

# Impôts indirects

## 2.1. La Taxe sur la Valeur Ajoutée

### *2.1.1. Dispositions communes*

#### **2.1.1.1. Opérations imposables et notions d'assujettis**

##### ***Obligations des opérateurs bénéficiant d'une franchise de TVA***

##### ***— Lettre-Circulaire n°002/DNI du 8 février 1991 relative à la gestion des exonérations et franchises de TVA***

Certains opérateurs économiques normalement assujettis à la TVA (...), ainsi que de nombreux organismes, organisations, missions diplomatiques, consulaires ou autres sont susceptibles, en application d'accords internationaux ou de conventions conclues avec le Gouvernement du Mali, d'être exonérés de TVA (...), ou de pouvoir importer des produits, ou acquérir sur le marché local, des biens et services, en franchise de la TVA (...).

Le tableau [annexé ci-dessous] inventorie les différentes situations qui peuvent se présenter et précise pour chacune d'elles les formalités que doivent accomplir les intéressés pour pouvoir bénéficier de ces exonérations ou de cette franchise.

Il est de l'intérêt de tous de respecter ces obligations de façon très stricte.

Pour éviter, notamment, de mettre en difficulté vis-à-vis de l'Administration fiscale les entreprises locales, il est, en particulier, instamment demandé aux organismes, organisations et missions visés ci-dessus de remettre à leurs fournisseurs à l'appui de toute commande qu'ils effectuent sur le marché local, l'attestation qu'ils auront préalablement demandée à la Direction [Générale] des Impôts et justifiant que les biens et services ainsi commandés peuvent leur être vendus en franchise de TVA (...).

Cette attestation, comparable à celle qu'ils ont déjà l'habitude de demander aux services de la douane lorsqu'ils importent en hors taxe est, en effet, indispensable à leurs fournisseurs pour permettre à ces derniers de leur facturer ces biens et services en franchise de TVA (...).

Annexe : ACQUISITIONS EN FRANCHISE DE TVA

CAS DE FIGURE	RÉGIME AU REGARD DE LA TVA	FORMALITÉS
Biens vendus sous régime suspensif (IT-AT)	Exonération de TVA	Le régime suspensif doit être accordé par le Service des Douanes.
Biens importés directement	- Exonération de la TVA si l'importateur bénéficie d'une exonération en vertu d'un texte ayant force de loi - Passibles de la TVA dans les conditions du droit commun dans le cas contraire	L'exonération doit être accordée par le Service des Douanes.
Biens importés par le revendeur pour le compte d'un organisme exonéré en application d'un texte ayant force de loi	Exonération de TVA. (La TVA ne sera due ni au cordon douanier, ni lors de la livraison du bien au client par le revendeur).	L'exonération doit être accordée par le Service des Douanes. Elle vaut pour la TVA intérieure.
Biens et services acquis sur le marché local	La TVA (...) est due dans les conditions de droit commun, sauf si l'acheteur est autorisé à acquérir ces biens et services en franchise de TVA (...).	L'acheteur qui estime ne pas avoir à supporter la TVA (...) doit demander une attestation d'exonération auprès de la [DGI] en joignant une copie des textes sur lesquels il fonde sa demande. Il remettra une copie de l'attestation à son fournisseur ou prestataire.
Travaux immobiliers, marchés ou contrats de fournitures, études et de contrôle	TVA due dans les conditions de droit commun sauf si l'Entreprise qui exécute ces travaux ou prestations est régulièrement exonérée.	L'Entreprise doit être en mesure de justifier son exonération en produisant le texte qui le prévoit (Arrêté, Convention, etc.) En cas de doute et pour éviter d'être en infraction, il lui est conseillé de demander confirmation de l'exonération à la Direction [Générale] des Impôts.

## ***Portée de la franchise de TVA accordée aux ONG***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1343/MEF-DGI du 12 novembre 2002***

(...) [Une] entreprise ne doit s'abstenir de collecter la TVA que dans les seuls cas où le client lui remet une attestation d'exonération ou de franchise de TVA délivrée par l'Administration des Impôts. Tel est, en tout cas, le sens de [la] lettre-circulaire n° 002/DNI du 08 février 1991 (...).

En ce qui concerne le cas spécifique des ONG, (...) La franchise accordée à celles-ci en matière de TVA est strictement limitée à certaines opérations d'importations de biens.

En d'autres termes, les ONG sont soumises au régime de droit commun pour toutes leurs acquisitions de biens et/ou services effectués sur le marché intérieur (local). Aucune exonération ou franchise ne leur est donc acquise d'office.

## ***Assujettissement à la TVA des différentes opérations relatives aux vols domestiques d'une compagnie aérienne***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1089/MEF-DGI du 29 mai 2009***

En application des dispositions de l'article 187 et suivants du Code Général des Impôts (CGI), [les opérations de vente de billets (passagers et/ou bagages), d'affrètement d'aéronefs, de prêt, ainsi que les commissions interlignes], à l'exception des pénalités sur les remboursements de billet, sont soumises à la TVA. En effet, lesdites affaires ne sont pas visées par les dispositions de l'article 195 CGI qui concernent seulement :

- les affaires de vente et de transformation d'aéronefs ainsi que les prestations relatives aux aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne, dont le service à destination de l'étranger représente au moins 80 % de l'ensemble des services qu'elles exploitent ;
- les ventes à ces mêmes compagnies de produits destinés à être incorporés dans leurs aéronefs ;
- les ventes de marchandises ou objet destinés à l'avitaillement de ces aéronefs ;
- les transports aériens de personnes ou de marchandises à destination ou en provenance de l'étranger.

En ce qui concerne les pénalités sur les remboursements de billet, celles-ci représentent la réparation pécuniaire d'un préjudice ou d'un dommage causé dans l'exécution des prestations. Elles ne sont pas, au sens de l'article 199 CGI, à comprendre dans la base de calcul de la TVA.

### ***Portée de l'exonération de la TVA des services de transport aérien***

#### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1922/MEF-DGI du 28 octobre 2002***

(...) Conformément aux dispositions de l'article 195 du Code Général des Impôts, sont exonérés de la TVA :

- a) les transports aériens de personnes ou de marchandises à destination ou en provenance de l'étranger ;
- b) les prestations relatives aux aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne dont les services à destination de l'étranger représentent au moins 80 % de l'ensemble des services qu'elles exploitent

Sont concernées par le point b) ci-dessus, les seules prestations qui sont faites sur les aéronefs. En conséquence, en sont exclues toutes les autres prestations accessoires notamment celles effectuées lors de la vente des billets. En outre, ces frais représentatifs des coûts liés à la vente des billets ne sont donc pas des éléments du prix des billets et ne sont donc pas visés par les dispositions de l'article 195 du Code Général des Impôts. En définitive, la compagnie doit facturer la TVA sur ces prestations conformément aux dispositions de l'article 187 du CGI.

### ***Assujettissement à la TVA du transport ferroviaire des produits pétroliers du Mali en transit au Burkina Faso***

#### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1908/MEF-DGI du 23 octobre 2009***

Le Mali et le Burkina Faso, tous deux pays membres de l'Union Économique Monétaire Ouest-Africaine, ont transcrit dans leur législation nationale la Directive n° 02/98/CM/UEMOA portant harmonisation des législations des États membres en matière de TVA.

Dans les deux États, les transports terrestres, fluviaux et ferroviaires de personnes ou de marchandises, pour la partie accomplie dans les limites du territoire national, sont soumis à la TVA.

