant pas les D.D., il est impossible de connaître le montant de la TVA : base = CAF + D.D. ✓ Idem qu'au 2 ^{ème} ment : Pas de fait générateur		
5.	Déduction physique/Mat. 1 ^{ère} , TVA supportée déductible $18.000.000 \times 10\%$	1.800.000	
7.	Cession d'éléments d'actif amortissable dans les 2 ans \Rightarrow Régularisation TVA à répéter = $1.000.000 \times (12 \times 10 - 13)/120 \times 76\%$		677.667
8.	Cession d'éléments d'actif amortissable après 2 ans \Rightarrow Régularisation TVA à répéter = $6.000.000 \times 10\%$		600.000
	✓ La CCIM doit collecter la TVA p/c SIL car cette dernière n'ayant pas de représentant au Sénégal, la CCIM est le redevable légal. $(5.500.000 \times 20\%)$ ✓ L'assistance Technique Martiniquaise (France) n'est pas imposable à l'IR au Sénégal donc la TVA y afférente n'est pas déductible. ✓ Par contre la redevance Martiniquaise (France) est imposable à l'IR au Sénégal donc TVA déductible $(3.500.000 \times 20\% \times 76\%)$ N.B. : IR/Stés Françaises = 15% x Brut - IR/Autres = 25% x 80% x Base	532.000	1.100.000
Totaux		3.206.000	2.377.667
Crédit de TVA Janv. 99		- 828.333	

C. LES SERVICES

Certains services, dont les montants sont importants, font l'objet de régularisation. C'est le cas des grosses réparations. La TVA est répétée et calculée au taux normal de 20%.

D. CAS DES OPERATIONS ANNULEES

Une opération de vente ou de PDS peut faire l'objet d'annulation totale ou partielle en cas de résiliation ou de réduction de prix. La déduction opérée antérieurement fait l'objet alors de régularisation chez le client. En cas de résiliation la preuve est apportée aussi bien par le client que par le fournisseur.

Ex : M. FALL, commerçant a reçu de son fournisseur une facture d'avoir annulant la vente facturée le 1^{er} décembre 1998 portant sur un montant H.T. de 10.000.000 F et une TVA de 2.000.000 F. Procédons à la régularisation sachant que la facture d'avoir date du 15 février 1999.

Au titre du mois de décembre, M. FALL a déduit 2.000.000 F de TVA. Ces achats étant annulés, il doit répéter la TVA initialement déduite en reversant intégralement son montant.

Chapitre IV : LA TAXE D'EGALISATION

Section 1^{ère} : GENERALITES

La loi 90-10 du 26 juin 90 a consacré l'extension du champ d'application de la TVA au secteur de la distribution. Ainsi, les commerçants devraient facturer la TVA sur leurs ventes et déduire la taxe supportée en amont. Cependant la mise en œuvre de ce dispositif a révélé des difficultés pratiques à soumettre ces commerçants au régime de la TVA.

Il a été mis en place un système consistant en un prélèvement de retenue à la source, d'une TVA sur la marge. C'est la Taxe d'Egalisation créée par ordonnance 91-44 du 30 09 95. La loi 95-31, du 29 décembre 1995, a apporté une modification importante en faisant évoluer la TE d'une T.C.A. en une acompte sur la TVA.

Section 2^{ème} : CHAMP D'APPLICATION

La TE s'applique aux opérations faites par un commerçant grossiste. Le commerçant grossiste se définit par celui qui achète auprès d'un fournisseur local, importe ou réalise un CA > 100.000.000 F.

La TE est acquittée à l'importation au taux de 5% et au niveau du producteur local, au taux de 2%. La TE payée à l'importation ou au niveau du fournisseur local vient en diminution de la TVA exigible.

Application : M. FALL, commerçant grossiste a effectué au cours du mois de février 99 les opérations suivantes :

- i) Importation de tissu : Valeur en douane 10.000.000 F
- ii) Achat de tissu auprès de la SOTIBA : Montant H.T. 5.000.000 F
- iii) Achat de 2 tonnes de sucre auprès de la CSS : Montant H.T. 1.000.000 F

Déterminons la TVA dû par M. FALL.

