

Chapitre 1 : Champ d'application et territorialité **(TVA-CHAMP)**

I- Opérations imposables

1

Les articles 209 à 212 du CGI définissent le champ d'application de la taxe.

A) Opérations imposables par nature

10

Sont obligatoirement imposables à la TVA les « opérations » relevant d'une « activité économique » réalisées « à titre onéreux » par un « assujéti » agissant en tant que tel.

Il s'agit en substance :

- des livraisons de biens meubles corporels. Cela concerne notamment la vente, l'apport en société ou l'échange de biens meubles corporels, c'est-à-dire de l'outillage, des marchandises, du matériel.
- des prestations de services. Ce sont par exemple : les cessions de biens meubles incorporels les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place de produits alimentaires, les commissions et courtages, les réparations, les travaux d'études, de conseil et d'expertise.

1. Une activité économique

20

Les « activité économique » sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataires de services, y compris des activités agricoles, civiles, extractives et celles des professions libérales ou assimilées.

Constituent par exemple des activités économiques les activités suivantes :

a. Les ventes et livraisons de biens meubles corporels importés ou acquis sur le marché local

30

Par ventes il faut entendre toute opération à titre onéreux, ayant pour effet de transférer à un tiers la propriété d'un bien (article 210 du CGI). Au sens de cet article, sont donc assimilés aux ventes proprement dites les échanges, les datations en paiement, etc.,

Par « livraison », on doit entendre le transfert de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur. Cette définition de la livraison est valable pour l'ensemble de la doctrine administrative fiscale.

La vente à tempérament est assimilée à une livraison.

40

De même, la loi assimile à des livraisons de biens la vente l'échange, la vente à tempérament et la fourniture d'eau, d'électricité et de gaz.

Les ventes d'articles d'occasion constituent une activité économique. Cependant, certaines sont susceptibles de bénéficier du régime de la marge (voir TVA-MARGE-10).

b. Les travaux immobiliers

50

Par travaux immobiliers, il faut entendre

- 1) tous les travaux exécutés par les différents corps de métiers participant à la construction, l'entretien et la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers ;
- 2) les travaux publics, c'est-à-dire réalisés sur des biens immeubles (bâti ou non) appartenant à la puissance publique ;
- 3) les travaux de chaudronnerie de bâtiments et de construction métallique fixées au sol, difficilement démontables ou déplaçables ;
- 4) les travaux de démolition d'un bien immobilier ;
- 5) les travaux accessoires ou préliminaires directement liés à la réalisation de travaux immobiliers tels que visés ci-dessus.

c. Les prestations de services

60

Par prestations de services, il faut entendre toutes opérations économiques autres que celles constituant des livraisons de biens ou des importations, comportant une contrepartie en espèces ou en nature.

Cette définition de la prestation de service est valable pour l'ensemble de la doctrine administrative fiscale.

Sont notamment considérées comme des prestations de services :

- a) les locations de biens meubles et immeubles ;
- b) les locations de fonds de commerce ;
- c) les travaux à façon ne relevant pas des actes de production ;
- d) les opérations d'entretien et de réparation de biens meubles ;
- e) les opérations portant sur des biens meubles incorporels ;
- f) les opérations de leasing et de crédit-bail ;
- g) le transport de personnes et de marchandises ;
- h) les opérations de transit, de manutention et de magasinage ;
- i) le courtage ;
- j) les cessions et concessions d'exploitation de brevet, de droits ou de marque ;
- k) les opérations réalisées dans le cadre d'une activité libérale, de travaux d'études, de conseil, d'expertise et de recherche ;
- l) les ventes à consommer sur place ;
- m) les opérations de tourisme, d'hôtellerie et de restauration ;
- n) les activités de spectacles et de divertissement ;
- o) les fournitures de télécommunication ;
- p) les réparations avec ou sans pose de pièces et le travail à façon.

d. Les opérations de transformation de produits de l'agriculture, de l'élevage, et de la pêche

70

Toutes les opérations relatives à l'agriculture, à l'élevage ou à la pêche qui, en raison de leur nature et de leur importance, sont assimilables à celles qui sont exercées par des industriels et des commerçants, constituent des activités économiques susceptibles d'être soumises à TVA, que ces opérations constituent ou non le prolongement de l'activité agricole ou piscicole.

Le principe est donc le suivant : si les opérations effectuées présentent un caractère industriel ou commercial, la TVA devient exigible.

e. Les activités des professions non commerciales

80

Les activités libérales se situent dans le champ d'application de la TVA quelles que soient leurs modalités d'exécution ou la forme juridique des entreprises qui les réalisent.

De même, entrent dans le champ d'application de la TVA les activités purement civiles, telles que la location de terrains nus ou d'immeubles non aménagés ou la cession de brevets par les inventeurs ou leurs héritiers, dès lors que celles-ci sont susceptibles de constituer une source de revenus.

2. ...réalisées par un assujetti agissant en tant que tel...

90

Les personnes assujetties sont celles qui réalisent, d'une manière indépendante, une activité économique à titre onéreux de façon habituelle ou occasionnelle.

Sauf en cas de cession ou cessation d'activité, l'assujettissement au régime de TVA acquiert un caractère définitif.

Les assujettis peuvent être regroupés en deux catégories :

- Personnes assujetties de plein droit ;
- Personnes assujetties après l'exercice d'une option expresse pour le paiement volontaire de la TVA.

a. Les personnes assujetties de plein droit

100

Il s'agit notamment des personnes suivantes :

- **Les importateurs**

110

Ce sont ceux qui effectuent des opérations d'importations de biens en Mauritanie, suivies de ventes domestiques.

La définition de l'importation est donnée par l'article 209 du CGI. Par « importation », il faut entendre le franchissement du cordon douanier en Mauritanie pour la mise à la consommation, qu'il s'agisse de marchandises en provenance directe de l'extérieur ou placées jusqu'alors sous un régime douanier suspensif.

- **Les Producteurs**

120

Par « producteur », il faut entendre :

- celui qui, à titre principal ou accessoire, extrait ou fabrique des biens soit pour la fabrication d'autres produits, soit pour un usage définitif soit pour leur présentation commerciale ; ou
- celui qui se substitue en fait au fabricant pour effectuer ces opérations ; ou
- celui qui fait façonner assurer la présentation commerciale ou effectuer un autre acte de production, pour son compte, par un tiers ; ou
- celui qui effectue des opérations de rénovation ou de transformation.

- **Les entreprises de travaux immobiliers**

130

Par « travaux immobiliers », il faut entendre tous les travaux exécutés par les différents corps de métier participant à la construction, à la rénovation, à l'entretien et à la réparation de bâtiments et d'ouvrages immobiliers, les travaux publics, les travaux de chaudronnerie de bâtiments et constructions métalliques, les travaux de démolition ainsi que les travaux accessoires ou préliminaires à des travaux immobiliers.

L'expression "travaux immobiliers" recouvre donc les travaux mentionnés au paragraphe 90 du présent chapitre.

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

140

Les contrats de crédit-bail ou « leasing » s'analysent en des locations de biens corporels assorties pour le preneur d'une simple faculté d'achat du bien.

Dans le cadre d'une opération crédit-bail, l'acquéreur n'est pas nécessairement l'ancien locataire. Dès lors, à la date de la cession, le bailleur doit être considéré comme vendant des biens usagés qu'il avait utilisés pour les besoins de son exploitation. Les entreprises qui cèdent au preneur ou à un tiers des biens mobiliers ouvrant droit à déduction après les avoir donnés en location avec option d'achat ou en crédit-bail doivent soumettre le produit de cession de ces biens à la TVA en application de l'article 210, 4), f), du CGI.

- **Les commerçants**

150

Les commerçants présentent la qualité d'assujettis à la TVA.

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

- i. Les revendeurs en l'état de biens meubles ou produits importés ou acquis sur le marché local

160

Pour que ces personnes aient la qualité d'assujetti, il faut :

- que les biens qu'elles vendent aient été préalablement achetés c'est-à-dire acquis à titre onéreux soit à l'étranger (cas des biens importés), soit sur le marché local. En conséquence, les personnes qui vendent, par exemple, des biens qui leur proviennent d'une succession ou d'une donation ne sont pas assujetties à la TVA.
- que ces biens fassent l'objet d'une vente. Il s'agit en fait d'une revente, puisque les biens vendus ont fait préalablement l'objet d'un achat. Par vente, il faut entendre, si l'on se réfère à l'article 212 du CGI, toute opération réalisée à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contrepartie, ayant pour effet de transférer à un tiers la propriété d'un bien.

Bien entendu, les revendeurs en l'état ne sont passibles de la TVA, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies, que si eux-mêmes ou les biens qu'ils revendent ne sont pas expressément exonérés par une disposition du CGI.

- ii. Les personnes qui vendent des immeubles

170

Par immeuble bâti il faut entendre les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables bâtiments (maisons, usines, hangars etc.).

Les marchands de biens, non concernés par l'exonération visée à l'article art 215, 8), du CGI, sont soumis à la TVA pour leur vente d'immeubles bâtis.

- **Les prestataires de services**

180

Sont prestataires de services, les personnes qui effectuent toutes opérations autres que des livraisons de biens ou des importations et comportant une contrepartie en espèce ou en nature.

Il est généralement admis que l'activité de prestataire ou loueur de services consiste principalement à fournir un travail ou mettre à la disposition d'un tiers par voie de location certains objets ou marchandises.

On peut déduire que réalisent notamment ces opérations de prestations ou de louages de services : les loueurs de biens meubles ou immeubles ; les commissionnaires et les courtiers ; les agents d'affaires ; les banquiers ; les réparateurs ; les agences de voyages ou de théâtres ; les hôteliers ; les restaurateurs ; les entrepreneurs de spectacles ; les entrepreneurs de transports ; les blanchisseurs ; les coiffeurs ; les garagistes ; les entrepreneurs de publicité ; les photographes ; les transitaires ; certains façonniers (ceux qui n'exercent pas une activité de production) ; les activités libérales.

L'énumération des opérations ci-dessus ne doit pas être considérée comme exhaustive.

- **Les professions non commerciales**

190

En règle générale on s'accorde à reconnaître ce caractère aux professions indépendantes dont l'exercice appelle un travail essentiellement intellectuel. Les activités libérales entrent dans le champ d'application de la TVA.

Parmi les activités libérales susceptibles d'octroyer la qualité d'assujetti figurent par principe, si les autres conditions sont réunies :

- les professions relatives aux travaux d'études et de recherche : architectes, métreurs, ingénieurs-conseils, bureaux d'études diverses (études à caractère technique, industriel, financier, démographique, sociologique et celles qui concernent l'informatique, l'organisation, la publicité et l'urbanisme) ;
- les professions relatives aux activités de conseil et d'assistance : conseils en informatique, conseils en publicité, conseils financiers, etc.. ;
- les professions effectuant des travaux d'expertises : Experts-comptables, comptables et comptables agréés, géomètres-experts, experts en assurances, experts en ventes publiques, experts divers ;
- les professions judiciaires et juridiques : conseils juridiques ou fiscaux, notaires, huissiers de justice, commissaires aux comptes, liquidateurs judiciaires, syndicats et administrateurs judiciaires, commissaires-priseurs ;
- les activités médicales : soins médicaux et paramédicaux dispensés aux personnes y compris les frais d'hospitalisation. Les actes médicaux peuvent cependant être exonérés de TVA en application de l'article 215 du CGI.

- **Location**

200

D'une manière générale, les locations de toute forme sont passibles de la TVA.

- b. Les personnes assujetties sur option (assujettis volontaires)**

210

Il est possible, pour certaines personnes, d'opter pour être volontairement soumises à TVA.

L'option pour l'assujettissement à la TVA permet aux personnes qui l'exercent de bénéficier du régime des déductions, donc de récupérer la TVA qui a grevé les éléments constitutifs du prix de revient des produits ou des services qu'elles fournissent, et de permettre en principe à leurs clients imposables à la TVA d'opérer la déduction de la taxe ayant frappé tous les éléments du prix des fournitures qui leur sont faites.

L'option est avantageuse pour le professionnel dont la clientèle est pour l'essentiel constituée par des redevables de la TVA. Elle l'est d'autant plus que les investissements et les frais grevés de TVA représentent une part plus élevée des dépenses professionnelles de l'intéressé.

L'option est ouverte, limitativement, à certaines personnes. Elle doit être exercée suivant des modalités précises et entraîne plusieurs conséquences.

220

Sous l'empire du CGI, seule une catégorie de contribuables est autorisée à exercer l'option pour le paiement de la TVA : les entreprises bénéficiant d'une convention d'établissement incluant une clause de stabilité fiscale. En effet, il est permis aux entreprises conventionnées (article 256 du CGI) de renoncer au régime particulier qui leur avait été consenti par la convention en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, et d'opter pour le paiement de la TVA.

3. ...à titre indépendant...

230

Pour être assujetties à la TVA, les activités économiques doivent être exercées de manière indépendante, c'est-à-dire sans lien de subordination entre celui qui l'exécute et celui pour lequel elle est exécutée. Sont réputées agir de manière indépendante les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte.

L'existence d'un lien de subordination ne permet pas de considérer qu'une activité est exercée de manière indépendante. Ainsi, ne sont notamment pas considérés comme agissement de manière indépendante les salariés ou les apprentis.

4. ... et à titre onéreux

240

Les activités économiques doivent être réalisées à titre onéreux pour être soumises à TVA.

Cette condition implique dans toute opération imposable l'existence d'une contrepartie, quelle qu'en soit la nature ou la valeur et les buts ou résultats. Ainsi par exemple ne sont pas imposables les opérations réalisées à titre gratuit (dons, cadeaux, libéralités).

250

En revanche, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à prix seulement coûtant, donc en l'absence de bénéfice net pour le fournisseur, voire même à perte, sont soumises à TVA.

Il importe de surcroît qu'il existe un lien entre la contrepartie fournie et l'activité économique réalisée.

260

Ainsi, afin de déterminer si une opération est dans le champ d'application de la TVA, il convient de rechercher au-delà des autres critères énoncés :

- si l'opération réalisée procure un avantage au client ou autrement dit, si le service est individualisé ; et
- si le prix est en relation avec l'avantage reçu.

Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, l'opération, livraison de biens ou prestation de services, n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

Chacune de ces conditions doit être appréciée à partir des critères suivants.

- **La condition relative à l'existence d'un avantage directement procuré**

270

Cette condition est remplie :

- lorsqu'il y a un engagement exprès du fournisseur ou du prestataire de fournir un bien ou un service déterminé à la personne qui assure le financement ;

- ou en l'absence d'un engagement exprès, lorsqu'une action a été entreprise ou que des moyens ont été mis en œuvre qui permettent d'établir l'existence d'un tel engagement.

L'existence de cet engagement doit être recherché à partir des éléments de droit ou de fait (conventions, etc.).

280

Le prix payé en contrepartie du service n'est pas nécessairement versé par le bénéficiaire de l'opération. La contrepartie peut être acquittée par un tiers partiellement ou totalement, c'est-à-dire par une personne autre que le bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de service.

Le service rendu peut être collectif à condition que les cotisants en tirent un avantage direct.

Le service direct rendu peut avoir pour objet de satisfaire une obligation légale.