Dans ces conditions, la Direction Générale des Impôts du Burkina Faso est fondée en droit pour réclamer la TVA sur les transports effectués dans les limites du territoire du Burkina Faso.

### ***Assujettissement à la TVA des subventions accordées dans le cadre des activités d'information***

#### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 0141/MEF-DGI du 28 janvier 2005***

(...) Aucune disposition de la législation fiscale actuellement en vigueur ne prévoit l'exonération des subventions [accordées dans le cadre des activités d'information]. Elles doivent être soumises en conséquence à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) dans les conditions de droit commun.

***Modalités d'application de la TVA dans le cadre d'une vente par une société d'un matériel inscrit à l'actif de son bilan à un client détenteur d'une attestation de franchise de TVA***

***— Consultation fiscale, Lettre n° 1668/MEF-DGI du 27 août 2009***

(...) La TVA ne doit pas être facturée à l'acquéreur du matériel cédé. En effet, bien qu'il s'agisse de vente d'un bien usagé, les dispositions de l'article 230 du Code Général des Impôts ne doivent pas être appliquées compte tenu du fait que [la] société n'est pas un négociant en biens d'occasion.

***Portée de l'exonération de la TVA sur les produits pétroliers***

***— Consultation fiscale, Lettre n° 2312/MEF-DGI du 30 décembre 2010***

(...) L'exonération des produits pétroliers prévue à l'article 195 CGI concerne exclusivement la vente de ces produits. Au cas présent, il s'agit des ventes effectuées à la pompe des produits pétroliers, les importations de ces produits restent soumises à la TVA.

En ce qui concerne la déductibilité de la TVA ayant grevé les importations de produits pétroliers, (...) l'article 216 CGI [dispose que] :

- la TVA qui a grevé les importations est déductible lorsque ces produits importés concourent exclusivement à la réalisation d'opérations taxables ;
- la TVA qui les a grevées n'est pas déductible lorsque ces produits importés concourent exclusivement à la réalisation d'opérations non taxables.

Dans le second cas, la TVA acquittée au cordon douanier devient un élément du coût de ces produits.

***Portée de l'exonération de TVA dont bénéficient les établissements d'enseignement privé déclarés d'utilité publique***

***— Consultation fiscale, Lettre n°1089/MEF-DGI du 22 août 2002***

(...) le fait pour [un] centre d'être reconnu par l'État comme un établissement d'enseignement d'utilité publique ne vaut ni franchise, ni dispense en matière de contrôle fiscal. (...) En outre, les seuls avantages liés à une telle reconnaissance résident dans la possibilité de bénéficier de subventions de la part de l'État et/ou des collectivités territoriales d'une part, et l'exonération de TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée) susceptible d'être réclamée sur les recettes générées par l'enseignement dispensé d'autre part. Les établissements d'enseignement privé sont des entreprises à but lucratif. Comme tels, ils sont astreints à la tenue de comptabilité complète et relèvent, sous réserve de leur agrément au Code des Investissements, du régime fiscal de droit commun. Telle est, au plan fiscal, l'interprétation qu'il convient de faire des dispositions de la Loi n° 94-032 du 25 juillet 1994 portant statut de l'enseignement privé en République du Mali.

## ***Conditions d'assujettissement à la TVA des cessions à titre onéreux d'immeubles***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n°1472/MEF-DGI du 20 septembre 2006***

(...) 1) les transactions immobilières [à titre onéreux] sont passibles de la TVA lorsque les immeubles bâtis concernés sont vendus pour la première fois et qu'ils sont bâtis ;  
2) les cessions successives d'immeubles bâtis, c'est-à-dire celles qui interviennent après la première transaction, sont passibles des droits d'enregistrement et de timbre prévus aux articles [268] et suivants du Code Général des Impôts (CGI).

### **2.1.1.2. Territorialité**

## ***Assujettissement à la TVA des communications émises ou reçues des abonnés itinérants (roamers) situés à l'étranger***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n°1075/MEF-DGI du 28 mai 2008***

(...) Conformément aux dispositions de l'article 196 du Code Général des impôts, les opérations [de télécommunication émises et reçues des roamers situés à l'étranger] sont assujetties à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). L'assujettissement desdites opérations à cette taxe résulte du fait qu'elles sont utilisées au Mali. Est réputée utilisée au Mali, toute prestation de service ou opération assimilée rendues par un prestataire établi au Mali ou à l'extérieur, sur l'ordre ou pour le compte d'une personne physique ou morale d'une agence, succursale ou établissement implanté au Mali.

(...) En outre (...), en application des dispositions de l'article 49 du Code Général des Impôts, les sommes allouées en rémunération des opérations en question doivent être prises en compte pour la détermination du résultat fiscal.

## ***Assujettissement à la TVA des rémunérations des prestations de service réalisées par une société en dehors du Mali***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n°2020/MEF-DGI du 17 novembre 2009***

(...) Au regard de la TVA, (...) l'article 196 du Code Général des Impôts (CGI) précise que les opérations se trouvant dans le champ d'application de la TVA ne sont effectivement assujetties à cette taxe que dans la mesure où elles sont réalisées ou utilisées au Mali, le terme « Mali » s'entendant du territoire national et de l'espace aérien. [Par conséquent], les prestations réalisées à l'étranger par [une] entreprise ne sont pas imposables conformément aux dispositions susvisées du Code Général des Impôts relatives à la territorialité de cette taxe. En effet, ces prestations ne sont ni réalisées au Mali ni utilisées dans cet État.

### 2.1.1.3. Assiette

***Exclusion des pénalités de retard d'exécution ou de non-conformité contractuelle de la base de calcul de la TVA***

— ***Consultation fiscale, Lettre n° 1109/MEF-DGI du 9 juillet 2004***

(...) les pénalités [de retard d'exécution ou de non-conformité] représentent la réparation pécuniaire d'un préjudice ou d'un dommage causé dans l'exécution du contrat. Elles ne sont pas, au sens de l'article [199] du Code Général des Impôts, à inclure dans la base de calcul de la TVA.

### 2.1.1.4. Fait générateur - exigibilité

***Modalités de détermination de la base TVA des entreprises de gardiennage, de Police privée et/ou de services***

— ***Lettre-circulaire n° 000015/DNI du 10 décembre 1998 relative aux modes de détermination de la base TVA***

(...) Des problèmes d'incompréhension de la législation fiscale applicable aux entreprises de gardiennage, de police privée et/ou de services [se sont posés].

Ces problèmes ont particulièrement trait à la façon de déterminer la base d'imposition à (...) la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

(...) En matière de [TVA], la base d'imposition est constituée par le prix total réclamé au client pour disposer d'un bien ou d'un service. Des modalités particulières de détermination de la base d'imposition sont prévues, seulement, en faveur des commissionnaires de transports, des transitaires, des déclarants en douane, agences de voyage et les marchands de biens d'occasion.

Il en est de même des intermédiaires qui sont autorisés à inclure dans la base d'imposition les sommes qui leur sont remboursées au franc le franc au titre des dépenses effectuées sur l'ordre ou pour le compte de leurs commettants et justifient auprès de l'Administration des impôts le montant exact de ces débours.

L'examen des factures établies par certaines sociétés de gardiennage a permis de constater que toutes les conditions citées ci-dessus ne sont pas remplies.

Les entreprises de gardiennage et de services, eu égard à leur mode de gestion tel qu'il ressort des factures clients, ne peuvent pas être considérées comme des intermédiaires entre les employés et le client.