Correction :

- i) Tissu importé
 - (1) TVA/Importation = $10.000.000 \times 10\% = 1.000.000$
 - (2) TE/ Importation = $10.000.000 \times 5\% = 500.000$
- ii) Tissu SOTIBA
 - (1) TVA/Achat = $5.000.000 \times 10\% = 500.000$
 - (2) TE/ Achat = $5.000.000 \times 2\% = 100.000$
- iii) Sucre CSS
 - (1) TVA/Achat = $1.000.000 \times 10\% = 100.000$ (Non déductible : Butoir)
 - (2) TE/ Achat : Revente en l'état de sucre exonérée \Rightarrow **Pas d'acompte**

M. FALL a réalisé un CA/tissu de 70.000.000 et pour le sucre, un CA de 10.000.000.

TVA Exigible = $70.000.000 \times 10\% + 10.000.000 \times 0\%$ (Revente exonérée) = **7.000.000 F**
TVA Déductible = $1.000.000 + 500.000 =$ **1.500.000 F**
TVA dû = $7.000.000 - 1.500.000 =$ **5.500.000 F**
TVA acquittée = $500.000 + 100.000 =$ **600.000 F**
TVA à payer = $5.500.000 - 600.000 =$ **4.900.000 F**

Chapitre V : LES REGIMES SPECIAUX

La loi fiscale prévoit en matière de TVA un certain nombre de régime spéciaux pour lesquels les principes de droit commun évoqués dans les chapitres précédents ne sont pas applicables. Il s'agit des régimes de marché, du régime des entreprises agréées au code des investissements, du régime des entreprises de transformation des produits de la mer.

Section 1^{ère} : LES REGIMES DE MARCHÉ ET CONTRATS FINANCES SUR FONDS PUBLICS

A. LE REGIME DU PRECOMPTE

C'est la loi 95-06 du 05-01-95 qui dégage les règles fiscales relatives marchés et contrats payés sur fonds de l'Etat, des collectivités publiques, des entreprises publiques, des sociétés nationales et des sociétés concessionnaires de services publics de l'eau, de l'électricité et du téléphone depuis le 1^{er} janvier 1999. L'extension du précompte a été justifiée par l'évasion fiscale constatée sur les opérations réalisées avec ces dites sociétés.

Le régime du précompte repose sur 5 principes :

- i) La TVA, afférente aux opérations réalisées sous forme de marché, est liquidée au taux en vigueur à la date du paiement considéré comme fait générateur ;
- ii) La TVA est acquittée par le service chargé du paiement, à charge pour lui d'en retenir la totalité ;
- iii) Le montant de l'impôt est versé par le service chargé de procéder à la retenue ;
- iv) Le service chargé de la retenue retient la TVA et adresse mensuellement aux receveurs des taxes indirectes, un état indiquant par entreprise la base, le taux et le montant de la taxe ;
- v) Les affaires soumises au précompte doivent figurer dans la déclaration déposée par le redevable, l'impôt acquitté du fait de la retenue est admis en déduction de la taxe exigible.

Lorsque la retenue a été opérée à tort, les assujettis peuvent en demander la restitution. Il y a lieu de noter que ce régime est également applicable aux marchés financés pour partie sous forme de subvention non remboursable et pour partie sous forme de prêt.

Les produits pétroliers sont exclus du régime applicable au pétrole.

B. LE REGIME DES MARCHES

Les opérations de toutes natures financées sous forme de dons ou de subventions non remboursables par l'extérieur sont exonérés de TVA qu'elles aient donné lieu ou non à la signature d'un marché ou d'un contrat. Cette exonération fait l'objet d'un visa des factures de l'attributaire du dit marché. Toutefois les autres fournisseurs et sous traitants facturent normalement la TVA. Le fournisseur direct de l'attributaire du marché pourra déduire la TVA supportée dans le cadre de la réalisation des opérations.

Ex : Le Complexe du Méridien Président financé sous forme de dons et subventions non remboursable a été construit par la Cie Africaine des Travaux qui a sollicité comme fournisseur direct la Cie Sahélienne d'Entreprise.

Au regard de la TVA, les factures de la C.A.T. attributaire du marché sont libellées en H.T. Egalement le fournisseur direct de l'attributaire en occurrence la C.S.E. facture en H.T.

Par contre les sous traitants et autres fournisseurs facturent normalement la TVA.

Le fournisseur direct de l'attributaire du marché pourra déduire la TVA ainsi supportée et prétendre le cas échéant à une restitution ou à un remboursement.

Section 2^{EME} : LE REGIME DES ENTREPRISES AGREEES AU CODE DES INVESTISSEMENTS

Les ventes, livraisons et prestations de service effectuées avec des clients exonérés au titre du code des investissements s'effectuent sans facturation de la taxe. Toutefois les fournisseurs de biens et de travaux, les prestataires de services doivent remplir les conditions suivantes pour être dispensés de facturer la TVA.