- **La condition relative à l'existence d'un paiement en relation avec le service rendu**

290

Il convient de rechercher si le prix payé est en relation avec l'avantage obtenu par le bénéficiaire du service.

Cette notion de prix est utilisée ici par commodité. La notion de contre-valeur, c'est-à-dire toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir (cotisations, redevances, prix, remise de biens ou prestations de services dans le cadre d'un échange, etc.) en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services peut être utilisée indifféremment.

Ainsi, l'article 210 du CGI, points 8 et 9, confirme que les subventions à caractère commercial et les remises de prêts et abandons de créances à caractère commercial sont susceptibles de constituer la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services (ces deux situations sont commentées plus en détail dans TVA-BASE-10).

Bien entendu, lorsqu'une opération est effectuée gratuitement, elle n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

300

La relation entre le prix et le service peut exister en cas d'opération à perte. Il n'est pas nécessaire que le prix corresponde à la valeur économique normale du bien ou du service fourni pour qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA. Ainsi, les opérations réalisées à perte n'échappent pas de ce seul fait au champ d'application de la TVA.

Lorsqu'un contrat porte sur le droit d'accéder à un service, l'importance de l'utilisation effective de ce service est indifférente.

Le prix peut être acquitté sous forme de rabais. En revanche, lorsqu'un service est rendu par un client à un fournisseur mais sans que ce service comporte une contrepartie financière précise (rabais, prix, etc.), ce service n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

5. Condition de seuil

310

N'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations réalisées par les personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires est inférieur au seuil indiqué à l'article 211, sauf disposition contraire.

Au 1er octobre 2019, ce seuil était de trois millions (3.000.000) d'OUGUIYA, sans égard pour la nature de l'activité exercée.

Lorsqu'en cours d'année, le chiffre d'affaires d'un contribuable vient à dépasser le plafond fixé, la taxe est due à compter du jour où s'est produit ce dépassement.

Les assujettis dont le chiffre d'affaires annuels viendrait à baisser sous le seuil précité peuvent, si cette situation perdure pendant deux (2) années consécutives, remettre en cause leur assujettissement à la TVA.

320

Toutefois, les importateurs sont assujettis de plein droit quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires.

6. Soumission à un autre impôt

330

Par dérogation aux dispositions de l'article 209 du CGI et conformément à l'article 214, les opérations réalisées par les établissements bancaires, les établissements financiers, les organismes de crédit, les sociétés d'assurance, et de réassurance, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA dès lors qu'elles sont soumises à la taxe sur les opérations financières ou à la taxe spéciale sur les assurances. De même, les prestations de services rendues par les non-résidents à condition qu'elles soient soumises à la retenue à la source prévue à l'article 132 du CGI n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Les activités économiques réalisées par ces établissements, organismes ou sociétés qui ne sont pas soumises à la taxe sur les opérations financières ou à la taxe spéciale sur les assurances restent susceptibles d'être soumises à la TVA.

7. Eléments indifférents

340

L'attribution de la qualité d'assujetti est indépendante :

- des buts ou des résultats : sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti quels qu'en soient les buts ou les résultats. Peu importe, à cet égard, que les opérations soient effectuées ou non dans un but lucratif ou qu'elles se traduisent par un bénéfice ou une perte.
- du statut juridique des personnes qui interviennent dans la réalisation des opérations imposables ;
- de la situation des personnes imposables au regard des autres impôts, sous réserve du point 6. ci-dessus et de la notion d'établissement stable, précisée en §640 du présent chapitre ;
- de la forme ou de la nature de l'intervention des personnes imposables ;
- du paiement effectif ou non de la TVA.

B) Opérations imposables par détermination de la loi

1. Importations

350

Conformément à l'article 209 du CGI, les importations relèvent du champ d'application de la TVA, qu'elles soient ou non réalisées par un assujetti agissant en tant que tel.

Par importation il faut entendre le franchissement du cordon douanier en Mauritanie pour la mise à la consommation, qu'il s'agisse de marchandises en provenance directe de l'extérieur ou placées jusqu'alors sous un régime douanier suspensif.

2. Livraisons et prestations à soi-même

360

L'article 210 du CGI rend imposable à la TVA certaines opérations particulières, communément qualifiées de "Livraisons A Soi-même" (LASM). Il peut cependant s'agir de livraisons de biens à soi-même ou de prestations de services ou de travaux à soi-même.

Par « livraison à soi-même » on entend les opérations que les assujettis réalisent eux-mêmes pour les besoins de leur exploitation, par exemple des travaux immobiliers.

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne, obtient en vue de l'utiliser elle-même un bien à partir de produits, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

L'imposition des livraisons à soi-même permet, également, de légitimer la déduction de la taxe sur les produits utilisés.

L'article 210 du CGI vise à cet égard les livraisons à soi-même :

- de biens ou produits extraits ou fabriqués ;
- de travaux immobiliers ;
- et les prestations de services.

La législation reconnaît deux cas de livraisons à soi-même :

a. Livraisons effectuées pour les besoins de l'activité économique de l'assujetti

370

Il s'agit des cas où l'assujetti se fournit à lui-même des biens, services ou travaux qui servent la réalisation de son activité économique.

Dans ce cas, il doit déclarer une livraison ou prestation à soi-même :

- En toute hypothèse, lorsque l'assujetti se fournit un bien comptabilisé comme une immobilisation. En effet, cette livraison à soi-même constitue le point de départ du délai de régularisation de TVA prévu aux articles 238 et 239 du CGI. Toutefois, la TVA déclarée à l'égard de cette livraison à soi-même est susceptible d'être déductible selon les règles de droit commun. Elle est donc susceptible d'être entièrement déduite si l'activité économique de l'assujetti le permet.
- Ou si l'obtention auprès d'un tiers du bien ou du service faisant l'objet de la livraison ou prestation à soi-même n'aurait pas ouvert un entier droit à déduction TVA, bien qu'étant affecté à son activité économique, par exemple parce que cette activité économique est entièrement ou partiellement exonérée. Dans ce cas, par hypothèse, la TVA encourue à l'occasion de cette livraison ou prestation à soi-même ne peut pas être entièrement déductible, et pourrait même ne pas être déductible du tout.

b. Livraisons effectuées pour des besoins autres que ceux de l'activité économique de l'assujetti

380

Les livraisons de biens, de services ou de travaux effectués par l'assujetti à titre gratuit et pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA constituent des « livraisons à soi-même », c'est-à-dire des opérations soumises à TVA en dépit de l'absence de contrepartie.

La taxe encourue lors de la déclaration de livraisons ou prestations à soi-même n'est pas déductible. En revanche, la taxe encourue en amont, à l'égard de dépenses ayant permis d'effectuer ces livraisons ou prestations à soi-même, est déductible.

390

L'articulation de ce cas de livraison ou prestation à soi-même avec la règle d'exclusion du droit à déduction prévue par l'article 233, 1), du CGI est la suivante, pour éviter la sanction d'une double imposition à la TVA de la même situation économique :

- Si des biens ou services ont été acquis par l'assujetti pour être utilisés en l'état, sans transformation, pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA, la TVA encourue lors de l'acquisition de ces biens ou services n'est pas déductible conformément à l'article 233, 1), mais il n'y a pas lieu de déclarer une livraison ou prestation à soi-même à leur égard sur le fondement de l'article 210, 5) ;
- En revanche, si des biens ou services ont été acquis par l'assujetti puis ont été transformés avant d'être utilisés pour des besoins autres que ceux de son activité économique soumise à TVA, la TVA encourue lors de l'acquisition de ces biens ou services est entièrement déductible, mais il y a lieu de déclarer une livraison ou prestation à soi-même sur le fondement de l'article 210, 5), du CGI, dont la TVA ne sera pas déductible.

c. Exemple de cas de taxation de la livraison il soi-même :

400

1^{er} cas de livraisons à soi-même (déduction possible, voire intégrale) :

- une entreprise qui fabrique ou assemble une machine qu'elle utilise dans ses opérations de production ;
- un carrossier qui équipe un camion ou un car qu'il destine à son entreprise de transport ;
- une entreprise qui construit pour elle-même un hangar ou des bâtiments industriels.
- un fabricant qui affecte des pièces détachées à la réparation de machines ;
- un fabricant de véhicule qui affecte certains d'entre eux à l'exploitation d'un réseau de transport ;
- un commerçant qui fabrique les emballages dont il se sert pour son commerce, qu'il s'agisse d'ailleurs d'un commerce de produits imposables ou d'un commerce de produits exonérés.

2^{ème} cas de livraisons à soi-même (utilisation privée excluant toute déduction) :

- un fabricant de meubles qui prélève sur les articles fabriqués par lui ceux qu'il destine à son usage personnel;

3. Certaines activités des personnes publiques

410

Les opérations réalisées par les personnes morales de droit public qui se livrent à des activités de nature industrielle ou commerciale sont soumises à la TVA. C'est ainsi le cas des établissements industriels et commerciaux et des sociétés d'économie mixte.

Au surplus, sont soumis à TVA les marchés publics de l'Etat, des Collectivités locales, des établissements publics et des sociétés à participations publique majoritaire. L'assujettissement à la valeur ajoutée est obligatoire même si le marché est conclu sur financement extérieur.

4. TVA facturée à tort

420

Les facturations ne répondant pas aux conditions de formes et de fond prescrites par la loi donnent lieu au versement de la taxe qui y est éventuellement mentionnée.

En d'autres termes, les personnes qui mentionnant d'une façon abusive ou erronée la TVA sur une facture ou un document en tenant lieu sont redevables de la taxe du seul fait de la facturation de celle-ci, qu'elles soient ou non assujetties à la TVA et que l'opération soit ou non exonérée.

Cela est également applicable si la facture ne se rapporte pas à une opération réelle mais à une opération fictive.

430

Il n'est jamais possible de déduire une TVA facturée à tort, que l'opération soit réelle ou fictive, quand bien même elle aurait été correctement payée au fournisseur, et même si ce dernier l'a bien restituée au Trésor.

440

En revanche, l'absence de mention de la TVA sur une facture, alors que l'opération sous-jacente y est bien soumise, ne suffit pas à dispenser le vendeur ou le fournisseur de son obligation de la verser au Trésor, que ce vendeur ou fournisseur puisse ou non récupérer *a posteriori* cette TVA auprès de son client.

II- Territorialité

450

Les règles de territorialité sont fixées aux articles 216 à 221 du CGI.

A titre liminaire, il convient de rappeler que l'article 220 du CGI présume que les livraisons de biens et les prestations de services sont réputées effectuées en Mauritanie lorsque l'opérateur assujetti ne peut apporter la preuve que le

lieu d'imposition des livraisons de biens ou des prestations de services qu'il a effectuées est situé en dehors du territoire mauritanien.

L'opérateur assujéti se doit donc d'être en mesure de fournir les justificatifs nécessaires à cette preuve.

C) Définition du territoire d'application

460

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, les opérations taxables réalisées en Mauritanie, même lorsque le domicile ou le siège social du redevable réel est situé en dehors des limites territoriales de la Mauritanie.

Les limites territoriales de la Mauritanie incluent le territoire national de la République Islamique de Mauritanie y compris ses eaux territoriales intérieures et maritimes, les installations et constructions établies dans la zone économique exclusive ou dans le plateau continental, et l'espace aérien qui les surplombe dans lequel la législation douanière s'applique.

470

La législation TVA mauritanienne peut également s'appliquer en dehors de ces limites territoriales lorsqu'une convention internationale ou un texte légal interne le prévoit.

D) Lieu de taxation des livraisons de biens

480

Il conviendra de distinguer les livraisons de biens avec de celles réalisées sans transport corrélatif.

Les livraisons de biens avec montage ou installation font l'objet de règles spécifiques.

1. Bien vendu sans transport, montage ou installation

490

Si le bien n'est pas expédié ou transporté, ni monté ou installé, la livraison est imposable en Mauritanie sous réserve que le bien soit situé en Mauritanie lors de sa remise en la puissance et possession de l'acheteur.

En revanche, en cas de bien situé à l'étranger lors de cette remise, l'opération n'est pas territorialement située en Mauritanie.

2. Bien vendu avec transport, mais sans montage ou installation

500

L'opération est réputée faite en Mauritanie, si elle est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Mauritanie, c'est-à-dire si la délivrance matérielle du produit est effectuée dans le territoire mauritanien.

a. Au départ de Mauritanie

510

Si le lieu de départ du bien expédié ou transporté est en Mauritanie, l'opération est territorialement imposable en Mauritanie, quel que soit le lieu de destination.

Ainsi, même les ventes à l'exportation réalisées aux conditions départ ou franco-frontière relèvent des livraisons de biens réalisées en Mauritanie : elles constituent donc des affaires faites en Mauritanie. Toutefois, les exportations sont passibles du taux "Zéro" prévu à l'article 230 du CGI (voir TVA-TAUX-30).

b. Au départ d'un pays étranger

520

Si le lieu de départ est situé à l'étranger mais que la livraison est faite par l'importateur au client en Mauritanie après importation du bien en Mauritanie par le vendeur, cette livraison est soumise à la TVA en Mauritanie indépendamment de la taxe perçue à l'importation (lors du passage en douane), mais celle-ci est déductible de la taxe due par l'importateur.

Si le lieu de départ est situé à l'étranger mais que la livraison n'est pas effectuée par l'importateur (c'est-à-dire que le bien est remis en la puissance et possession de l'acheteur avant son dédouanement en Mauritanie), la livraison n'est pas imposable et seule la TVA à l'importation est due par l'acquéreur.

3. Bien vendu avec montage ou installation

530

Il y a imposition en Mauritanie si le montage ou l'installation du bien a lieu sur le territoire mauritanien même si ce bien, une fois monté, est ensuite livré dans un autre Etat.

Le bien qui fait l'objet d'un montage ou d'une installation en Mauritanie est taxable à la TVA au taux en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de l'opération tel que défini au TVA-BASE-20.

E) Lieu de taxation des prestations de services

540

Conformément à l'article 219 du CGI, le critère de l'imposition est le lieu d'utilisation des services, c'est-à-dire le lieu où les services sont exploités ou utilisés. Ainsi, dans la mesure où ils sont utilisés ou exploités en Mauritanie ceux-ci deviennent passibles de la TVA.

1. Cas général de taxation en Mauritanie

550

Les prestations de services sont imposables en Mauritanie lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, ou l'objet ou le matériel loué sont utilisés ou exploités en Mauritanie, ou lorsqu'elles y sont exécutées.

Ainsi, si une prestation, bien qu'exécutée dans un autre pays, est utilisée ou exploitée en Mauritanie, l'imposition est faite en Mauritanie

2. Cas des locations

560

La location d'un matériel utilisé en Mauritanie donne lieu à imposition en Mauritanie, que la personne qui encaisse les loyers soit une entreprise mauritanienne ou étrangère, et que ce matériel ait été acquis en Mauritanie ou importé.

3. Cas des réparations

570

Par réparation, il faut entendre la remise d'un objet usagé ou endommagé en son état d'utilisation normale.

Les réparations sont des prestations de services taxables à la TVA dont le lieu d'imposition est fonction du lieu où le service est utilisé ou exploité.

Ainsi, les réparations effectuées en Mauritanie sur un matériel importé puis réexporté après remise en état sont imposables en Mauritanie.

