

FISCALITE INDIRECTE :

- TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)
- TAXE SUR LES OPERATIONS BANCAIRES (TOB)
- TAXE D'EGALISATION (TE)
- TAXES SPECIFIQUES

INTRODUCTION GENERALE

Section 1 : Notions Fondamentales.

Le droit fiscal peut être défini, comme l'ensemble des règles juridiques relatives à l'impôt. Les impôts sont des prestations pécuniaires mises à la charge des personnes physiques et morales en fonction de leur capacité contributive et sans contrepartie directe en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la Puissance Publique.

Les entreprises sont concernées à la fois par une fiscalité qui touche leurs revenus (IS), leurs activités (patente) ou encore parce qu'elles interviennent en tant qu'intermédiaires fiscaux ou collecteurs de l'impôt pour le compte du Trésor Public (TVA ou Impôt retenu à la source sur les salaires).

A/ Les caractéristiques de l'impôt.

La cause de l'impôt se trouve dans les charges publiques. Le premier objectif de l'impôt est en effet de constituer une ressource prélevée automatiquement, destinée à couvrir les charges publiques. La définition de l'impôt évoquée plus haut révèle les caractères saillants ci-après :

- L'impôt est requis par voie d'autorité et à titre définitif ; c'est en ce sens qu'il est différent de l'emprunt ;
- L'impôt ne comporte pas de contrepartie directe ; il se distingue ainsi de la taxe qui constitue une rémunération d'un service particulier rendu par la Puissance Publique.

B/ Classification des Impôts.

Pour classer les impôts, trois approches sont souvent utilisées :

- **L'approche dite administrative** : Elle fait la différence entre les *impôts directs* et les *impôts indirects*. La différence entre ces deux catégories d'impôts réside notamment dans ce que les impôts directs sont considérés comme « *voyants* », alors que les impôts indirects sont jugés « *discrets* ». En matière d'impôts indirects, celui qui paie l'impôt, généralement le vendeur, ne le supporte pas. C'est le consommateur final qui le supporte sans trop s'en apercevoir. Sur la base de cette classification, on peut citer parmi les impôts directs l'IS et l'IR. En ce qui concerne les impôts indirects, on cite également la TVA.

- **L'approche économique** : Elle est fondée sur la distinction entre *l'origine de la richesse* qui se traduit soit par la possession ou la transmission d'un capital ou d'un patrimoine, soit par la perception d'un revenu lié au travail ou à la propriété, et *les emplois de ladite richesse* qui se traduisent par la dépense soit du revenu, soit du capital lui-même. L'approche économique fait ainsi une distinction entre l'impôt qui frappe le revenu lors de sa formation ou constitution (ex : IS et IR), l'impôt sur la dépense qui appréhende le revenu au moment de la dépense (ex : TVA) et l'impôt sur le capital qui est assis sur le patrimoine.
- **L'approche technique** : Elle fait la part entre la *fiscalité des entreprises* et la *fiscalité des ménages*.

Le système fiscal sénégalais retient quant à lui, l'approche administrative. En effet, dans sa présentation actuelle, le CGI contient quatre livres :

- Le livre 1 : consacré aux impôts directs ;
- Le livre 2 : relatif aux impôts indirects ;
- Le livre 3 : traitant des droits d'enregistrement et timbres ;
- Le livre 4 : relatif aux contrôles, contentieux et recouvrements.

Section 2 : Les Mécanismes Généraux d'Imposition.

L'application d'un impôt nécessite d'en expliciter le mécanisme c'est-à-dire de définir : son *champ d'application*, son *assiette*, ses *règles de liquidation*, le *fait générateur* et l'*exigibilité* et enfin ses *modalités de recouvrement*.

1 – Le Champ d'Application.

Il vise à préciser : les personnes imposables, les opérations imposables et les règles de territorialité.

Les personnes imposables sont celles qui sont désignées par la Loi comme assujetties à l'impôt.

Les opérations imposables sont les événements ou actes qui sont soumis à l'impôt relatif soit au revenu soit au capital.

Les règles de territorialité précisent les limites spatiales dans lesquelles s'applique une Législation Fiscale Nationale.

2 – L'Assiette de l'Impôt.

La détermination de l'assiette d'un impôt consiste à cerner la matière et à fixer les règles d'évaluation correspondantes.

La matière imposable est l'élément économique qui est à la source de l'impôt. Son évaluation permet d'établir la base imposable, c'est-à-dire le montant auquel s'applique le tarif de l'impôt.

L'évaluation peut être réelle ou indiciaire ou encore forfaitaire.

3 – La Liquidation de l'Impôt.

Liquider un impôt consiste simplement à en calculer le montant exigible une fois que la base a été définie et évaluée.

En pratique, il s'agit le plus souvent d'appliquer un taux sur la base, ou un barème sur le revenu, ou un tarif sur une opération. La liquidation est effectuée soit par le contribuable lui-même (ex : TVA), soit par l'administration fiscale (IS).

4 – Le Fait Générateur et l'Exigibilité.

Le fait générateur et l'exigibilité sont deux notions voisines mais différentes.

Le fait générateur est l'événement par lequel sont réalisées les conditions nécessaires à l'exigibilité de l'impôt.

L'exigibilité est la date à partir de laquelle le Trésor Public est en droit de réclamer au débiteur de l'impôt sa créance.

5 – Le Recouvrement de l'Impôt.

C'est la dernière phase et elle consiste à opérer l'encaissement réel de l'impôt. Le Recouvrement peut se faire selon trois modalités :

- Par voie d'Appel : Dans ce cas l'Administration envoie au contribuable un avertissement d'impôt pour lui demander de venir payer sa dette fiscale.
- Spontanément : Le contribuable adresse lui-même sa contribution au Trésor Public sans demande de la part de l'administration.
- Par voie de retenue à la source : Un intermédiaire désigné par la loi prélève avant paiement du revenu, l'impôt dû pour le reverser au Trésor Public (ex : Retenue à la source pour les salaires)

TERMES TECHNIQUES

Champ d'application :

Domaine d'un impôt défini par la loi

Exemption :

C'est une opération qui se situe hors du champ d'application de l'impôt.

Exonération :

C'est une opération qui se situe dans le champ d'application de l'impôt, mais qui en est dispensée par une disposition de la loi.

Territorialité :

C'est l'application de l'impôt dans l'espace, aux opérations réalisées sur le territoire, y compris l'espace aérien et les eaux territoriales. L'existence d'un champ d'application territorial de l'impôt dérive de la souveraineté fiscale des Etats qui n'est elle-même qu'un élément de la souveraineté politique. La notion de frontière fiscale revêt d'une importance considérable en matière d'impôt parce que celui-ci frappe des actes, des faits sans considération de la personne qui les effectue, de sa nationalité ou de sa résidence.

Fait générateur :

C'est le fait matériel ou juridique qui donne naissance à la dette envers le Trésor public. C'est à la date du fait générateur qu'il faut se placer pour déterminer le régime fiscal d'une opération donnée.

Exigibilité

C'est la date limite à laquelle l'impôt doit être payé (le quinze (15) du mois suivant celui de réalisation de l'opération).

C'est à la date de l'exigibilité qu'il faut se placer pour déterminer la date de prescription.

La base imposable

C'est la valeur exprimée en monnaie des affaires imposables, valeur à laquelle sera appliquée le taux de la taxe fixée par la loi.

Le Taux

C'est le pourcentage fixé par loi, appliqué à la base imposable pour obtenir la TVA brute. Le taux actuellement appliqué au Sénégal est de 18%.

Liquidation de l'impôt

C'est l'opération qui consiste à déterminer le montant de l'impôt exigible en appliquant à la base d'imposition le taux ou le tarif de l'impôt à payer.

Le Contribuable

C'est la personne qui supporte le coût final de l'impôt.

Le Redevable

C'est la personne ou l'entreprise qui collecte les impôts et les verse au Trésor sans les supporter.

L'Assujetti

C'est celui qui effectue d'une manière indépendante à titre habituel ou occasionnel une activité passible d'impôt.

Assujetti partiel

C'est un redevable qui n'est soumis à la TVA que sur une partie de son activité.

Assujetti optionnel ou volontaire

C'est un redevable qui n'est pas soumis à la TVA parce qu'il est exonéré mais qui opte sous certaines conditions pour le paiement de cette taxe.

TVA Collectée

C'est la TVA que collecte le redevable sur ses clients au moment des ventes ou de l'accomplissement des services. Elle est aussi appelée TVA brute ou TVA exigible.

TVA Supportée

C'est la TVA qui a grevé les achats de biens et services effectués par le redevable. La TVA supportée non déductible devient une charge d'exploitation.

TVA à payer

C'est la différence positive résultant de la soustraction entre la TVA collectée et la TVA supportée ou déduction.

$$\text{TVA à payer} = \text{TVA collectée} - \text{TVA supportée}$$

Crédit d'impôt

C'est l'excédent provisoire ou permanent des taxes déductibles sur la TVA brute. Il est à reporter au prochain mois. Il peut selon quelques modalités, faire l'objet d'un remboursement.

Restitution

C'est le remboursement dans certains cas et sous certaines conditions des déductions non imputées totalement ou des versements effectués par erreur.

Droit à déduction

C'est le droit reconnu à tout assujetti de récupérer par imputation (soustraction) sur la TVA brute, la TVA qui a grevé certains éléments du prix de revient d'après les conditions déterminées par la loi.

Les Déductions physiques

Ce sont les déductions qui concernent les matières premières et les productions assimilées (Eau, Electricité, Gaz, Air, Solvant, etc.), ainsi que les produits revendus en l'état.

Les Déductions financières

Ce sont les déductions qui concernent les biens d'investissement et les frais généraux.

Le Prorata (pourcentage)

Il précise que les déductions financières ne sont pas accordées à l'intégralité, mais selon un pourcentage.

Butoir

C'est une expression qui sert à préciser que les taxes déductibles sur une opération donnée ne peuvent être supérieures à la taxe exigible sur cette même opération.