Elles mettent les employés à la disposition des clients tout en détenant le pouvoir de recrutement et de licenciement. Dans ces conditions, la somme totale payée par le client représente la contrepartie du service rendu, c'est-à-dire la mise à disposition doit être soumise à la taxe comme telle.

Il n'y a donc pas à faire de distinction entre la part représentative de la marge revenant à l'entreprise et les charges intermédiaires (salaires des employés, charges fiscales ou de sécurité sociale) incorporées dans le prix total réclamé au client.

#### ***Portée de l'obligation de retenue de la TVA sur les paiements et avances***

##### ***— Consultation fiscale, Lettre n°1494/MF-DGI du 29 juillet 2008***

(...) Conformément aux dispositions de l'article 206 du Code Général des Impôts, la retenue de la Taxe sur la Valeur Ajoutée doit être effectuée par [l'entreprise] au moment de chaque paiement y compris les avances. (...) La garantie de l'avance de démarrage par voie de cautionnement bancaire ne modifie pas cette règle.

#### ***Précisions quant à l'exigibilité de la TVA pour le transport de marchandises***

##### ***— Consultation fiscale, Lettre n°0790/MF-DGI du 17 avril 2009***

(...) En application des dispositions de l'article 206 du Code Général des Impôts, la TVA est exigible, pour les transports, au moment de l'encaissement du prix ou des acomptes. Dans ces conditions, aucune suspension du paiement de la taxe ne peut être autorisée en fonction de la situation ou de la nature des marchandises transportées. En ce qui concerne les prestations, la seule exception prévue pour l'exigibilité de la taxe est l'acquiescement d'après les débits et cette faveur est accordée par le Directeur Général des Impôts à la demande du redevable légal de la taxe.

### **2.1.1.5. Déductions**

#### ***Conditions d'application de la règle du prorata prévue en matière de déduction de la TVA***

##### ***— Instruction n° 006 du 14 septembre 1999 relative aux conditions d'application de la règle de prorata prévue en matière de déduction de la TVA dans le cadre [de l'article 216 et suivants] du CGI***

La présente instruction a pour objet de préciser le principe (I), ainsi que les conditions pratiques de détermination (II) de la règle de prorata prévue en matière de déduction de la TVA, assortie des mesures de régularisation, ce en application notamment [de l'article 216 et suivants] du CGI (...).



## I. PRINCIPE

Suivant ses mécanismes, la TVA ayant grevé les biens et services acquis par une entreprise, ne peut donner lieu normalement à déduction par imputation dans le même mois, sur la taxe calculée au titre de l'opération imposable, que dans le cas où ces biens et ces services sont effectivement affectés ou utilisés à la réalisation de cette opération imposable.

Quant à la taxe avancée, en ce qui concerne l'acquisition des biens et services aux opérations légalement exonérées ou situées hors du champ d'application de cette taxe, elle n'ouvre pas droit au bénéfice de la déduction, sauf en matière d'exportation pour rendre celle-ci affranchie de taxe sur sa valeur globale.

De la sorte, les entreprises réalisant concurremment des opérations taxables et des opérations non taxables, la déduction devient partielle et elle est pratiquée suivant la règle de prorata telle qu'énoncée par [l'article 216] du Code Général des Impôts, en ces termes :

Article [216] : « *Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la Taxe sur la Valeur Ajoutée qui a grevé les biens et services qu'ils acquièrent ou qu'ils se livrent à eux-mêmes dans les limites ci-après :*

- a) lorsque ces biens et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe qui les a grevés est déductible intégralement ;*
- b) lorsqu'ils concourent exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe qui les a grevés n'est pas déductible ;*
- c) lorsque leur utilisation aboutit concurremment à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, seule une fraction de la taxe qui les a grevés est déductible. »*

Suivant l'article [216] susvisé, le prorata pour déterminer la déduction de la TVA, lorsque le chiffre d'affaires est partiellement imposé, devient la seule et unique alternative, ce nonobstant le fait que l'entreprise ayant la qualité d'assujetti partiel connaisse initialement la destination des acquisitions pour les opérations imposables ou les opérations non imposables. (...)

## II. DÉTERMINATION DE LA RÈGLE DE PRORATA

Trois méthodes de détermination du prorata, prévalent en l'occurrence, d'abord initialement à titre provisoire pour les entreprises déjà en activité (1) et ensuite à titre prévisionnel pour les entreprises nouvellement créées (2) et enfin à titre définitif pour servir de régularisation pour le prorata provisoire et prévisionnel, lorsque les éléments comptables de l'année considérée, sont effectivement arrêtés (3).

### **1) Détermination du prorata à titre provisoire :**

Le prorata provisoire est déterminé pour les entreprises déjà en activité, en fonction de l'importance du chiffre d'affaires taxable par rapport au chiffre d'affaires global, ce au regard des articles [216] et [218] du CGI qui précisent à ce sujet ce qui suit :

Article [216] : « (...) *lorsque leur utilisation aboutit concurremment à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, seule une fraction de la taxe qui les a grevés est déductible »*

Article [218] : « La fraction visée à l'article 216 ci-dessus est égale au montant de la taxe multiplié par le rapport entre :

- le montant annuel des recettes afférentes à des opérations ouvrant droit à déduction (numérateur) ;
- et le montant annuel des produits de toute nature à l'exclusion des cessions d'éléments de l'actif immobilisé, des subventions d'équipement, des indemnités d'assurance ne constituant pas la contrepartie d'une opération soumise à la Taxe sur la Valeur Ajoutée, et des débours (dénominateur).

Ce rapport, exprimé en pourcentage, est dénommé prorata. Il est arrondi à l'unité supérieure. Les recettes et produits s'entendent tous frais, droits et taxes compris à l'exclusion de la Taxe sur la Valeur Ajoutée elle-même.

Le montant des livraisons à soi-même est exclu des deux termes du rapport. »

Ainsi, au début de chaque année, les assujettis réputés mixtes doivent déterminer sur la base des données comptables réelles de l'année précédente, la fraction de leur chiffre d'affaires soumis effectivement à la TVA et le chiffre d'affaires total annuel, comprenant les opérations exonérées, pour dégager le prorata définitif de déduction.

Il est à noter que ce prorata définitif ainsi obtenu, servira à un double titre :

- d'une part, à régulariser les déductions faites à titre provisoire l'année précédente, suivant le prorata provisoire,
- et d'autre part, à constituer un prorata provisoire pour les opérations de déduction de l'année en cours qui seront régularisées l'année suivante à titre définitif avec la même méthode de calcul.

Le prorata provisoire ou définitif est arrondi à l'unité supérieure, de sorte qu'une entreprise pour laquelle le prorata au cours de l'année 1998 donne par exemple un pourcentage de 79,01 %, la TVA correspondante sera déductible provisoirement dans la limite de 80 % de son montant et pour chacune des acquisitions faites en 1999.

Dans le calcul du pourcentage de déduction, servant de prorata au titre d'une année civile du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre, entrent en ligne de compte, différents éléments, tant au numérateur qu'au dénominateur.

D'abord, le numérateur doit comprendre cumulativement :

- d'une part, le montant annuel des recettes afférentes à des opérations taxables ouvrant droit à déduction,
- d'autre part, les opérations d'exportation exonérées qui ouvrent droit à la déduction, ce dans les conditions des dispositions combinées des articles [195] et [210] du CGI.

