

Table des matières

Préliminaires

Introduction

Chapitre 1 - Principes fiscaux et comptables

Section 1 - Traitement fiscal général de la TVA

Section 2 - Traitement comptable général de la TVA

Chapitre 2 - La TVA collectée

Section 1 - Livraisons de biens ou des énergies à des tiers

Section 2 - Livraisons de biens ou des énergies à soi-même

Section 3 - Factures de ventes des biens ou des énergies

Section 4 - Prestations de services à des tiers

Section 5 - Prestations de services à soi-même

Section 6 - Subventions d'exploitation ou d'équilibre

Section 7 - Cessions d'immobilisations

Section 8 - Rémunérations versées à l'étranger

Section 9 - Opérations avec les administrations

Section 10 - Opérations d'importation

Section 11 - Opérations d'exportation

Chapitre 3 - La TVA récupérable

Section 1 - Achats de biens corporels et des énergies

Section 2 - Prestations de services et travaux immobiliers

Section 3 - Livraisons à soi-même

Section 4 - Déclarations de mise à la consommation

Section 5 - Rémunérations versées à l'étranger



Table des matières

- Section 6 - Factures de ventes demeurées impayées**
- Section 7 - Factures d'avoir client**
- Section 8 - TVA sur les opérations avec l'État**
- Section 9 - Régime du prorata de déduction**
- Section 10 - Régime des secteurs d'activités distincts**

Chapitre 4 - Les régularisations de TVA

- Section 1 - Jeux promotionnels et dons**
- Section 2 - Biens avariés ou périmés**
- Section 3 - Vol des biens**
- Section 4 - Abandons des créances**
- Section 5 - Mise au rebut des immobilisations**
- Section 6 - Cession des immobilisations corporelles**
- Section 7 - Factures d'avoir client**
- Section 8 - Régularisations du prorata de déduction**

Chapitre 5 – Le redressement fiscal de TVA

- Section 1 - Rehaussement de la TVA collectée**
- Section 2 - Rejet de la TVA récupérée**

Chapitre 6 – Cas pratiques

- Etude de cas 1**
- Etude de cas 2**

Glossaire

- Termes comptables**
- Termes fiscaux**

Bibliographie



Chapitre 1 - Principes fiscaux et comptables

Section 1 - Traitement fiscal général de la TVA

Adopté par l'ensemble des pays de l'espace OHADA, la Taxe sur le Valeur Ajoutée (TVA) est une mode de taxation moderne qui contribue de manière significative à la couverture de la dépense publique.

A- Définition

La TVA est un impôt réel : elle frappe l'utilisation des ressources, c'est-à-dire la dépense ou la consommation, de biens ou de services, par des personnes physiques ou morales.

La TVA est un impôt indirect : elle est payée au trésor, non pas directement par le consommateur final - redevable réel -, mais par les entreprises de toute nature - redevables légaux - qui assurent la production et la distribution des services.

La TVA est un impôt « ad valorem » (sur la valeur) : elle est perçue en proportion de la valeur des biens ou des services et non en référence au volume ou à la qualité.

B- Mécanismes

En théorie l'entreprise doit encaisser pour le compte de l'État, la TVA sur les opérations imposables. A contrario elle doit payer la TVA incluse dans les prix de ses achats de matières, fournitures, marchandises, services et acquisitions d'immobilisations.

La TVA sur les opérations imposables représente une dette de l'entreprise vis-à-vis de l'État et est appelée « TVA collectée ».

La TVA sur les achats de matières, fournitures, marchandises, services et acquisitions d'immobilisations est appelée « TVA récupérable » car elle représente une créance



de l'entreprise sur l'État. Elle est en effet déductible (sous réserve de certaines conditions et exclusions) de la TVA que l'entreprise collecte pour l'État.