Le butoir ne joue que pour les déductions physiques et s'analyse opération par opération.

Exemple : revente en l'état, vente à perte.

Contribution Globale Unique (CGU)

C'est un impôt synthétique qui se traduit par une simplification des méthodes de calcul.

Section 3 : Généralités sur la Fiscalité Indirecte.

Contrairement aux impôts directs qui sont assis sur le revenu, les impôts indirects peuvent être qualifiés "*d'impôts sur la dépense*" ou "*sur la consommation*". Les impôts indirects frappent en effet les revenus au moment où ils font l'objet d'un emploi. Ils tendent ainsi à appréhender au profit de l'Etat une partie de la quote-part des revenus affectés par les différentes unités de consommation, à l'acquisition des biens et services nécessaires à la satisfaction de leurs besoins. Les impôts indirects frappent donc essentiellement les échanges et à cet égard, deux techniques sont généralement mises en œuvre :

- ❑ Soit on fait grever certains biens d'un impôt forfaitaire exigible par unité (kilogramme ou litre), ou d'un impôt en pourcentage sur la valeur de ces biens au moment où ils sont mis à la consommation. Le principe est simple. A un stade choisi du circuit économique, une taxe unique est perçue en une seule fois selon un **tarif spécifique**. Dans cette perspective, il s'agit **d'Impôts Spéciaux** grevant certains biens de consommation privilégiés ou certains services à caractère somptuaire. Ex : taxe spécifique sur les boissons gazeuses, sur les corps gras alimentaires, sur le tabac, sur les produits pétroliers, sur le thé, le café, la cola.
- ❑ Soit on fait prélever un pourcentage de la valeur des produits et des services au moment où ils font l'objet de transaction. Il s'agit dans ce cas de "*Taxe Ad Valorem*" susceptible dans une économie de marché de soumettre à l'impôt sur la dépense l'ensemble des transactions portant sur les biens et services. L'exemple le plus illustratif de cette technique de perception de l'impôt sur la dépense, c'est la **TVA**. Il y a toutefois lieu de noter que, quelle que soit la technique d'assiette utilisée ou le mode de perception, deux éléments caractérisent la spécificité des impôts indirects :
 - La différenciation entre deux catégories d'assujettis ou contribuables : celui qui paie la taxe n'est pas celui qui la supporte définitivement. C'est ainsi que l'on distingue **l'assujetti** (celui qui paie) du **contribuable** (le consommateur).
 - Le **caractère anesthésiant** de l'impôt indirect. La taxe est incluse voir occultée dans les prix des biens et services, de sorte que celui qui la supporte n'en a généralement pas conscience. D'où son caractère « *indolore* ».

Les impôts indirects se répartissent en trois groupes : la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe d'égalisation (TE) et la taxe sur les opérations bancaires (TOB), et enfin les taxes spécifiques.

Paragraphe 1 : La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA)

La TVA est un impôt général sur la dépense. C'est une taxe unique mais dont le paiement est fractionnaire. En effet, chaque personne intervenant dans le circuit paie un montant de TVA proportionnel à la valeur qu'il a ajoutée au produit ou service, de sorte que lorsque le produit parvient au consommateur final, la TVA que chaque intermédiaire a payée est égale à la TVA résultant du prix de vente, quel que soit le nombre d'intermédiaires intervenant dans l'opération.

Autrement dit, la charge fiscale est liquidée de telle sorte qu'elle correspond à la TVA calculée sur le prix de vente final, mais reste indépendante du circuit économique qui a permis de produire et de mettre à la disposition de l'acquéreur les biens et services consommés.

Le même produit pour lequel une seule personne aurait ajouté 25000 de valeur aurait également supporté 4500 de TVA, et le Trésor Public aurait encaissé la même somme. L'intervention successive des trois intermédiaires n'a donc pas modifié le montant de la taxe exigible sur ce produit. Ce mécanisme est rendu possible grâce au droit à déduction accordé en amont à chaque assujetti. Ainsi, pour bien comprendre la TVA, il faut délimiter son champ d'application, connaître les éléments déterminants pour le calcul de sa valeur brute, mais aussi et surtout bien maîtriser le mécanisme de déduction.

A/ Le Champ d'Application

Le champ d'application d'un impôt, c'est le domaine de définition de cet impôt par la Loi. Le champ d'application de la TVA est constitué par l'ensemble des opérations destinées à être soumises à cette taxe, y compris celles qui en fait, échappent à l'imposition parce que bénéficiant d'une exonération (exclusion du champ de taxation). Il convient également d'observer que le champ d'application de la TVA est limité dans un espace défini par des règles de territorialité.

1 – Les Opérations imposables à la TVA

Les opérations imposables à la TVA peuvent être classées en trois grandes catégories : les opérations imposables par nature, les opérations imposables par détermination de la loi et les opérations imposables par option.

a) Les Opérations imposables par nature

Aux termes de l'article 283 du CGI, sont imposables à la TVA les *affaires* faites au Sénégal sous la forme d'une livraison de biens ou d'une prestation de services relevant d'une activité économique à l'exclusion des *activités agricoles* et des *activités salariées* au sens du code du travail. Cette définition met en évidence trois notions clefs : la *notion d'affaires*, la *notion d'activité économique* et la *notion de livraison de biens et de prestation de services*.

a – 1 : La notion d'affaires.

Le mot « *affaire* » a ici un sens général. Par affaires, il faut comprendre une opération quelconque entre deux personnes distinctes, moyennant une contrepartie en espèce ou en nature.

Opération quelconque : Peu importe que l'opération soit réalisée pour un but lucratif ou non, que le résultat obtenu soit un gain, une perte ou nul, qu'elle soit effectuée à titre habituel ou occasionnel, que le prix soit réel ou forfaitaire.

Deux personnes distinctes : Sont toutefois réputées personnes distinctes les établissements, agences, succursales sans qu'il n'y ait personnalités distinctes si l'une des parties est située à l'étranger.

Moyennant une contrepartie quelconque : Peu importe que la contrepartie soit en espèce ou en nature. Ainsi, présentent le caractère d'affaire les attributions forfaitaires de frais (débours forfaitaires), les suppléments de prix quelle que soit leur nature ou les indemnités représentatives de services. Toutefois, ne sont pas considérés comme des affaires, les indemnités d'assurance reçues en cas de sinistre et constituant la juste réparation d'un préjudice, mais également les dons qui ont le caractère de pures libéralités. C'est en outre le cas des remboursements de débours réels reçus d'un tiers pour le compte duquel des dépenses ont été engagées.

a – 2 : La notion d'activité économique.

Par "*activité économique*", il faut comprendre notamment toute activité industrielle, commerciale, extractive, artisanale, civile, tous travaux immobiliers etc. Toutefois, sont exclus du champ d'application de la TVA les activités agricoles ainsi que celles salariales.

L'activité agricole exemptée est celle effectuée par un exploitant agricole producteur direct de produits agricoles à partir d'un cycle végétal ou animal, c'est-à-dire celui qui, par ses moyens propres, produit des végétaux et des animaux.

L'activité salariale qui est exemptée est celle qui est régie par le Code du Travail, c'est-à-dire celle effectuée par une personne placée dans un *état de subordination* vis à vis de son employeur.

a – 3 : La notion de livraison de biens et de prestation de services.

En règle générale, la TVA frappe les livraisons de biens et les prestations de services. Ces livraisons concernent les biens meubles corporels et les travaux immobiliers.

La *livraison* s'entend du transfert du pouvoir de disposer desdits biens et travaux comme propriétaire.

Pour ce qui est des *prestations de services*, elles sont définies par opposition aux livraisons. La prestation de service est considérée comme l'opération autre qu'une livraison telle que définie ci-dessus. Exemple : cessions et concessions de biens meubles incorporels, location de biens meubles ou immeubles, transport et prestations accessoires, ventes à consommer sur place, opérations de commissions, de courtage, travaux d'étude, de recherche et d'expertise ...

b) Les opérations imposables par détermination de la loi

Certaines opérations ne présentant pas les caractéristiques d'une affaire telle que définie ci-dessus sont cependant soumises à la TVA par détermination de la loi. Il s'agit :

- ✓ Des importations ;
- ✓ Des livraisons à soi ;
- ✓ Des prestations de services à soi-même ;
- ✓ Des prélèvements.

b – 1 : Les importations.

L'importation s'entend du franchissement du cordon douanier en vue de la mise à la consommation sur le territoire du Sénégal. Le passage de la frontière est considéré comme un acte imposable par lui-même qu'il y ait ou non transfert de propriété ou que l'opération soit réalisée à titre onéreux ou à titre gratuit.

b – 2 : Les livraisons à soi-même : Celle imposable est l'opération par laquelle un producteur ou un entrepreneur de travaux immobiliers prélève pour les besoins de son exploitation ou au profit d'un tiers, à titre gratuit, tout ou partie de biens produits ou extraits, ou de travaux immobiliers. Il s'agit des livraisons à soi-même faites par les personnes physiques ou morales qui procèdent à des opérations d'extraction, de fabrication, de transformation ou qui effectuent des travaux immobiliers.

Toutefois, par tolérance administrative, ne sont pas recherchées en paiement de la TVA, les livraisons à soi-même faites par un producteur de matières premières, produits semi-finis et produits consommés par le premier usage et exclusivement utilisés à des productions taxables effectivement taxées ou exonérées au titre des exportations directes, des régimes francs et des livraisons effectuées en application des dispositions des articles **309** et **310**.

b – 3 : Les prestations de services à soi-même : L'une des innovations majeures de la loi *2004 – 12 du 06 février 2004* portant modification de certaines dispositions du CGI est l'introduction des prestations de services à soi – même dans le champ d'application de la TVA.

La prestation de services à soi – même est l'opération par laquelle un assujetti obtient de son activité principale, soit pour ses besoins propres, soit au profit de tiers, un service à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui permettant, qu'il ait fait appel ou non à d'autres personnes pour tout ou partie de l'élaboration de la prestation.