- 1) Les biens et travaux doivent avoir une valeur unitaire minimale de Cinq millions (5.000.000) H.T. et doivent consister en des machines, outillages industriels, engins, camions, etc. (sinon supporté la TVA et se faire rembourser) ;
- 2) Le coût des services et études facturé par les prestataires de service doit être supérieure à Deux millions (2.000.000) et doit se rapporter aux installations nécessaires à la réalisation du programme ;
- 3) Les services d'études doivent être réalisés par des personnes physiques ou morales immatriculées au RCCM et être assujettis à la TVA au Sénégal ;
- 4) Les prestataires de service devant réalisés ces études ont l'obligation de s'inscrire à l'ONEEAS et disposer d'une carte professionnelle délivrée par le Ministre chargé des Finances. Le visa à l'exonération de taxe est accordé à la suite d'une demande formulée par le bénéficiaire de l'agrément et comportant la liste du matériel visé.

Section 3^{EME} : LE REGIME DE FAVEUR DES ENTREPRISES DE PECHE INDUSTRIELLE

Les attributions de mollusques et crustacés, poissons et produits assimilés, effectuées par des entreprises de transformation de produits de la mer sont exonérées de TVA avec conservation du droit à déduction.

Bénéficient de l'exonération dans les mêmes conditions, les entreprises de congélation et de surgélation. Les entreprises doivent remplir simultanément les conditions suivantes pour être agréées :

- Etre exportatrice finale et directe ;
- Avoir exporté au moins 80% de leurs produits au cours de l'exercice précédent ;
- Avoir exercé pendant 12 mois consécutif au moins.

L'agrément est accordé par arrêté du Ministre chargé des Finances sur proposition d'une commission.

Il y a lieu de noter que la mise en œuvre de l'entreprise franche d'exportation, ce cadre juridique devient pratiquement sans objet.

Application :

La SOSEV, une SA sise sur la rocade Fann-Bélair, concessionnaire de véhicules neufs, est créée le 1^{er} janvier 1996. A la clôture de son exercice le 31-12-98, son bilan se présente comme suit :

Actif		Passif	
Libellés	Montant	Libellés	Montant
Bâtiments	50.000.000	Capital	200.000.000
Matériels d'exploitation	60.000.000	D.L.M.T.	400.000.000
Matériel de transport de marchandises	35.000.000	D.C.T.	17.000.000
Matériel de transport de personnes	50.000.000		
Stocks de véhicules de transport de marchandises	110.000.000		
Stocks de véhicules de transport de personnes	120.000.000		
Stocks de véhicules mixtes	70.000.000		
Créances	15.000.000		
Banques	33.000.000		
Caisses	8.000.000		
Perte	66.000.000		
Total	617.000.000	Total	617.000.000

L'A.G. des actionnaires de la SOSEV tenu le 1^{er} janvier 99 a décidé de céder l'actif et le passif à la Cie Africaine de l'Automobile dans le cadre d'une fusion absorption. La CAA a accepté de reprendre les éléments de l'actif et du passif de la SOSEV tels qu'ils ressortent du bilan de clôture.

Au cours du mois de janvier 1999, la CAA a effectué les opérations suivantes :

- Importation de véhicules PEUGEOT Valeur CAF : 800.000.000 F dont 30.000.000 F de commissions d'achat D.D. : 375000.000 F ;
- Livraison de 100 véhicules 4x4 PICK-UP au ministère des finances en exécution d'un marché Valeur CAF + D.D. : 700.000.000 F Pose plaque numérale : 500.000 F
- Echange d'un lot de pièces détachées RENAULT ayant une valeur de 10.000.000 F contre un stock TOYOTA : 13.000.000 F ;
- Réparation véhicules 98.000.000 F H.T. dont 3.000.000 F facturés à la représentation de l'UNICEF à Dakar ;
- Affectation d'une partie du stock de véhicules 406 à la dotation des cadres comme moyen de transport pour 50.000.000 F et au département de location de voiture pour 30.000.000 F ;
- Versement à la redevance de marque à la société européenne des véhicules domiciliée à Londres, Montant : 30.000.000 F ;
- Vente de 25 camionnettes PEUGEOT suivant la facture ci après :
 - ↳ Prix : 350.000.000 F
 - ↳ Acompte versé : 100.000.000 F
 - ↳ Remise accordée : 10%
 - ↳ Pose plaque numérale : 50.000 F
- Cession d'un PEUGEOT 605 initialement affecté à l'atelier d'intervention technique. Prix d'acquisition 10.000.000 F ; Prix de cession : 8.000.000
- Entrée en entrepôt fictif de 100 cyclomoteurs d'une valeur CAF de 500.000.000 F correspondant à un montant de DD de 20.000.000.
- Exportation de 75 véhicules PAJERO sur la Mauritanie 950.000.000 F.
- Location de véhicules 25.000.000 dont 10.000.000 F relatif à un contrat passé avec les expatriés en vacances à PARIS où les véhicules sont mises à leur disposition.

