

Abidjan, le 01 JUIL 2024

Le Directeur Général

N° **023** /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE

----000----

Destinataires : Tous services

Objet : Règles de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée

La présente note a pour but de rappeler certains principes généraux du régime de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les conditions d'exercice du droit à déduction et de définir les règles applicables aux assujettis partiels.

I- Principes généraux

La TVA est perçue à chaque stade d'un circuit économique donné, sur le prix de vente du produit ou du service, sous déduction des taxes précédemment acquittées sur le prix de revient ; ce qui équivaut à imposer la valeur ajoutée par chacun des assujettis.

Il est rappelé que :

- seule est déductible, la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur la facture d'achat ou acquittée en douane par l'assujetti ou payée à raison des services rendus par des prestataires de services ;
- toute TVA facturée est due.

Les principes généraux présentés ci-dessous portent sur les crédits de départ en matière de TVA, l'application de la règle du butoir, le remboursement des crédits de taxes et le régime des livraisons à soi-même.

1- Crédit de départ

En prenant la position d'assujettis, les redevables acquièrent à concurrence de la TVA qui a grevé au stade immédiatement antérieur leurs achats de biens et services, un droit à déduction qui ne peut être exercé que sur la taxe applicable à leurs opérations. En effet, le remboursement direct n'est autorisé que dans les cas prévus aux articles 382 et 383 bis du Code général des Impôts. Le montant de cette taxe est appelé crédit de départ.

Pour la détermination du crédit de départ, il est fait application du taux de la TVA, tant pour les biens et services importés que pour ceux acquis localement.



2- Règle du butoir

Aux termes de l'article 382 du Code général des Impôts, la déduction ne peut, sauf cas limitativement énumérés, aboutir à un remboursement même partiel de la taxe sur la valeur ajoutée.

En règle générale, la TVA facturée à un assujetti ou acquittée par lui à l'importation, doit être considérée comme définitivement acquise au Trésor. Il y a donc lieu, en ce qui concerne une opération donnée, de comparer la taxe due à celle ayant grevé le prix d'achat des matières ou objets ouvrant droit à déduction.

La règle du butoir est une règle fiscale qui interdit aux entreprises de déduire la TVA ayant grevé une opération au-delà du montant de la TVA collectée au titre de cette opération.

Elle trouve son application lorsqu'un bien ayant supporté la TVA lors de son acquisition n'est pas en définitive affecté à une opération génératrice de TVA.

Il en est ainsi notamment en cas de perte, dons, vol ou destruction de marchandises ainsi qu'en cas de ventes à perte ou d'opérations impayées. Dans ces cas, la TVA déduite sur l'acquisition des biens et marchandises perdus, donnés, volés, détruits ou vendus à perte, doit en principe faire l'objet de reversement par le contribuable.

Toutefois, aux termes de l'article 375-2° du Code général des Impôts, cette règle ne s'applique pas lorsque des marchandises ou biens en stock ayant supporté la TVA ont fait l'objet de destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage. En ce qui concerne les immobilisations, la fraction de la TVA déduite et qui correspond à la partie non amortie de l'immobilisation, ne donne pas lieu à régularisation dans les cas suscités. Ces situations peuvent être justifiées par tous moyens pouvant faire foi.

Ainsi, l'article 375-2° susvisé autorise dans ces cas, le non-reversement par les assujettis, de la TVA déduite sur l'acquisition des biens et marchandises concernés.

3- Remboursement

Le remboursement de la TVA est limité aux cas énumérés aux articles 382 et 383 bis du Code général des Impôts.

Les conditions et la procédure de remboursement des crédits de TVA sont décrites dans une note de service.

4- Livraison à soi-même

La livraison à soi-même (LASM) se définit comme une opération par laquelle un contribuable obtient, avec ou sans le concours d'une tierce personne, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

Les LASM peuvent être taxables ou non.



Les livraisons à soi-même sont taxables par assimilation aux livraisons en application de l'article 345 du Code général des Impôts.

Toutefois, lorsque les biens livrés à soi-même sont exclusivement affectés à la fabrication ou à la vente de produits soumis à la taxe ou exportés, biens ouvrant totalement droit à la déduction de la TVA, l'assujetti est dispensé d'acquitter la TVA sur lesdits biens.