4. Services liés aux biens immeubles et travaux immobiliers

580

Les biens immeubles peuvent se définir comme :

- les constructions incorporées au sol, dans le sol ou au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer et qui ne peuvent être aisément démontées ou déplacées ;
- les terrains, entendus comme toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface ;
- tout élément accessoire d'un immeuble sans lequel ce dernier serait incomplet (tels que par exemple les portes, fenêtres, toitures, escaliers ou ascenseurs) ;
- tout élément installé à demeure dans un immeuble qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble ou de la construction.

Aux termes de l'article 218 du CGI, « *le lieu d'imposition des travaux immobiliers est situé en Mauritanie lorsque ceux-ci y sont effectués* ».

590

L'article 219, 2) du CGI dispose que « *le lieu d'imposition des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où le bien immeuble est situé* ».

Ainsi, toutes les prestations de services se rattachant à un bien immeuble dont le lieu de situation est sur le territoire mauritanien sont taxables à la TVA en Mauritanie, qu'il s'agisse de « travaux immobiliers » ou non.

Ainsi, il peut s'agir des prestations d'experts et d'agents immobiliers, de la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, de l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et de prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux.

Seules les prestations de services qui présentent un lien suffisamment direct avec un bien immeuble peuvent être qualifiées de prestations se rattachant à un immeuble.

600

Les installations d'objets ou d'appareils meubles, qui, une fois posés, conservent un caractère mobilier, s'analysent en des ventes de matériels, assorties de prestations de services et non comme des travaux immobiliers.

5. Services directement liés à des activités éducatives scientifiques, culturelles, artistiques, sportives, de divertissement ou similaires

610

L'article 219, 2) du CGI dispose que le lieu d'imposition des prestations de services « *directement liées à des activités éducatives, scientifiques, culturelles, artistiques, sportives, de divertissement ou similaires, est l'endroit où ces activités ou manifestations sont matériellement exécutées* ».

Ainsi, la TVA s'applique au prix payé pour l'accès à l'une de ces activités ou manifestations. Cela recouvre notamment :

- le droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires.
- le droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions.
- le droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

6. Commissions perçues par les agences de voyage

620

L'article 219, 3), du CGI dispose que « *Les commissions sont réputées perçues en Mauritanie à l'occasion des ventes de titres de transport par les agences de voyage immatriculées en Mauritanie, quel que soit la destination ou le mode de transport ou le siège de la société de transport* ».

Ainsi, dans le cas particulier des commissions perçues par les agences de voyages, le lieu effectif de réalisation de la prestation n'a pas d'importance : la TVA est due sur la commission si l'agence de voyage est établie en Mauritanie.

En revanche, et conformément à la règle de principe indiquée au point 1. ci-dessus, la TVA reste due sur la commission relative à un voyage effectivement organisé en Mauritanie par une agence de voyage établie à l'étranger.

7. Exportation de services

630

L'article 219, 2), alinéa 1er dispose qu'une « *prestation de service exécutée en Mauritanie mais utilisée dans un autre pays est assimilée à une exportation* ».

Ainsi, les services rendus par un assujetti établi en Mauritanie à des assujettis étrangers, ou à un établissement étranger d'un assujetti établi en Mauritanie, et utilisés effectivement en dehors du territoire mauritanien, sont bien territorialement taxables en Mauritanie, où elles sont exécutées, mais bénéficient du taux de TVA à « zéro » prévu par l'article 230 du CGI.

8. Conséquences pour les entreprises étrangères

640

Les entreprises étrangères ayant un établissement stable en Mauritanie sont soumises aux mêmes formalités et paient la TVA comme les entreprises mauritaniennes. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement stable, voir IS-CHAMP-30, §§430 et suivants.

650

Les entreprises étrangères qui ne sont pas établies en Mauritanie, mais y réalisent des opérations soumises à TVA, doivent faire accréditer auprès des services des impôts compétents un représentant domicilié en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités leur incombant et à payer la TVA à leur place.

Ce représentant domicilié en Mauritanie déclare la TVA à payer pour le fournisseur étranger qu'il représente sur une déclaration TVA mensuelle spécifique avec la mention « pour le compte de « *dénomination du fournisseur étranger* » accompagné d'une copie de l'accréditation.

Ce représentant domicilié en Mauritanie doit tenir à disposition des services fiscaux les copies des factures du fournisseur étranger qu'il représente pour lesquels il a déclaré de la TVA.

660

Les intermédiaires agissant en Mauritanie pour le compte de maisons étrangères (commissionnaires et mandataires) sont soumis à la TVA sur le montant total de la transaction, lorsque la maison étrangère n'a pas, par l'intermédiaire de son représentant fiscal, acquitté elle-même la taxe au titre de ces opérations.

F) Lieu des importations

670

Toute importation de biens sur le territoire mauritanien est taxable à la TVA en Mauritanie au taux en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de l'opération.

Chapitre 2 : Opérations exonérées en régime interne **(TVA-EXO)**

1

Certaines opérations, qui seraient normalement passibles de la TVA, en sont exonérées par une disposition expresse de la loi. Elles sont énumérées à l'article 215 du CGI.

Les chefs d'exonération, peu nombreux, sont dictés par des considérations d'ordre technique, économique, social ou encore culturel. Dans quelques cas, l'exonération est destinée à éviter la double imposition d'opérations soumises par ailleurs à un droit d'enregistrement ou à une taxe spéciale.

10

Deux conséquences résultent essentiellement de l'exonération :

- Les entreprises effectuant des opérations exonérées ne peuvent pas récupérer, sauf en cas d'exportation, la TVA qui a grevé les divers éléments du prix de revient des produits concourant à la réalisation desdites opérations ;
- Le client acquérant des biens et services exonérés, s'il est lui-même assujéti, est privé de la possibilité de déduire la TVA dont il est redevable celle qui a grevé en amont le prix de revient de ces biens et services.

Ainsi, cette rupture dans « le cycle de la TVA », cette interruption dans la « chaîne des déductions », consécutive à chaque exonération, peut aboutir paradoxalement à une surcharge fiscale : il y a rémanence de taxe. En fait, les inconvénients ci-dessus sont largement tempérés dans une économie de circuits courts, où le « cycle amont » est limité en nombre, quels que soient les motifs de cette limitation.

20

Il y a exonération lorsqu'une opération, entrant normalement dans le champ d'application de la TVA, échappe à l'imposition en vertu d'une disposition particulière de la loi. Les exonérations sont par conséquent de droit strict : leur application ne saurait être étendue par voie d'analogie. Cela signifie que l'exonération accordée à un produit ou à une opération bien déterminée bénéficie à ce seul produit ou opération, et non à ses similaires.

Remarque : les opérations exonérées de TVA ne peuvent donner lieu au paiement volontaire de cette taxe.

I- Exonérations non liées à un code de nomenclature (art. 215-1° à 17°)

A) Livraisons de biens et prestations de services rendues à des compagnies aériennes ou relatives à la navigation maritime et à la navigation sur les fleuves internationaux

30

Conformément aux dispositions du 4°, 5°, 6° et 13° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les prestations de services de réparations et de transformation portant sur :

- Les aéronefs destinés aux compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger représentent au moins 80% de l'ensemble des services qu'elles exploitent ; ce seuil s'apprécie au vu des déclarations souscrites par les compagnies aériennes sur la base des passagers kilomètres transportés ou des tonnes kilomètres transportées. Cette condition est réputée remplie pour les compagnies aériennes établies à l'étranger et n'ayant pas d'établissement stable en Mauritanie. Pour plus de précisions sur la notion d'établissement stable, voir IS-CHAMP-30, §§430 et suivants ;
- Les aéronefs de la compagnie aérienne nationale ;
- Les bâtiments destinés à la navigation maritime et les bateaux destinés à la navigation sur les fleuves internationaux, immatriculés comme tels.

40

Sont également exonérées les livraisons de biens suivantes :

- Les ventes de marchandises ou objets destinés à l'avitaillement de ces navires et aéronefs ;
- Les ventes aux compagnies de navigations et aux pêcheurs professionnels de produits destinés à être incorporés dans les bâtiments ainsi que d'engins et de filets pour la pêche maritime ;
- Les ventes aux compagnies aériennes visées plus haut de produits destinés à être incorporés dans leurs aéronefs.

50

Cette exonération s'applique uniquement au stade final de consommation, c'est-à-dire aux opérations conclues avec l'utilisateur final du bien ou service concerné (compagnie aérienne, maritime, etc.).

B) Ventes et prestations faites par l'Etat, les collectivités publiques et certains établissements publics

60

Conformément aux dispositions du 3° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les ventes et prestations faites par l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics n'ayant pas le caractère industriel et commercial.

C) Achats de biens et services directement liés aux opérations minières

70

Sont exonérés de TVA les achats de biens et de services directement liés aux opérations minières et nécessaires à leur bonne exécution, effectués sur le marché local ou importés.

Le détail des opérations exonérées est fourni par l'arrêté du Ministre du Pétrole, de l'Energie et des Mines et du Ministre de l'Economie et des Finances n°0271 du 15 mars 2017.

D) Autres exonérations relatives à des livraisons de biens

1. Ventes d'huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux

80

Conformément aux dispositions du 1° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les ventes d'huiles ou de minéraux bitumeux, de gaz de pétrole et d'autres hydrocarbures gazeux.

Cette exonération concerne uniquement les livraisons de biens, et non les importations, qui sont soumises à la TVA lors de leur mise à la consommation au sens de la législation douanière. La TVA encourue à l'occasion de ces dernières n'est pas déductible par application de l'article 233, 10) du CGI.

2. Vente d'immeubles, de droit au bail et de terrains

90

Conformément aux dispositions du 8° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles, de terrains ou de droits au bail, soumise à la formalité de l'enregistrement. Sont notamment considérées comme portant transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles les opérations de ventes, donation, etc. (pour plus de précisions, voir ETPF-DE-10).

3. Livraisons d'eau et d'électricité

100

Conformément aux dispositions du 15° de l'article 215 du CGI, certaines opérations de livraisons d'eau et d'électricité sont exonérées.

Les opérations de livraisons d'eau exonérées s'entendent de celles à hauteur de 8 m³ par mois et par consommateur (16 m³ par facture si celle-ci comprend deux mois) ainsi que les fontaines populaires approvisionnant les ménages à revenus modestes.

Les opérations de livraisons d'électricité exonérées s'entendent de celles à hauteur de 150 kW/h par mois et par consommateur (300 kW/H par facture si celle-ci comprend deux mois).

4. Vente de nourriture, de semence, graines, végétaux, fruits et glace (sans code de nomenclature)

110

Conformément aux dispositions des 16° et 17° de l'article 215 du CGI, sont exonérées :

- La production intérieure et la vente de lait, de pâtes alimentaires, de couscous, de riz, de farine et de biscuits ;
- Le pain et les produits de la boulangerie et de la pâtisserie ;
- Les légumes, viandes, poissons, coquillages et crustacés, à la condition que ces denrées soient fraîches ou séchées, salées ou fumées ;
- Les pommes de terre de semence, graines, spores, fruits, bulbes, oignons, tubercules à ensemercer, greffes et rhizomes en repos végétatif, en végétation ou en fleurs, autres plantes et racines vivantes, y compris les boutures et greffons et le blanc des champignons (le mycélium) ;
- Les fruits frais habituellement destinés à l'état naturel à l'alimentation, à l'exclusion des colas ;
- La glace directement destinée à la consommation humaine ou à la conservation de denrées destinées à la consommation humaine.

E) Autres exonérations relatives à des prestations de services

1. Actes médicaux et d'hospitalisation

120

Conformément aux dispositions du 2° de l'article 215 du CGI, sont exonérés les actes médicaux, les frais d'hospitalisation et les matériels intrants de l'hémodialyse.

Cette exonération ne vise que les prestations de soins à la personne, c'est-à-dire toutes les prestations qui concourent à l'établissement des diagnostics médicaux ou au traitement des maladies humaines.

Sont également exonérés de la TVA les travaux d'analyses de biologie médicale c'est-à-dire, tous les examens biologiques destinés à faciliter la prévention, le diagnostic ou le traitement des maladies humaines.

2. Composition et impression de journaux et périodiques

130

Conformément aux dispositions du 7° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les recettes provenant de la composition et de l'impression de journaux et périodiques, à l'exclusion des recettes de publicité, et les ventes de ces mêmes journaux et périodiques.

3. Vente de fonds de commerce et de clientèle

140

Conformément aux dispositions du 8° de l'article 215 du CGI, sont exonérées de TVA les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèles, soumise à la formalité de l'enregistrement (voir ETPF-DE).

4. Transport public de voyageurs ou de marchandises

150

Conformément aux dispositions des 11° et 12° de l'article 215 du CGI, sont exonérées :

- Les transports aériens à destination ou en provenance de l'étranger et les opérations de la billetterie réalisées par les agences de voyages au titre de ce transport aérien ;
- Les opérations de transport faites par les transporteurs publics de voyageurs ou de marchandises inscrits au rôle des patentes en cette qualité et titulaires des autorisations réglementaires (voir IL-PATEN-30, §140).

5. Activités d'enseignement

160

Conformément aux dispositions du 14° de l'article 215 du CGI, sont exonérées les activités d'enseignement rendues par des établissements publics ou privés agréés par l'autorité publique compétente.

L'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées à cet enseignement (logement et nourriture des internes ou demi-pensionnaires, articles ou fournitures scolaires, tels que livres ou cahiers, qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé et sont fournis par l'assujetti prestant également les services d'enseignement exonérés).

170

L'exonération visée au présent paragraphe ne s'applique qu'aux opérations effectuées dans le cadre de cet agrément.

Au surplus, l'exonération ne peut s'étendre aux services rendus, en amont aux établissements d'enseignement concernés, par d'autres prestataires (location de matériel audiovisuel, mise à la disposition du personnel spécialisé, etc.).

II- Livraisons de biens exonérées selon un code de nomenclature (art. 215-18°)

180

A la Douane, chaque produit ou marchandise fait l'objet d'une classification par chapitre et à l'intérieur de chaque chapitre, d'une identification par l'attribution d'un numéro précis. Ce numéro est appelé « position tarifaire ». Or pour certains produits ou marchandises, l'exonération doit être établie par référence à leur dénomination et à leurs caractéristiques dans le Tarif Général des Douanes.

Conformément aux dispositions du 18) de l'article 215 du CGI, sont ainsi exonérées les livraisons de biens portant sur les produits et marchandises suivants :

Sont ainsi exonérées les produits et marchandises listés au 18) de l'article 215 du CGI.

Chapitre 3 : Base d'imposition, fait générateur et exigibilité **(TVA-BASE)**

I- Base d'imposition

1

Les règles générales de détermination de l'assiette (ou base d'imposition) des opérations taxables sont définies par les articles 222 à 226 du CGI.

Des dérogations à ces règles générales sont toutefois prévues dans certains cas particuliers (voir TVA-MARGE-10).

10

L'étude des principes généraux qui régissent l'assiette de la TVA amène à examiner successivement :

- les éléments essentiels de la base d'Imposition par types d'opérations ;
- Les éléments accessoires à ajouter à la base d'imposition ;
- Les éléments exclus de la base d'imposition ;

20

Pour le calcul de l'impôt, la base d'imposition est arrondie à la dizaine d'ouguiyas inférieure.