Ensuite, le dénominateur doit mentionner le chiffre d'affaires global et annuel, y compris le chiffre d'affaires annuel exonéré, à l'exclusion des opérations énumérées à l'article [195], à savoir :

- les cessions d'éléments d'actifs, lorsqu'elles sont dispensées de la TVA ;
- les subventions d'équipement reçues de l'État ;
- les indemnités d'assurance ne constituant pas la contrepartie d'une opération soumise à TVA ;

- des débours qui concernent généralement les avances faites par l'assujetti intervenant pour le compte de son client, sans que cela ne constitue, en fait, à son niveau une opération imposable.

À titre d'exemple en matière de transport, il n'y a de débours que lorsque l'assujetti avance des frais pour le compte de son client à raison d'une vente départ ou sortie usine, à la différence de la vente franco-domicile auquel cas le transport étant assuré directement par l'assujetti est imposable, ne donne pas lieu, par conséquent, à débours.

Au niveau des deux termes du rapport numérateur et dénominateur :

- suivant l'article [218], les recettes et le chiffre d'affaires sont hors TVA, en y intégrant, toutefois, les autres frais, droits et taxes.
- suivant l'article [225] in fine, le montant des livraisons à soi-même en est exclu.

S'agissant des opérations de ventes faites sous douane, c'est-à-dire pour les biens bénéficiant d'un régime suspensif, (...) le montant ne doit figurer sur aucun des termes du prorata – numérateur et dénominateur – lorsque la cession est faite en exonération de TVA, à des personnes ou organismes internationaux ayant droit légalement à des immunités en matière fiscale et douanière.

L'exclusion de ce genre d'opérations procède des dispositions combinées des articles [187] et [198] du CGI en vertu desquels l'opération relevant du régime de la TVA doit s'effectuer au Mali, alors que la cession faite sous douane est considérée juridiquement faite en exterritorialité, dès lors que la vente n'interrompt pas en fait le régime suspensif qui reste en l'état.

## **2) Détermination de la règle de prorata à titre prévisionnel pour les nouvelles entreprises prenant la qualité d'assujetti à la TVA**

La détermination du prorata à titre prévisionnel est une forme de prorata provisoire, parce qu'elle est appelée à entraîner par la suite une régularisation en matière de déduction.

Aux termes de l'article [219] du CGI : *« le prorata prévu ci-dessus est déterminé provisoirement en fonction(...) Pour les nouveaux assujettis des recettes et produits provisionnels ».*

Selon cet article, les entreprises nouvellement créées qui acquièrent la qualité de redevable de la TVA, mais ne devenant pas pour autant assujetties à cette taxe pour l'ensemble de leurs affaires, doivent dans ce cas de figure, déterminer à titre provisoire le pourcentage du prorata, d'après les prévisions d'exploitation.

A cet égard, l'équation qui sert à la détermination du prorata doit être formulée à l'identique que celle prévue par l'article [218] du CGI, sauf qu'elle repose cette fois-ci sur des données prévisionnelles.

Les entreprises initialement exonérées, et par suite devenues imposables par rapport à la modification de leur activité ou pour tout autre motif fondé, pourront bénéficier du pourcentage prévisionnel, si, bien entendu, leur activité ne devient taxable que partiellement.

Toutes les entreprises concernées par le prorata prévisionnel peuvent déduire également, la TVA ayant grevé les biens en tant qu'immobilisations, se trouvant dans leur stock.

La régularisation des déductions opérées initialement suivant le prorata provisoire ou prévisionnel, est faite dans les conditions du prorata définitif dont les précisions sont données ci-après, en ce qui concerne aussi bien les biens et services d'une manière générale, que les immobilisations.

### 3) **Détermination du prorata à titre définitif** :

Comme le pourcentage de prorata, en résultant des éléments comptables de l'année précédente, ne peut être que provisoire pour l'année en cours, il est normal qu'à l'expiration de celle-ci, de le reconstituer sur des bases exactes, pour pouvoir procéder à la régularisation par rapport au pourcentage provisoire.

À cet égard, l'article [219] du CGI énonce le principe général de la régularisation (a) et les articles [220] et [221] du CGI prévoient un régime de régularisation afférent aux immobilisations (b).

#### a) Régularisation en matière de déductions au moyen de détermination de prorata définitif pour les acquisitions autres que les immobilisations :

Puisque les articles [220] et [221] du CGI traitent respectivement du régime de régularisation de la déduction des immobilisations, il s'ensuit, a contrario qu'il reste réservé à l'article [219] du CGI, la régularisation des déductions des biens et services ne constituant pas des immobilisations.

Ce dernier article [219] du CGI précise justement en substance ce qui suit : « *Le prorata prévu à l'article 218 ci-dessus est déterminé provisoirement en fonction des recettes et produits réalisés l'année précédente. (...) Le prorata définitif est arrêté au plus tard le quinzième jour du mois de mai de l'année suivante. Les déductions opérées sont régularisées en conséquence dans le même délai.* »

De l'application de l'article [219] susvisé, il est procédé selon le cas à un complément de déduction, si le prorata définitif excède le prorata provisoire et à un reversement partiel de la taxe déjà déduite, si le prorata définitif est inférieur au prorata provisoire, ce quelle que soit la différence de pourcentage dégagé en plus ou en moins.

Sur cette base, la régularisation doit s'opérer systématiquement, même étant entendu que ce faible pourcentage devient forcément 1 point, en considérant que le prorata est fixé légalement à l'unité supérieure.

Toujours suivant l'article [219] susvisé, la date du 15 [mai] est retenue comme dernier délai pour effectuer le reversement éventuellement constaté, ce au moyen de la déclaration déposée avant le 15 [mai], concernant le chiffre d'affaires du mois d'[avril], conformément à l'article [110-2] du CGI.

L'entreprise peut établir le prorata définitif à l'avance dès le mois de janvier ou immédiatement après, en anticipant la régularisation sur la déclaration du mois de février

concernant le chiffre d'affaires du mois de janvier, ou sur la déclaration du mois de mars, concernant le chiffre d'affaires du mois de février.

Suivant l'article [207] du CGI, il convient d'entendre par biens ne constituant pas des immobilisations :

- les matières premières et assimilées entrant dans la composition des produits taxables ou qui, n'entrant pas dans le produit fini, sont détruites ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une opération de fabrication des mêmes produits, comme par exemple l'électricité, le gaz ou la vapeur d'eau ;
- les biens destinés à être revendus dans le cadre d'une opération taxable ;
- les services entrant dans le prix de revient d'opérations ouvrant droit à déduction et il s'agit suivant l'article [188] du CGI de « *toutes les activités qui relèvent du louage d'industrie ou du contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à exécuter un travail quelconque moyennant rémunération* ».

En ce qui concerne les entreprises partiellement assujetties à la TVA, si le prorata, tel qu'il est déterminé ci-dessus, est uniforme pour l'ensemble des biens et services, en revanche, la régularisation s'exerce différemment selon qu'il s'agisse de biens ne constituant pas des immobilisations ou des biens constituant des immobilisations.

b) Régularisation en matière de déduction concernant les immobilisations :

Pour les immobilisations qui ouvrent droit à la déduction, à l'exclusion, bien entendu des immobilisations prévues aux articles [209] à [215] du CGI qui restent grevées de taxe, c'est le système de régularisation dit des variations du prorata dans le temps, caractérisé par un seuil de variation de points.

Ce système se différencie nettement du système de régularisation de déduction des biens et services autres les immobilisations, précisé ci-dessus.