- Vente à M. DIOP commerçant revendeur en l'état d'un stock de pièces détachées neuves à 3.500.000 F.
- Un bien acquis le 1-8-97 à 7.000.000 a été cédé le 1^{er} janvier par la CAA à 6.000.000 F.
- Prorata définitif : 1996 87%
1997 83%
1998 89%

Par ailleurs la CAA a établi une facture de réparation dans les termes ci-après :

Pare choc et pare avant 275.000
Poste radio + Antenne 130.000
Pose 50.000

Tirez les conséquences fiscales aussi bien pour la SOSEV que pour la CAA.

N°	Opération	TVA Déductible	TVA Collectée
1.	<ul style="list-style-type: none"> □ Bâtiments de construction : Pas de TVA à l'origine donc Pas de régularisation ; □ Matériel d'exploitation : TVA à répéter = 60.000.000 x 20% ; □ Matériel de transport de Marchandises : TVA à répéter = 35.000.000 x 10% ; □ Matériel de transport de personnes : TVA initiale non déductible, Pas de régul ; □ Stock de véhicules de tpt de M/ses : TVA à répéter = 110.000.000 x 10% ; □ Stock de véhicules de tpt de personnes : TVA à répéter = 120.000.000 x 20% ; □ Stock de véhicules mixte : TVA à répéter = 70.000.000 x 20% ; 		12.000.000 3.500.000 11.000.000 24.000.000 14.000.000
2.	L'importation de véhicules «Peugeot 406 » est une opération imposable au regard de la TVA par détermination de la loi. Déductible physique = 800.000.000 + 375.000.000) x 20%	235.000.000	
3.	La livraison de 100 véhicules 4x4 PICK-UP au MEFP en exécution d'un marché est une vente. C'est une opération imposable par nature mais soumise au régime du précompte qui a pour fait générateur l'encaissement. Donc la TVA y afférente peut être enregistrée dans un compte d'attente en attendant l'encaissement pour être collectée.		
4.	L'échange est considéré au regard de la TVA comme une double vente dont la base est constituée par la valeur du bien reçu et le taux applicable est déterminé par rapport au bien cédé. TVA exigible = 13.000.000 x 20% et éventuellement TVA récupérable = 10.000.000 x 20%		2.600.000
5.	Les services facturés à l'UNICEF doivent être visés en H.T. TVA exigible = 95.000.000 x 20%		19.000.000
7.	<ul style="list-style-type: none"> □ Le stock de véhicules 406 affecté aux cadres comme moyen de transport avait supporté initialement une TVA déductible. Et du fait du changement de leur affectation, il passe à une opération non déductible donc la TVA doit être reversée. (50.000.000 x 20%) ; □ Affectation au département de location de véhicules «Les véhicules ou engins quels que soient leur nature conçue pour transporter des personnes ou à la fois des personnes et des marchandises sont exclus du droit à déduction. Cette exclusion ne s'applique pas aux véhicules neufs destinés à être revendu en l'état ou à être mis en location par un loueur professionnel. Les produits pétroliers et les pièces de rechange suivent le même sort » 		10.000.000
8.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La TVA doit être collectée p/c de la société européenne car cette dernière n'ayant pas de représentant au Sénégal, la CAA est le redevable légal. (30.000.000 x 20%). ✓ La redevance est imposable à l'IR au Sénégal donc la TVA y afférente est déductible. (30.000.000 x 20% x 89%). 	534.000	600.000