F) Détermination de la base d'imposition par types d'opérations

1. Importations

30

La base imposable pour les importations est constituée par la valeur définie par la législation douanière, y compris les taxes et prélèvements de toute nature perçus lors du franchissement du cordon douanier, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. Pour l'application de cette règle, il y a lieu de se référer aux dispositions du Code des Douanes.

2. Ventes et prestations de services

a. Ventes

40

La base imposable pour les ventes est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur en contrepartie des biens vendus.

Le prix s'entend de l'ensemble des paiements qui incombent au client en raison de la livraison qui lui est faite. D'une manière générale la base d'imposition est constituée par l'ensemble des paiements en espèce ou en nature.

Pour les paiements en nature, il convient de prendre en considération la valeur de tous les biens ou services qui constituent la contrepartie des livraisons de biens effectuées.

La base d'imposition est constituée par le prix convenu entre les parties sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait que ce prix peut se décomposer en versement d'acomptes, du prix principal et du solde.

50

Lorsque plusieurs produits passibles de la TVA à divers taux sont vendus pour un prix global, chacun doit être soumis à l'imposition à raison de son prix et au taux qui lui est applicable. Il appartient au redevable de déterminer la valeur de chaque marchandise.

Lorsqu'un produit est composé d'éléments passibles de taux différents, la TVA est exigible en principe sur le prix de vente du produit considéré, au taux qui lui est propre.

60

Enfin en cas d'échange d'une marchandise contre une autre marchandise ou contre un service, le prix imposable est constitué par la valeur de la marchandise ou du service reçu en paiement majorée de la soulte, s'il y en a une.

b. Prestations de services

70

La base d'imposition est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le prestataire en contrepartie de sa prestation.

80

La réalisation d'un service entraîne très fréquemment l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées par le prestataire :

- Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation dans l'objet réparé nécessite un façonnage, une transformation ou une adaptation préalable (exemple : tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil, d'un canapé ou d'un divan), ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation (exemple : shampoings ou frictions fans par le coiffeur à l'aide de produits spéciaux). On peut y assimiler ce qu'on appelle les "menues fournitures" telles que vis, écrous, boulons, petit fil électrique, etc.
- Les pièces détachées sont des objets normalisés qui ont un rôle dans un ensemble et qui font l'objet d'une simple opération de pose et peuvent être ultérieurement enlevés sans détérioration de l'objet réparé (exemple : remplacement d'un pare-chocs, d'une roue de voiture, d'un bloc moteur).

En règle générale, la valeur des fournitures constitue un élément du prix du service. Ainsi, la valeur du tissu utilisé pour la réparation d'un fauteuil par l'artisan tapissier ou le menuisier doit être incluse dans le prix de la réparation soumise à TVA.

En revanche, les pièces détachées doivent être considérées comme faisant l'objet d'une vente et soumises au taux de TVA qui leur est propre. Bien entendu, dans ce cas, ces ventes doivent être mentionnées distinctement sur les factures.

c. Règles particulières

90

Concernant les commissionnaires de transport, transitaires et déclarants en douane, le chiffre d'affaires passible de la TVA est constitué par la rémunération brute, c'est-à-dire la totalité de sommes encaissées, déduction faite des seuls débours afférents au transport lui-même et au dédouanement, pourvu qu'il soit justifié desdits débours.

100

Concernant les spectacles cinématographiques et autre, pour les spectacles qui ne sont pas expressément exonérés, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant total de la recette provenant de la vente des billets, déduction faite de la TVA elle-même.

110

En ce qui concerne les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques, le chiffre d'affaires imposable est constitué par la différence entre le prix total payé par le client et le prix facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client (article 225 du CGI). Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée. Pour plus de précisions, voir TVA-MARGE-2à §§210 et 220.

3. Travaux immobiliers

120

La base imposable pour les travaux immobiliers est constituée par le montant des marchés, mémoires ou factures.

4. Livraisons à soi-même

130

La base imposable des livraisons à soi-même d'immobilisation est constituée par le prix de revient des biens faisant l'objet de ces livraisons.

Ce prix de revient est déterminé à la date à laquelle la taxe devient exigible.

Le mode de détermination de l'assiette, c'est-à-dire du prix de revient, résulte de la comptabilité de l'entreprise qui se livre elle-même un bien immobilisé, sous réserve du contrôle du Services des Impôts.

Dans les autres cas de livraisons à soi-même, ou en cas de prestation à soi-même, la base imposable est déterminée selon le prix de marché du bien ou service que se livre l'assujetti.

G) Eléments accessoires à ajouter à la base d'imposition

140

Remarque : tous les éléments accessoires constitutifs de la base d'imposition d'une opération passible de la TVA doivent être soumis au même taux d'imposition que le prix de base de l'opération à laquelle ils se rattachent., même s'ils font l'objet d'une facturation distincte.

1. Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature à l'exception de la TVA

150

Les impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature, à l'exception de la TVA, sont à comprendre dans la base d'imposition, quand bien même :

- Ils seraient décomptés à part sur la facture ;
- Ils seraient perçus à des taux spécifiques ;
- Ils obéiraient à des règles particulières.

160

Quant à la TVA, elle n'est pas à comprendre dans la base d'imposition, puisque ses taux sont des taux hors taxe, « en dehors ».

Cependant cette règle appelle une précision importante. En effet, bien qu'elle n'ait pas à être prise en compte dans l'assiette, la TVA n'est pas moins un élément qui grève le prix convenu avec le client, et non un accessoire du prix.

Par suite, lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune TVA, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale à ce prix convenu et diminué du montant de cette taxe.

Le prix convenu au titre d'une opération est donc présumé toutes taxes comprises, à moins que des considérations de fait ou de droit ne permettent d'établir que les parties ont entendu traiter sur la base d'un prix hors taxes

2. Les frais accessoires aux livraisons de biens ou prestations de services, tels que les commissions, intérêts, frais d'emballage, de transport et d'assurance demandés au client, même s'ils sont facturés distinctement

170

Sont à comprendre dans la base d'imposition tous les frais réclamés au client, à des titres divers, et qui peuvent être considérés comme des compléments du prix de base d'une opération taxable. Il s'agit des :

- Commissions facturées aux clients;
- Intérêts facturés aux clients, sauf s'il s'agit d'intérêts de retard résultant de l'absence de paiement de la créance à l'échéance ;
- Frais d'emballage;
- Frais d'assurance, sauf s'ils présentent un caractère facultatif pour le client, qui serait libre de s'assurer auprès d'un autre prestataire ou de ne pas s'assurer du tout ;
- Frais de transport : les frais de transport facturés par le vendeur à son client représentent normalement un élément du prix de vente imposable. Il en est ainsi en cas de vente « franco-domicile » car le transfert de propriété s'opère au domicile de l'acquéreur, le transport incombe au vendeur et la responsabilité de ce dernier n'est dégagée qu'après la prise de possession effectuée par l'acquéreur à son domicile. Toutefois les frais de transport ne sont pas compris dans la base d'imposition s'il s'agit d'une opération distincte de transport dont l'acheteur assume, en réalité, la charge et les risques (vente « départ »). Mais il faut pour cela que le vendeur en refacture exactement le montant à l'acquéreur.

3. Les indemnités n'ayant pas le caractère de dommages-intérêt

180

Les indemnités perçues à des titres divers entrent dans la base d'imposition à la TVA lorsqu'elles représentent la contrepartie, directe ou indirecte, d'une opération imposable.

En revanche, l'indemnité versée par un transporteur de marchandises à la suite de retard apporté dans ce transport, est à considérer comme la réparation d'un dommage et par suite, cette indemnité n'a pas à être soumise, chez le bénéficiaire, à la TVA. De même, les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite, de sinistre (vols, incendies, etc.) ne sont pas imposables. Cette non-imposition découle de leur nature de véritables dommages-intérêts.

4. Les subventions et abandons de créance qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ou qui constituent le complément direct du prix d'une telle opération ou sont destinées à compenser globalement l'insuffisance des recettes d'exploitation d'une entreprise

190

Sont à comprendre dans la base d'imposition :

- Les subventions qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ;
- Les subventions qui constituent le complément direct du prix d'une opération imposable ;

Lorsque des indemnités ou des subventions imposables sont versées globalement à l'occasion de la réalisation d'opérations passibles de taux différents de TVA sans que ces sommes reçoivent une affectation précise, il appartient au bénéficiaire d'en ventiler le montant par taux en fonction de la répartition par taux des autres recettes taxables afférentes aux opérations concernées.

200

Par ailleurs, lorsqu'un abandon de créance doit être compris comme une libéralité suivie d'un encaissement par le fournisseur, le montant de cet abandon doit être compris dans la base d'imposition soumise à TVA.

A. Éléments exclus de la base d'imposition

1. Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients dans les normes habituelles de l'activité concernée

210

Sont exclus de la base d'imposition les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients.

Toutefois, les rabais ne peuvent venir en réduction de la base imposable chez le vendeur s'ils constituent la rémunération d'une prestation fournie par le débiteur à son créancier, ou s'ils ne bénéficient pas effectivement et pour leur montant exacte à l'acheteur.

Les escomptes de caisse, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis directement aux clients sont exclus de la base imposable :

1. S'ils sont consentis dans les normes habituelles de l'activité concernée. La réduction doit, dans ce sens, être proportionnée à l'opération imposable. Pour qu'il y ait véritable rabais, il faut qu'il y ait exacte proportion au montant des commandes des clients ; et
2. S'ils ne viennent pas rémunérer des services rendus par l'acheteur. Cela signifie que ceux-ci ne doivent pas constituer en fait la rémunération d'un service ou la contrepartie d'une prestation quelconque.

2. Les sommes remboursées aux intermédiaires qui rendent compte à leurs commettants de débours

220

Les sommes remboursées aux intermédiaires qui rendent compte à leurs commettants de débours effectués en leurs lieu et place et justifient auprès de la Direction Générale des impôts de la nature et du montant exact de ces débours.

Les intermédiaires n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs mandant dans la mesure où ces remboursements, qui correspondent bien à des dépenses engagées sur l'ordre et pour le compte de leurs mandants, ont donné lieu à une reddition de compte précise et sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'Administration des Impôts.

230

La non-imposition des débours est subordonnée aux trois conditions suivantes, qui doivent être remplies simultanément par l'intermédiaire :

1. Il doit agir en vertu d'un mandat préalable et explicite, ce qui exclut toute opération réalisée de la propre initiative de l'intermédiaire ;
2. Il doit rendre compte exactement à son mandant de l'engagement et du montant de ces dépenses ;
3. Il doit justifier, auprès du Service des Impôts compétent, de la nature ou du montant exact des débours, par tous moyens appropriés (facture de fournisseurs de biens ou services, copie des comptes-rendus ou factures détaillées adressées aux mandants, etc.).

240

Les dépenses qui constituent pour un prestataire de simples charges d'exploitation, répercutées sur sa clientèle, ne peuvent être arbitrairement dissociées du prix de l'opération réalisée.

Ces dispositions ne concernent donc que les sommes versées à des tierces personnes par un mandataire, au nom et pour le compte de son commettant, à l'exclusion, par conséquent, des dépenses engagées par un assujéti pour les besoins de sa propre entreprise (salaires versés au personnel, prix d'acquisition de biens ou services, etc.).

L'application de ces dispositions suppose donc essentiellement la mise en présence d'au moins trois personnes : le mandant, le mandataire et le fournisseur de biens ou de services.

3. Les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée

250

Sont exclus de la base d'imposition les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à la condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée.

4. Les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts

260

Les indemnités ayant véritablement le caractère de dommages-intérêts ne sont pas passibles de la TVA.

Par exemple, l'indemnité versée par un transporteur de marchandises à la suite de retard apporté dans ce transport, est à considérer comme la réparation d'un dommage et par suite, cette indemnité n'a pas à être soumise, chez le bénéficiaire, à la TVA.

De même, les indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite de sinistre (vols, incendies, etc.) ne sont pas imposables.

Cette non-imposition découle de leur nature de véritables dommages-intérêts.

5. Les primes et subventions d'équipements affectées au financement d'un bien d'investissement déterminé et les aides à caractère financier entre entreprises.

a. Primes et subventions d'équipement

270

Les primes et subventions d'équipement sont en règle générale des sommes versées par les pouvoirs publics.

Lorsque ces sommes sont destinées à financer l'achat d'un bien d'équipement déterminé, elles sont à exclure de la base d'imposition.

Elles rentrent, au contraire dans la base d'imposition, lorsqu'elles sont versées sans affectation précise mais en contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services fournie par celui qui les reçoit.

b. Aides à caractère financier entre entreprises

280

Rentrent dans la catégorie des aides à caractère financier entre entreprises non seulement les aides consenties pour les motivations financières mais aussi celles relevant d'un acte anormal de gestion ainsi que celles consenties par des établissements financiers. Elles peuvent consister soit en un abandon de créance soit en une aide proprement dite sous forme de versement effectif de sommes.

Par exemple, a un caractère financier, la subvention versée par une entreprise à une autre entreprise en vue d'assainir sa situation financière, ou de lui permettre de se restructurer. Une telle aide n'est pas imposable à la TVA.

Les aides à caractères financier s'analysent, en effet, pour l'entreprise qui les reçoit soit comme des profits financiers, soit comme des apports en capital. Elles sont donc placées hors du champ d'application de la TVA.

290

Les aides à caractère commercial sont en revanche imposables à la TVA.

Par exemple, constituent des aides à caractère commercial les sommes versées ou créances abandonnées à une société établie en Mauritanie par des fournisseurs appartenant au même groupe en vue de conserver pour leurs produits des débouchés que leur assure la société mauritanienne.

II- Fait générateur et exigibilité

300

Le fait générateur de la taxe se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor Public peut faire valoir à partir d'un moment donné pour obtenir du redevable le paiement de la taxe.

310

C'est l'exigibilité qui détermine également la période au titre de laquelle les opérations imposables doivent être déclarées au Service Des Impôts et précise la naissance du droit à déduction chez l'utilisateur du bien ou du service. La validité de l'attestation d'assujettissement doit être à jour à la date de l'édition de la facture.

320

En principe, le fait générateur de la taxe et son exigibilité interviennent au même moment. Cependant, ce principe comporte un certain nombre de dérogations.

Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA dépendent essentiellement de la nature des opérations réalisées.

Toutefois, pour tous les cas d'espèces, s'il s'agit de fournitures ou de livraisons à l'Etat ou à ses démembrements n'ayant pas un caractère industriel ou commercial et aux collectivités territoriales, la taxe n'est exigible qu'au moment du paiement par les services du Trésor de la marchandise ou du service.

A. Importations

330

Pour les importations, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA sont constitués lors du franchissement du cordon douanier par les biens concernés.

Toutefois, pour les marchandises placées sous l'un des régimes suspensifs de droit, ainsi que sous le régime de dépôt de douane, le fait générateur et l'exigibilité interviennent au moment de la mise à la consommation des marchandises.