Demeurent donc seules soumises à la TVA :

- les livraisons à soi-même de biens, objets ou services taxables utilisés pour la fabrication de produits exonérés ;
- les livraisons à soi-même de produits, objets, appareils ou services taxables utilisés dans une opération non soumise à la TVA et les livraisons à soi-même d'immeubles exclus du droit à déduction.

II- Exercice du droit à déduction

Les assujettis au régime de la taxe sur la valeur ajoutée sont autorisés, après que la taxe soit devenue exigible au sens des dispositions de l'article 361 du Code général des Impôts, à déduire chaque mois, de la TVA applicable à leurs opérations de ventes ou de prestations de services :

- le montant de la taxe qui figure sur leurs factures d'achat de matières ou produits visés à l'article 365 du Code général des Impôts, ou qui a été acquittée lors de l'importation des mêmes matières ou produits ;
- le montant de la taxe sur les opérations bancaires (TOB) portant sur les agios bancaires et sur tous les autres frais et services exposés par les entreprises pour les besoins de leur exploitation.

1- Point de départ du délai du droit à déduction

Aux termes de l'article 361-2° du Code général des Impôts, la taxe est exigible :

- a) pour les ventes de biens meubles corporels, lors de la livraison des biens ;
- b) pour les prestations de services, les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place, les ventes ou fournitures d'eau, d'électricité, de gaz, et de télécommunications, lors de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant des avances, des acomptes, du prix ou de la rémunération.

Toutefois, en ce qui concerne les prestations de services entre personnes ayant un lien de dépendance, l'exigibilité intervient automatiquement après une période de deux (2) ans sans paiement de la prestation, à compter de la comptabilisation de l'opération dans un compte de charges ou au crédit d'un compte de tiers.



Par conséquent, le droit à déduction naît chez le client assujetti au moment de la livraison, pour les ventes de biens meubles corporels et à la date de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant, pour les prestations de services.

Par ailleurs, en cas de rappel de la TVA due pour le compte de tiers dans le cadre d'un contrôle fiscal, le redevable est autorisé à exercer son droit à déduction à compter de la date de réception de la notification définitive de redressements.

2- Conditions d'exercice du droit à déduction

La déduction prévue à l'article 362 du Code général des Impôts concerne, sous réserve des exclusions légales, tous les biens et services remplissant de façon cumulative les conditions suivantes :

- être acquis pour les besoins de l'entreprise, ce qui exclut du bénéfice de la déduction, tous les biens et services destinés ou employés pour les besoins personnels des redevables, ainsi que les acquisitions qui ne correspondent pas à des usages normaux et réels de l'entreprise ;
- être utilisés par des assujettis à la TVA sur la totalité ou sur une partie seulement de leurs opérations. Selon le cas, les entreprises effectuent la déduction en totalité ou d'après un pourcentage correspondant à la fraction des opérations taxées. Aucune déduction ne peut donc être effectuée par les entreprises qui exercent exclusivement des activités exonérées ou situées hors du champ d'application de la TVA. Toutefois, lorsque des produits exonérés sont accessoirement obtenus au cours de la fabrication de produits taxables, la TVA ayant grevé les matières et produits assimilés peut être déduite en totalité sous réserve de l'application de la règle du butoir ;
- avoir supporté la TVA ;
- ne pas être exclus du droit à déduction.

3- Produits ouvrant droit à déduction

Les produits ouvrant droit à déduction se répartissent en deux catégories (cette répartition n'est valable que pour les déductions physiques) ci-après :

a) Matières premières et produits s'intégrant dans le produit fini passible de la taxe sur la valeur ajoutée

Il s'agit des :

- matières premières brutes (végétaux, pierres, sables, bois, minerais, etc.) ou ouvrées (métaux, tissu, etc.) utilisées dans la fabrication du produit ;
- produits semi-ouvrés destinés à recevoir un complément de main-d'œuvre ;



- pièces détachées devant être incorporées dans un ensemble constituant un produit fini (pièces servant au montage de bicyclettes ou de véhicules automobiles).

b) Agents de fabrication

Ce terme désigne les matières ou produits ne constituant pas un outillage qui, normalement et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication.

On peut citer à titre indicatif :

- les explosifs ;
- l'acide sulfurique pour le décapage des métaux ;
- les détersifs utilisés dans l'industrie ;
- les produits d'ensimage ;
- le carbure de calcium, l'acétylène, l'oxygène ;
- les carburants utilisés comme force motrice.

