



Ouagadougou, le 30 NOV 2020

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1179 /MINEFID/SG/DGI/DLC
RELATIVE A LA BASE D'IMPOSITION DE LA TVA

Textes de référence :

CGI : Art.310 à 314

La présente instruction vient préciser les modalités de détermination de la base d'imposition de la TVA dans certains cas particuliers.

1. Éléments à inclure dans la base d'imposition

L'article 311 du Code général des impôts (CGI) précise en son paragraphe 1 que la base d'imposition de la TVA comprend « *le montant des droits de douane, des droits d'accises et toute autre taxe applicables aux produits ou au service, à l'exception de la TVA elle-même* ».

Il convient d'entendre le groupe de mot « toute autre taxe » au sens large : la base d'imposition de la TVA englobe tous les impôts, taxes, droits et redevances pouvant être considérés comme des éléments du prix.

En application de ce principe :

- a) Les redevances figurant sur les factures délivrées par certaines entités notamment celles qui effectuent la distribution d'eau, d'électricité, de télécommunications ou la poste sont des éléments entrant dans la base d'imposition de la TVA.
- b) Le droit de timbre des quittances n'est pas un élément du prix et ne doit pas être englobé dans la base d'imposition de la TVA.

2. Éléments à exclure de la base d'imposition

L'article 312, qui précise les éléments à exclure de la base d'imposition, vise quelques cas nécessitant des précisions :

- a) Des escomptes, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis sur facture aux clients et dans les normes habituelles de l'activité concernée.

Cette déduction ne peut être opérée par le vendeur que s'il peut apporter la preuve que la réduction de prix a effectivement, et pour son montant exact, bénéficié à l'acheteur. Lorsque la réduction de prix est versée par l'entremise de commissionnaires, courtiers, bureaux d'achats, groupements, syndicats, etc. le vendeur doit pouvoir justifier du montant individuel des avoirs réellement versés à chaque client, ce qui implique une transcription exacte en comptabilité des ristournes réparties par ces intermédiaires.

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

NB : lorsque l'emballage n'est pas restitué, il est considéré comme vendu et la consignation devient alors imposable. Dans ce cas, le prix de l'emballage non restitué est considéré comme un prix de vente toutes taxes comprises (TTC). Par ailleurs, si le prix de reprise est inférieur au prix de consignation la différence constitue une vente imposable.

c) Les indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts : sont visées, les indemnités qui ne font que sanctionner l'inexécution d'une obligation (Art.1146 s. du Code civil) ou, à titre général, la lésion d'un intérêt quelconque (Art.1382 du Code civil). Tel est le cas par exemple :

- des indemnités versées par les compagnies d'assurances à la suite de sinistres (incendies, vols, etc.) ;
- de l'indemnité d'éviction, en cas de résiliation d'un bail commercial ;
- de l'indemnité de clientèle versée aux intermédiaires de commerce. Il s'agit des sommes versées en fin de contrat par le mandant à l'intermédiaire, en raison de la clientèle qu'il perd de par la cessation du contrat. Cette indemnité ne doit pas couvrir des sommes restant à payer par le mandant à l'intermédiaire, qui sont quant à elles soumises à la TVA.

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

e) Les débours dûment justifiés : sont considérés comme débours, les frais engagés par des intermédiaires (transitaires, commissionnaires, avocats...) et remboursés par des tiers (leurs clients) pour leur montant exact dans le cadre d'un mandat qui leur a été explicitement donné. L'exclusion des débours de la base d'imposition n'est possible que dans la mesure où ces remboursements :

- correspondent bien à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte du tiers ;
- sont justifiés dans leur nature et leur montant (facture) ;
- sont portés dans des comptes de tiers dans la comptabilité des intermédiaires et non pas dans des comptes de charges.

3. Base d'imposition des opérations taxables lorsque la TVA n'a pas été facturée

Quelle est la base d'imposition à retenir pour déterminer le montant de la TVA due sur une opération imposable mais pour laquelle la TVA n'a pas été facturée ?

Plus précisément, le montant de l'opération doit-il être considéré comme étant hors taxes ou toutes taxes comprises ?

Lorsqu'une opération taxable est réalisée sans facturation de la TVA, le rappel de la TVA doit être opéré en considérant que le montant de l'opération est toutes taxes comprises (TTC). Pour ce faire, la base hors TVA est déterminée en appliquant au montant de l'opération le coefficient de conversion qui est de 100/118.

Exemple : au cours d'un contrôle fiscal, un agent des impôts constate que la société EZAF, relevant du régime du réel normal d'imposition et assujettie à la TVA, a vendu

une motocyclette à un prix total de 472.000 FCFA à un client sans facturer la TVA. Ce montant doit être considéré comme étant TTC et la société aurait dû déclarer :

$472.000 \times 100/118 = 400.000$ FCFA hors taxes

$400.000 \text{ FCFA} \times 18 \% = 72.000$ FCFA de TVA

Sur ce seul motif, l'agent des impôts sera tenu d'opérer un redressement de TVA à hauteur de 72.000 FCFA, majoré d'une amende de 100% en application de l'article 776 paragraphe 1 du CGI.

4. Application de la TVA sur la marge

Dans certains cas, la TVA est liquidée sur une base particulière. Cette solution est prévue aux articles 313 et 314 du CGI.