9.	TVA exigible/véhicules = $350.000.000 \times 90\% \times 10\%$; TVA exigible/Pose = $50.000 \times 20\%$		31.510.000
10.	Il n'y a pas de TVA à répéter car la destination de ce bien n'admettait pas en déduction la TVA initiale y afférente.		
11.	Il y suspension des droits et taxes : pas de TVA. <i>Rappel : L'entrepôt fictif ne peut être établi que dans une localité, siège des bureaux de douane. C'est un entrepôt privé constitué de magasin de commerce, de stockage sous la garantie d'un engagement cautionné, les marchandises peuvent y séjourner pendant une période de 18 mois.</i>		
12.	L'exportation directe fait parti des exonérations d'ordre économique. <i>C'est une livraison de marchandises à l'étranger. La preuve de l'exportation doit être apportée par la société dans les conditions de droit commun et par tout moyen certifiant le franchissement du cordon douanier. La CAA doit notamment porter sur ses livres comptables ou sur ses registres tout renseignement permettant d'identifier les mses et de certifier leur envoi.</i>		
13.	Les services facturés, utilisés hors du Sénégal échappent à la TVA : $15.000.000 \times 20\%$		3.000.000
14.	M. DIOP Commerçant Grossiste est soumis au régime de la TE. $TVA = 3.500.000 \times 20\%$ TE = $3.500.000 \times 2\%$ (Souvent on ne l'applique pas car la CAA a importé les pièces détachées)		7.000.000 700.000
15.	Cession d'un élément d'actif amortissable dans les 2 ans : Régularisation TVA à répéter = $7.000.000 \times 10\% \times 83\% \times 43/60$		416.383
16.	L'opération s'analyse comme une vente de pièces détachées et des PDS : ↳ TVA/Ventes de pièces détachées $(275.000 + 130.000) \times 10\%$ ↳ TVA/PDS $50.000 \times 20\%$		40.500 10.000
Totaux		235.534.000	139.376.883
Crédit de TVA Janv. 99		96.157.117	

Chapitre VI : Taxe sur les opérations bancaires

I Principes généraux

Section 1^{ère} : contexte général de la TOB

La loi 90-10 du 26 06 90 qui a porté extension du champ d'application de la TVA aux secteurs de distributions et également aux prestations de services de service, a également mis en place une taxe frappant les opérations bancaires et les opérations réalisées par les établissements financiers : c'est la TOB

Le législateur a mis en place ce dispositif d'abord pour des raisons financières ensuite pour des motivations économiques. En effet la TOB a maintenu le régime applicable aux prestations de services dans les banques et autres établissements financiers notamment l'absence de droit à déduction, ensuite, dans le souci de ne pas perturber le secteur bancaire fraîchement sorti d'une restructuration et d'un assainissement à justifier le maintien des principes des impôts jusque là applicable aux établissements financiers.

Section 2^{ème} : Champ d'application

La TOB s'applique aux intérêts, commissions et autres rémunérations perçues par les banques et autres établissements financiers agréés au Sénégal. Les intérêts, commissions, rémunérations doivent se rapporter à des produits, prêts, engagements par signature et à des opérations de prestations de services diverses réalisées avec des personnes physiques quels que soient leurs domiciles.

Sont considérées comme banques, les entreprises qui font profession habituelle de recevoir des fonds dont on peut déposer par chèque ou virement et qu'elles emploient pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui en opération de crédit ou de placement.

Sont considérées comme établissements financiers, les personnes physiques ou morales autres que les banques qui font profession habituelle d'effectuer pour leur propre compte des opérations de crédit, de change ou qui reçoivent habituellement des fonds pour leur propre compte en opération de placement. Les établissements financiers peuvent servir également d'intermédiaire en tant que commissionnaire ou caution pour les opérations citées ci-dessus.

A Les opérations bancaires et les rémunérations

1) Les opérations bancaires

a – Opérations de caisse et de compensation

Ce sont des opérations habituellement effectuées aux guichets des banques, dépôt ou retrait de fonds, change manuelle, remise d'effet à l'encaissement, les versements et opérations diverses, des opérations portent sur des comptes à terme et des opérations de compensation proprement dits.

B – Les crédits à la clientèle

Ce sont les crédits mobiliers ou immobiliers à court ou moyen terme et le financement du commerce extérieur par le CREDOC.

C – Les opérations sur titre

Ce sont les opérations effectuées pour le compte de la clientèle ou pour le compte de la banque elle-même et qui sont libellées en devise ou en F CFA. Les opérations des titres en devises concernent celles effectuées à l'étranger en devises et les opérations en devises payées en F CFA. Les opérations sur titre peuvent également prendre la forme de vente en réméré (faculté de rachat).

D – Les opérations de trésorerie

Il s'agit des opérations effectuées par les banques sur le marché monétaire dans le but d'équilibrer la trésorerie au jour le jour, de couvrir certaines opérations en Fr et afin de remplir les obligations liées à la réserve et aux liquidités.