4- Biens ouvrant droit à déduction et biens exclus

Les biens ouvrant droit à déduction et les biens exclus ont été classés sous les rubriques suivantes :

- investissements immobiliers ;
- investissements mobiliers ;
- biens constituant des frais généraux ;
- exportations et opérations assimilées à des exportations.

a) Investissements immobiliers

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<p>En raison de la diversité des biens et des conditions de leur utilisation, il s'agit à titre indicatif de :</p> <p>1) Bâtiments et locaux à usage industriel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ateliers de fabrication ; - entrepôts de matières premières et de produits ; - entrepôts de produits finis sur les lieux de production ; 	<p>Immeubles autres que les bâtiments à usage industriel, commercial et administratif :</p> <ul style="list-style-type: none"> - garages ; - baraquements de chantier ; - immeubles servant au logement du personnel de l'entreprise ; - bâtiments et locaux abritant



- voies de communication de caractère privé intérieures ou extérieures aux unités de production, dès lors qu'elles sont affectées aux besoins de l'exploitation : chemins, routes, voies ferrées ;
- quais d'embarquement ou de déchargement même s'ils sont situés sur des terrains appartenant à des tiers ;
- cours d'usines et leurs clôtures même si certains locaux y sont implantés ;
- et d'une manière générale, tous les locaux affectés directement à la production.

2) Bâtiments administratifs et commerciaux

- locaux utilisés pour la vente en gros ou au détail ;
- bureaux administratifs ou commerciaux ;
- bureaux de direction, de comptabilité, de dactylographie, d'embauche de personnel ;
- entrepôts, halls d'exposition, salles d'attente.

3) Bâtiments et locaux abritant les services sociaux obligatoirement prévus par la législation du travail : infirmeries, vestiaires, douches, lavabos, etc.

4) Locaux abritant les centres d'apprentissage et de formation professionnelle placés sous la dépendance directe de l'entreprise et qui constituent le prolongement de son activité.

5) Installations et réparations de nature immobilière effectuées dans les immeubles ci-dessus (ventilation, électricité, plomberie, conditionnement d'air, téléphone, interphone, chauffage).

6) Acquisitions d'immobilisations et de pièces détachées affectées exclusivement à l'activité agricole ou pastorale des entreprises agricoles et industrielles intégrées. Cette disposition s'applique également aux fournitures de services de réparation au profit de ces mêmes entreprises.

des services sociaux non obligatoires : cantines, salles de fêtes, gymnases, coopératives, etc. ;

- installations et réparations de nature immobilière effectuées dans les immeubles ci-dessus (chauffage, plomberie, ventilation, électricité, téléphone, climatisation).

Cas des immeubles à usage mixte

Lorsqu'un assujetti fait construire ou se livre un immeuble qu'il affecte à un usage mixte, par exemple un bâtiment abritant à la fois des logements et un centre d'apprentissage, seule est déductible la taxe afférente au coût de construction se rapportant à la partie ne constituant pas un bien exclu.



Il appartient aux redevables intéressés de déterminer et de justifier sous leur responsabilité, la part de la taxe déductible, sous réserve du droit de contrôle de l'Administration fiscale.

b) Investissements mobiliers

Sont exclus du droit à déduction entre autres :

- **les véhicules autres que :**
 - les moyens internes de manutention ;
 - les véhicules spéciaux ;
 - les véhicules de tourisme dont la puissance fiscale n'excède pas 12 chevaux ainsi que les véhicules à deux (2) roues dont le prix d'acquisition n'excède pas trois millions de francs hors taxes ;
 - les véhicules utilitaires quelle que soit leur charge utile ;
 - les véhicules acquis par les entreprises de transport et affectés au transport public de personnes et de marchandises.
- **les objets de mobilier.**

Les investissements mobiliers ouvrant droit à déduction et ceux n'ouvrant pas droit à déduction, sont mentionnés à titre indicatif dans le tableau ci-après.