Par tolérance administrative, les prestations de services à soi – même faite par un assujetti pour les besoins de son exploitation ne sont pas recherchées en paiement de la TVA. Toutefois, l'imposition est exigée pour les prestations de services effectuées à titre gratuit au profit de tiers et plus généralement à des fins étrangères à l'entreprise. Cependant, une atténuation a été apportée par la Doctrine à l'assujettissement et à l'imposition des prestations à soi – même effectuées à des fins étrangères à l'entreprise : les services fournis au personnel en tant qu'avantages en nature imposables à l'impôt sur le revenu au titre des salaires, sont considérés comme rendus pour les besoins de l'exploitation.

b – 4 : Les prélèvements : Pour les prélèvements, aucune tolérance n'est admise. Les commerçants qui effectuent des prélèvements sur leurs stocks destinés à la revente soit pour les besoins de leur exploitation, soit pour leur consommation personnelle ou au profit d'un tiers à titre gratuit, sont depuis 2004 imposables à la TVA.

c) Les opérations imposables par option.

Il peut paraître paradoxal qu'une personne qui n'est pas assujetti à un impôt demande quand même l'autorisation de l'appliquer. Mais en réalité, l'imposition à la TVA procure un certain nombre d'avantages. C'est pourquoi la loi fiscale autorise dans certains cas l'assujettissement sur option. En effet, l'exonération d'une opération au cours d'un circuit de fabrication ou de commercialisation pénalise l'entreprise qui ne peut alors récupérer la TVA supportée sur les factures de ses fournisseurs. Il y a alors rupture de la chaîne de déduction, ce qui peut se traduire par une surcharge fiscale en terme de trésorerie. Peuvent toutefois opter, les personnes physiques ou morales qui vendent ou revendent en l'état certains biens ou produits. Il s'agit notamment des produits de l'agriculture, de la pêche et des reventes en l'état au détail. L'article **285** modifié par la loi *2004 – 12* précitée, a étendu depuis 2004 l'option, aux ventes de biens d'occasion faites par leurs utilisateurs.

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

2 – Les Opérations non Imposables.

Parmi les opérations non imposables, on distingue généralement les exonérations des exemptions.

a) Les Exemptions.

Elles concernent les opérations situées hors du champ d'application. Leur domaine se définit le plus souvent par opposition au *critère d'affaire* et de *détermination de la loi*.

b) Les Exonérations.

Ce sont les opérations incluses dans le champ d'application mais qui échappent à la taxation du fait de la loi. Il existe quatre catégories d'exonérations :

- L'exonération d'ordre économique : exportations par exemple
- L'exonération d'ordre social : médicaments, transport public, hospitalisations, livres ...

- L'exonération d'ordre administratif : les établissements administratifs et publics
- L'exonération d'ordre technique ou fiscal : opérations bancaires, mutation d'immeubles...

3 – Les Personnes Imposables.

Est assujettie à la TVA la personne physique ou morale qui réalise une opération imposable à la TVA soit par nature, soit par détermination de la loi, soit par option.

L'article **287** du CGI vise ainsi :

- ✓ **Les Producteurs directs ou indirects** : Le producteur direct est celui qui, à titre principal ou accessoire fabrique des biens ou leur fait subir des façons comportant ou non d'autres matières soit pour la fabrication, soit pour la présentation commerciale. L'entrepreneur de travaux immobiliers est également considéré comme un producteur direct. Le producteur indirect est celui qui fait assurer la présentation commerciale ou qui effectue un acte de production pour son compte mais par un tiers.
- ✓ **Les Commerçants revendeurs en l'état** : Est considéré comme tel quels que soient par ailleurs les produits vendus et le chiffre d'affaires réalisé, la personne physique ou morale qui importe ou qui achète localement en vue de procéder à la revente en l'état desdits produits.
 - ✓ Les Importateurs ;
 - ✓ Les Prestataires de Services ;
 - ✓ Les Assujettis Volontaires ;
 - ✓ **Les personnes physiques ou morales** agissant pour le compte d'un tiers non établi au Sénégal, à qui ils ont procuré le moyen de réaliser une opération imposable au Sénégal.
- ✓ Les Personnes qui, du fait d'une disposition légale ou réglementaire, ont bénéficié d'une franchise de taxe ou d'une fiscalité réduite et pour lesquelles les conditions de la franchise ou de la fiscalité ne sont plus remplies.

4 – La Territorialité de la TVA.

Le droit fiscal est d'application territoriale surtout en matière de fiscalité indirecte, d'où la nécessité de définir les critères qui permettent l'imposition des opérations.

a) Définition et Localisation des livraisons ou ventes imposables.

Sont imposables à la TVA les ventes effectuées au Sénégal. Par vente au Sénégal, il faut entendre toute opération de livraison ayant pour effet de transférer la propriété de biens corporels ou de travaux immobiliers à des tiers lorsqu'elle est réalisée aux conditions de livraison sur le territoire du Sénégal c'est-à-dire quand la délivrance des produits ou travaux y est effectuée. Les livraisons à soi-même sont faites au Sénégal lorsque le bien livré est situé au Sénégal au moment de la première utilisation.

b) Définition et Localisation des prestations de services.

Contrairement aux ventes et autres livraisons, la localisation des prestations de services au Sénégal est faite au moyen de deux critères essentiels :

- Le critère du lieu d'utilisation ou d'exploitation ;

- ❑ Le critère du lieu de situation du bénéficiaire de la prestation ou de l'ordonnateur. Ce critère ne s'applique toutefois pas aux opérations et prestations portant sur le service public de télécommunications.

b – 1 : Le Critère du lieu d'utilisation ou d'exploitation.

Une prestation de services est imposable au Sénégal lorsque le service est rendu, le droit est cédé ou concédé, l'objet ou le matériel loué sont utilisés ou exploités au Sénégal. C'est le lieu d'utilisation ou d'exploitation et non le lieu d'exécution du service qui constitue le lieu d'imposition.

b – 2 : Le Critère du lieu de situation du Bénéficiaire ou du l'ordonnateur.

L'article **286b** du CGI répute utilisée au Sénégal toute prestation de services ou opération assimilée rendue par un prestataire établi au Sénégal ou à l'étranger sur ordre ou pour le compte d'une personne physique ou morale, d'un établissement, d'une agence ou succursale implanté au Sénégal.

Il suffit que le bénéficiaire utilisateur du service ou le donneur d'ordres qui a passé la commande soit au Sénégal pour que la prestation soit réputée utilisée au Sénégal. Ne sont toutefois pas réputées utilisées au Sénégal les prestations de télécommunications lorsque le preneur c'est-à-dire la personne physique ou morale qui donne l'ordre d'exécuter à son profit lesdites prestations est établi hors du Sénégal et que lesdites prestations sont effectuées par un exploitant de services publics dans le domaine des télécommunications.

L'imposition n'est également pas exigée si le donneur d'ordres n'est pas le débiteur réel des sommes qui rémunèrent la prestation et si lesdites sommes ne constituent pas une charge. Tel est le cas des bureaux de représentation ou des centres de coûts qui se bornent à re facturer par la suite celles-ci à l'identique à ces derniers.

B/ L'Assiette ou la Base d'Imposition.

La base d'imposition ou assiette réside dans la contrepartie des livraisons de biens et des prestations de services imposables. L'assiette est déterminée selon deux régimes d'imposition : le Régime du Réel et le Régime de la Contribution Globale Forfaitaire (CGF) qui a remplacé depuis le 1^{er} Janvier 2004 le Régime du Forfait TVA.

1 – L'Assiette de la TVA selon le Régime du Réel.

Les opérations faites par un redevable dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 50 million s'il s'agit d'un commerçant ou 25 million s'il s'agit d'un prestataire sont imposables à la TVA selon le Régime du Réel. Dans ce Régime, la base d'imposition est constituée :

- ✓ Pour les livraisons de biens : par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur en contrepartie de l'opération réalisée ;
- ✓ Pour les prestations de services : la base d'imposition comprend l'ensemble des sommes constituant la contrepartie du service rendu ;
- ✓ Pour les livraisons à soi-même et les prestations à soi-même : par le coût ou la valeur des biens ou services livrés ;
- ✓ Pour les prélèvements : la base est constituée par le coût de revient des biens prélevés ou par comparaison avec le prix normal de vente des biens similaires.

La base d'imposition comprend donc l'ensemble des paiements en espèce ou en nature. Elle est déterminée sans qu'il y ait lieu de tenir compte de l'échelonnement dans le temps du versement des

contreparties. Toutefois, tous les éléments de la contrepartie ou du prix ne sont pas soumis à la base d'imposition.

a) Règles générales : Taxation de tous les éléments constitutifs du prix.

La TVA frappe, en règle générale, l'ensemble des éléments constitutifs du prix des ventes de biens ou services.

Il convient donc de prendre en compte non seulement le prix de base ou catalogue ou encore prix de référence, mais également tous les frais accessoires facturés séparément ou non, qui s'y rattachent tels que les frais de transport, les frais financiers, les frais de commission ou de courtage, les frais d'assurance, les frais d'emballage, les frais fiscaux, les indemnités ne revêtant pas le caractère de dommages et intérêts, les suppléments de prix, les majorations diverses ...

b) Les éléments qui ne sont pas à inclure dans la base d'imposition.

Certains éléments ne sont pas à comprendre dans la base imposable, soit parce qu'ils entraînent une diminution de prix (Rabais, Remises, Ristournes), soit parce qu'ils constituent des remboursements de frais (débours réels), soit parce qu'ils bénéficient d'une pure tolérance administrative (pourboires). Certains impôts et taxes ne sont également pas à comprendre dans la base d'imposition. Enfin, les emballages ont un régime d'imposition particulier s'ils sont consignés.

- **Les Réductions de Prix** : les réductions consenties par un fournisseur à ses clients ne sont pas imposables à la TVA lorsque les trois conditions cumulatives ci-après sont réunies :

- ✓ 1^{ère} Cond. La réduction doit bénéficier pour son montant exact à l'acheteur ;
- ✓ 2^{ème} Cond. La réduction doit entraîner une rectification expresse de la TVA initialement facturée lorsqu'elle est accordée après la délivrance d'une facture initiale ;
- ✓ 3^{ème} Cond. La réduction ne doit pas constituer la rémunération d'un service quelconque.