Ce régime dérogatoire s'applique aux ventes de biens d'occasion réalisées par les négociants et les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques.

a) Activités visées

i) Les ventes de biens d'occasion

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

Les négociants en biens d'occasion sont imposables à la TVA sur leurs prix de vente (régime de droit commun). Il leur est cependant permis, sur option, d'acquitter la TVA sur leur marge.

ii) Les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques (Art.314 du CGI)

L'intermédiaire, s'il intervient toujours pour le compte d'un commettant, peut opérer de deux façons différentes :

- ou bien il se présente comme agissant pour le compte d'autrui ; il est alors qualifié d'intermédiaire « transparent » ;
- ou bien il se présente vis-à-vis des tiers comme agissant en son propre nom ; il est alors qualifié d'intermédiaire « opaque ».

Cette distinction est importante au regard de la TVA. Dans le premier cas, l'intermédiaire est considéré comme un simple prestataire de services taxable sur sa rémunération et au contraire, dans le second cas, l'intermédiaire relève d'un régime particulier (cas des agences de voyages et des organisateurs de spectacles).

b) Modalités d'application de la TVA sur la marge

Pour rappel, les entreprises qui sont passibles de la TVA sur la marge ne sont assujetties à la TVA que si leur chiffre d'affaires hors taxes est supérieur ou égal au seuil d'assujettissement, c'est à dire 50.000.000 FCFA. Concernant les agences de voyages et organisateurs de circuit touristique, il faut entendre par chiffre d'affaires l'ensemble des commissions facturées et autres revenus d'activités à l'exclusion des frais refacturés

faisant l'objet de la prestation (billets d'avion, nuitées d'hôtel, locations de voiture auprès d'un loueur tiers, etc.).

La marge est calculée comme étant la différence entre :

- pour les biens d'occasion : le prix de vente HT et le prix de revient ;
- pour les agences de voyages et organisateurs de circuit touristique : le prix total HT payé par le client et le prix HT facturé à l'agence ou à l'organisateur, par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et autres assujettis assimilés.

Les entreprises assujetties à la TVA sur la marge sont tenues de mentionner sur leurs factures :

- le montant des frais faisant l'objet de la prestation (billet d'avion, nuitée d'hôtel, etc.) ou le prix de revient pour les ventes de biens d'occasion ;
- le montant hors taxes de la commission ou de la marge sur la vente ;
- le montant de la TVA sur la commission ou de la marge sur la vente ;
- le montant TTC de la commission ou de la marge sur la vente ;
- le montant global de la vente (frais + commission ou marge TTC).

Ces entreprises ne peuvent pas récupérer la TVA d'amont qui leur est facturée. Elles sont tenues de déclarer et verser chaque mois la TVA collectée selon les conditions générales prévues par l'article 334 du CGI.

5. Cas particulier des entreprises de travail temporaire

a) Nature juridique de l'activité de l'entreprise de travail temporaire

L'article 19 du Code du travail définit l'entrepreneur de travail temporaire comme « *toute personne, physique ou morale, dont l'activité principale est de mettre à la disposition d'utilisateurs, des travailleurs en fonction d'une qualification déterminée* ».

L'article 19 de l'arrêté n°2007-028/MTSS/SG/DGT/DER du 21 novembre 2007 portant cahier de charges applicables aux bureaux, offices privés de placement et aux entreprises de travail temporaire précise que l'entreprise de travail temporaire est réputée employeur et soumise aux droits et obligations attachés à cette qualité.

Au regard de ce qui précède, il faut relever que :

- le travailleur et l'entreprise de travail temporaire sont juridiquement liés par un contrat de travail ;
- l'entreprise de travail temporaire et le client utilisateur sont liés par un contrat de mise à disposition de personnel.

Le service fourni par l'entreprise de travail temporaire au client constitue donc une prestation de service. La rémunération perçue en contrepartie de cette prestation est soumise à la TVA et à la retenue à la source.

b) Base imposable à la TVA

Aux termes des dispositions de l'article 310-6° du CGI, la base imposable pour les entreprises de travail temporaire est constituée par « *toutes les sommes facturées au client* ». Au regard de cette disposition, la TVA s'applique donc sur l'ensemble des coûts facturés au client par l'entreprise de travail temporaire, quelle que soit la présentation de

la facture, ce qui inclut notamment le salaire du personnel mis à disposition, les charges sociales patronales, la taxe d'apprentissage et autres taxes sur salaires, ainsi que la commission de l'entreprise de travail temporaire.

Illustration : une entreprise de travail temporaire (le prestataire) recrute des ingénieurs et les met à la disposition d'une société industrielle (le client). La facture adressée au client à la fin du mois est détaillée comme suit (en FCFA) :

Salaires bruts	900.000
Charges sociales patronales (16 %)	148.500
Taxe Patronale et d'Apprentissage (3 %)	27.000
Commissions	100.000
Total hors taxes	1.175.500
Base imposable à la TVA	1.175.500
TVA correspondant (1.175.500 x 18%)	211.590
Montant TTC dû par le client (1.175.500 + 211.590)	1.387.090

NB : Il a été constaté que certaines entreprises de travail temporaire facturaient le coût des salaires, charges sociales comprises, en tant que débours au client. Les débours sont des frais engagés au nom et pour le compte du client (voir partie 2 ci-dessus) : en matière de travail temporaire, le salarié n'est pas employé par le client, mais par l'entreprise de travail temporaire qui le met à la disposition de son client. Par conséquent, l'entreprise de travail temporaire ne peut en aucun cas facturer le salaire, les cotisations patronales et taxes sur les salaires en tant que débours.

Moumouni LOUGUE
Chevalier de l'Ordre de l'Étalon