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<p>1) Installations et matériels industriels, machines et engins de production et de manutention, véhicules de transport de personnes et de marchandises :</p> <ul style="list-style-type: none">- matériels spécialement conçus pour les besoins des entreprises de travaux publics : pelles mécaniques, tournapull, scrapers, excavateurs, bulldozers, rouleaux-compresseurs, chargeurs, gravillonneurs, étendeurs, broyeurs, draglines, dragues, matériels de sondage, de forage, d'extraction, choleurs, ladders, bétonnières, pompes, remorques tractées servant d'ateliers sur les chantiers de travaux, dumpers ;- matériels des différents corps de	<p>1) Véhicules :</p> <ul style="list-style-type: none">- véhicules de tourisme dont la puissance fiscale excède 12 chevaux ainsi que les véhicules à deux (2) roues dont le prix d'acquisition excède trois millions de francs hors taxes ;- véhicules utilisés pour le transport des personnes et des marchandises à l'exclusion de ceux appartenant aux sociétés de transport : camions, voitures, wagons, péniches, remorques, tracteurs routiers, multi-bennes, bennes, autochargeurs, remorques, semi-remorques. <p>2) Mobilier : Les meubles meublant quel que soit le lieu où ils sont placés : tables, chaises,</p>



Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<p>métiers du bâtiment ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - appareils de levage et de manutention : pontons, grues, grues-automotrices, grues télécommandées, portiques, échafaudages, ponts roulants, diables, chariots automoteurs, monte-charges, skrips, transports à galets ou aériens ; - engins spécialisés utilisés dans les mines ; - matériels ferroviaires circulant exclusivement sur des voies privées ou des embranchements particuliers ; - véhicules ; - véhicules utilitaires quelle que soit leur charge utile ; - véhicules hors-gabarit exclusivement réservés à des manutentions internes sur carrière ou sur chantier ; - véhicules de transport de personnes et de marchandises appartenant aux entreprises de transport et affectés au transport public de personnes et de marchandises ; - tracteurs, moto bennes utilisées pour des travaux de terrassement, déblaiement, manutention sur chantiers de travaux immobiliers ; - ambulances ; - matériels de livraison demeurant la propriété du vendeur (tubes en acier, casiers, bonbonnes...) ; - matériels de lutte contre l'incendie (extincteurs, tuyaux, pompes...) ; - agencements et installations de caractère mobilier de locaux ouvrant droit à déduction (rayonnages pour stockage par exemple). 	<p>fauteuils, bureaux, armoires, bibliothèques, etc.</p>
<p>2) Equipement des services administratifs et commerciaux :</p> <ul style="list-style-type: none"> - machines à écrire, à facturer, à calculer, à timbrer ; 	<p>3) Biens d'équipement des bâtiments et locaux exclus.</p> <p>4) Pièces de rechange et fournitures servant à l'entretien et à la réparation des biens visés ci-dessus.</p>



Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<ul style="list-style-type: none"> - machines électro comptables ; - appareils de photocopie, duplicateurs ; - classeurs, fichiers, bacs à fiches ; - appareils de contrôle et de laboratoires ; - coffres forts blindés et armoires coffres forts ; - matériels informatiques. 	
<p>3) Equipement des services sociaux obligatoires et des centres d'apprentissage à l'exclusion des objets de mobilier (tables, chaises, lits, literie, etc.).</p>	
<p>4) Pièces de rechange et fournitures utilisés pour l'entretien et la réparation des biens ci-dessus.</p>	
<p>5) Acquisitions par les négociants, de biens constituant des immobilisations et de biens meubles corporels utilisés exclusivement pour la réparation et la remise en état des biens vendus : les engins concernés sont les boteurs (bulldozers), boteurs biais (chargeuses sur pneus), boteurs sur chenilles (chargeuses sur chenilles), autres pelles mécaniques, excavateurs, chargeuses, pelleteuses (tractopelle), chargeuses et chargeuses pelles à chargement frontal, niveleuses (finisher/asphaltfinisher), compacteuses, rouleaux compresseurs, grues/camions, grues tombereaux, tombereaux articulés (camions articulés).</p>	

c) Biens et prestations de services constituant des frais généraux de l'entreprise

Biens et prestations de services ouvrant droit à déduction	Biens et prestations de services exclus
<p>1) Frais d'éclairage et de conditionnement d'air des locaux industriels, administratifs et commerciaux, à l'exclusion des locaux d'habitation dépendant de l'entreprise.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Produits utilisés à l'entretien et au fonctionnement des biens exclus, notamment les carburants utilisés dans les véhicules n'ouvrant pas droit à déduction ; - livraisons à titre gratuit au personnel et à la clientèle ; - frais d'hôtel et de restauration ; - frais de représentation.