- **Les remboursements ou débours réels pour compte d'autrui** : les débours réels échappent à l'imposition de la TVA lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- 1^{ère} Cond. Les remboursements ne doivent pas être forfaitaires ;
- 2^{ème} Cond. Le mandataire doit agir en vertu d'un mandat explicite, préalable et la mention « Pour Compte » doit normalement figurer sur la facture.
- 3^{ème} Cond. Les remboursements doivent donner lieu à une reddition exacte de compte (re facturation à l'identique) ;
- 4^{ème} Cond. Le mandataire doit justifier auprès du service des impôts du montant exact des débours.

- **Les pourboires** : ils sont en principe taxables, mais ils ne sont pas recherchés en paiement lorsque les trois conditions cumulatives ci-après sont réunies :

- ✓ 1^{ère} Cond. Le client est informé au préalable du caractère du prélèvement supplémentaire du pourboire ;
- ✓ 2^{ème} Cond. Les pourboires encaissés doivent être intégralement reversés au personnel en contact avec la clientèle à l'exclusion des cadres de l'entreprise ;
- ✓ 3^{ème} Cond. Le reversement effectif des sommes au personnel doit être justifié à l'aide d'un registre émargé par les bénéficiaires.

- **Certains impôts et taxes** : ne sont pas à inclure dans la base d'imposition. Il s'agit :

- De la TVA sur l'opération en cours ;

- ❑ Lorsque le contribuable n'a pas distingué la base hors taxe de la base toutes taxes comprises, son chiffre d'affaires est réputé toutes taxes comprises. Il doit alors reconstituer la base hors taxe en appliquant un coefficient de conversion qui est égal à $100/(100 + t)$;
- ❑ Les droits d'enregistrements et de timbre acquittés pour le compte de son client par le redevable.

En matière d'importation, la base d'imposition est constituée par tous les impôts et taxes, droits liquidés au profit du budget de l'Etat, à l'exclusion de la TVA, des droits d'enregistrement et de la taxe d'égalisation. Cette valeur s'applique sur une base comprenant la valeur CAF (Coût – Assurance - fret) majorée des droits de douane et des droits d'accises, des commissions payées à des prestataires étrangers et incluses dans la valeur CAF des marchandises importées suivant le même traitement fiscal que lesdits biens en matière de TVA et sont ainsi comprises dans la base imposable lors du franchissement du cordon douanier.

c) Cas Particuliers

Il s'agit des échanges, des aides entre entreprises et des emballages.

- **Echanges** : En cas d'échange, chacun des échangistes est considéré comme effectuant une vente. La taxe est assise sur la valeur des produits reçus en paiement du bien livré augmenté le cas échéant du montant de la soule encaissée.

- **Aides** : Pour les aides, on distingue généralement les aides qui sont versées par les Pouvoirs Publics des aides versées entre entreprises.

Les aides versées par les Pouvoirs Publics à comprendre dans la base d'imposition sont celles :

- ❑ Qui constituent le complément direct du prix d'une opération imposable ou bien sont destinées à compenser globalement l'insuffisance du prix pratiqué par une entreprise ;
- ❑ Ou qui constituent le complément direct du prix d'un service. Ex : Subvention de fonctionnement octroyée par l'Etat ou les Collectivités locales à certaines sociétés.

En ce qui concerne les aides entre entreprises (subventions ou abandons de créances), leur régime diffère selon que ces aides comportent un caractère commercial ou financier.

- ❑ Les aides à caractère financier ne sont pas imposables ;
- ❑ En revanche, les aides à caractère commercial perçues par une entreprise établie au Sénégal sont imposables à la TVA.

- **Emballages** : Les emballages non récupérables facturés séparément ou non subissent le même sort que les produits emballés. Lorsqu'ils sont par contre consignés (ERNI), leur régime est fonction de leur retour. Le versement de la consignation et son remboursement ultérieur ne constituent pas des opérations imposables. Toutefois, si l'emballage n'est pas restitué, il est considéré comme vendu et la consignation devient alors imposable.

Application :

M. NIANG veut offrir à Mme NIANG, pour leurs cinq ans de mariage, une Peugeot 407. Chez le concessionnaire, le prix de la voiture s'établit comme suit au regard des conditions financières proposées par M. NIANG :

- Prix catalogue 10 000 000 HT
- Remise de 6% sur le prix catalogue
- Forfait transport et mise à disposition 100 000
- Option DVD 200 000
- Intérêt pour paiement à crédit 400 000

- Carte grise 10 000
- Vignette 36 000
- Reprise de la Peugeot 406 de M. NIANG, prix TTC = 5 000 000

TAF : Calculer la base imposable à la TVA pour cette opération.

Correction de l'application :

Prix Catalogue	10 000 000
<Remise > (10 000 000 x 6%)	<600 000>
Forfait Transport	100 000
Option DVD	10 000
Intérêt pour paiement à crédit	400 000
Base imposable	10 100 000
Taux	18%
TVA = 10 100 000 x 18% = 1 818 000	
Prix à déboursier par M. NIANG :	
Prix d'achat TTC de la 407	11 918 000
Vignette	36 000
Carte Grise	10 000
<Prix de vente TTC de la 406>	<5 000 000>
Total à déboursier par M. NIANG	6 964 000

2 – L'Assiette de la TVA selon le régime de la Contribution Globale Unique (CGU)

La CGU et une synthèse des différentes catégories d'impôts auxquels peut être soumise toute entreprise commerciale individuelle. Elle regroupe les impôts et taxes ci-après :

- ✓ L'impôt sur le revenu assis sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) ;
- ✓ La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ;
- ✓ La Contribution Forfaitaire à la Charge des Employeurs (CFCE) ;
- ✓ La Patente ;
- ✓ L'impôt du Minimum Fiscal (IMF) ;
- ✓ Le Droit de Licence.

Le régime de la CGU s'applique aux assujettis dont le Chiffre d'Affaires annuel ne dépasse pas : **50** million pour les opérations de livraisons de biens, et **25** million pour les prestations de services.

Sont toutefois exclus de la CGU quelle que soit l'importance de leur chiffre d'affaires : les personnes morales, les personnes physiques dont l'activité relève de la catégorie des BNC et celles réalisant des opérations de vente d'immeubles, de location d'immeubles ou de gestion immobilière. Les contribuables remplissant les conditions requises pour relever du régime de la CGU peuvent opter pour l'assujettissement au régime du réel. Cette option est irrévocable et doit être notifiée au Directeur des Impôts avant le 31 janvier de l'année. La CGU est établie chaque année en considération de la totalité du chiffre d'affaires réalisé du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année précédente, déduction faite des opérations soumises au précompte de TVA. Le montant de la CGU est fixé selon un tarif divisé en tranches progressives et en fonction du chiffre d'affaires réalisé. Il est prévu un tarif spécifique aux commerçants et un autre réservé aux prestataires.

C/ Le Taux de la TVA

Il est unique et de **18%** depuis septembre 2001. Il s'applique à toutes les opérations imposables et non exonérées. Loi 2001 – 07 du 18 septembre 2001.

D/ Le Fait Générateur et l'Exigibilité de la TVA.

La liquidation d'un impôt est le fait par lequel un taux est appliqué à une assiette. La liquidation d'un impôt passe toutefois par la détermination du fait générateur et de l'exigibilité. Le fait générateur et l'exigibilité sont deux notions voisines mais différentes.

1 – Le Fait Générateur.

a) Définition

Le Fait Générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe. La connaissance du Fait Générateur présente un certain nombre d'intérêts car il détermine :

- La période au titre de laquelle le montant des opérations effectuées par le redevable doit obligatoirement faire l'objet d'une déclaration. Cette période de référence est mensuelle en matière de TVA au Sénégal ;
- Le mode d'imposition et le taux applicable en cas de changement de législation.

b) L'Intervention du Fait Générateur.

Le Fait Générateur, en matière de TVA est constitué :

- Par la livraison juridique et matérielle du bien ou des travaux pour les ventes et livraisons autres que les livraisons à soi-même ;
- Par la première utilisation pour les livraisons à soi-même ;
- Par l'accomplissement du service pour les prestations ;
- Par la mise à la consommation au sens douanier pour les importations de marchandises ;
- Par l'encaissement ou la comptabilisation des avances et acomptes pour les opérations autres que celles des importations même si leur fait générateur réel n'est pas intervenu.

c) Cas où le Fait Générateur est particulier.

Il s'agit de trois catégories d'opérations pour lesquelles le Fait Générateur ne se situe pas à la réalisation de l'opération, mais à son encaissement. Il s'agit :

- Des opérations de Crédit Bail ;
- Des opérations soumises au régime du Précompte de TVA. Le Précompte s'applique aux opérations réalisées avec trois catégories d'assujettis :
 - Aux livraisons de biens ou prestations de services lorsque ces opérations sont réalisées au profit de l'Etat, des Collectivités Publiques, des Etablissements Publics et des Sociétés Nationales ;
 - Aux fournitures de biens et prestations de services faites à des exploitants ou concessionnaires de service public notamment dans les domaines de l'eau, de l'électricité et du téléphone ainsi qu'à celles effectuées à des Entreprises de Bâtiments et de Travaux Publics immatriculées au Centre des Grandes Entreprises (entreprises dont le Chiffre d'Affaires > 600 million ainsi que banques et assurances) ;

- Aux opérations de transport effectuées au profit de redevables qui s'adonnent à la vente de ciment et de produits pétroliers à l'occasion de la vente desdits produits.

La TVA dans le régime du Précompte est liquidée selon les règles d'assiette et de taxation en vigueur au moment du fait générateur. Le montant de la taxe à retenir est toutefois de **50%** lorsque le fournisseur ou le prestataire est immatriculé au CGE.