Même, au niveau des immobilisations, il existe en matière de régularisation des déductions, une distinction selon qu'il est question d'immobilisations d'une manière générale (b1) ou d'immobilisations qui constituent des immeubles en cas de cession (b2)

b1) Régularisation en matière de déduction concernant un bien constituant une immobilisation :

L'article [220] du CGI précise à ce sujet ce qui suit : « *Lorsque le prorata définitif afférent à chacune des quatre années suivant celle de l'acquisition ou de la première utilisation d'un bien constituant une immobilisation varie de plus de cinq points par rapport au prorata définitif retenu pour effectuer la déduction précédente, il est procédé soit au reversement, soit à la déduction complémentaire d'une fraction de la taxe ayant grevé initialement l'immobilisation. Cette fraction est égale au cinquième de la différence entre le produit de la taxe ayant grevé le bien par le prorata définitif de l'année d'acquisition et le produit de la même taxe par le prorata définitif de l'année considérée.* »

Cet article [220] traite des biens considérés comme des immobilisations au sens comptable qui est également retenu en matière de détermination du bénéfice imposable des entreprises, c'est-à-dire qu'il s'agit des éléments d'actif acquis à titre durable pour servir de moyens d'exploitation.

Ainsi, pour les biens constituant une immobilisation, lorsqu'une différence en plus ou en moins excédant 5 points par rapport au prorata initial, apparaît au titre de l'année suivant celle de l'acquisition ou de l'une des quatre années suivantes, l'entreprise a deux possibilités, soit elle a droit à un complément de déduction, soit elle est tenue d'effectuer un reversement partiel de TVA.

Cette régularisation intervient chaque année depuis le premier janvier de l'année suivant celle de l'acquisition, jusqu'à la quatrième année et en cas de reversement, la TVA y afférente doit correspondre au montant de la déduction antérieure, atténuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'une année civile écoulée depuis la date d'acquisition.

Exemple : il est supposé qu'une entreprise a acquis un bien en 1997, en payant consécutivement une TVA de 2.000.000 FCFA et le prorata (calculé d'après les recettes de l'année 1996) est de 69,05 % et arrondi à l'unité supérieure, il devient 70 %.  
TVA déduite initialement :  $2.000.000 \times 70 \% = 1.400.000$  FCFA

Une première régularisation consistant à la déduction complémentaire à l'expiration de l'année d'acquisition du bien concerné, c'est-à-dire l'année 1997, sur la base du prorata définitif nouvellement calculé au début de l'année 1998 en pourcentage, d'après les données comptables réelles de l'année 1997.

C'est ce prorata définitif de l'année intervenant après celle de l'acquisition qui est appelé à servir de référence chaque année, jusqu'à la quatrième année pour dégager la différence éventuelle avec les autres prorata définitifs, en vue d'une régularisation tenant compte toujours de la différence des 5 points.

Si par hypothèse, les proratas ultérieurs, seront les suivants :

- le prorata définitif calculé en 1998 d'après les recettes de 1997 est égal à 78 %, d'où une déduction complémentaire de  $78 \% - 70 \% = 8 \%$
- les proratas calculés d'après les recettes de 1998 à 2001 = 100 %

Cette entreprise pourra déduire, au début de chacune des quatre années 1999, 2000, 2001 pour le bien acquis en 1997, un complément de TVA égal chaque fois à  $2.000.000 \times 22 \% \times 1/5 = 88.000$  FCFA

La période devant être observée pour l'application du prorata est de cinq ans, en prenant en compte à cet effet l'année d'acquisition 1997, en application de l'article [223] du CGI qui énonce que « *l'année au cours de laquelle ont eu lieu l'acquisition ou la cession des biens, [le début ou la cessation d'activité ou la perte de la qualité d'assujetti] est comptée pour une année* ».

À l'expiration de la quatrième année suivant celle de l'acquisition, une dernière vérification de la régularisation intervient, en faisant l'addition des reversements ou des déductions pour que les uns balancés aux autres, le résultat ne puisse dépasser la fraction égale au cinquième dont il s'agit.

De même, lorsqu'il existe des événements qui font que les immobilisations cessent d'être affectées à des opérations soumises à la TVA, comme la cessation, il y a obligation de régulariser dans les mêmes conditions.

### **Exemple de régularisation portant sur une machine :**

1- **Données** : une entreprise acquiert le 1<sup>er</sup> juillet 1998 une machine et récupère à cette occasion la TVA d'un montant de 10.000.000 FCFA qui lui a été facturée. On suppose que l'entreprise projette, en raison des difficultés qu'elle rencontre, de cesser son activité en début d'année 2000 et que la machine reste dans les locaux, sans pouvoir être vendue.

2- **Solution** : le montant de la régularisation implique les calculs suivants :

- la déduction initiale effectuée en juillet 1998, s'élève à 10.000.000 FCFA
- le nombre d'années civiles ou de fractions d'années civiles écoulées depuis l'acquisition est de trois (1998, 1999, 2000) ;
- l'entreprise devra donc reverser les deux cinquièmes de la déduction initiale :  
 $10.000.000 \times 2/5 = 4.000.000$  FCFA.

3- **Autres hypothèses** : en observant ces mêmes règles de calcul de la TVA à reverser, il est pris plusieurs hypothèses en ce qui concerne l'année de cessation, pour évaluer la partie de la TVA déjà déduite, devant faire faire l'objet de reversement :

- cessation d'activité en 1998 : reversement des 4/5.....8.000.000 FCFA
- cessation d'activité en 1999: reversement des 3/5.....6.000.000 FCFA
- cessation d'activité en 2000 : reversement des 2/5.....4.000.000 FCFA
- cessation d'activité en 2001 : reversement des 1/5.....2.000.000 FCFA

Si la cessation d'activité s'opère en 2002 ou plus tard, aucun versement ne devra être effectué, puisque le délai de régularisation sera expiré à cette période.

### **b2) Régularisation en matière de déduction concernant une immobilisation constituant un immeuble en cas de sa cession**

À cet égard, l'article [221] du CGI précise ce qui suit :« *Lorsqu'un bien immeuble constituant une immobilisation est cédé avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de son acquisition ou sa première utilisation, l'assujetti doit reverser une fraction de la taxe initialement déduite corrigée éventuellement des rectifications prescrites aux articles [219] et [220] ci-dessus.*

*Cette fraction est égale au montant de la taxe effectivement déduite diminué d'un cinquième par année civile ou partie civile écoulée depuis la date d'acquisition ou de première utilisation de l'immobilisation en cause »*

En application de l'article [221] du CGI, la régularisation en matière de déduction de la TVA est liée à la cession d'une immobilisation constituant un immeuble, lorsqu'elle intervient avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de son acquisition ou de sa première utilisation.

Cette régularisation de la déduction doit s'appliquer aussi bien aux entreprises assujetties à la TVA sur l'intégralité de leur chiffre d'affaires, que celles qui réalisent concurremment des affaires taxables et des affaires exonérées.

Ainsi, l'obligation de régulariser la déduction initiale n'existe qu'autant que la cession qui la justifie se produit avant le commencement de la quatrième année suivant celle de l'acquisition du bien (ou ce qui revient au même avant l'expiration de la troisième année suivant celle de l'acquisition).



En conséquence, aucun reversement n'est exigible, lorsque la cession a lieu au cours de la quatrième année suivant celle de l'acquisition de l'immeuble.

La somme à reverser est égale à la déduction initiale atténuée d'un cinquième par année ou partie d'année écoulée, ce depuis la date de prise de naissance du droit à déduction (acquisition ou utilisation).