<p>2) Frais de fabrication : Fournitures générales des ateliers et chantiers : force motrice, combustibles, huiles, graisses, carburants : la déduction est plafonnée à 95 % pour les produits pétroliers acquis et utilisés par les entreprises de transport sous réserve que ces achats aient été effectués auprès de compagnies de distribution à l'exclusion des stations-service.</p>	<p>Achats, travaux ou services dont le montant est supérieur à 250 000 francs et dont le règlement est effectué en espèces (art.373 du CGI)</p>
<p>3) Frais de vente ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - fournitures administratives (papiers, encres, crayons, fiches, registres...); - frais de publicité. 	

d) Exportations et opérations assimilées à des exportations

Biens et prestations de services ouvrant droit à déduction	Biens et prestations de services exclus du droit à déduction
<ul style="list-style-type: none"> - Achats et importations opérés par des personnes effectuant des livraisons à l'exportation de biens soumis à la TVA en régime intérieur réalisés. - Frais engagés en vue de l'exportation de biens soumis à la TVA en régime intérieur. 	<p>Frais engagés en vue de l'exportation de biens exonérés de TVA en régime intérieur.</p>

III- Règles applicables aux assujettis partiels

1- Règle du prorata

a) Principes généraux

Il arrive que des assujettis à la TVA exercent en même temps d'autres activités non soumises à cette taxe (activités mixtes). En application de l'article 378 du Code général des Impôts, ces assujettis partiels ne peuvent systématiquement déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé leurs investissements et leurs frais généraux.

Trois hypothèses peuvent se présenter :

- le bien ou le service acquis est exclusivement affecté à la réalisation d'opérations taxables (même exportés) : la déduction totale est admise ;
- le bien ou le service acquis est exclusivement affecté à la réalisation d'opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA même si ces produits sont exportés : aucune déduction n'est possible ;




- le bien ou le service acquis est concurremment affecté à la réalisation d'opérations taxables et d'opérations non taxables : la déduction est limitée au prorata du chiffre d'affaires soumis à la TVA ou assimilé par rapport au chiffre d'affaires total.

NB : Si l'entreprise ne peut classer ses biens ou services selon l'affectation qu'ils reçoivent au regard des hypothèses ci-dessus, elle peut utiliser le prorata général de déduction pour l'ensemble de ses acquisitions.

b) Détermination du prorata de déduction

Le prorata de déduction ou pourcentage de déduction représente le taux de TVA récupérable pour un assujetti partiel. En d'autres termes, le prorata s'applique aux entreprises effectuant à la fois des opérations taxables, exportations comprises et des opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA.

c) Calcul du prorata

Pour l'application de la règle du prorata, le montant de la TVA déductible est obtenu par la formule suivante :

$$\text{Prorata} = \frac{\text{CA}_1 + \text{CA}_2 + \text{CA}_3 + \text{LASM}}{\text{CA total}} \times 100$$

- **En ce qui concerne le numérateur**

CA₁ représente le chiffre d'affaires hors taxe ayant effectivement supporté la TVA, en application des dispositions de l'article 359 du Code général des Impôts.

CA₂ représente le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation ainsi que le chiffre d'affaires relatif à des services assimilés à des exportations au sens des articles 356 et 357 du Code général des Impôts (il s'agit exclusivement d'exportation de biens ou de services assimilés à des exportations lorsque ces biens ou services sont effectivement soumis à la TVA en régime intérieur).

CA₃ représente le chiffre d'affaires exonéré conventionnellement de la TVA.

LASM représente le montant des livraisons à soi-même taxables (ce montant doit être stipulé hors taxe).

- **En ce qui concerne le dénominateur**

CA total correspond aux données figurant au numérateur auxquelles s'ajoutent les sommes suivantes :

- le chiffre d'affaires exonéré de taxes (autre que celui porté au numérateur) y compris les exportations de biens et les services assimilés à des exportations exonérés en régime intérieur ;



- le chiffre d'affaires portant sur des opérations situées hors du champ d'application ;
- les livraisons ou prestations de services à soi-même exonérées.

Sont exclus du calcul du prorata :

- les cessions d'éléments d'actifs, que ces cessions soient imposables ou exonérées de TVA ;
- les produits financiers ne constituant pas un élément du chiffre d'affaires (dividendes, intérêts, tantièmes, etc.) ;
- les remboursements de frais ou débours ;
- les indemnités ayant un caractère de dommages et intérêts ;
- les subventions d'équipement ;
- les primes à l'exportation.