E – Les opérations en devises

Il s'agit des opérations de charges manuelles, de trésorerie et des opérations en devises effectuées pour le compte de leur clientèle.

2) Les rémunérations tirées des opérations bancaires

Les sommes perçues par les banques et établissements physiques sont constituées d'une part des intérêts et agios et d'autres part des rémunérations diverses pour service rendu.

a – Les intérêts et agios

Ils constituent le loyer de l'argent. Sont considérés également comme des intérêts et agios les sommes reçues de la pris en charge d'un risque qui sont considérés comme telles notamment : les commissions d'ouverture en de confirmation de crédit, les commissions d'engagement, les commissions d'endos, les commissions du plus fort découvert, de garantie ou de placement etc.....

b – Les rémunérations pour services rendus

Il s'agit notamment des frais de tenue de compte, des commissions perçues à l'occasion d'opérations sur les valeurs mobilières.

B – Les opérations exonérées

Sont exonérées de la T.O.B.

- 1) Les intérêts sur prêts, avances, dépôts en compte correspondant, engagements par signature entre banque et établissements physiques installés ou non au SN.**
- 2) Les intérêts et commissions sur prêts d'une durée égale au moins à 5 ans consentis à des entreprises des domaines de l'industrie, de l'agriculture de la pêche et du tourisme.**
- 3) Les intérêts et commissions sur prêts consentis à des personnes physiques pour la construction, l'acquisition des locaux à usage d'habitation principale lorsque la valeur HT ne dépasse pas 20 millions.**

- 4) **Les intérêts et commissions perçues sur les opérations entrant dans le cadre de fonctionnement des missions diplomatiques et organismes accrédités.**
- 5) **Les intérêts et commissions perçues sur des opérations réalisées sur des entreprises bénéficient d'une référence.**
- 6) **Les marges réalisées par les banques sur les opérations de changes ...**
- 7) **Les opérations réalisées par la BCEAO.**
- 8) **Les crédits consentis au PME dans le cadre de la ligne de crédit BAD, BOAD**

Section 3^{ème} : Assiette et Liquidation

L'assiette de la TOB est constituée par le mouvement brut des intérêts, agios, commissions et autres rémunérations perçues par les banques.

La TOB est liquidée au taux annuel de 17 % et au taux réduit de 7 % concernant les opérations liées à l'exportation.

Le fait générateur de la TOB est constitué à l'encaissement ou l'inscription de la rémunération au début du compte du bénéficiaire du prêt, de l'aval du service etc..

La TOB est exigible dans le mois qui suit celui du fait générateur et au plus tard le 15.

Les banques et établissements financiers ne peuvent en aucun cas déduire une quelconque taxe sur la TOB.

Par contre la TOB entrant dans le coût de revient des biens et services taxables à la T.V.A. est déductible en matière de TVA.

Exemple : La BICIS a perçu sur l'Entreprise Générale des T.P. des intérêts d'un montant de 5 millions HT

Par ailleurs la BICIS a supporté sur ses F.G une TVA de 3 millions

F.F.

BICIS

TOB : 5 millions x 17 %

TVAS : 3 000 000 non déductible

EGTP

TOB supportée : 5 000 000

TVA exigible : 8 000 000

TVA à payer : TVA exigible – FOB

Le recouvrement et le contentieux de la TOB s'effectuent dans les mêmes conditions que la TVA. Il y a lieu de noter cependant qu'en dehors des opérations de banques sur des opérations s'élevant d'une activité financière au sens strict la TOB n'est pas due lorsque les dites banques ou établissements financiers s'adonnent à des activités taxables à la TVA c'est la TVA qui est due.

Exemple : une banque qui met en location des immeubles ou qui perçoit des commissions sur les cartes de crédits et de paiement.

TROISIEME PARTIE

LE CONTENTIEUX EN TCA

CHAPITRE I LES OBLIGATIONS DES REDEVABLES ET LES PROCEDURES CONTENTIEUSES

1 Les obligations déclaratives

L'impôt est portable et non quérable. C'est le principe de base du système déclaratif et au SN le système fiscal repose sur l'obligation de déclarer les actes juridiques et de gestion auprès de l'administration.

Le CGI consacre d'ailleurs beaucoup de dispositif aux obligations fiscales déclaratives.