La régularisation doit se concrétiser en cas de cession, en tout état de cause avant le 15 du mois qui suit celui de la réalisation de la vente, ce au moyen de la déclaration spontanée du mois de la réalisation de la cession.

Il est à noter que la perte de la qualité d'assujetti à la TVA, consécutivement notamment à une cessation de l'activité taxable, est assimilée en l'occurrence, à la cession et ce faisant, la régularisation de la déduction doit se faire dans les mêmes conditions.

### **Exemple de régularisation portant sur un immeuble**

#### **1) Régularisation en cas de taxation globale de l'activité :**

**i. Données :** une entreprise imposable sur l'ensemble de son chiffre d'affaires, a acheté en mars 1997 un immeuble pour le destiner à son activité et elle a déduit à cette période la TVA à concurrence de 70.000.000 FCFA. Elle vient de revendre cet immeuble en août 1999.

**ii. Solution :** comme l'opération a lieu à l'intérieur du délai de quatre ans relatif à la régularisation, l'entreprise devra reverser une partie de la taxe initialement déduite :

- un nombre d'années civiles ou fractions d'années civiles écoulées depuis l'acquisition est de trois ans (1997, 1998, 1999), d'où le bénéfice de la déduction de 3/5 sur 70.000.000 FCFA, soit 42.000.000 FCFA
- le montant de la reversée sera de  $70.000.000 \times 2/5 = 28.000.000$  FCFA

#### **iii. Autres hypothèses :**

- Revente en 1997 : reversement de 4/5
- Revente en 1998 : reversement de 3/5
- Revente en 1997 : reversement de 2/5
- Revente en 1997 : reversement de 1/5
- Revente en 2001 ou après : pas de reversement, le délai de régularisation étant expiré.

**2) Régularisation en cas de taxation partielle de l'activité :** une entreprise assujettie à la TVA sur 70 % de son activité n'a pu déduire qu'une somme de  $70.000.000 \times 70 \% = 49.000.000$  FCFA

Considérant que le bien immeuble sera revendu au cours de l'année suivant celle de l'acquisition et que chaque année ou fraction d'année écoulée comptant pour une année, constitue 1/5 à faire valoir au titre des déductions, le versement portera donc sur  $49.000.000 - (49.000.000 \times 3/5) = 19.600.000$  FCFA

Il ressort que les assujettis mixtes réalisant concurremment des opérations taxables et des opérations non taxables, doivent adopter la même méthode de régularisation que celle des



entreprises taxées globalement, sauf que le montant de la déduction servant de base a été réalisé partiellement et dont il faut en tenir compte.

Si l'entreprise conserve en utilisation l'immeuble pendant 4 ans et le cède ensuite lors de cette dernière année, la période de l'année d'acquisition constitue pour le calcul une année et il en est de même pour l'année de cession, la déduction correspondra à 4/5 du montant déjà déduit et l'entreprise régularisera en versement seulement 1/5 de ce qui a été antérieurement déduit.

Après l'écoulement de la quatrième année, aucune régularisation ne doit intervenir, consécutivement à la cession opérée après ce délai.

**REMARQUE** : en cas de fusion, avec une autre entreprise taxable sur l'ensemble du chiffre d'affaires, le maintien de l'avantage de déduction reste acquis pour la première entreprise en cause.

Elle peut, si les biens immobilisés ne sont pas atteints par le délai de quatre ans susvisé, transférer purement et simplement à la société absorbante ou nouvelle le bénéfice de la déduction dont elle dispose à la date où elle cesse juridiquement d'exister.

En effet, il est considéré du point de vue droit strict que la société absorbante ou nouvellement créée par la fusion, ayant bénéficié des apports en biens, est censée continuer la même activité et dès lors, elle est comme subrogée, en matière de déduction, notamment les droits et obligations de l'entreprise absorbée ou fusionnée.

***Exemples d'application du principe de l'affectation et la règle du prorata général***

***— Instruction n° 0011 du 11 novembre 2004 relative aux modalités d'application de la loi n° 04-09 du 14 janvier 2004 portant modification du Code Général des Impôts***

**(...) article [216 et suivants] du CGI :**

Les dispositions des articles [216 et suivants du CGI] sont relatives au traitement de la TVA acquittée en amont par les assujettis redevables de cette taxe. Elles concernent les modalités de récupération de la TVA ayant grevé les éléments du prix de revient des biens et/ou services se trouvant dans le champ d'application de la taxe c'est-à-dire en fait l'application du régime des déductions financières. Elles sont issues de la loi n° 99-012 du 1<sup>er</sup> avril 1999 adoptée dans le cadre de transcription dans la législation nationale des dispositions de la directive n° 02/CM/UEMOA portant harmonisation du régime de la TVA dans les États membres de l'UEMOA.

En vue de la récupération de la TVA payée ou facturée en amont, cette directive a institué un prorata général de déduction par souci de simplification. Ce mode de récupération de la taxe a engendré des effets économiques pervers notamment en ce qui concerne les redevables partiels. En effet, toute la TVA non récupérée par l'entreprise devient un élément du coût définitif qui affecte ainsi négativement la compétitivité des entreprises. Ces effets pervers étant contraires à l'esprit même de la directive précitée, ils ont été corrigés en revenant au principe dit de l'« affectation » en vigueur au Mali jusqu'au 31 décembre 1999 et qui est issu

de la loi n° 90-115/AN-RM du 30 décembre 1990. Selon ce principe, l'attitude à adopter pour la récupération de la taxe (TVA) d'amont est la suivante :

- la TVA ayant grevé les biens et services qui concourent exclusivement à la réalisation d'une ou de plusieurs opérations ouvrant droit à déduction est entièrement déductible ;
- la TVA ayant grevé les biens et services qui concourent exclusivement à la réalisation d'une ou de plusieurs opérations n'ouvrant pas droit à déduction n'est pas déductible ;
- la TVA ayant grevé les biens et services qui concourent concurrentement à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres non est en partie déductible. Cette partie déductible est déterminée en appliquant au montant de la taxe en cause un pourcentage de déduction appelé prorata. Le prorata n'est pas autre chose qu'un outil, un instrument qui sert à déterminer la fraction de taxe déductible lorsque l'affectation des biens et/ou services est mixte.

Il résulte du rapport existant entre le montant annuel des recettes et des produits afférents à des opérations ouvrant droit à déduction et le montant annuel des recettes et des produits de toutes natures afférents à l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise. En tout état de cause, les règles de calcul du prorata n'ont pas été affectées par l'adoption de la loi n° 04-009 rappelée ci-dessus. C'est seulement l'utilisation du prorata qui a connu un changement en ce sens que le ratio doit être désormais utilisé dans le seul cas des affectations mixtes de biens et/ou services. L'attention des agents est cependant appelée sur le fait que l'analyse des conséquences de certains actes réglementaires (Arrêtés, décisions, etc.) sur le prorata a amené l'administration fiscale à exclure, à compter de l'adoption de la loi visée ci-avant, des deux termes (numérateur et dénominateur) du prorata, les recettes et les produits afférents à des opérations ouvrant droit à déduction, mais qui vise à préserver les droits des assujettis redevables. Il est précisé que le retour au principe de l'affectation n'affecte pas les règles régissant les conditions de fond et de forme en matière de déduction de la TVA d'amont.