En ce qui concerne les déductions des taxes grevant les achats de services et de biens autres que les immobilisations, il est précisé que les éléments qui figurent au numérateur et au dénominateur, pour les déductions en cours d'année, sont ceux ressortant des opérations réalisées au cours de l'exercice précédent.

Le prorata utilisé au cours d'une année considérée revêt donc un caractère provisoire. Cela implique que ce prorata devra être régularisé en fin d'exercice lorsque les données réelles de cet exercice seront définitivement connues (prorata définitif).

Exemple

L'entreprise CAROSSOL est spécialisée dans la livraison d'appareils de nettoyage et la maintenance industrielle. Elle réalise également une partie de son chiffre d'affaires dans la vente de semences et d'insecticides. Cette société a obtenu du Gouvernement, une exonération conventionnelle pour l'entretien de parcelles villageoises appartenant à un Centre de recherche en agronomie.

Les données tirées de la comptabilité et des déclarations de TVA souscrites par la société CAROSSOL au titre des exercices N et N+1, se présentent ainsi qu'il suit :



Données comptables	Exercice N	Exercice N+1
Chiffre d'affaires pour livraison de machines	78 000 000	96 000 000
Chiffre d'affaires exonéré (ventes de semences et d'insecticides)	65 000 000	45 000 000
Subventions d'équipement reçues	50 000 000	30 000 000
Chiffre d'affaires à l'exportation (Distinguer les exportations de semences et d'insecticides qui ne doivent pas figurer au numérateur)	42 000 000	55 000 000
Chiffre d'affaires exonéré conventionnellement	15 000 000	20 000 000
Cession de véhicules totalement amortis	7 000 000	10 000 000
Livraisons à soi-même taxables	0	4 000 000
Livraisons à soi-même non taxables	0	15 000 000

✓ **Détermination du prorata définitif (P_d) à utiliser pour l'année N**

On suppose que durant l'année N, l'entreprise avait fait usage d'un prorata provisoire. Les données définitives de la comptabilité au 31 décembre N étant connues, la société CARROSOL était tenue de déterminer un prorata définitif (P_d), selon la formule ci-après :

$$P_d = \frac{CA_1 + CA_2 + CA_3 + LASM}{CA \text{ total}} \times 100$$

Au numérateur = 78 000 000 (CA_1) + 42 000 000 (CA_2) + 15 000 000 (CA_3) + 0 (LASM) = 135 000 000

Au dénominateur = (Numérateur) + 65 000 000 (CA exonéré)
= 135 000 000 + 65 000 000 = 200 000 000

$$P_d = \frac{135\,000\,000}{200\,000\,000} \times 100 = 67,5 \%$$

Il est rappelé que les subventions d'équipement et les cessions d'immobilisations ne sont pas à comprendre dans le calcul du prorata de déduction.

NB : Le prorata définitif ainsi déterminé au titre de l'exercice N constitue le prorata provisoire de l'exercice N+1 que l'entreprise devra utiliser pour opérer les déductions de TVA grevant les acquisitions de biens et services au cours dudit exercice.



Ce prorata devra à son tour être régularisé au 31 décembre N+1, sur la base des données effectives de l'exercice N+1.

✓ **Détermination du prorata définitif (P_d) à utiliser pour l'année N+1**

$$P_d = \frac{CA_1 + CA_2 + CA_3 + LASM}{CA \text{ total}} \times 100$$

Au numérateur = 96 000 000 (CA_1) + 55 000 000 (CA_2) + 20 000 000 (CA_3) + 4 000 000 (LASM) = 175 000 000

Au dénominateur = (Numérateur) + 65 000 000 (CA exonéré)
= 175 000 000 + 45 000 000 + 15 000 000 = 235 000 000

$$P_d = \frac{175\,000\,000}{235\,000\,000} \times 100 = 74,47 \%$$

Le prorata définitif de l'exercice N+1 (74,47 %) étant supérieur au prorata provisoire utilisé (67,5 %), il en résulte que l'entreprise CARROSOL a déduit moins de TVA qu'il ne fallait. Par conséquent, elle est autorisée à pratiquer au titre de l'exercice N+1 un complément de déduction égale à la différence entre le prorata provisoire et le prorata définitif, soit 6,97 % (74,47 % - 67,50 %).