A - Obligations à la constitution de l'entreprise

Le redevable qui entraîne ses activités doit produire une déclaration d'... indiquant la date d'ouverture le lieu d'exo et la nature de l'activité. A l'appui de cette dernière doivent être joint :

- **attestation d'inscription au RCCCR de chambre de métiers ;**
- **une autorisation d'exercice s'il s'agit d'une profession libérale ;**
- **le NINEA ;**
- **s'il s'agit d'une personne de la photocopie CN.**
- **Toutes modifications intervenues ultérieurement doit faire l'objet d'une déclaration.**

B – Obligations durant l'exploitation

Après avoir obtenu le n° d'inscription au fichier des contribuables obtenu, le redevable doit impérativement solliciter un NITI. Chaque mois au plus tard le 15, le redevable imposé d'après le régime du réel produit une déclaration des affaires imposables soit à la TVA, soit à la TOB.

Le redevable relevant du régime du forfait produit au début de la période biennale et au plus tard le 31/05 une déclaration aux fins d'établissement des bases taxables à la TVA.

La notification de forfait valant titre de perception, le forfaitaire a le choix soit de payer l'intégralité de la taxe exigible dès son acceptation, soit de le verser mensuellement de la partie correspondante.

C – Obligations au cas de cessation

Dans les 10 jours de la cessation d'activité, le redevable liquide la TVA ou la FOB exigible en procédant aux différentes régularisations.

2 Obligation de payer l'impôt

Le redevable doit non seulement produire la déclaration, mais il doit aussi et surtout s'acquitter du montant dû. Il a la possibilité cependant de déposer une déclaration impayée en offrant des garanties au receveur des taxes indirectes, le dernier lui applique alors des intérêts ... il y a lieu de noter que la déclaration déposée impayée vaut titre de perception.

3 *Obligation de collecter l'impôt*

Le contribuable est souvent amené à jouer le rôle d'auxiliaire du trésor, collectant l'impôt à une taxe, il est alors appelé redevable égal. C'est une certitude à laquelle il ne peut échapper et en cas de manquement il est lourdement sanctionné.

4 *Obligation de tenir une comptabilité*

Le système déclaratif a pour corollaire le droit et de communication conféré à l'administration. Il est évident qu'aucune vérification ou contrôle ne peut se faire sans un support comptable. La comptabilité est en effet le système d'information mis en place pour rendre compte de toutes les opérations de l'entreprise.

Le redevable imposé d'après le régime du réel est tenu de déposer les documents comptables prévus par le SYSCOA.

Le redevable imposé d'après le régime du forfait ne doit tenir qu'une comptabilité sommaire avec relevé de R & O, un registre de paie et un livre journal.

5 *Obligation de conserver les documents comptables*

Pris en compte qu'en ce qui concerne les ... et les pénalités réclamés en sus des droits.

Il y a lieu de noter que la loi fiscale fait référence à l'... international dans les cas où des sanctions pénales sont prévues. La réparation du préjudice causé est au moyen d'un contrôle qui peut prendre plusieurs formes.

- le contrôle sur pièces : il s'effectue à partir du bureau et consiste à l'examen des Pièces et déclarations fournies par le redevable sans déplacement au lieu de l'activité.
- le contrôle sur place : il s'effectue dans les locaux formant le siège du redevable pour une période au plus égale à 5 ans.
- Le contrôle inopiné : l'avis de vérification est déposée le jour même de son exercice. Au début des opérations le redevable est informé du jour du contrôle de l'... Toutefois le contrôle inopiné ne peut porter que sur la catastrophe de l'état de la comptabilité et des stocks.

1) *Les types de sanctions fiscales*

a) Les retards dans le dépôt des déclarations

Le dépôt hors délai des déclarations est sanctionné par une égale à 5 % des droits pour les trois premiers mois avec 2 % par mois supplémentaire cette amende ne peut être inférieure à 10 000 F CFA.

b) En cas de minoration, inexactitude ou déduction abusive.

Ces infractions sont sanctionnées par une notification de redressement réclamant le ... des ... éludés majoré d'une pénalité égale à 1 ou en sus.

c) Cas de la manœuvre frauduleuse

Il y a manœuvre frauduleuse en cas de falsification de comptes, de non versement de la TVA. Les droits réclamés sont majorés d'une pénalité égale au double des sans préjudice des sanctions pénales.

2 Sanctions fiscales non spécifiées

Toute autre infraction non sanctionnée par ailleurs est passible d'une amende de 25 000 F CFA.