Le redevable légal qui est le bénéficiaire de la fourniture du bien ou de la prestation de services reverse intégralement la TVA précomptée sans application d'une quelconque déduction au moyen d'une déclaration distincte de celle relative à ses propres opérations. Il délivre au fournisseur une attestation de précompte qui indique le montant de la TVA retenue ainsi que les références de la facture, du bon d'engagement ou du règlement. Celui-ci qui est le redevable réel est tenu, si le fait générateur (encaissement) est intervenu, de faire figurer dans la déclaration de ses affaires imposables du mois, les opérations ayant fait l'objet de précompte. Le montant du précompte est admis à la déduction de TVA par imputation sur la TVA due par le redevable. Cette imputation n'est cependant possible que si l'opération ayant généré cette TVA a été elle-même déclarée.

Par tolérance administrative, le précompte n'est pas appliqué lorsque le maître d'œuvre des travaux et le sous-traitant, liés dans un contrat de construction de bâtiments ou de travaux publics, sont tous les deux immatriculés au CGE. N'est également pas recherché en paiement de la TVA, l'opération faite par un fournisseur direct d'un attributaire d'un marché exonéré de TVA en vertu des dispositions de l'article **309** lorsque ce dernier a l'obligation de procéder au précompte de TVA (entreprise de BTP immatriculée au CGE).

- Des opérations imposables effectuées par les adhérents des Centres de Gestion Agréés (CGA).

2 – L'Exigibilité de la TVA.

L'exigibilité est engendrée par le fait générateur et correspond au moment à partir duquel le Trésor Public est en droit de réclamer sa créance sur le redevable.

A l'exception des importations, l'exigibilité de la TVA intervient dans le mois suivant celui du Fait Générateur et au plus tard le 15 de ce mois. Pour les importations, l'exigibilité coïncide avec le fait générateur : c'est la mise à la consommation sur le territoire sénégalais.

L'exigibilité est importante aussi bien pour le client que pour le fournisseur. Pour le client, l'exigibilité constitue la date à laquelle naît son droit de déduction. L'article **305** du CGI précise en effet que le droit de déduction ne peut prendre naissance chez le client avant que la taxe supportée et déductible ne soit exigible chez le fournisseur.

Application :

La société Le Ndiambour est spécialisée dans la distribution de matériel électronique et informatique. Elle dispose en outre d'un important service après vente. Au cours du mois de novembre 2005, elle a effectué les opérations suivantes :

- 02 novembre : vente de téléviseurs à l'ambassade de France : montant = 10 millions HT, frais de transport = 0,2 million, remise = 10 % du prix des téléviseurs.
- 04 novembre : vente d'ordinateurs au Ministère de l'Economie et des Finances : montant = 17 millions, le paiement a été fixé le 15 juin 2006.
- 10 novembre : vente de matériel HIFI à des clients congolais de passage à Dakar : montant = 1,8 millions.
- 15 novembre : Exportation de farine de blé au Mali pour un montant de 10 millions HTVA.
- 16 novembre : Encaissement d'un acompte d'un million d'un commerçant installé à Banjul pour l'achat de lait en poudre que la société doit livrer à ce commerçant à Banjul.
- 20 novembre : vente d'un groupe électrogène à la Sonatel d'un montant de 7 millions HTVA. Une remise de 10% sur ce montant a été accordée au client qui a versé lors de la livraison un montant de

0,2 million. Des emballages de 0,07 million ont été facturés au client ainsi que le transport du groupe pour un montant de 0,03 million.

- 22 novembre : Réparation d'ordinateurs de la Sénélec pour un montant de 0,3 million qui a versé au cours du même mois à la société le montant de la prestation dû au titre de l'opération.

- 25 novembre : Acompte de 0,5 million versé à la société ATN pour la réalisation d'une connexion Internet en janvier 2006.

- 28 novembre : Acompte versé à Sony sise à Tokyo pour un montant de 50 millions destinés à l'achat de téléviseurs.

- 30 novembre : Paiement à Sonatel de deux téléphones multipostes d'un montant chacun de 0,3 millions que celle-ci lui a livrés le 15 octobre 2005.

Réception de la facture Sénélec d'un montant de 0,3 million HTVA.

TAF :

1 – Analyser ces opérations (nature, champ d'application ou non, nature de l'assujetti, redevable de l'impôt, base d'imposition, fait générateur et exigibilité de la TVA)

2 – Le montant de la TVA exigible le cas échéant.

E / Les Déductions en Matière de TVA

Toute l'originalité de la TVA repose sur le droit à déduction. L'objectif en effet, en matière de TVA, est de taxer une seule fois la valeur d'un bien ou d'un service. Pour aboutir à ce résultat, la Loi prévoit que les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA exigible sur leurs ventes, la taxe qui a grevé les éléments du prix de l'opération imposable. Ce droit à déduction se présente schématiquement comme suit : à chaque stade de la production ou de la distribution, le redevable calcule et facture à son client une taxe que l'on appelle *taxe en aval* qui correspond au prix de vente qu'il pratique. Mais lors du règlement au Trésor, l'intéressé impute sur cet impôt ou cette taxe, le montant de la TVA (*taxe en amont*) qui a grevé les éléments de son prix de revient (matières premières, marchandises en stock, immobilisations, prestations de services ...) et ne reverse que la différence entre la taxe facturée au client et la taxe supportée déductible.

Simple dans son principe, le droit à déduction est complexe dans son application. En effet, il suppose le respect de certaines conditions, connaît des limitations et s'exerce suivant des modalités particulières.

Le Régime des déductions doit par ailleurs tenir compte de ce que des biens ou des services acquis par une entreprise ne concourent pas de la même manière à la réalisation des opérations taxables, ou de ce que certains redevables effectuent des opérations exonérées ou situées en dehors du champ d'application de la TVA.

Exemple :

1 – Les Conditions d'Exercice du Droit à Déduction

Il y a des conditions de fond et des conditions de forme. Toutefois, il existe une condition préalable de nature personnelle, à savoir que seuls les assujettis à la TVA peuvent bénéficier du droit à la déduction. En conséquence, les consommateurs finals ne peuvent pas déduire.

a) Les Conditions de Forme

Le redevable qui procède à la déduction de la TVA doit justifier matériellement de la TVA déductible. Cette justification varie suivant qu'il s'agit d'acquisition locale de biens et services, d'importation ou de livraison à soi-même, prélèvement...

a-1. Les Acquisitions Locales de Biens et Services

La justification de déduction pour les achats intérieurs est constituée par la mention de la TVA sur les factures. Ces factures doivent mentionner distinctement :

- Le Prix Hors Taxe ;
- Le Taux de la Taxe ;
- Le Montant de la Taxe ;
- Le Prix Toutes Taxes Comprises ;
- Le Numéro d'Identification National des Entreprises et Associations ou NINEA.

Il est à noter que seuls les assujettis soumis au Régime du Réel peuvent facturer la TVA. En conséquence, ils sont les seuls autorisés à déduire et la TVA facturée par un assujetti qui n'est pas au Régime du Réel n'est pas déductible. C'est le NINEA qui permet de distinguer les assujettis d'avec les non assujettis.

Le NINEA :

Il comprend dix (10) caractères alphanumériques : d'abord sept (7) caractères numériques qui forment la Racine, et ensuite trois (3) caractères alphanumériques qui constituent le Radical encore appelé COFI (Code Fiscal).

Le Radical ou COFI : Il se compose de deux (2) chiffres et d'une (1) lettre placée entre les deux chiffres.

- Son premier caractère ne peut être que 0, 1 ou 2.
Le 0 correspond au non assujetti à la TVA ;
Le 1 correspond à l'assujetti selon le régime du forfait ;
Le 2 correspond à l'assujetti selon le régime du Réel.
- Son deuxième caractère indique le centre fiscal. Ex : le G signifie que c'est une entreprise qui pratique le précompte de TVA.
- Son troisième caractère indique la forme juridique de l'entreprise.
Le 2 signifie qu'il s'agit d'une SA.

a-2. Les Importations

Pour les importations, la justification de la déduction est constituée par une mention de la TVA sur une déclaration en douane ainsi que de la quittance de versement de la TVA.

a-3. Les Livraisons à soi-même et les prélèvements

Les redevables peuvent déduire la TVA qu'ils ont acquittée à l'occasion d'une livraison à soi-même ou d'un prélèvement. Pour ces opérations, la justification de la déduction est apportée par la mention de l'opération sur les déclarations de TVA que l'assujetti souscrit pour le paiement de la TVA dont il opère la déduction.

a-4. Le Délai d'exercice

Le délai d'exercice du droit à déduction est limité à **deux (2) ans** à compter de la date de réception de la facture ou de l'acquittement de la taxe pour les importations, livraisons à soi-même et prélèvements.

b) Les Conditions de Fond

Ces conditions sont au nombre de **trois (3)**. Mais au préalable, il y a une condition liée à la naissance du droit de déduction. L'article **305-d** du CGI précise en effet que le droit à déduction ne peut prendre naissance chez le client avant que la taxe déductible ne soit exigible chez le fournisseur.

Pour ces trois conditions cumulatives, les biens et services doivent :

- Etre acquis pour les besoins normaux de l'exploitation. Cette condition exclut du droit à déduction notamment tous les biens et services somptuaires et ceux acquis pour les besoins personnels des redevables l'utilisation personnelle ne dépasse pas **80%**. Toute déduction est par ailleurs refusée si un bien ou service de l'entreprise est utilisé à plus de **80%** pour les besoins personnels de l'exploitant ou du personnel de l'entreprise.
- Etre affectés à une opération imposable à la TVA et effectivement taxée. La déduction n'est autorisée que si les biens et services sont utilisés dans des opérations taxables à la TVA et effectivement taxées ou exonérées au titre des Exportations ou opérations assimilées, des opérations effectuées avec des entreprises bénéficiant du Régime Franc, et des opérations financées de l'Extérieur sous forme de dons et de subventions non remboursables (art. 309 du CGI), des opérations faites en direction des entreprises agréées au Code des Investissements (TVA suspendue), ou tout autre régime dérogatoire conférant des exonérations soumises à la formalité du visa. Ne peuvent donc donner lieu à déduction, les biens et services affectés à une opération classée hors du champ d'application de la TVA ou exonérés pour des motifs autres que ceux mentionnés ci-dessus.
- N'être pas exclus du droit à déduction, ou être acquis par des entreprises pour lesquelles le droit à déduction est restreint ou limité.