A contrario, si le prorata définitif de déduction était inférieur au prorata provisoire utilisé au cours de l'année, l'entreprise CARROSOL aurait été tenue de procéder au reversement de la TVA déduite en trop sur la base du prorata provisoire.

d) Régularisation de la déduction initiale portant sur des biens amortissables

La règle du prorata commande qu'en cas de variation du pourcentage initial de déduction, la TVA ayant grevé les biens puisse donner lieu à reversement ou à complément de déduction.

Le prorata doit donc en principe être remis en cause chaque année pendant toute la durée d'amortissement d'un bien ; la régularisation éventuelle portant sur une fraction de taxe est calculée d'après le temps d'amortissement restant à courir.

Dans la pratique, pour éviter de compliquer les calculs, il est généralement admis :

- 1- qu'il n'y a pas lieu d'opérer une double régularisation : le pourcentage afférent à un exercice donné sera donc applicable à l'exercice suivant ;
- 2- que la déduction initiale ne pourra faire l'objet de régularisation que pendant une période de cinq (5) années ;



- 3- que les corrections seront limitées au cinquième (1/5) de l'écart déterminé, au cas où la variation à la baisse ou à la hausse du pourcentage initial de déduction excédera un seuil de 10 %.

Exemple

Une entreprise achète au cours de l'exercice N des biens amortissables grevés de la TVA pour une valeur de 100 000 000 de francs. Le prorata de déduction calculé sur l'exercice N-1 est de 80 % (prorata initial).

Le prorata applicable en N+1 (déterminé à partir des opérations effectuées en N) est de 95 %.

- ✓ La variation du prorata initial (95 % - 80 % = 15 %) excède le seuil de 10 % ; il est donc possible d'effectuer un complément de déduction.

Déduction initiale (N) : $100\ 000\ 000 \times 80\ \% = 80\ 000\ 000$

Déduction théorique (N+1) : $100\ 000\ 000 \times 95\ \% = 95\ 000\ 000$

Le complément de déduction est égal au cinquième de la différence entre la déduction théorique et la déduction initiale, soit :

$(95\ 000\ 000 - 80\ 000\ 000) / 5 = 3\ 000\ 000$ ou encore

$[100\ 000\ 000 \times 15\ \%] / 5 = 3\ 000\ 000$

- ✓ Le prorata applicable en N+2 (déterminé à partir des opérations effectuées en N+1) est de 40 %.

La variation du prorata initial (40 % - 80 % = - 40 %), excède le seuil de 10 % en valeur absolue.

Déduction initiale en N : $100\ 000\ 000 \times 80\ \% = 80\ 000\ 000$

Déduction théorique (N+2) : $100\ 000\ 000 \times 40\ \% = 40\ 000\ 000$

Reversement à opérer :

$(80\ 000\ 000 - 40\ 000\ 000) / 5 = 8\ 000\ 000$ ou encore

$[100\ 000\ 000 \times 40\ \%] / 5 = 8\ 000\ 000$

- ✓ Les proratas applicables en N+3 et N+4 sont respectivement de 75 % et 90 % : dans aucun de ces deux cas, la variation n'excède le seuil de 10 %.

Aucune régularisation de TVA n'est donc à effectuer.

- ✓ En N+6, cinq (5) années se sont écoulées depuis la date d'acquisition des biens considérés. L'entreprise n'a donc plus de correction à effectuer sur la déduction initiale au titre de l'exercice N+6.

e) Autres régularisations

Aux termes de l'article 375-2° du Code général des Impôts, les modifications d'activités sont susceptibles de donner lieu à un reversement de taxe.

Il s'agit notamment de :

- la cessation d'activités ;
- l'abandon de la qualité d'assujetti à la TVA ;
- l'affectation d'un bien à une destination n'ouvrant pas droit à déduction ;
- la cession partielle d'éléments d'actifs.

Dans ce dernier cas, la TVA ayant grevé la fraction non amortie du prix de revient des éléments cédés, reste théoriquement acquise au Trésor.

Si l'acquéreur est lui-même assujetti à la TVA, l'application de cette règle aurait pour conséquence de le priver du bénéfice de la déduction.