Conformément aux dispositions de l'article 1 du Code des Douanes, la mise à la consommation s'entend du « régime douanier qui permet aux marchandises importées de demeurer à titre définitif et de circuler librement sur le territoire douanier. Ce régime implique l'acquiescement des droits et taxes éventuellement exigibles à l'importation et l'accomplissement de toutes les formalités de douane requises. »

B. Livraisons de biens

340

Le fait générateur de la TVA et son exigibilité interviennent, en ce qui concerne les ventes, lorsque la livraison est effectuée.

350

Le terme de « livraison » s'entend de la remise à l'acheteur du bien ayant fait l'objet du contrat. Certains contrats peuvent être assortis d'une clause de réserve de propriété qui a pour effet de différer le transfert de propriété jusqu'au paiement intégral du prix. En présence d'une telle clause ou d'une clause ayant un effet similaire, le fait générateur intervient lorsque la livraison est effectuée, c'est-à-dire lors de la remise matérielle du bien.

Ce principe s'applique également à la délivrance d'un bien (meuble corporel) effectuée en exécution d'un contrat de vente à tempérament ou d'un contrat de location-vente, c'est-à-dire d'un contrat prévoyant un transfert de propriété du bien au locataire au paiement de la dernière échéance sans nouvelle manifestation de volonté.

360

En revanche, ce principe ne s'applique pas aux livraisons de biens donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, pour lesquels le fait générateur prend place lors de l'expiration des périodes auxquelles se rapportent ces décomptes et ces encaissements. Il s'agit des livraisons de biens meubles effectuées en vertu de contrats « à exécution échelonnée » qui ne portent pas sur des quantités de biens finies ou déterminées avec précision, mais en stipulation desquels les quantités de biens livrées dépendent seulement de l'une des parties. Sont donc essentiellement visées les fournitures de biens tels que le gaz, l'électricité ou l'eau, qui sont effectuées de façon continue dans le cadre de contrats d'abonnement. Pour ces biens, l'exigibilité a lieu, par tolérance, à la date de l'émission du décompte adressé au client par le fournisseur, ou lors de tout encaissement et pour le montant de cet encaissement, présumé TVA incluse, s'il se rapporte à une période qui n'a pas encore fait l'objet d'un décompte.

C. Prestations de services

370

Conformément aux dispositions du 5) de l'article 227 du CGI, le fait générateur de la TVA se produit pour les prestations de services lorsque la prestation est effectuée.

Toutefois, le 5) de l'article 228 du CGI dispose que pour les prestations de services la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes ou du prix.

Ainsi, le point d'exigibilité ne correspond pas nécessairement à la survenance du fait générateur : il peut lui être antérieur ou postérieur.

Les opérations concernées sont, non seulement les prestations de services de toute nature mais aussi les livraisons de biens meubles incorporels, expressément considérées comme des prestations de services en vertu du e) du 3) de l'article 210 du CGI.

Pour les activités des professions non commerciales, l'exigibilité intervient à l'encaissement du prix des services.

D. Travaux immobiliers

380

Pour les travaux immobiliers, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par l'exécution des travaux.

Néanmoins, pour les travaux immobiliers donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements le fait générateur est réputé intervenir lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes et encaissements se rapportent. L'exigibilité a lieu, par tolérance, à la date de l'émission du décompte adressé au client par le fournisseur.

Toutefois, le versement d'avances ou d'acomptes rend la taxe exigible sur le montant dudit versement, que l'opération soit matériellement réalisée ou non.

E. Livraisons et prestations à soi-même

390

Pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par la première utilisation du bien ou première mise en service.

Pour les prestations à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité sont constitués par l'accomplissement des services.

F. Cas particulier des marchés publics

400

Pour les marchés publics, l'exigibilité de la TVA est constituée au moment de chaque paiement fait par le Trésor, y compris sur les avances de démarrages et les acomptes.

G. Option pour les débits

410

Aux termes de l'article 229 du CGI, les personnes qui réalisent des opérations pour lesquelles la taxe est en principe exigible lors de l'encaissement peuvent, sur autorisation expresse du Directeur Général des impôts, être autorisés à acquitter la taxe d'après leurs débits (c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients).

420

L'option est globale : elle s'applique à l'ensemble des opérations réalisées par les redevables.

L'option s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'autorisation a été accordée.

Tout redevable qui a opté pour le paiement de la TVA d'après les débits n'a la faculté de renoncer à cette option qu'à la fin du troisième exercice suivant celui au cours duquel elle est exercée, après information de l'administration par lettre circonstanciée.

430

Les redevables ont l'obligation d'indiquer sur leurs factures le fait qu'ils sont autorisés à acquitter la TVA d'après les débits.

H. Escomptes d'effets de commerce

440

Pour les escomptes d'effets de commerce émis en paiement par le preneur d'une prestation de services, l'exigibilité de la TVA à l'égard de la prestation de services fournie prend place à la date d'échéance de l'effet.

Chapitre 4 : Taux

(TVA-TAUX)

1

Il existe trois taux principaux de TVA : le taux normal, le taux majoré et le taux zéro.

Les taux de la TVA sont fixés comme suit :

- 1) Taux normal : 16%
- 2) Taux majoré :
 - a. 20% pour les produits pétroliers
 - b. 18% pour la téléphonie
- 3) Taux zéro : 0% pour les exportations de biens et services réalisés par un assujetti.

Ces taux sont applicables à une base hors taxe sur la valeur ajoutée.

Les opérations exonérées sont répertoriées à l'article 215 du CGI (voir TVA-EXO).

I- Taux normal

10

Le taux normal est applicable à toutes les opérations pour lesquelles aucun autre taux n'est expressément prévu. Pour rappel, les dispositions qui ont le caractère de dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte.

Il est fixé à 16%.

II- Taux majoré

20

Le champ d'application du taux majoré de 20% est restreint aux produits pétroliers.

Conformément à la loi réglementant les activités aval du secteur des hydrocarbures 2002-005 du 28 mars 2002, les produits pétroliers s'entendent des hydrocarbures raffinés ainsi que du pétrole brut et du gaz naturel.

Les hydrocarbures raffinés s'entendent du pétrole brut et du gaz naturel qui ont subi des transformations destinées à les rendre marchands.

Certaines ventes de ces produits sont soumises à l'exonération prévue à l'article 215, 1), du CGI.

30

Le champ d'application du taux majoré de 18% est restreint à la téléphonie.

Le terme de « téléphonie » comprend l'ensemble des opérations se rapportant directement à la mise en communication d'un correspondant avec un autre par l'utilisation d'un réseau de téléphonie.

Ces opérations comprennent à la fois des livraisons de biens spécifiques à l'activité de téléphonie, telles que la vente d'équipements téléphoniques, de leurs pièces détachées et de leurs accessoires, mais aussi des prestations de services spécifiques à cette activité, telles que la mise à disposition d'un réseau de téléphonie (droit d'usage) ou encore les prestations de transformation, entretien ou réparations d'équipements téléphoniques.

Certaines de ces opérations sont soumises au régime de TVA sur la marge (voir TVA-MARGE-10).

III- Taux zéro des exportations

40

Le taux « zéro » est applicable aux exportations de biens et services réalisés par un assujetti.

Pour ce qui concerne les livraisons de biens, le terme « exportation » s'entend de la sortie de marchandises du territoire douanier corrélativement à leur vente.

Pour ce qui concerne les prestations de services, le terme « exportation » s'entend de la réalisation, par un assujetti mauritanien, d'un service exécuté en Mauritanie mais utilisé dans un autre pays.

IV- Coefficients de conversion

50

Pour passer d'une base TTC à une base HT, il convient d'appliquer les coefficients de conversion ci-dessous :

TVA	TVA	TVA	TVA
	Taux Normal (16 %)	Taux majoré (18%)	Taux majoré (20 %)
Formule à appliquer	$\frac{100}{116}$	$\frac{100}{118}$	$\frac{100}{120}$
Coefficient	0,862	0,847	0,833

Pour passer d'une base HT à une base TTC, il convient d'appliquer la formule ci-dessous (dans laquelle t est le taux égal de la TVA) :

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} + \text{TVA}$$

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} + \text{Base HT} \times t$$

$$\text{Base TTC} = \text{Base HT} (1 + t)$$

$$\text{Base HT} = \text{Base TTC} / (1 + t)$$

Chapitre 5 : Droit à déduction

(TVA-DEDUC)

1

Dans les chapitres 1 à 5, il est exposé les principes de détermination de la TVA collectée. C'est la taxe que le commerçant encaisse au moment de la vente de ses produits ou de la fourniture de ses services.

Le mécanisme de la TVA implique cependant que les matériels et produits ne soient définitivement frappés qu'une seule fois sur tout le parcours du circuit économique, de la matière première jusqu'au consommateur ou à l'utilisateur.

Pour y parvenir, le législateur a introduit le système de paiement fractionné qui oblige chaque intermédiaire du circuit économique à collecter un acompte sur cette taxe et à la reverser au Trésor public.

Le régime de déduction ou « l'exercice du droit à déduction » pour l'assujetti repose sur le principe selon lequel le montant de la TVA payée au moment des acquisitions de biens et services est déduite du montant total de la taxe due au titre des ventes.

C'est en fait le mécanisme d'imputation de la TVA d'amont sur la TVA d'aval.

Aussi le droit à déduction va-t-il constituer un des mécanismes essentiels qui a fait la renommée de la TVA.

La loi sur la TVA, tout en énonçant le principe du droit à déduction (articles 231 et 232 du CGI), donne également la portée et les conditions à respecter par les assujettis pour bénéficier de ce droit.

I- Conditions de fond

A. Taxe susceptible d'être déduite

10

En appliquant le mécanisme d'imputation de la TVA d'amont sur la TVA d'aval, le droit à déduction est une opération de liquidation de la taxe à reverser au Trésor.

Ce droit n'est accordé qu'aux redevables de la TVA ou assimilés et ne peut porter que sur des biens et services affectés à des opérations taxables.

Ainsi ouvrent droit à déduction :

- Les opérations soumises à la TVA ;
- Les opérations d'exportation de produits ou services taxables à l'intérieur ;
- Les opérations de réexportations placées sous un régime douanier suspensif.

20

Ce droit s'exerce à l'égard de la TVA acquittée lors des achats ou importations :

- a) de 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 seule opération de fabrication des mêmes produits ;
- b) de biens destinés à être revendus dans le cadre d'une opération taxable ;
- c) de services entrant dans le prix de revient d'opérations ouvrant droit à déduction ;
- d) de biens meubles, immeubles et services acquis pour les besoins de l'exploitation au titre des immobilisations et frais généraux.

Cette déduction s'exerce selon les conditions et modalités du présent chapitre.

30

Un droit à déduction est également permis à l'égard de la TVA résultant d'une livraison à soi-même de biens visés aux alinéas a), b) et d) ci-dessus, aux conditions exposées dans le présent chapitre.

40

Les personnes qui n'ont pas la qualité de redevables ne peuvent prétendre à un quelconque droit à déduction TVA.

B. Dépenses exclues du droit à déduction

50

Par dérogation aux principes généraux du droit à déduction définis aux articles 231 et 232 du CGI, la TVA grevant certaines dépenses de biens et de services n'est pas déductible totalement ou partiellement en application de mesures d'exclusion ou de limitations particulières visées aux articles 233 et 234 du CGI, quand bien même ces dépenses serviraient des activités ouvrant droit à déduction.

Les exceptions au droit à déduction sont prévues de façon expresse. En particulier, l'article 223 du CGI, qui traite de la question, cite un certain nombre de ces dépenses qui revêtent tantôt un caractère personnel (risque d'abus) tantôt un caractère somptuaire ou de simple libéralité. Ce qu'il faut retenir c'est que les exclusions visent essentiellement à limiter les risques d'abus.

60

A titre liminaire, il convient de préciser que n'est jamais déductible, la taxe ayant grevé les acquisitions de biens et/ou de services pour lesquels la facture ou le document en tenant lieu ne comporte pas le numéro d'identification fiscale (NIF) du fournisseur.

70

Par ailleurs, la taxe payée par les entreprises soumis au régime d'imposition à la TVA sur la marge (tels que les vendeurs de biens d'occasions ou encore les agences de voyages) n'est jamais déductible (voir TVA-MARGE-20, §§210 et s.)

80

En outre, la taxe ayant grevé certains biens et services expressément listés par l'article 233 du CGI n'est pas déductible en raison de la nature de ces biens ou services.

1. Biens ou services relatifs à des besoins privés

90

Il s'agit des biens ou services utilisés pour les besoins privés des tiers, des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement (loyer payé par l'entreprise pour le logement privé du dirigeant), les frais de réception, de restauration, de spectacle ou toute dépense ayant un lien direct avec les déplacements ou la résidence privés.

Par « besoins privés », il convient d'entendre « besoins qui ne résultent pas de l'activité économique déployée par l'assujetti, et ne la servent pas ».

100

Toutefois, cette exclusion ne concerne pas les vêtements de travail ou de protection, les locaux et le matériel affectés à la satisfaction collective des besoins du personnel sur les lieux de travail, ainsi que le logement gratuit sur les lieux de travail du personnel salarié chargé spécialement de la surveillance ou de la garde de ces lieux.

2. Biens ou services fournis gratuitement ou pour un prix sensiblement inférieur au prix de revient

110

Sont ici visés les biens qui ont été donnés ou les services rendus sans contrepartie, ou à un prix inférieur au prix de revient ou de service.

Selon les dispositions du 2) de l'article 233, n'est pas déductible la taxe ayant grevé des biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification, cadeau, quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, sauf quand il s'agit d'objets publicitaires de très faible valeur. Les objets publicitaires de très faible valeur s'entendent de ceux dont la valeur unitaire n'excède pas sept cent cinquante (750) OUGUIYA hors taxes.

Cette exclusion est applicable même si le bien ou service fourni gratuitement s'inscrit dans le développement économique soumis à TVA de l'assujetti, par exemple dans le cadre d'une opération de publicité.

Une opération doit être réputée faite à titre gratuit lorsqu'aucune contrepartie financière ou en nature n'est prévue. Tel n'est pas, bien entendu, le cas en matière d'échange, dès lors que la compensation financière qui intervient entre les deux échangistes confère à l'opération un caractère onéreux.

3. Biens ou services fournis entre professionnels et réglés en espèce

120

Selon les dispositions du 3) de l'article 233 du CGI, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les biens ou services fournis entre professionnels et réglés en espèce pour un montant supérieur à deux cent mille (200.000) OUGUIYA.

Par « professionnels », il convient d'entendre « assujettis à la TVA ».

4. Véhicules ou engins de transport de personnes ou à usage mixte

130

Selon les dispositions du 5) de l'article 233 du CGI, sont exclus du droit à déduction les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus ou aménagés pour transporter des personnes ou pour des usages mixtes, qui constituent une immobilisation ou, dans le cas contraire, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendus à l'état neuf.

Les biens visés par cette exclusion doivent répondre simultanément à deux critères :

1. Il s'agit de véhicules de toute nature conçus ou aménagés pour transporter des personnes : bicyclettes, motocyclettes, véhicules automobiles routiers, bateaux, avion, hélicoptères.
2. Ils doivent constituer une immobilisation pour l'entreprise. **Exemple** : les voitures particulières utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales pour assurer le transport de leur personnel.