Certains biens et services sont exclus du droit à déduction. Ce sont :

- ✓ Les dépenses de logement, de restauration, de réception et de spectacle. Elles ne sont pas déductibles, à l'exception des dépenses exposées pour assurer le logement gratuit sur les lieux de travail du personnel de sécurité d'une entreprise ou d'un chantier de travaux ;
- ✓ Les meubles meublant autres que le mobilier de bureau ;
- ✓ Les véhicules ou engins conçus pour transporter des personnes ou à usage mixte lorsqu'ils ne sont pas destinés à être revendu en l'état. L'exclusion concerne également les dépenses relatives à ces véhicules tels que les frais de réparation, d'entretien, d'acquisition de pièces détachées ou de produits pétroliers ;

NB : Pour ce cas précis des véhicules, il y a possibilité de déduction pour les véhicules utilitaires qui remplissent les conditions suivantes :

- Un véhicule conçu pour le transport de marchandises, comportant à l'avant un habitacle ou cabine dont le nombre de place ne dépasse pas deux (2), et à l'arrière, un plateau couvert ou découvert destiné à recevoir les marchandises ;
- Un véhicule de type 4 x 4 - double cabine ne comportant pas plus de cinq places ;
- Un véhicule de type camion double cabine ;

Dans tous les cas, pour les véhicules utilitaires, le poids à vide, le poids maximum du chargement et le poids total au chargement sont obligatoirement mentionnés sur la carte grise.

- ✓ Les biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération symbolique. Toutefois, le droit à déduction est admis pour les biens dont la valeur est inférieure à 20 000F l'unité ;
- ✓ Les frais de publicité de biens et services dont la publicité est prohibée ;
- ✓ Les frais de siège et les frais d'assistance technique quelle que soit leur dénomination, lorsque le bénéficiaire des rémunérations n'est pas imposable au Sénégal à un impôt sur le revenu sur lesdits frais ;
- ✓ Les services afférant aux biens exclus du droit à déduction. Ex : location d'un véhicule de tourisme ;
- ✓ Toute autre somme non admise en déduction pour la détermination de l'assiette des impôts sur le revenu (IS et IR).

NB : Les frais de siège sont des frais payés à la mère en remboursement des dépenses de publicité qu'elle a effectuées au bénéfice de toutes les filiales et qu'elle leur a refacturées.

Les Restrictions du droit à déduction concernent les entreprises ci-après :

- Les marchands de biens immobiliers ne peuvent pas déduire la TVA qui a grevé le prix d'acquisition ou de construction des immeubles destinés à la vente ;
- Les agences de voyages et organisateurs de circuits touristiques. Ces entreprises ne peuvent pas déduire la taxe afférente au prix payé aux entreprises de transport, aux hôteliers, aux restaurateurs, aux entrepreneurs de spectacles et aux autres assujettis qui exécutent matériellement les services utilisés par les clients ;
- Les négociants en biens d'occasion. Ils ont deux possibilités pour la collecte de la TVA due sur leurs opérations : Soit ils taxent leur marge, soit ils collectent la TVA sur leur prix de vente. Ils ne peuvent toutefois opérer la déduction de la taxe ayant grevé les biens revendus que dans la mesure où ils acquittent la TVA sur le prix total versé par l'acquéreur.
- Les fournisseurs de logement en meublé ou en garni (ex : les hôteliers). Ces entreprises peuvent déduire la TVA sur leurs recettes, mais celle-ci ne peut en aucun cas donner lieu à un remboursement ;
- Les ventes à consommer sur place (ex : restaurateurs). Les assujettis effectuant ces opérations peuvent déduire la taxe ayant grevé les biens entrant dans les biens vendus à consommer sur place, mais cette déduction ne peut donner lieu à un remboursement.

2 – Les Modalités de Déduction

Les ayant droits aux déductions opèrent ces déductions sous leurs propres responsabilités, et sont tenus d'indiquer, au verso de la déclaration mensuelle de TVA ou sur un document annexe, les éléments ci après :

- ✓ Le NINEA ou le numéro et la date de la déclaration en douane s'il s'agit d'une importation ;
- ✓ Le numéro et l'adresse exacte du fournisseur ;
- ✓ La nature du bien ou du service acquis ;
- ✓ Le prix d'achat Coût-Assurance-Frêt (CAF) augmenté des droits de porte ;
- ✓ La TVA facturée ou acquittée en douane ;
- ✓ La TVA facturée déductible.

L'exercice du droit à déduction repose par ailleurs sur un principe fondamental. C'est la distinction entre les déductions physiques et les déductions financières. En effet, il y a des règles particulières qui s'appliquent à chacune de ces déductions.

- **Les Déductions Physiques** : Elles concernent deux (2) catégories de biens. Ce sont d'abord les matières premières ou les produits entrant intégralement ou partie de leurs éléments dans la composition des produits ou objets passibles de la TVA. C'est l'exemple des stocks de matières premières et produits semi-finis. Il y a ensuite les marchandises revendues en l'état ;
- **Les Déductions Financières** : Elles concernent la taxe ayant grevé tous les biens et services acquis pour les besoins de l'exploitation et qui n'ont pas le caractère de déductions physiques. Il s'agit des Investissements Mobiliers et Immobiliers, mais également des Frais Généraux.

Les déductions physiques sont soumises à la **Règle du Butoir**, alors que les déductions financières sont limitées par la **Règle dite du Prorata**.

a) La Règle du Butoir : Limite des déductions physiques

Les déductions physiques ne peuvent être opérées que dans la mesure où la TVA collectée sur les ventes est supérieure ou égale à la taxe déductible grevant les composantes des produits vendus.

Exemple : Un commerçant revendeur en l'état achète un bien à 100 FHT. La TVA supportée est de 18 F. Il revend ce même bien à 90 FHT. La TVA collectée est alors de 16,2 F. Par application de la règle du butoir, il ne pourra déduire que 16,2 F et perd donc le droit de déduire le surplus de 1,8 F.

b) La Règle du Prorata : Limite des déductions financières.

Une entreprise peut réaliser des opérations dont certaines sont imposables à la TVA, et d'autres non soumises à cette taxe. Il ressort de l'application de la **Règle de l'Affectation** que la TVA supportée concernant un bien ou un service destiné exclusivement au secteur d'activité imposable à la TVA est totalement déductible sauf exclusion expresse.

A l'inverse, la taxe ayant grevé les biens ou services affectés exclusivement au secteur d'activité non taxable n'est pas déductible.

Il arrive toutefois que des biens ou des services servent indifféremment et à des proportions qu'il n'est pas possible de connaître, aussi bien aux services taxables qu'aux services non taxables. La TVA ayant grevé ces biens ou services ne sera déductible qu'à proportion du prorata qui est le rapport entre le Chiffre d'Affaires taxable et le Chiffre d'affaires total. Cette fraction est égale au montant des taxes supportées déductibles ayant grevé les biens d'investissement et les frais généraux affectés du pourcentage résultant du rapport existant entre d'une part le Chiffre d'Affaires hors taxe des opérations provenant de leur utilisation taxable à la TVA et ouvrant droit à la déduction et, d'autre part, l'ensemble du Chiffre d'Affaires hors taxe réalisé par l'entreprise du fait de l'utilisation de ces biens. Le calcul du prorata s'effectue selon la formule suivante :

$$\text{Prorata} = \text{Chiffre d'Affaires ouvrant à Déduction} / \text{Chiffre d'Affaires total}$$

Et la TVA déductible est obtenue grâce à la formule :

$$\text{TVA Déductible} = \text{TVA Supportée} \times (\text{N} / \text{D})$$

Avec **N** le *numérateur* de la formule du prorata et **D** le *dénominateur*.

Figure au numérateur le montant du *Chiffre d'Affaires taxable effectivement taxé* ou exonéré au titre des *exportations*, des opérations réalisées en *régime* franc, des *livraisons et prestations à des entreprises agréées au Code des Investissements*, des *opérations financées sous forme de dons ou subventions non remboursables* ou à tout autre régime dérogatoire conférant des exonérations soumises à la formalité du Visa ou encore pour lesquelles le droit à déduction est conservé.

Figure au D l'ensemble du Chiffre d'Affaires.

Sont toutefois exclus tant au D qu'au N :

- Les prestations de télécommunication visées à l'article 286-2b du CGI ;
- Les cessions d'éléments d'actifs amortissables à l'exception de celles pour lesquels l'option à l'assujettissement à la TVA est exercée ;
- Les livraisons à soi-même taxables et les prestations à soi-même effectivement taxables ;
- Les subventions d'équipement ;
- Les indemnités non imposables ;
- Les revenus de valeurs mobilières ;
- Les encaissements des sommes perçues pour le compte de tiers, pour lui être reversées ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;
- Les pourboires reversés au personnel pour les entreprises des secteurs de l'hôtellerie et de la restauration.

NB : Le Prorata de déduction ne concerne que les déductions financières. Son montant déterminé à la clôture de chaque année, constitue le Prorata définitif du redevable. Le Prorata définitif déterminé pour une année donnée sert de prorata provisoire tout au long de l'année suivante.

Le Pourcentage de prorata provisoire utilisé au cours d'une année sera le prorata définitif si à la clôture de ladite année, la variation ne dépasse pas **2%** en plus ou en moins.