SECTION 2 RECOURS CONTENTIEUX - RECOURS GRACIEUX

Le redevable ayant fait l'objet de sanctions fiscales dispose d'un certain nombre de recours.

Le recours contentieux qui consiste à porter le conflit devant la commission d'arbitre ou devant le juge de l'impôt.

Le recours gracieux qui s'exerce à l'égard des pénalités et qui consiste en une sollicitation de la bienveillance de l'administration.

Cependant de plus en plus il est fait recours à des instances ou structures appelées à donner des avis consultatifs ou à procéder à des médiations.

A) Le recours contentieux

Tout contribuable a la possibilité de demander une réduction à une décharge d'impôt lorsqu'il estime le montant exagéré.

Le redevable qui conteste le bien fondé des droits qui lui sont réclamés peut faire opposer devant le juge rapidement dans le délai de trois semaines suivant la réception du titre de perception. Il en est aussi également lorsqu'il entend faire rapporter une décision de rejet de sa demande de restitution. Cette opposition doit être obligatoire accompagné sans preuve de nullité d'une assignation à comparaître donnée à la personne de l'autorité ayant en charge l'administration de l'impôt.

Toutefois, le juge régulièrement saisi peut accorder un sursis à l'exécution forcée qu'en bien même la saisine du tribunal n'est pas en principe la suspension des poursuites. Le demandeur doit alors prouver ses allégations et déposer à titre de consignation un montant égal à la dette fiscale.

La procédure devant le tribunal est écrite, elle s'effectue au moyen de mémoire adressé au tribunal.

B) Le recours gracieux

Le redevable a la possibilité d'introduire des demandes de remises gracieuses en matière de pénalités seulement. Contrairement aux impôts directs pour lesquels la grâce est même possible pour les droits.

Le recours gracieux est adressé aux services compétents sur simple lettre ; les pénalités financièrement en sus des droits peuvent alors faire l'objet de transaction (...)

La décision de l'administration est prise selon l'impôt des pénalités :

- par l'inspecteur d'assiette jusqu'à 500 000 ;
- par les chefs de services fiscaux jusqu'à 1 000 000 ;
- par les directeurs fiscaux jusqu'à 2 000 000 ;
- par les directeur général jusqu'à 4 000 000 ;

Au delà par le ministre.

SECTION 3

LA DEMANDE DE RESTITUTION DES TAXES

Le redevable a la possibilité de demander le remboursement de la restitution de taxes dans les cas suivants :

- **erreur de perception ou de versement ;**
- **marchandises ou produits détruits sous le contrôle de l'administration ;**
- **les facteurs demeurés impayés ou résiliés n'est pu être résorbé par voie d'imputation ;**
- **le contrôle du redevable bénéficie d'une exonération ou d'un agrément conformément à une disposition expresse ;**
- **le redevable bénéficie d'un régime stabilisé.**

a) Erreur de perception ou de versement

Le redevable joint à sa demande le tire de paiement la quittance, le reçu etc... La restitution est immédiate sans contrainte de délai de facturation.

b) Les produits détruits

Il s'agit des produits ayant supporté la TVA et qui dans des circonstances particulières indépendantes de la volonté du contribuable sont détruits. A la demande de destruction est jointe une attestation ou un PV de destruction ou tout document en tenant lieu.

c) Factures demeurées impayées

Lorsqu'une vente reste impayée pendant plus de deux ans, ou résiliée, le redevable à la possibilité de demander la restitution de la TVA initialement payée. Dans ce cas, il doit apporter la preuve de l'irrecouvrabilité des sommes en cause qu'il doit fournir toutes les preuves d'insolvabilité du débiteur.

d) La restitution des crédits de déduction

L'excédent des taxes supportées déductibles sur les taxes collectées débouchant sur un crédit imputable sur les déclarations ultérieures. Cette imputation est limitée dans le temps à une période de deux ans à compter du fait générateur de la taxe chez le fournisseur.

Les demandes de restitution sont déposées trimestriellement ou semestriellement. Le redevable joint à sa demande un état indiquant l'origine du crédit de déduction, la liste et les factures délivrées par les fournisseurs. S'il s'agit de biens livrés en régime franc ou exportés par assimilation le redevable fourni en sus un état indiquant la nature des produits et marchandises, le titre de transport, la facture visée au départ par le douane.

e) Restitution en faveur d'une entreprise bénéficiaire

Les entreprises peuvent bénéficier d'une restitution en joignant soit le document conformément l'agrément ou la convention de régime stabilisé pour les autres.