Concernant l'article [57 du LPF], la modification vise à prendre en compte la prorogation du délai imparti aux contribuables relevant du régime réel d'imposition pour le dépôt des déclarations annuelles de résultats. Ce délai a été porté du 31 mars au 30 avril de l'année suivant celle de la clôture de l'exercice comptable. La régularisation des comptes de TVA ne peut donc pas intervenir avant l'expiration de ce nouveau délai. Aussi, le délai limité de régularisation des comptes de TVA a été porté du 15 avril au 15 mai de chaque année civile.

### **Exemples d'illustration**

Exemple n° 1/ : soit une entreprise de travaux publics qui a exécuté en mars 2004 les deux marchés suivants :

Marché A (exonéré) :

- Montant des travaux exécutés.....120.000.000
- TVA sur achats de matériaux.....0

Marché B (imposable)

- Montant des travaux exécutés.....300.000.000 HT
- TVA sur achats de matériaux.....35.000.000

Le montant de TVA afférente aux frais généraux (loyers, réparations de matériel, électricité, téléphone, eau, etc.) est de 4.000.000. Les factures correspondantes ont été acquittées le 18 mars 2004.

**1) Question :** déterminer le montant de la TVA nette à verser par l'entreprise au titre du mois de mars en appliquant successivement le principe de l'affectation et la règle du prorata général.

TVA Brute/marché A = 0 (ce marché est exonéré)

TVA Brute/marché B = 300.000.000 x 18 % = 54.000.000

• Total TVA facturée = 0 + 54.000.000 = 54.000.000

Prorata =  $\frac{300.000.000}{420.000.000} = 71,4\%$  arrondi à 72 %.

#### Calcul de la TVA déductible

• **Marché A :** ce marché est exonéré. Aucune déduction n'est autorisée selon les principes exposés ci-dessus.

• **Marché B :**

- Sur les achats de matériaux : 35.000.000

- Sur les frais généraux (4.000.000 x 72 %) = 2.880.000

**TOTAL TVA déductible : 35.000.000 + 2.880.000 = 37 880.000**

**TVA nette à payer : 54.000.000 – 37.880.000 = 16.120.000**

**2) Question :** Sachant que la TVA sur les frais généraux communs s'élève à 10.000.000, on demande de calculer le montant de la TVA nette selon le principe de l'affectation et d'après la règle du prorata général

Prorata =  $\frac{400.000.000}{880.000.000} = 45,4\%$  arrondi à 46 %.

**TOTAL TVA Brute** = 72.000.000 + 0 = 72.000.000

TVA déductible sur achats du secteur imposable = 45.000.000 (100 %)

TVA déductible achats du secteur exonéré = 0 (0 %)

TVA déductible/frais généraux communs = 10.000.000 x 46 % = 4.600.000

**TOTAL TVA déductible (45.000.000 + 4.600.000) = 49.000.000**

**TVA nette à payer = 72.000.000 - 49.600.000 = 22.400.00**

***Modalités de récupération de la TVA ayant grevé au cordon douanier des marchandises destinées à la réalisation d'affaires exonérées et application de la règle du prorata***

***— Consultation fiscale, Lettre n° 0283/MEF-DGI du 15 février 2006***

(...) L'article [216] du Code Général des Impôts précise les modalités de récupération de la TVA payée ou facturée en amont. Le mode de récupération institué par les dispositions de l'article précité est celui de l'affectation et selon ce principe, la TVA ayant grevé, en amont, des biens et/ou services affectés à la réalisation d'opérations exonérées n'est pas déductible. Il en est ainsi de la TVA acquittée au cordon douanier et afférente à des biens affectés à la réalisation d'affaires exonérées. Le montant de la taxe ainsi acquittée doit être considéré comme un élément du prix de revient du produit importé.

Concernant le prorata, il résulte du rapport entre le montant annuel des recettes et des produits afférents à des prestations ouvrant droit à déduction et le montant annuel des recettes et des produits de toutes natures afférents à l'ensemble des opérations réalisées par l'entreprise. Le montant des produits afférents aux opérations exonérées doit figurer au seul dénominateur pour le calcul du prorata.

***Notion d'opérations taxables dans le cadre de l'application de la règle du prorata***

***— Consultation fiscale, Lettre n°1167/MEF-DGI du 25 septembre 2002***

(...) La notion d'opérations taxables recouvre deux réalités à savoir :

- 1) les affaires qui se trouvent dans le champ d'application de la TVA et qui ont effectivement supporté cette taxe ;
- 2) les affaires qui se trouvent dans le champ d'application de la TVA et qui, bien que n'ayant pas été soumises à cette taxe, sont néanmoins assimilées à celles qui sont effectivement taxées. Il s'agit ici notamment des exportations et services connexes.

Les produits afférents aux deux types d'affaires examinées ci-dessus constituent le numérateur de la fraction. Quant au dénominateur, il comprend, outre le numérateur, les produits ordinaires liés aux affaires exonérées et non assimilées aux affaires soumises à la TVA.

***— Consultation fiscale, Lettre n°0862/MEF-DGI du 29 avril 2009***

(...) Les opérations assujetties à la TVA, mais bénéficiant d'une franchise liée à la qualité du client sont considérées comme des opérations taxables. De telles opérations ouvrent droit à déduction.

### ***Précisions quant à l'application de la règle du prorata***

#### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 0862/MEF-DGI du 29 avril 2009***

(...) 1) le montant des livraisons à soi-même est à exclure des deux termes (numérateur et dénominateur) du rapport ;

2) les produits afférents à des opérations ouvrant droit à déduction, mais qui ont bénéficié d'une franchise sont à inscrire aux deux termes du rapport. Il s'agit là d'une tolérance administrative qui vise à préserver le droit à déduction des assujettis redevables et à épargner ces derniers des conséquences néfastes de mesures dérogoires au régime normal.

### ***Déductibilité de la TVA dans le cadre d'opérations qu'entretiennent deux entreprises dont l'une bénéficie d'une franchise de TVA sur la base d'une convention signée par l'État***

#### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 0506/MEF-DGI du 8 mars 2011***

(...) En application des dispositions de l'article 216 du Code Général des Impôts, la TVA qui a grevé les acquisitions de biens et/ou services qui concourent exclusivement à la réalisation d'opérations non taxables n'est pas déductible. Dans ces conditions, la TVA non récupérée devient un élément du coût définitif des biens et/ou services.

[L'entreprise] qui traite avec des bénéficiaires de franchise de TVA (sur la base d'une convention, d'un arrêté ou d'une mesure exceptionnelle du ministre des Finances) peut déduire le montant de la TVA qui a grevé l'acquisition des biens et/ou services qu'ils vendent en franchise de la TVA. En effet, l'absence d'obligation de facturation de TVA au cas présent n'est pas liée à la nature des biens et services sur lesquels portent les transactions.

Il s'agira alors pour [l'entreprise en question] de faire la différence entre opérations exonérées et opérations réalisées en franchise de TVA.

### ***Limitation du droit à déduction de la TVA pour les entreprises imposées suivant le régime de l'Impôt Synthétique***

#### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1994/MEF-DGI du 1<sup>er</sup> novembre 2010***

(...) Il est interdit, aux termes de l'article 115 du Livre de Procédures Fiscales (LPF), aux entreprises imposées suivant le régime de l'Impôt Synthétique de mentionner la TVA sur les factures qu'elles délivrent à leurs clients. Dans ces conditions et en application des dispositions de l'article 225 du Code Général des Impôts, les clients des entreprises soumises à l'Impôt Synthétique ne peuvent pas exercer le droit à déduction.