140

L'exclusion ne concerne pas les véhicules qui présentent le caractère d'éléments de stock, à la condition toutefois qu'ils soient destinés à être revendus à l'état neuf. Les concessionnaires ainsi que tous les négociants peuvent

donc opérer dans les conditions normales la déduction de la taxe ayant grevé l'achat de tout véhicule qu'ils destinent à la revente à l'état neuf.

150

Les éléments constitutifs, pièces détachées et accessoires de ces véhicules et engins sont également exclus du mécanisme de déduction.

160

Cette exclusion ne concerne pas :

- Les véhicules routiers comportant, outre le siège du conducteur, plus de huit places assises et utilisés par des entreprises pour le transport exclusif de leur personnel ;
- Les véhicules ou engins acquis par les entreprises de transport public de voyageurs et affectés de façon exclusive à la réalisation desdits transports ;
- Les véhicules particuliers acquis par les entreprises de location de voitures.

5. Immeubles autres que ceux à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel

170

Selon les dispositions du 6) de l'article 233 du CGI, n'est pas déductible la taxe ayant grevé les immeubles autres que les bâtiments et locaux à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel.

Il s'agit en somme des immeubles destinés à une utilisation privée.

6. Objets mobiliers, autres que ceux ayant le caractère de matériel commercial ou de bureaux

180

Il s'agit des dépenses relatives à l'acquisition d'objets et de mobiliers de décoration autres que ceux ayant le caractère de mobilier ou matériel commercial ou industriel, ou de mobilier de matériel de bureau à usage strictement professionnel.

Il s'agit en somme des meubles destinés à une utilisation privée.

7. Exportations de biens dont la livraison serait exonérée

190

Les opérations d'exportation de produits ou services non taxables à l'intérieur n'ouvrent pas droit à déduction.

En revanche, les opérations d'exportation de produits ou services qui auraient été soumis à la TVA en Mauritanie s'ils n'avaient pas été exportés ouvrent droit à déduction.

8. Produits pétroliers

200

Pour autant qu'ils ne soient pas ultérieurement livrés sous forme d'autres produits pétroliers, la TVA relative aux achats de produits pétroliers n'est pas déductible.

Les produits pétroliers visés sont ceux dont la livraison intérieure est exonérée par le paragraphe 1 de l'article 215 :

- Les huiles de pétrole ou de minéraux bitumeux ;
- Le gaz de pétrole ;
- Les autres hydrocarbures gazeux.

Pour plus de précisions sur la nature des produits pétrolier visés plus haut, voir TVA-EXO.

9. Services afférents à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction

210

Au terme du 9) de l'article 233 du CGI, les prestations de services de toute nature, notamment la location, afférente à des biens, produits ou marchandises exclus du droit à déduction n'ouvrent pas droit à déduction.

Ainsi n'ouvrent notamment pas droit à déduction les opérations ci-après lorsqu'elles portent sur des biens exclus du mécanisme de déduction :

- Location ;
- Réparations ;
- Transports ;
- Opérations de commission et de courtage.

C. Calcul des droits à déduction

220

Contrairement aux exclusions, qui font entièrement perdre à l'entreprise le bénéfice du droit à déduction, les limitations du droit à déduction concerne les entreprises qui ne sont assujetties à la TVA que sur une partie de leur chiffre d'affaires.

1. Principe de l'affectation directe

230

L'article 235 du CGI pose le principe de la déduction intégrale de la TVA qui a grevé les biens ou services concourant exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

En d'autres termes, pour que la taxe ayant grevé les dépenses d'amont soit déductible dans sa totalité, ces dernières doivent être exclusivement affectées à la réalisation d'opérations taxables en aval.

Réciproquement, le droit à déduction est totalement perdu pour les acquisitions, livraisons ou importations grevées de TVA qui concourent exclusivement à la réalisation d'affaires non taxables, à l'exception bien sûr des exportations.

2. Cas des dépenses mixtes : calcul d'un prorata de déduction

240

Si le principe est acquis que le droit à déduction est entier ou nul selon que l'entreprise réalise des opérations toutes soumises à la TVA ou non, le montant de TVA déductible sera partiel lorsque cette même entreprise réalise simultanément des opérations taxables et des opérations non taxables.

La fraction de taxe déductible sera déterminée à l'aide d'un rapport de déduction, également appelé prorata. Ce dernier est déterminé par le rapport existant entre d'une part les opérations taxables et les exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et les opérations en franchise ouvrant droit à déduction et d'autre part l'ensemble des opérations réalisées dans le champ de la TVA.

Ainsi, si X représente les opérations taxables, les exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et les opérations en franchise ouvrant droit à déduction, et Y représente l'ensemble des affaires réalisées, le rapport de déduction à appliquer à la TVA relative à des dépenses mixtes pour déterminer le droit à déduction est égale à X/Y .

La TVA non déductible sera comptabilisée comme un élément accessoire des achats et passée en charge pour la détermination du bénéfice.

250

Ce prorata est exprimé en pourcentage arrondi à l'unité supérieure.

De plus, les sommes mentionnées aux deux termes du prorata s'entendent tous frais, droits et taxes compris, à l'exclusion de la TVA elle-même. Il s'agit en somme de la base imposable des différentes opérations telle qu'elle doit être calculée selon la législation relative à la TVA.

260

Le prorata est déterminé et appliqué provisoirement pour l'année en cours en fonction des recettes réalisées l'année précédente ou, pour les nouveaux assujettis, en fonction des recettes ou produits prévisionnels de l'année en cours.

Le montant du prorata définitif est arrêté au plus tard le 15 avril de l'année suivante. Les déductions opérées sont régularisées en conséquence dans le même délai. Le non-respect de ces obligations est passible d'une amende de mille (1.000) OUGUIYA, outre les rappels de TVA éventuels et les pénalités qui leur seraient associées.

a. Opérations exclues du calcul du rapport

270

Sont exclus, tant au numérateur qu'au dénominateur, pour la détermination du prorata, les éléments de chiffre d'affaires suivants :

- Les cessions d'éléments d'actifs immobilisés ;
- Les subventions d'équipement, c'est-à-dire les subventions versées à un assujetti sous la condition qu'il acquière un bien déterminé, ou réalise des travaux précisément définis ;
- Les indemnités non imposables à la TVA et notamment celles reçues en réparation de dommages consécutifs à des sinistres ;
- Les revenus de valeurs mobilières qui ne correspondent pas à une activité dans le champ de la TVA ;
- Les encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être versées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;

- Les pourboires versés au personnel pour les entreprises des secteurs de l'hôtellerie et de la restauration ;
- Le montant des livraisons à soi-même.

b. Éléments présents au numérateur

280

Au numérateur, doivent être indiqués :

- le chiffre d'affaires annuel afférent aux opérations taxables ;
- le chiffre d'affaires annuel afférent aux exportations portant sur des opérations taxables en régime intérieur et aux opérations en franchise ouvrant droit à déduction.

Ces éléments doivent être pris en compte selon leur date d'exigibilité au sens de la législation relative à la TVA, qu'il y ait collecte effective de TVA ou exonération.

c. Éléments présents au dénominateur

290

Il convient d'indiquer au dénominateur le chiffre d'affaires annuel global réalisé par l'entreprise et entrant dans le champ d'application de la TVA..

Ces éléments doivent être pris en compte selon leur date d'exigibilité au sens de la législation relative à la TVA, qu'il y ait collecte effective de TVA ou exonération.

II- Conditions de forme

300

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle figure sur un document justificatif qui peut être soit une facture (achats de biens ou prestations de services) soit une déclaration d'importation.

De plus, un client lui-même assujetti ne peut déduire la TVA qui lui est facturée par un fournisseur ou un prestataire que si ce dernier lui délivre en outre une attestation d'assujettissement à la TVA, c'est-à-dire une déclaration écrite confirmant qu'il est assujetti à la TVA.

A. Livraisons et prestations de services

310

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle est mentionnée distinctement, par le vendeur ou le prestataire de service, sur la facture régulièrement établie.

En outre, cette facture doit être accompagnée d'une attestation d'assujettissement dont le contenu (et les éventuelles dispenses) sont fixés par un arrêté du Ministre en charge des finances.

B. Importations

320

La TVA n'est déductible que dans la mesure où elle est mentionnée sur une déclaration de mise à la consommation ou tout autre document équivalent délivré par le service des douanes, qu'elle a été payée, et que cette déclaration soit libellée au nom de celui qui réclame cette déduction.

C. Livraisons à soi-même

330

La taxe ayant grevé les livraisons à soi-même n'est déductible de la taxe due au titre d'un mois donné que si ces livraisons figurent dans la déclaration des opérations taxées au titre du même mois, si cette taxe est par ailleurs déductible.

D. Etat des déductions de TVA

340

Conformément à l'article 249 du CGI, la déclaration mensuelle de TVA doit être accompagnée d'un état présentant le détail des déductions effectuées, faisant ressortir :

- En ce qui concerne les achats sur place et prestations de service :
 - o Le nom ou la dénomination sociale et le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - o Les références et le montant de la facture ;
 - o Le montant de la taxe déductible acquittée par le client ;
- En ce qui concerne les importations, en plus des mentions précédentes :
 - o Le numéro de la déclaration de mise en consommation ou de sortie d'entrepôt ;
 - o Les références de la quittance délivrée par les services douaniers ;
 - o Le montant de la TVA mentionnée sur cette quittance.

350

Le défaut de production de l'état précité, ou la production d'un état erroné ou comportant des mentions incorrectes, entraîne la réintégration des déductions de TVA opérées.

III- Modalités d'exercice du droit à déduction

A. Moment de la déduction

360

Le droit à déduction prend normalement naissance avec l'exigibilité de la taxe chez le fournisseur. Pour les importations, le droit à déduction prend naissance lors de la mise à la consommation C'est l'idée qui est retenue par les articles 242 et 243 du CGI qui prévoient que la naissance du droit à déduction intervient au moment de l'importation des biens, de l'acquisition de la livraison à soi-même ou de l'accomplissement des services-

370

La déduction de la taxe doit, en toute hypothèse, être exercée au plus tard le 15 avril de l'année suivant celle de la survenance de l'exigibilité de la taxe. A défaut, le droit à déduction est définitivement perdu pour l'assujetti.

B. Imputation sur la TVA collectée

380

L'article 241 du CGI pose le principe selon lequel la déduction de la TVA d'amont se fait par imputation sur la TVA d'aval au titre du mois au cours duquel le droit à déduction a pris naissance.

C'est donc la règle de l'imputation qui prévaut sur celle du remboursement.

C. Cas des crédits de TVA nets

390

Constitue un crédit de TVA net l'excédent de TVA déductible par rapport à la TVA exigible constatée au titre d'une période déclarative donnée.

En vertu de l'article 244 du CGI, l'excédent de TVA déductible qui ne peut être imputé durant une période déclarative doit être reporté pour imputation sur la période suivante. En effet, les crédits de TVA ne sont en principe pas remboursables par l'administration fiscale.

400

Toutefois, les articles 244 et 245 du CGI laissent la possibilité d'un remboursement pour les entreprises exportatrices ou celles ayant perdu la qualité d'assujetti à la TVA. Cependant, dans ce dernier cas, les crédits de TVA sont affectés en priorité au paiement des autres impôts et taxes dont le contribuable est débiteur.

L'extension du remboursement aux activités autres que les exportations peut néanmoins être accordée par arrêté du Ministre en charge des finances.

Pour pouvoir prétendre au remboursement de son crédit de TVA, l'assujetti doit respecter les formalités suivantes :

- Adresser une demande de remboursement écrite au Directeur Général, dans un délai de 15 jours pour les entreprises perdant la qualité d'assujetti ou dans le mois qui suit la déclaration faisant état d'un crédit de taxe pour les exportateurs ;
- La demande de remboursement doit porter sur un crédit de TVA dont le montant est supérieur ou égal à cent mille (100.000) OUGUIYA ;
- Les trois dernières déclarations de TVA doivent avoir été créditrices ; par tolérance, il n'est pas exigé des assujettis perdant leur qualité qu'ils remplissent cette condition pour réclamer un remboursement de TVA
- La demande ne peut être adressée si l'assujetti fait l'objet au même moment d'un contrôle ponctuel ou d'une vérification générale.

410

La vérification par l'administration du crédit de TVA à rembourser intervient dans les 3 mois du dépôt d'une demande valable et complète. Le remboursement du crédit doit intervenir dans les 3 mois à compter de la décision de validation totale ou partielle.

Les pénalités encourues en cas de demande de remboursement fictif sont égales à 100% du montant du crédit indûment demandé et à 200% de ce même montant si le crédit a fait l'objet d'un remboursement effectif, outre la restitution des sommes indûment perçues.

IV- Régularisation de la TVA déduite antérieurement

420

Dans la mesure où elle a été opérée conformément à la législation, la déduction exercée dans les conditions prévues ci-dessus est définitivement acquise à l'assujetti.

Toutefois, pour ce qui concerne les biens immobilisés, la réglementation prévoit qu'une régularisation de cette déduction initiale est requise dans certaines circonstances, précisées ci-dessous.

A. Régularisations annuelles

430

Une régularisation de la TVA déduite à l'égard d'un bien immobilisé est due si la variation du pourcentage de déduction de l'année en cours et celui de l'année d'acquisition, d'importation ou de première utilisation est supérieure à 10% lors de l'une quelconque des quatre années suivant celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien.

Dans le cas où cette variation excède effectivement 10%, l'assujetti doit procéder 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 (i) le produit de la taxe ayant grevé le bien par le prorata définitif de l'année d'acquisition, d'importation ou de première utilisation et (ii) le produit de la même taxe par le prorata définitif de l'année considérée.

Si cette différence est positive, l'assujetti doit verser un complément de taxe. Si cette différence est négative, l'assujetti peut requérir un complément de déduction.

440

A compter de la cinquième année suivant celle de l'acquisition, de l'importation ou de la première utilisation du bien considéré, plus aucune régularisation annuelle ne doit être effectué par l'assujetti à l'égard de ce bien.

B. Régularisations globales

450

Lorsqu' une immobilisation est cédée ou détruite avant le commencement de la quatrième année qui suit celle de son acquisition, de son importation ou de sa première utilisation, l'assujetti doit reverser une fraction de la taxe initialement déduite, prenant en compte les régularisations annuelles déjà opérées.

Toutefois, lorsque la cession est elle-même soumise à TVA, il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation annuelle. En effet, dans ce cas, il n'y a pas de rupture dans la chaîne de collecte de la TVA.

460

Le montant de la TVA à régulariser globalement équivaut à la somme des régularisations annuelles qui seraient dues au titre des années restantes de la période de régularisation, en supposant pour ces années un prorata de déduction de 0.

A cet égard, il est précisé que l'année de cession ou de destruction de l'immobilisation compte pour une année pleine, dès lors soumise à l'obligation d'opérer, le cas échéant, une régularisation annuelle selon les principes

exposés ci-dessus. Ainsi, la régularisation globale ne porte que sur les années suivant celle de la cession ou de la destruction.