Le prorata est toujours arrondi à l'unité supérieure. Ex : $P = 80,01\% = 81\%$

Une fois le montant de la TVA supportée déductible déterminé, le redevable doit l'imputer sur la TVA exigible sur les affaires réalisées au titre du mois. La procédure normale de déduction est donc ***l'Imputation***. **Concrètement, on fait la différence entre la taxe exigible et la taxe supportée déductible au titre de chaque mois**. Si le solde est positif, le montant est reversé au Trésor Public. Si par contre le solde est négatif, il constitue un Crédit de taxe qui sera reportable sur les déclarations de TVA des mois suivants jusqu'à épuisement. Si toutefois le crédit persiste, le redevable a la possibilité de demander un remboursement du crédit après justification. Il dispose pour cela d'un délai de **deux (2) ans** à compter de la date de la facture du fournisseur ou de la déclaration d'importation.

3 – La Régularisation des Déductions

Les Déductions de TVA régulièrement opérées par un redevable présentent, en principe, un caractère définitif. Elles peuvent toutefois être remises en cause dans certains cas expressément et limitativement énumérés par le Loi (article 34 de l'annexe 3 du livre 2 du DGI). Ledit article énumère les événements dont la survenance entraîne obligatoirement la régularisation de la TVA initialement déduite.

- ✓ La Cessation d'activité ;
- ✓ La Cession partielle ou totale d'actif sous quelque forme que ce soit, à l'exclusion depuis 2004, de celle résultant d'une opération de fusion ;

- ✓ Le Changement d'affectation d'un bien qui passe d'une destination à une autre ne donnant plus droit à déduction ;
- ✓ La Destruction d'un bien acquis ou produit en l'absence du contrôle de l'Administration ;
- ✓ Les Vols et autres manquants sur stock non prouvés ;
- ✓ La Variation négative de plus de deux (2) points entre le prorata provisoire et le prorata définitif. Si cette variation est positive, il s'agit plutôt d'un complément de déduction au profit du redevable.

La Régularisation se traduit par une répétition de taxe – on parle de TVA répétée –, c'est-à-dire par un reversement de TVA dans le mois qui suit celui de l'évènement remettant en cause la déduction. La régularisation s'effectue suivant des modalités différentes selon que le bien est amortissable ou non.

a- Régularisation de TVA sur biens amortissables

Lorsque le bien n'est pas totalement amorti, la TVA à répéter est calculée au prorata du temps d'amortissement restant à courir. La computation se fait en mois.

Si par contre l'évènement entraînant la régularisation intervient après la durée d'amortissement, il n'y a pas de régularisation. Dans ce cas, l'opération s'analyse comme une vente d'un bien d'occasion pour laquelle l'option pour l'assujettissement à la TVA reste possible.

b- Régularisation de TVA sur les biens non amortissables

Pour ces biens, on distingue d'une part les biens prélevés, les manquants ou vols non justifiés et d'autre part les cessions.

Les prélèvements sur stock font l'objet d'une taxation depuis 2004.

Les manquants, pertes ou vols sur stock non justifiés font également l'objet d'une taxation sur la valeur des biens concernés.

Les biens cédés quant à eux, entraînent la régularisation en soumettant à la TVA le prix de cession avec, le cas échéant, application de la règle du butoir.

Les biens qui ont changé d'affectation en passant d'une destination donnant droit à déduction à une autre n'ouvrant pas droit à déduction font l'objet de régularisation par une remise en cause simple du droit à déduction, avec application, le cas échéant, de la règle du prorata de déduction.

A l'inverse, un bien qui passe d'une affectation ne donnant pas droit à déduction à une autre donnant droit à déduction bénéficie d'un complément de déduction si les conditions de forme sont réunies.

S'agissant des biens pris en crédit bail, la régularisation de la TVA initialement déduite s'effectue lorsque le contrat est interrompu alors que l'option d'achat n'est pas levée.

Si le bien repris par le crédit bailleur est cédé, la TVA à répéter est calculée sur le prix de cession, sans application de la règle du butoir.

Si le bien repris est utilisé par le bailleur, la TVA déduite à l'acquisition doit être intégralement reversée.

NB : Le redevable qui effectue la régularisation délivre au nouvel acquéreur (ou détenteur) du bien, une attestation certifiant l'exactitude du montant de la TVA répétée, pour lui permettre de procéder, le cas échéant, à sa déduction.

Annexe : Le Régime de la Suspension de la TVA

Le nouveau Code des Investissements voté à la faveur de la Loi 2004 – 6 du 06 février 2004 a introduit une innovation majeure dans le dispositif fiscal applicable aux entreprises agréées, à savoir la suspension de la TVA afférant aux biens, services et travaux nécessaires à la réalisation du programme agréé.

Avant 2004, les entreprises agréées au Code des Investissements bénéficiaient d'une exonération de ces biens et services.

I / En quoi consiste le Régime de la Suspension de la TVA ?

Le régime de la suspension de la TVA consiste à autoriser des assujettis à acquérir des biens et services sans paiement immédiat de la TVA due. Il a pour effet de reporter à un stade ultérieur l'exigibilité de l'impôt qui est dû au début des opérations d'exploitation. La durée de la suspension est égale à la durée de la phase de réalisation des investissements (**3 ans**).

II / Modalités de Mise en Œuvre

Le Régime de la suspension de la TVA s'applique aussi bien aux achats locaux qu'aux importations.

A / Pour les **Achats Locaux**, le redevable qui bénéficie d'un programme agréé doit en informer les services fiscaux par lettre recommandée adressée au Directeur Général des Impôts et Domaines. Cette lettre doit comporter l'engagement d'une part de porter à la connaissance de l'Administration la réalisation de la première opération d'exploitation, et d'autre part, d'acquitter le montant de la TVA dont le paiement est suspendu. Au fur et à mesure de la réalisation du programme d'investissement, le redevable présente ses factures au visa qui est une formalité qui consiste à apposer sur les factures des fournisseurs, la mention « Visa en Suspension de TVA ». Cette formalité emporte d'importantes conséquences en matière de TVA, pour le Fournisseur et pour l'Entreprise agréée.

- ✓ Pour l'entreprise agréée : la formalité entraîne dispense de règlement du montant de la TVA figurant sur la facture établie par le fournisseur ;
- ✓ Pour le fournisseur : Au vu de la facture visée, il doit inclure le montant de l'opération dans sa plus prochaine déclaration de TVA. A cet effet, il utilise la rubrique "Montant des Affaires dont la TVA est suspendue". Il ne liquide pas la TVA correspondante et conserve son droit à déduction.

Le chiffre d'affaires réalisé en suspension de la TVA est pris en compte dans la détermination du prorata.

Liquidation et Paiement de la TVA Suspendue

A la fin du dernier mois de la période d'investissement ou dès la réalisation de la première opération d'exploitation, un état récapitulatif de la TVA suspendue est notifié par l'Administration fiscale au bénéficiaire du programme agréé. Celui-ci déclare auprès de la recette des taxes indirectes dont il relève, dans le mois suivant celui de la fin de la période des investissements et au plus tard le quinze (15), le montant total de la TVA suspendue, en indiquant le prorata auquel il a droit. Le paiement de la TVA suspendue peut s'étaler sur une période n'excédant pas douze (12) mois. Le montant de la TVA acquittée devient immédiatement déductible. Seule est donc récupérable la TVA suspendue ayant été effectivement réglée. La déduction s'opère par imputation sur le montant de la TVA exigible au titre des opérations réalisées par le bénéficiaire du programme agréé, et sur la base de la déclaration de TVA.

B / Pour les **Importations** : La procédure d'information à l'Administration douanière est la même que celle à l'Administration fiscale pour les achats locaux. La suspension de la TVA à l'importation est matérialisée par une déclaration spécifique déposée auprès du bureau des douanes compétent par un commissionnaire en douane agréé. Il est délivré à l'investisseur un "*bon à enlever*" (BAE) pour lui permettre de disposer immédiatement de la marchandise. La liquidation et le paiement du montant total de la TVA suspendue doivent commencer un mois après le délai de réalisation du programme agréé (**3 ans**), ou un mois après la réalisation anticipée dudit programme. La durée ne peut pas s'étaler sur une période excédant douze mois. La TVA initialement suspendue et acquittée suite à la levée de la suspension est déductible. Le droit à déduction prend naissance à compter de la date du paiement effectif.

III / Les Obligations des Redevables et les Sanctions en matière de TVA

Deux (2) catégories d'obligations déclaratives et d'obligations de paiement.

La première obligation déclarative est celle de déclaration d'existence qui fait acquérir le NINEA. Ensuite il y a la déclaration mensuelle.

Avec l'obligation de déclaration mensuelle, il y a l'obligation de paiement.

Il y a enfin les obligations comptables dont la plus importante est l'obligation de facture. Il y a ensuite l'obligation de conserver les documents comptables pendant au moins **10 ans**.

En cas de cessation d'activité, il y a obligation de liquider la TVA dans les **dix (10) jours** qui suivent.

Pour ce qui est des sanctions, il existe trois (3) catégories :

La première catégorie, c'est le retard dans le dépôt de la déclaration. Ce retard entraîne une pénalité égale à **5%** du montant des droits pour les trois premiers mois et **2%** à partir du quatrième mois, sans que l'amende ne puisse être inférieure à **10 000**. Ce dépôt tardif entraîne également une pénalité de recouvrement qui correspond à un intérêt de retard. Cet intérêt de retard est calculé sur la base d'un taux de **5%** pour le premier mois du retard. Si le contribuable paie dans les huit (8) jours à compter du délai, ce taux est ramené à **2%**. Pour tout autre mois supplémentaire, le taux est **1%**.

La deuxième catégorie est celle du cas de minoration. Ces infractions sont sanctionnées par la réclamation du montant des droits éludés majorés d'une pénalité égale à un droit en sus. En cas de manœuvre frauduleuse ou de récidive, les droits réclamés sont majorés d'une pénalité égale au double, sans préjudice de sanctions pénales.

La troisième catégorie est relative aux achats sans factures. Pour ces achats, l'acquéreur aussi bien que le fournisseur est sanctionné par une pénalité égale à la moitié du montant de la facture.

Toute autre infraction qui n'est pas sanctionnée par ailleurs est passible d'une amende de **25 000**.