Pour atténuer la rigueur de cette position, il est admis :

- ✓ qu'en cas de cession de matériel, aucun reversement n'est exigé si l'acquéreur remplit les conditions pour exercer le même droit à déduction et s'engage à observer les mêmes obligations que le vendeur ;
- ✓ qu'en cas de revente avant utilisation réelle, l'opération s'analyse en une revente en l'état de matériel neuf permettant le jeu normal de la déduction chez l'acquéreur ;
- ✓ que dans le cas de faillite ou de cession de bien, lorsque le bien a ouvert droit à déduction, que la taxe à reverser soit calculée sur la base de la valeur de réalisation du bien cédé.

NB : Il convient de faire remarquer qu'avant la réforme du dispositif de la TVA introduite par l'ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000, les cessions d'immobilisations n'étaient pas soumises à la TVA ; ce qui expliquait le reversement proportionnellement au prorata du temps d'amortissement restant à courir pour les biens amortissables.

Dès lors que les dispositions de l'ordonnance ci-dessus ont rendu taxables les cessions d'immobilisations ayant ouvert droit à déduction au moment de leur acquisition, elles ne donnent plus lieu à des reversements.

La régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas exigée lorsque les biens non amortissables ont fait l'objet de destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage.

Il en va de même pour les biens amortissables notamment les immobilisations d'autant qu'en cas de destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage, la fraction de la TVA



déduite et qui correspond à la partie non amortie de l'immobilisation, ne donne également pas lieu à régularisation.

La destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage peut être justifiée par tout moyen faisant foi.

f) Entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties

Si la règle du prorata s'applique à une entreprise nouvellement assujettie ou à une opération imposable à la TVA soit par option, soit du fait d'une modification d'activité ou de la législation fiscale, un prorata de déduction provisoire sera déterminé d'après les prévisions d'exploitation.

Une régularisation de la déduction initiale pourra ensuite être éventuellement opérée selon les modalités prévues aux paragraphes (d) et (e) ci-dessus.

Il convient de noter qu'en ce qui concerne les entreprises nouvellement assujetties, n'entre en ligne de compte que la fraction non amortie des biens déductibles en application de l'article 375 -3° du Code général des Impôts.

g) Incidence des régularisations de taxe sur la valeur ajoutée en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les biens ou services ouvrant droit à déduction doivent être inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils ont donné lieu. S'agissant des biens, les amortissements sont calculés sur la base du prix d'achat ou de revient ainsi réduit conformément aux dispositions de l'article 364 du Code général des Impôts.

Les révisions annuelles de la déduction initiale restent sans incidence sur la valeur comptable des biens, les reversements ou déductions complémentaires devant être directement inscrits au débit ou au crédit des comptes 443 « Etat, TVA facturée » et 445 « Etat, TVA récupérable ».

Dans les cas prévus au paragraphe (d) ci-dessus, le reversement d'une fraction de la TVA peut avoir pour conséquence, dans les écritures de l'entreprise cédante, une augmentation d'égal montant de la valeur comptable des biens considérés.

2- Cas des magasins à rayons multiples

Pour les assujettis partiels qui exploitent des magasins de vente au détail, la détermination de la TVA exigible est rendue difficile en pratique, en raison de l'absence de factures de ventes délivrées aux clients.

Deux méthodes leur sont proposées dans ce cas.



Méthode A

Elle s'applique lorsque le taux de marge pratiqué est inférieur à 10 % sur l'ensemble des biens vendus.

Pour l'application de cette méthode, la proportion des achats par type de biens est réputée être la même que celle des ventes.

Le chiffre d'affaires global hors taxe est réparti en fonction des pourcentages obtenus.

La TVA exigible est calculée en appliquant au chiffre d'affaires hors taxe reconstitué selon lesdits pourcentages, le taux légal de la taxe.

Méthode B

Cette méthode s'applique lorsque le taux de marge pratiqué est supérieur à 10 %.

Pour la détermination du chiffre d'affaires taxable, les achats de l'entreprise sont répartis par catégorie de biens (taxables et non taxables). A partir de cette répartition, les ventes théoriques de l'entreprise sont reconstituées en tenant compte du taux de marge applicable à chaque nature de bien.

Le pourcentage des ventes théoriques obtenu est rapporté aux ventes réelles pour la détermination des chiffres d'affaires réels par catégorie de biens.

Les assujettis partiels exploitant des magasins de ventes au détail ont la faculté de déterminer leur chiffre d'affaires taxable en fonction des opérations de l'exercice précédent, sous réserve de régularisation.

Toutes difficultés d'application de la présente note me seront signalées sans délai.