470

Les mêmes règles s'appliquent en cas :

- De cessation d'activités ouvrant droit à déduction TVA, l'assujetti se contentant alors de réaliser des activités économiques n'ouvrant plus droit à déduction, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'ensemble des immobilisations acquises, livrées ou importées au cours des quatre dernières années ;
- De perte de la qualité d'assujetti à la TVA, l'assujetti cessant de réaliser des activités économiques, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'ensemble des immobilisations acquises, livrées ou importées au cours des quatre dernières années ;
- D'affectation de l'immobilisation à une activité ou à un usage n'ouvrant pas droit à déduction, de sorte qu'une régularisation globale est due pour l'immobilisation concernée.

C. Cas des nouveaux assujettis

480

Les personnes qui sont nouvellement assujetties et dépassent le seuil de chiffre d'affaires fixé à l'article 211 du CGI (voir TVA-CHAMP-10, §230) peuvent déduire la TVA qui a grevé le coût des marchandises existant en stock à la date à partir de laquelle ils réalisent des opérations imposables soumises à la TVA, à la condition toutefois que ces marchandises soient bien destinées à la réalisation d'opérations taxables.

Cette déduction est toutefois subordonnée au respect de l'ensemble des conditions gouvernant le droit à déduction, notamment quant à la possession de documents justificatifs.

Elle est également réservée à la taxe encourue par l'assujetti au plus tôt le 1^{er} janvier de l'année précédant celle durant laquelle le professionnel a acquis la qualité d'assujetti au sens de l'article 211 du CGI.

Chapitre 6 : Obligations déclaratives et recouvrement

(TVA-DECL)

I- Obligations déclaratives

A. Déclarations d'assujettissement

1

Conformément aux dispositions de l'article L.4 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), toute personne physique ou morale assujettie à la Taxe sur la Valeur Ajoutée doit, dans les 20 jours de sa constitution définitive ou du commencement de ses activités ou de l'ouverture de son établissement, souscrire auprès du service des impôts dont elle dépend une déclaration d'existence sur imprimé réglementaire, indiquant ses noms, prénoms ou raison sociale, profession ou activité, adresse ou siège social.

Cette formalité peut également être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

10

Des obligations supplémentaires s'appliquent aux personnes morales. Ces dernières doivent en outre indiquer :

- La forme juridique, la durée, ainsi que le lieu de leur principal établissement ;
- La date de l'acte constitutif (un exemplaire sur papier non timbré, dûment certifié, est joint à la déclaration) ;
- Les noms, prénoms et domicile des dirigeants ou gérants et, pour les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, les noms, prénoms et domicile de chacun des associés ;
- La nature et la valeur des biens mobiliers et immobiliers constituant les apports ;
- Le nombre, la forme et le montant :
 - o Des titres négociables émis en distinguant les actions des obligations et en précisant, pour les premières, la somme dont chaque titre est libéré et, pour les secondes, la durée de l'amortissement et le taux d'intérêt ;
 - o Des parts sociales (parts de capital) non représentées par des titres négociables ;
 - o Des autres droits de toute nature attribués aux associés dans le partage des bénéfices ou de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres.
- Un plan de localisation de leur exploitation ;
- Pour les personnes morales dont le siège est à l'étranger, la nature détaillée de leurs activités et opérations en Mauritanie, le lieu de leur principal établissement ainsi que les noms, prénoms et adresse de leur représentant en Mauritanie qui s'engage à remplir les formalités incombant à ce redevable et à acquitter les impôts et taxes à sa place.

20

Lorsqu'en cours d'année, un contribuable devient assujetti au motif que son chiffre d'affaires annuel atteint ou dépasse le seuil fixé à l'article 211, la taxe est due sur les opérations dont l'exigibilité est survenue à compter du jour où s'est produit ce dépassement.

Les contribuables doivent déclarer leur assujettissement à l'administration fiscale avant la fin du mois suivant celui au cours duquel le seuil a été atteint ou dépassé. La taxe afférente aux affaires taxables réalisées depuis le dépassement doit être déclarée en même temps que celle concernant les affaires du mois suivant.

B. Déclarations de modification

30

Une déclaration est également obligatoire dans les 20 jours en cas de cession, de cessation ou de modification d'activité ou encore de modification de la désignation ou de l'identification ou de l'adresse du redevable.

Cette déclaration doit également être souscrite auprès du service des impôts dont il dépend. Cette formalité peut également être effectuée par un représentant du contribuable dûment habilité.

40

Doivent notamment être déclarés :

- Le changement de dirigeant ;
- La cession de l'entreprise individuelle ou sa mise en location gérance ;
- La modification de la raison sociale, de la forme juridique, de l'objet ou de la durée ;
- La cession d'activité ou la fermeture d'établissement ;
- Le changement d'adresse.

50

Conformément aux dispositions de l'article L.7 du LPF, tout manquement aux obligations précitées est passible d'une amende de cinquante mille (50.000) à cinq cent mille (500.000) OUGUIYA nonobstant l'application des pénalités et sections fiscales prévues aux articles L.131 et suivants du LPF.

C. Déclaration de TVA et paiement

60

Tout assujetti doit déposer auprès du service des Impôts dont il relève avant le 15 de chaque mois une déclaration sur imprimé officiel au titre des opérations effectuées au cours du mois précédent.

En même temps que le dépôt de la déclaration, le montant de la taxe due doit être spontanément acquitté selon les modalités prévues à l'article L.84 du Livre des procédures fiscales. Les contribuables ne peuvent se prévaloir de leur qualité de créancier du Trésor Public pour se soustraire à leurs obligations fiscales ou pour différer le règlement de la taxe.

Par ailleurs, obligation est faite aux redevables de déposer cette déclaration dans les mêmes délais même si aucune opération taxable n'a été effectuée lors du mois déclaré. Cette déclaration est revêtue de la mention « Néant ».

La TVA est liquidée au vu de cette déclaration qui vaut titre exécutoire.

D. Etat présentant le détail des déductions de TVA effectuées

70

La déclaration mensuelle doit être accompagnée d'un état présentant le détail des déductions effectuées, faisant ressortir :

- En ce qui concerne les achats sur place et prestations de service :
 - o Le nom ou la dénomination sociale et le numéro d'identification fiscale (NIF) ;
 - o Les références et le montant de la facture ;
 - o Le montant de la taxe déductible acquittée par le client ;

- En ce qui concerne les importations, en plus des mentions précédentes :
 - o Le numéro de la déclaration de mise en consommation ou de sortie d'entrepôt ;
 - o Les références de la quittance délivrée par les services douaniers ;
 - o Le montant de la TVA mentionnée sur cette quittance.

80

Le défaut de production de l'état précité ainsi que la production d'un état erroné ou comportant des mentions incorrectes, entraîne la réintégration des déductions opérées.

E. Sanctions

90

Conformément aux dispositions de l'article L.133 du Livre des procédures fiscales auquel renvoie l'article 251 du CGI, les omissions et inexactitudes constatées dans les déclarations relatives à la TVA sont sanctionnées par une pénalité égale à 40% des droits compromis.

Le taux de cette pénalité est porté à 80% lorsque, compte tenu de la nature de l'infraction commise, la bonne foi du contribuable ne peut être admise.

100

Conformément aux dispositions de l'article L.131 du Livre des Procédures Fiscales, le retard de dépôt des déclarations relatives à la TVA est sanctionné par une pénalité égale :

- A 10% du montant des droits normalement dus lorsque le retard est inférieur à deux (2) mois ;
- Et à 25% lorsque le retard dépasse deux (2) mois.

Le retard dans le dépôt d'une déclaration de TVA « néant » ou créditrice est sanctionnée par une amende de deux mille (2.000) OUGIYA par déclaration tardive de ce type.

110

Conformément aux dispositions de l'article 252 du CGI, les infractions concernant les marchandises importées sont constatées et poursuivies comme en matière de douane.

II- Facturation

120

Conformément à l'article L.21 du Livre des Procédures Fiscales, toute opération dans le champ de la TVA réalisée par un redevable doit faire l'objet d'une facture, qu'elle donne lieu à collecte de TVA ou qu'elle soit exonérée.

La facture doit obligatoirement mentionner distinctement :

- a) l'identification précise du redevable qui délivre la facture :
 - a. les nom et prénom(s) s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
 - b. le numéro d'identification fiscale ;
 - c. les adresses géographique, cadastrale, boîte postale et numéro de téléphone ;
 - d. le numéro d'immatriculation au registre du commerce ;
 - e. les références du ou des compte(s) bancaire(s).
- b) le numéro de facture d'une série ininterrompue ;
- c) la date d'établissement de la facture ;
- d) l'objet précis de la transaction ;

- e) le montant de la facture ;
- f) le montant hors taxe sur la valeur ajoutée ; le taux et le montant de la taxe due ou, le cas échéant, la mention « Exonéré » ; le montant total toutes taxes comprises dû par le client ;
- g) l'identification du client ;
- h) les nom et prénoms s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
- i) le numéro d'identification fiscale pour les ventes à des personnes morales ou à des commerçants ;
- j) l'adresse géographique.

130

Toute taxe illégalement facturée est due par celui qui l'a facturée (article 256 du CGI), quand bien même il ne présenterait pas la qualité d'assujetti ou que l'opération bénéficiait en fait d'une exonération.

III- Comptabilité

140

Toute entreprise exploitée en Mauritanie doit y tenir sa comptabilité. Toute entreprise exploitée en Mauritanie par un non-résident doit y tenir une comptabilité distincte pour les activités réalisées en Mauritanie.

Ces entreprises doivent en outre déposer un exemplaire de leurs états financiers.

150

La comptabilité doit obligatoirement être tenue en arabe ou en français et être conforme aux prescriptions du référentiel comptable mauritanien.

La comptabilité informatisée doit être tenue au moyen de supports et logiciels agréés par l'Administration fiscale. Ils doivent répondre aux exigences légales en matière de garantie, d'intégrité et de conservation définies en matière de preuve.

Les assujettis doivent tenir, obligatoirement une comptabilité régulière conformément aux dispositions réglementaires (livre journal, livre d'inventaire cote et paraphée, livre d'inventaire, grand-livre. un journal auxiliaire "VENTES", un journal auxiliaire "ACHATS").

160

Les opérations se rapportant aux ventes et aux achats de biens et services doivent faire apparaître distinctement le montant net et de l'opération, le montant de la TVA, le taux, le nom et l'adresse du client.

Les entreprises qui réalisent des opérations soumis à des taux différents ou exonérés sont tenues de répartir leurs recettes par catégories d'opérations et par taux d'imposition.

170

Le système de comptabilisation hors TVA est basé sur le principe selon lequel :

- La TVA perçue par l'entreprise auprès de ses clients (TVA sur vente) est collectée sur ordre et pour compte du Trésor Public

- La TVA acquittée par l'entreprise auprès de ses fournisseurs (TVA sur achat ou service) a, dans la mesure où elle est déductible, le caractère d'une avance faite au Trésor Public.

En conséquence, la taxe collectée d'une part, la taxe déductible d'autre part, ne doivent pas figurer respectivement dans les produits d'exploitation, et dans les charges d'exploitation ; il s'agit d'opérations effectuées pour le compte de tiers et qui doivent figurer à ce titre dans des comptes appropriés de la classe 4.

Il est par ailleurs obligatoire de distinguer :

- la TVA déductible au titre des immobilisations ;
- et la TVA déductible au titre des biens autres qu'immobilisations, et des services.

En revanche, la TVA non déductible afférente à un bien ou un service (biens ou services exclus du droit à déduction, application d'un prorata chez un assujetti partiel) doit être considérée comme un élément du coût de ce bien ou service.

Des principes exposés ci-dessus découlent les modalités comptables suivantes :

- le prix d'achat ou le coût de production des immobilisations peut comprendre une TVA non déductible et une TVA déductible qui seule constitue une créance sur le Trésor Public ;
- les achats de biens autres qu'immobilisations, et services sont enregistrés, hors TVA déductible, au débit d'un compte de la classe 6 (compte de charges) ;
- la TVA déductible correspondante constitue une créance sur le Trésor Public ;
- les ventes de biens et services sont enregistrées hors TVA collectée au crédit de compte de la classe 7 (compte de produits); la TVA collectée par l'entreprise constitue une dette envers le Trésor Public.

180

Pour les opérations dont le fait générateur est constitué par l'encaissement (avance. décomptes provisoires ...), la comptabilisation en cours d'exercice n'est pas modifiée. La TVA prise en compte pour la déclaration de la TVA est celle afférente aux sommes encaissées au cours de la période d'imposition.

190

Pour ce qui concerne la TVA collectée, il paraît utile d'aménager les sous comptes de la classe 7 dans les conditions suivantes :

70 VENTES DE MARCHANDISES - PRODUCTION VENDUE

700 - VENTES DE MARCHANDISES

7001 Ventes de marchandises exonérées de TVA

70011 Ventes exonérées à l'intérieur

70012 Exportation de produits exonérés

70013 Exportation de produits imposables

7002 - Ventes soumises à la TVA

70021 Ventes à taux réduit

70022 Ventes à taux normal

701 - PRODUCTION VENDUE (TRAVAUX, PRESTATIONS DE SERVICE)

7010 - Production de biens

70101- Production de bien exonérés de TVA

701011 Production de bien exonérés à l'intérieur

701012 Exportations de produits exonérés

701013 Exportations de produits imposables

70102 - Production de biens soumis à la TVA

701021. Production de biens soumis à taux réduit

701022 Production de biens soumis à taux normal

7012 - Travaux

70121 - Travaux exonérés de TVA

- 701211 Travaux exonérés à l'intérieur
- 701212 Exportations de travaux exonérés
- 701213 Exportations de travaux imposables
- 70122 - Travaux soumis à TVA
 - 701221 Travaux soumis à taux réduit
 - 701222 Travaux soumis à taux normal
- 7015 - Etudes
 - 70151 - Etudes exonérées de TVA
 - 701511 Etudes exonérées à l'intérieur
 - 701512 Exportations d'études exonérées
 - 701513 Exportations d'études imposables
 - 70152 - Etudes soumises à la TVA
 - 701521 Etudes soumises à taux réduit
 - 701522 Etudes soumises à taux normal
- 7017 - Prestations de services
 - 70171 - Prestations de services exonérées de TVA
 - 701711 Prestations de services exonérées à l'intérieur
 - 701712 Exportations de prestations de services exonérées
 - 701713 Exportations de prestations de services imposables
 - 70172 - Prestations de services soumises à la TVA
 - 701721 Prestations de services soumises à taux réduit
 - 701722 Prestations de services soumises à taux normal

200

Les importateurs doivent tenir en outre un livre spécial faisant apparaître pour chaque opération, la quantité, la valeur en douane, le numéro et la date de la déclaration de la mise à la consommation. Ils doivent également communiquer au service des impôts dont ils dépendent l'identité et l'adresse de leurs déclarants en douane.

210

Conformément à l'article L.19 du Livre des Procédures Fiscales, les redevables doivent conserver pendant 10 ans, les doubles des factures, mémoires, marchés, feuilles d'honoraires et toute autre pièce justificative des éléments contenus dans leurs déclarations et écritures.

Chapitre 7 : Régime particulier : application de TVA sur la **marge** **(TVA-MARGE)**

Conformément aux dispositions de l'article 225 du CGI, certaines opérations sont soumises à des règles particulières en matière de calcul de la TVA due : celle-ci est due sur la marge bénéficiaire plutôt que sur le prix total. Cela affecte également les obligations des assujettis en matière de déduction ou de facturation.