IV / La Procédure de Restitution de la TVA

La restitution de TVA peut résulter soit d'un crédit des déductions qui n'ont pas pu être résorbées, soit de certains cas limitativement énumérés par la Loi.

a- Les Restitutions pour Crédit de Déduction

L'imputation est le principe en matière de déduction. Si la TVA supportée déductible n'a pas pu être imputée intégralement, le crédit doit être reporté sur les déclarations des mois suivants. C'est seulement si ce crédit persiste que sa restitution peut être demandée.

Les demandes de restitution sont déposées trimestriellement ou au plus tard dans un délai de **deux (2) ans** à compter de la naissance du crédit.

Le redevable doit joindre à sa demande entre autre un état indiquant l'origine du crédit et la liste et les factures délivrées par ses fournisseurs. Confère articles 27, 28, 30, 31, 32 de l'annexe 3 du livre 2 du CGI.

b- Les Autres Cas de Restitution

Il s'agit :

- ✓ Des erreurs de perception ou de versement ;
 - ✓ Des marchandises ou produits détruits sous le contrôle de l'Administration ;
 - ✓ Des factures impayées ou résiliées. Il faut épuiser cependant toutes les voies de recours ;
- Pour ces trois cas, le délai est de **deux (2) ans** pour déposer la demande.
- ✓ Des clients bénéficiant d'une exonération légale ou réglementaire ayant supporté la TVA ;
 - ✓ Des redevables bénéficiant d'un régime stabilisé de taxe indirecte.

Annexe 2 : Les Opérations Financées de l'Extérieur sous forme de Dons ou Subventions Non Remboursables

Ces opérations sont exonérées de TVA et celle-ci fait l'objet d'un visa des factures délivrées par l'attributaire du marché.

Avant la Loi 2004 – 12, le sous-traitant de l'attributaire du marché était également exonéré de TVA à l'aide du visa. Mais depuis l'avènement de la Loi 2004 – 12, obligation est faite au sous-traitant de l'attributaire du marché, de facturer toutes taxes comprises. Toutefois, lorsqu'on est en présence de précompte BTP, le sous-traitant est dispensé de facturer la TVA (pas de précompte).

Paragraphe 2 : La Taxe d'Egalisation (TE)

La Loi 90 – 10 du 26 juin 1990 a consacré l'extension du champ d'application de la TVA au secteur de la Distribution. Ainsi, aux termes de cette Loi, les Commerçants, notamment ceux du secteur informel, avaient l'obligation de facturer la TVA sur leurs ventes et de déduire la TVA supportée en amont.

Cependant, la mise en œuvre de ce dispositif a révélé des difficultés pratiques à soumettre ces commerçants au régime de la TVA. Pour pallier ces difficultés, il a été mis en place en 1990, un système consistant à prélever, par voie de retenue à la source, une taxe représentative de la TVA due sur la marge réalisée par les commerçants. Cette taxe appelée "Taxe d'Egalisation" a subi en 1995 une modification importante à la faveur de la Loi 95 – 31 du 29 décembre 1995, qui a fait évoluer la taxe d'égalisation d'une taxe sur le chiffre d'affaires, en un acompte sur la TVA pour les redevables personnes physiques, imposés selon le régime du Réel.

A / Le Champ d'Application de la Taxe d'Egalisation

La Taxe d'Egalisation s'applique aux opérations commerciales réalisées par :

- ✓ Les commerçants personnes physiques qui achètent auprès des producteurs locaux ;

- ✓ Les importateurs personnes physiques.

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les GIE sont soumis à la taxe d'égalisation.

Pour ce qui concerne les opérations imposables, toutes les opérations soumises à la TVA et réalisées par les personnes suscitées, sont assujetties à la taxe d'égalisation. Les biens exonérés de la TVA sont exonérés de la Taxe d'Egalisation.

B / La Base d'Imposition à la Taxe d'Egalisation

L'assiette de la taxe d'égalisation est constituée, pour les ventes locales, par le prix normal de vente, tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la TVA et de la taxe d'égalisation elle-même. La base imposable de la taxe d'égalisation est la même que celle de la TVA. Il en est de même en matière d'importation.

C / Le Fait Générateur et l'Exigibilité de la Taxe d'Egalisation

La taxe d'égalisation est liquidée à l'intérieur du cordon douanier par les producteurs locaux. A l'importation, elle est liquidée par l'Administration des Douanes.

Pour les ventes locales, le Fait Générateur est le même que celui de la TVA. Idem pour les importations.

L'Exigibilité se situe dans le mois qui suit celui du Fait Générateur et au plus tard le quinze (15), et pour les importations, l'exigibilité coïncide avec le Fait Générateur qui est le franchissement du cordon douanier.

D / Les Taux de la Taxe d'Egalisation

Pour les achats locaux, le taux est fixé à **2%** ;

Pour les importations, il est de **5%**.

E / Déduction et Imputation de la Taxe d'Egalisation

Seuls les redevables soumis au Régime du Réel de la TVA ayant supporté la taxe d'égalisation peuvent déduire ou imputer cette taxe.

La taxe d'égalisation est alors imputée sur la TVA restant à payer, après exercice du droit à déduction.

F / Les Sanctions

Elles sont les mêmes qu'en matière de TVA.

Paragraphe 3 : La Taxe sur les Opérations Bancaires (TOB)

La Loi 90 – 10 qui a étendu le champ d'application de la TVA au secteur de la Distribution a également mis en place une taxe frappant particulièrement les opérations bancaires réalisées par les banques et établissements financiers agréés au Sénégal : la "Taxe sur les Opérations Bancaires" encore appelée "TOB".

A / Le Champ d'Application

La TOB s'applique aux intérêts, commissions et autres rémunérations perçues par les banques et établissements financiers agréés au Sénégal, sur les crédits, prêts, avances, engagements par signature et toutes autres opérations de services réalisées avec des Personnes Morales ou Physique, quel que soit leur domicile.

Sont toutefois exonérés de TOB :

- ✓ Les intérêts sur prêts, avances, dépôts en compte correspondant conclus ou réalisés entre banques ou entre banques et établissements financiers installés ou non au Sénégal ;
- ✓ Les intérêts et commissions sur prêts d'une durée de **cinq (5) ans** au moins consentis à des entreprises de production de biens industriels ou des domaines de l'agriculture, de la pêche et du tourisme ;
- ✓ Les intérêts et commissions sur prêts consentis aux Personnes Physiques, pour la construction et l'acquisition de locaux à usage d'habitation principale, lorsque la valeur hors taxe de l'immeuble ne dépasse pas vingt millions, le prix du terrain compris ;
- ✓ Les intérêts et commissions perçus sur les opérations réalisées dans le cadre du fonctionnement normal des missions diplomatiques et organismes assimilés ;
- ✓ Les intérêts et commissions perçus sur les opérations réalisées avec des entreprises installées en Zone Franche Industrielle ;
- ✓ Les marges réalisées par les banques sur les opérations de change autres que manuelles ;
- ✓ Les opérations réalisées par la BCEAO ;
- ✓ Les intérêts et commissions sur prêts et avances consentis à l'Etat.

B / L'Assiette de la TOB

L'assiette de la TOB est constituée par le montant brut des intérêts, agios, commissions et autres rémunérations, à l'exclusion de la TOB elle-même. Lorsqu'une même rémunération est partagée entre plusieurs banques, chaque établissement est imposé sur la fraction de rémunération qui lui est définitivement acquise.

C / Le Fait Générateur et l'Exigibilité

La TOB est due et liquidée par les banques.

Le Fait Générateur de la TOB est constitué par l'encaissement ou l'inscription de la rémunération de la banque au débit du compte du bénéficiaire du prêt, des avances, avals et opérations assimilées.

L'exigibilité est la même qu'en matière de TVA.

D / Les Taux de la TOB

Les taux sont au nombre de deux : un taux normal de **17%**, mais qui est réduit à **7%** pour les intérêts, commissions et frais perçus à l'occasion de toutes les opérations finançant les ventes à l'exportation.

E / Les Sanctions

Elles sont les mêmes qu'en matière de TVA.

NB :

- ✓ Les banques et établissements financiers doivent reverser le montant de la TOB exigible sur leurs opérations sans aucune déduction ;
- ✓ Toutefois, la TOB entrant dans le prix de revient de biens et services ouvrant à déduction est déductible en matière de TVA.

Paragraphe 4 : Les Taxes Spécifiques

Les taxes spécifiques sont au nombre de sept (7) et visent spécifiquement certains produits :

- Les boissons : La taxe sur les boissons frappent les boissons gazeuses ainsi que les alcools et liquides alcoolisés d'une richesse en alcool supérieure à 1°. Le taux est de **30%** pour les alcools et liquides alcoolisés, mais il est réduit à **10%** pour les parfums. Les boissons alcoolisées supportent en plus une taxe additionnelle égale à **600F** par litre pour les vins de raisins et pour les bières d'un tirage supérieur à 6° d'alcool pur et inférieur ou égal à 18°. Toutefois, lorsque ces produits sont conditionnés dans des emballages d'une contenance inférieure à 0,33 litre, ils supportent également une taxe additionnelle de **2 500 F**. Pour les boissons gazeuses, le taux est de **2,75%**.
- Le Café : le taux de la taxe est fixé à **3,8%** ;
- Le Thé : le taux est de **3,8%** ;
- Les Corps Gras Alimentaires à l'exclusion des huiles d'arachides fluides ou concrètes, brutes, épurées ou raffinées, ainsi que les huiles alimentaires contenant au moins 60% d'huile d'arachide : le taux est de **12%** pour les beurres et crèmes de lait, et **5%** pour les autres corps gras ;
- Le Tabac : les taux sont de **16%** pour les cigarettes économiques (excellence par exemple), **31%** pour les cigarettes "standards" (Houston par exemple) et **40%** pour les primiums (Denil par exemple) ;
- La Cola : Le taux est **30%** ;
- Les Produits Pétroliers : le tarif est fonction de la nature du produit : **206,65 F** par litre pour le Super, **93,95 F** par litre pour le gasoil, **38,56 F** par litre pour l'essence pirogue et **188, 47 F** par litre pour l'essence ordinaire.