En effet, pour être déductible la taxe doit être mentionnée distinctement par le vendeur ou le prestataire de services sur la facture.

Enfin, (...) la fraction représentative de la TVA dans le montant de l'Impôt Synthétique correspond à une TVA nette.

En conséquence, les clients des entreprises soumises à l'Impôt Synthétique ne peuvent pas déduire ce montant de la TVA brute qu'ils ont collecté.

***Traitement réservé à la cession d'un ensemble de matériels, équipement et pièces de rechange d'une entreprise à une autre***

***— Consultation fiscale, Lettre n° 1419/MEF-DGI du 17 juillet 2008***

(...) Il ressort des dispositions de l'article 222 du Code Général des Impôts (CGI) qu'en cas de cessation d'activité, l'entreprise a l'obligation de reverser une fraction de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ayant grevé les biens d'immobilisation et qui a été récupérée par le mécanisme des déductions financières. Cette fraction est égale au montant de la TVA effectivement déduit diminué d'un cinquième par année civile ou partie d'année civile écoulée depuis la date d'acquisition ou de première utilisation de chaque bien d'immobilisation.

(...) Pour l'application des dispositions précitées, l'année au cours de laquelle a eu lieu l'acquisition ou la cession de chaque bien, le début ou la cessation d'activité est comptée pour une année entière.

La régularisation par reversement du montant de la TVA initialement déduit se fait auprès du service des Impôts qui gère le dossier fiscal de l'entreprise cédante.

***Portée du droit à déduction de la TVA en cas d'omission***

***— Consultation fiscale, Lettre n° 0057/MEF-DGI du 12 janvier 2005***

(...) 1) le droit à déduction ne peut pas, en l'état actuel de la législation fiscale, être exercé à l'égard des sommes ayant fait l'objet de régularisation après l'expiration du délai légal. (...) Ce délai a été porté du 15 avril au 15 mai dans le cadre de l'adoption de la Loi n° 04-009 du 14 janvier 2004 portant modification du Code Général des Impôts ;

2) seules les sommes afférentes à la TVA non récupérable sont en principe admises en déduction dans la détermination du résultat fiscal. En conséquence, le montant de la TVA déductible (y compris les régularisations) est à exclure dans le processus de détermination du résultat fiscal. Si un tel montant a été passé dans les charges lors de la détermination du résultat comptable, il convient de le réintégrer à ce résultat dans le cadre du remplissage de la déclaration d'impôt sur les bénéfices ou d'impôt sur les sociétés.

## ***Demande de remboursement de crédit de TVA***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1549/MEF-DGI du 30 décembre 2002***

(...) Le crédit de TVA accumulé sur le Trésor Public suite à l'application de la Lettre-Circulaire n°0017/MFC-CAB du 27 novembre 1995 peut faire l'objet d'une demande de remboursement. Toutefois, il sera procédé à un contrôle fiscal préalable du contribuable concerné au regard de la TVA. (...) En outre, (...) la loi reconnaît à tout contribuable le droit de solliciter le bénéfice de toute mesure d'allègement fiscal. L'administration statue sur une telle requête conformément à la législation en vigueur. (...) Les entreprises ayant exercé au cours d'un même exercice fiscal des activités dont les unes sont exonérées et les autres imposables doivent tenir deux comptabilités distinctes. Cette même obligation incombe aux entreprises conventionnées dont les privilèges fiscaux s'arrêtent en cours d'exercice.

## ***Limitation du report de crédit de TVA en cas de demande de remboursement***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 0861/MEF-DGI du 29 avril 2009***

(...) le crédit de TVA dont le remboursement est sollicité ne doit pas être reporté dès l'instant où la demande de remboursement est introduite auprès de l'Administration fiscale. En d'autres termes, le report doit être limité à la déclaration du mois au cours duquel la demande a été formulée. Le montant demandé en remboursement doit être isolé dans le compte « crédit de TVA demandé en remboursement ». Le contribuable ne doit pas attendre le début ou la fin de la vérification du crédit pour cesser de le reporter.

À la fin de la vérification du niveau du crédit de TVA, le remboursement portera sur le montant confirmé dans le rapport dressé à cet effet.

## ***Sort du crédit de TVA dont le remboursement n'est pas admis***

### ***— Consultation fiscale, Lettre n° 1004/MEF-DGI du 19 mai 2009***

(...) Lorsqu'une demande de remboursement de crédit de TVA est introduite auprès de l'Administration fiscale, le montant du crédit en cause doit être isolé dans le compte « crédit de TVA demandé en remboursement ». À la fin de la vérification du niveau du crédit de TVA, plusieurs situations peuvent se présenter. Parmi ces situations figurent celles énumérées ci-après :

- la confirmation du montant total demandé en remboursement ;
- la confirmation partielle du montant demandé en remboursement ;
- le rejet pur et simple de la demande de remboursement ;
- le paiement de droits complémentaires, lorsque certaines retenues à la source n'ont pas été correctement effectuées en tout ou pour partie.

Au cas où le montant confirmé par la vérification est inférieur à celui du crédit demandé en remboursement, la portion non admise en remboursement ne peut, en principe être, ni reportée sur les déclarations mensuelles de TVA, ni inscrite dans les charges de l'entreprise. En effet, cette partie du crédit non admise en remboursement correspond en réalité à une dette non reconnue par l'administration suite à la vérification. Elle est en définitive fictive et n'a aucun fondement juridique. Il est cependant dérogé à cette règle lorsque l'on se trouve en face du cas d'une entreprise exportatrice pour laquelle le montant du crédit de TVA confirmé par la vérification est supérieur au plafond de remboursement prévu par l'article 227 du Code Général des Impôts. Dans ce cas précis, il est permis de reporter, sur la déclaration du mois qui suit celui de la fin des travaux de vérification, la différence entre le montant du crédit confirmé et celui du plafond de remboursement. Le montant prévu au titre du plafond de remboursement est égal à 60 % de la TVA fictive liquidée sur la valeur en franc des marchandises exportées.

En tout état de cause et dans tous les cas, à la fin des travaux de vérification du crédit de TVA, le contribuable doit procéder à la régularisation des écritures du compte « crédit de TVA demandé en remboursement » en annulant notamment la portion du crédit de TVA non admise en remboursement par utilisation de compte(s) approprié(s).

## **2.2. L'Impôt spécial sur certains produits**

### ***Modalités de calcul de l'assiette de l'ISCP***

***— Instruction n° 005/MEF-DGI du 5 juillet 2005 relative à certaines modalités d'application de la Loi N° 01-084 du 17 septembre 2001 portant modification du Code Général des Impôts (ISCP)***

#### **(...) I. Exposé des règles :**

La base de calcul de l'ISCP est constituée :

- à l'importation, par la valeur en douane majorée des droits et taxes dus à l'entrée, à l'exception de la Taxe sur la Valeur Ajoutée ;
- en régime intérieur c'est-à-dire le cas des produits fabriqués localement et qui sont soumis à l'ISCP, par le prix de vente sortie-usine.

Par « **droits et taxes dus à l'entrée** », il faut entendre le montant liquidé au titre :

- du droit de douane (DD) ;
- de la redevance statistique (RS) ;
- du prélèvement communautaire (PC) ;
- du prélèvement communautaire de Solidarité (PCS).

Par « **prix de vente sortie d'usine** », il faut entendre le prix payé ou dû au titre de la première transaction (y compris les livraisons à soi-même et tous les autres prélèvements) effectuée sous le régime de la saine concurrence.