I- Opérations et personnes visées par le régime de TVA sur la marge

1

L'article 225 du CGI soumet au régime de TVA sur la marge bénéficiaire les activités décrites ci-dessous. Cette liste est limitative.

A. Les activités de reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, à la condition que le prix de revente soit imposé par le fournisseur

10

Les ventes de droits d'accès à un réseau téléphonique situé en Mauritanie sont, de plein droit, soumises à la TVA selon le régime de la marge, que ce droit d'accès soit matérialisé par une carte physique ou non, à la condition cependant que le vendeur de ces droits d'accès fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial. Le fournisseur initial est celui qui exploite le réseau de téléphonie auquel il est donné accès.

Le droit d'accès à un réseau téléphonique en Mauritanie correspond au droit d'accéder à un service permettant au public situé en Mauritanie de passer et de recevoir, directement ou indirectement, des appels nationaux ou internationaux et internationaux, en composant un ou plusieurs numéros du plan national ou international de numérotation téléphonique, ou de réaliser des émissions, transmissions ou réceptions de signes, de signaux, d'écrits, d'images ou de sons, par voie électromagnétique.

20

Les prestations d'abonnement à un service audiovisuel diffusé en Mauritanie sont également soumises au régime de la marge, à la condition également que le vendeur fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial. Le fournisseur initial est celui qui est le titulaire légal des droits de diffusion en Mauritanie du service audiovisuel auquel le client s'abonne.

Ces prestations recouvrent :

- L'abonnement à un service de télévision, qui peut être défini comme l'octroi d'un droit d'accès à un service de communication au public par voie électronique destiné à être reçu simultanément par l'ensemble du public ou par une catégorie de public et dont le programme principal est composé d'une suite ordonnée d'émissions comportant des images et des sons ; et
- L'abonnement à un service de médias audiovisuels à la demande, qui peut être défini comme l'octroi d'un droit d'accès à un service de vidéo à la demande ou à un service de télévision de rattrapage comportant des images et des sons mais qui ne sont pas destinés à être reçus simultanément par le public et qui ne sont pas composés d'une suite ordonnée d'émissions.

30

L'application du régime de la marge à ces ventes suppose, en toute hypothèse, que le vendeur soit une personne juridiquement distincte du fournisseur initial.

Ainsi, ce régime ne s'applique pas aux ventes de droits d'accès à un réseau téléphonique ou aux abonnements télévisuels consentis par le fournisseur initial lui-même, quelles que soient l'identité et l'activité de son client.

40

Le régime de la marge est également applicable aux reventes successives réalisées par des opérateurs tous juridiquement distincts du fournisseur initial, dès lors que chaque revendeur fixe son prix conformément aux prescriptions que lui impose le fournisseur initial défini ci-dessus.

B. Les prestations des agences de voyage

50

Constituent des prestations d'agences de voyages les opérations d'entremises effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques en leur nom propre (« intermédiaire opaque »).

Lorsque l'agence de voyages agit au nom et pour le compte soit de son client soit d'un prestataire de services (intermédiaire « transparent »), les prestations qu'elle rend sont taxables selon les règles de droit commun.

Pour l'application de ce régime, il convient de s'attacher à la nature et aux conditions de réalisation de l'opération, sans autre considération tenant par exemple à la détention d'une autorisation administrative spécifique (licence ou agrément).

60

Ainsi, pour que l'opération soit soumise au régime de TVA sur la marge, plusieurs conditions doivent être remplies simultanément :

1. Seules les opérations effectuées par les agences de voyages et les organisateurs qui agissent en leur nom propre (intermédiaires « opaque ») relèvent du régime de TVA sur la marge. Même si elle ne revend qu'un service au client, l'agence est réputée ne pas se borner à fournir une prestation unique, dès lors qu'entre également dans son intervention la délivrance d'informations, ou de conseils propres à orienter le client.
2. Le régime de la marge s'applique à la vente d'une prestation de voyage lorsque celle-ci comprend au moins le transport et/ou l'hébergement.
3. Le régime de la marge est applicable si l'agence de voyage, qui agit en son propre nom, utilise pour la réalisation du voyage des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis, ainsi que le cas échéant d'organismes non assujettis. Ainsi, le régime de la marge n'est pas applicable lorsque les services sont rendus aux clients à l'aide de moyens d'exploitation dont l'assujetti est propriétaire ou locataire.

70

Le régime particulier s'applique aux recettes perçues de tous clients y compris de personnes relevant elles-mêmes de ce régime dès lors qu'elles résultent de la vente de voyages.

C. Les ventes de biens d'occasion acquis auprès de non assujettis, réalisées par les négociants en biens d'occasion

80

Sont considérés comme biens d'occasions les biens ayant fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de réemploi en l'état ou après réparation.

90

Ainsi, un objet qu'une entreprise a acquis à l'état neuf et qu'elle revend sans l'avoir effectivement utilisé ne peut être considéré comme étant d'occasion. Il n'acquiert, donc, cette qualification que dans la mesure où l'acquisition a été suivie d'une utilisation effective du bien dans l'état sous lequel il est ensuite vendu.

100

Cependant, les objets d'occasion peuvent éventuellement subir une réparation, dès lors qu'elle aboutit simplement à une remise en état, c'est-à-dire une restitution des caractéristiques initiales de l'objet à l'état neuf.

En revanche, les opérations qui se traduisent, soit par une transformation par rapport à l'objet initial avant usage, soit par une véritable rénovation de l'objet usagé, font perdre à ce dernier la qualification d'objet d'occasion ; il devient un produit nouveau dont le régime d'imposition est celui des produits neufs.

110

Les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération ne constituent pas des biens d'occasion ; ils sont, en effet, généralement inutilisables en l'état et sont en principe réemployés comme matières premières. Ainsi, les fournitures (fers, tubes, etc.) qu'un industriel revend comme rebuts sans les avoir utilisées doivent être taxées comme des produits neufs.

D. Les activités des entrepreneurs de main d'œuvre

120

Les activités des entrepreneurs de main d'œuvre sont soumises à la TVA sur leur marge bénéficiaire.

Il s'agit des activités consistant en la mise à disposition, à un client juridiquement distinct de l'entrepreneur, de personnel non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire, pour une durée convenue.

130

Toutefois, par souci de ne pas créer de rémanence de taxe, la mise à disposition, à un client juridiquement distinct de l'entrepreneur, de personnel salarié de l'entrepreneur prestataire est également soumise à TVA selon le régime de la marge. L'autorité hiérarchique sur ce salarié doit alors être transférée au client de l'entrepreneur pour la durée du contrat.

140

En revanche, le détachement, par un premier assujéti auprès d'un second, d'un salarié de son entreprise dans l'objectif de réaliser une tâche précise, et qui reste sous l'autorité hiérarchique du premier assujéti, ne constitue pas pour ce premier assujéti une activité d'entrepreneur de main d'œuvre soumise au régime de la marge.

II- Application du régime de la marge

A. Territorialité

150

Les règles de territorialité applicables aux opérations taxées sur la marge sont les règles de droit commun, commentées au TVA-CHAMP-20.

160

Il est ici rappelé que, dans le cas particulier des commissions perçues par les agences de voyages, le lieu effectif de réalisation de la prestation n'a pas d'importance : la TVA mauritanienne est due sur la commission si l'agence de voyage est établie en Mauritanie.

En revanche, et conformément à la règle de territorialité de principe pour les prestations de services, la TVA mauritanienne reste due sur la commission relative à un voyage effectivement réalisé en Mauritanie par une agence de voyage établie à l'étranger.

B. Détermination de la base d'imposition et de la TVA due

1. Commentaires généraux sur le calcul de la marge bénéficiaire

160

Lorsque le régime de la marge est applicable aux activités mentionnées aux paragraphes 10 à 160 ci-dessus, la TVA est assise non pas sur le prix de vente total mais sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Cette différence (la « marge bénéficiaire ») est réputée inclure la TVA due. Ainsi, la TVA devant être versée à l'égard de cette marge bénéficiaire doit être calculée « en dedans ».

Exemple :

Soit un négociant en biens d'occasion ayant acquis des meubles auprès d'un non-assujetti, qu'il revend à un autre non-assujetti.

L'acquisition de ces biens a coûté 1000 TTC au négociant. Il les revend pour 1200 TTC à son client.

La marge bénéficiaire correspond donc dans cet exemple à 200.

Dès lors que cette marge est réputée « TVA incluse », et comme la livraison de meubles est soumise au taux standard de TVA (16%), il convient de diviser cette marge bénéficiaire par le coefficient de conversion présenté en TVA-TAUX-10 §50 pour déterminer la base imposable HT.

= $200 * 0,8621 = 172,42$, sans que cette base ne soit arrondie en raison du calcul effectué « en dedans ».

En conséquence, le montant de TVA associé à cette opération est 27,58.

180

La comptabilité de l'assujetti doit permettre à l'administration de vérifier si le régime de la marge a été correctement appliqué par l'assujetti. A défaut, la TVA devient due sur le prix total.

Il est rappelé qu'en l'absence de document justifiant le prix d'achat (facture, etc.) permettant de déterminer la marge, la vente doit être soumise à la TVA sur le prix total.

2. Les activités de reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels

190

En ce qui concerne les revendeurs de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, leur base d'imposition soumise à TVA (« marge bénéficiaire ») résulte de la différence entre (i) le prix total TTC payé par le client au revendeur et (ii) le prix TTC payé par le revendeur de la chaîne de distribution (système dit « du coup par coup »).

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent, pour leurs transactions réalisées dans le cadre d'une activité de revente de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, déterminer, pour chaque période déclarative, la base imposable à la TVA en retenant la différence existant entre, d'une part, le montant des achats globaux soumis à TVA et exposés pour cette activité, pris en compte à la date normale de leur exigibilité en TVA, et, d'autre part, celui des ventes globales de cartes téléphoniques ou d'abonnements audiovisuels réalisés au cours de la période déclarative considérée selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'une même période déclarative, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période déclarative suivante.

200

Dans le cas d'un opérateur qui réaliserait à la fois des reventes de cartes téléphoniques et d'abonnements audiovisuels, cette globalisation doit être réalisée séparément par activité :

- D'une part, pour les cartes téléphoniques ;
- D'autre part, pour les abonnements audiovisuels.

Il ne peut y avoir de compensation globale entre ces deux activités.

3. Agences de voyage

210

En ce qui concerne les prestations rendues par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques, leur chiffre d'affaires imposable est ainsi nécessairement constitué par la différence entre le prix total TTC payé par le client et le prix TTC facturé à l'agence ou à l'organisateur par les entrepreneurs de transports, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et les autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client et qui sont agrégés par l'agence de voyage pour rendre sa propre prestation.

220

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent, pour tout ou partie de leurs transactions réalisées dans le cadre d'une activité d'agence de voyage, déterminer, chaque mois, la base imposable à la TVA en retenant la différence existante entre, d'une part, le montant des achats globaux soumis à TVA et exposés pour cette activité, pris en compte à la date normale de leur exigibilité en TVA, et, d'autre part, celui des ventes globales de voyage réalisés au cours du mois considéré selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant.

4. Négociants en biens d'occasion

230

Les négociants en biens d'occasion, conformément aux dispositions en vigueur, sont imposables à la TVA sur leurs marge bénéficiaire, c'est-à-dire sur la seule différence entre le prix de vente et le prix d'achat, dès lors que les biens vendus ont été acquis auprès de non-assujettis.

Ainsi, les négociants en biens d'occasion doivent garder toute preuve justifiant de la qualité des cédant des biens d'occasion qu'ils revendent sous le régime de la marge, pour justifier que celui-ci est effectivement applicable.

240

Les négociants en biens d'occasion acquittent, en principe, la taxe sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat calculée opération par opération (système dit « du coup par coup »). Dans ce système d'imposition dit « au coup par coup », seules les opérations bénéficiaires, c'est à dire celles dont le prix de vente est supérieur au prix d'achat du bien, font l'objet de taxation.

Les assujettis-revendeurs ne peuvent donc pas compenser une opération bénéficiaire par la moins-value réalisée au cours d'une autre opération.

250

Toutefois, l'imposition à la TVA sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat nécessite de connaître, au moment de chaque vente, le prix d'achat correspondant. Il est fréquent que les intéressés éprouvent des difficultés pour connaître avec précision le prix d'achat de chacun des articles qu'ils vendent.

Pour pallier cette difficulté, les redevables peuvent, pour toutes leurs transactions soumises au régime de la marge, déterminer, chaque mois, la base imposable en retenant la différence existant entre (i) le montant des achats globaux, et (ii) celui des ventes globales d'objets d'occasion, livrés au cours du mois considéré (sans égard pour la date de paiement). Lorsqu'au cours d'un mois, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats du mois suivant

Préalablement à l'application de ce régime, les assujettis doivent en informer leur bureau fiscal de rattachement par tout procédé permettant de garder une trace de cette information. Le régime est applicable à compter du 1^{er} jour du mois durant lequel cette information est donnée, et doit être appliqué par l'assujetti pendant au moins 12 mois consécutifs. Si, après cette période, l'assujetti souhaite mettre fin au régime de la globalisation, il doit à nouveau en informer son bureau fiscal de rattachement par tout procédé permettant de garder une trace de cette information. Ce régime cesse d'être appliqué à compter du 1^{er} jour du mois durant lequel cette information est donnée.

260

Il est rappelé que les biens acquis auprès d'autres assujettis doivent toujours être revendus avec application de la TVA sur le prix total.

5. Les activités d'entrepreneurs de main-d'œuvre

270

En ce qui concerne les prestations rendues par les entrepreneurs de main-d'œuvre, leur chiffre d'affaires imposable à la TVA résulte de la différence entre le prix total TTC payé par le client et les coûts engagés par l'entrepreneur pour fournir son service.

280

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu dans un souci de simplification de procéder par voie de globalisation pour déterminer l'assiette réelle d'une période donnée.

En pratique, les redevables doivent déterminer, pour chaque période déclarative, la base imposable à la TVA en retenant la différence existant entre, d'une part, le montant des coûts encourus par l'entrepreneur pour cette activité, qu'ils soient soumis à TVA ou non, pris en compte à la date normale de leur fait générateur ou de leur exigibilité (et par défaut à leur date de paiement), et, d'autre part, celui des prestations de main-d'œuvre réalisées au cours de la période déclarative considérée selon leur date de paiement.

Lorsqu'au cours d'une même période déclarative, le montant des achats dépasse celui des ventes, l'excédent est ajouté aux achats de la période déclarative suivante.

C. Particularité du droit à déduction

290

Conformément aux dispositions de l'article 234 du CGI, lorsque la TVA est applicable sur la marge, la taxe ayant grevé les achats des biens et services composant directement le bien ou service revendu n'est pas déductible.

Dans le cas particulier des agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques, cela signifie donc que ces derniers ne peuvent pas déduire la taxe afférente au prix payé aux entrepreneurs de transports, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par le client.

D. Modalités particulières de facturation

300

La facture doit faire référence à la disposition pertinente du CGI ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie du régime de la marge bénéficiaire.

En revanche, le montant de TVA inclus dans la marge bénéficiaire ne doit pas apparaître sur la facture. Il n'est, de ce fait, pas déductible par l'acquéreur du bien ou du service taxé sur la marge.