Périodiquement (tous les mois au minimum) l'entreprise assujettie doit procéder au calcul de sa position vis-à-vis de l'État en matière de TVA. Trois cas de figure peuvent alors se produire :

Position de l'entreprise

La TVA collectée « est supérieure » à la TVA récupérable

La TVA collectée « est inférieure » à la TVA récupérable

La TVA collectée « est égale » à la TVA récupérable

Situation

L'entreprise doit payer la différence à l'État. On parle alors de TVA à décaisser ou TVA due

L'entreprise peut demander le remboursement de la différence à l'État. On parle alors de Crédit de TVA.

Il n'y a ni dette, ni créance sur l'État.

Les obligations fiscales au regard de la TVA doivent respecter le principe de territorialité. Donc chaque pays élabore les textes et lois qui régissent sur son espace territorial :

- l'établissement;
- la liquidation;
- la déclaration;
- le paiement;
- les modalités contrôle et de recouvrement.

Les textes et lois, dans les pays de la zone OHADA, ont adopté le système déclaratif. Ce qui veut dire que c'est le contribuable qui :

- identifie lui-même parmi les opérations effectuées, au cours d'un exercice fiscal, celles qui sont imposables à la TVA. Par conséquent, les opérations dont il est le redevable légal de la TVA;
- détermine lui-même les bases d'impositions de la TVA due;
- liquide lui-même le montant de la TVA due;



- procède lui-même à la déclaration de la TVA due;
- effectue le paiement du montant de la TVA déclarée.

C- Droit de contrôle de l'administration

Cette confiance a pour contrepartie le droit de contrôle et de vérification que se réservent les services fiscaux.

L'Administration Fiscale peut procéder, soit à un contrôle sur pièces, soit à un contrôle sur place :

Le **contrôle sur pièces** est un contrôle de cohérence des déclarations du contribuable. Il se limite à l'examen des déclarations souscrites par le contribuable, des actes utilisés pour l'établissement des impôts et taxes ainsi que des documents déposés en vue d'obtenir des déductions, des restitutions ou des remboursements. Le contrôle sur pièces s'effectue dans les locaux de l'Administration sans envoi d'un avis préalable. Un contrôle sur pièces peut se traduire par des redressements. Le contrôle sur pièces permet de planifier le contrôle sur place à partir :

- des incohérences détectées dans les déclarations du contribuable;
- des incohérences qui résultent du rapprochement entre les déclarations du contribuable et les informations obtenues par la technique de recoupement fiscal.

Le **contrôle sur place** qui peut être une vérification partielle de comptabilité ou une vérification générale de comptabilité.

La **vérification partielle de comptabilité** consiste au contrôle des obligations fiscales au regard d'un groupe d'opération sur une période inférieure à un exercice fiscal. Il s'agit pour le vérificateur de s'assurer que :

- Pour chaque opération, le contribuable a identifié, les différents impôts, droits et taxes dont elle est le redevable légal, conformément à la législation fiscale en vigueur;
- Pour chaque impôt, droit ou taxe, le contribuable a évalué la base d'imposi-



tion et procéder à la liquidation en respectant les prescriptions de la législation fiscale en vigueur;

- Pour chaque impôt, droit ou taxe, le contribuable a souscrit à sa déclaration et a effectué les paiements en respectant les délais prescrits par la législation fiscale en vigueur;

La **vérification générale de comptabilité** consiste au contrôle des obligations fiscales au regard de l'ensemble des opérations effectuées, par le contribuable, sur les exercices non prescrits. Il s'agit pour le vérificateur de s'assurer que :

- le contribuable tient une comptabilité conformément aux textes et lois en vigueur;
- les informations obtenues par la technique de recoupement fiscal ou par d'autres méthodes de collecte d'informations, et qui concernent le contribuable, ont été comptabilisées dans les livres comptables de l'exercice concerné;
- pour chaque exercice, le contribuable a identifié les impôts, droits et taxes générés par chacune des opérations effectuées au cours de la période concernée;
- pour chaque impôt, droit ou taxe, le contribuable a évalué la base d'imposition et procéder à la liquidation en respectant les prescriptions de la législation fiscale en vigueur;
- les livres comptables du contribuable mettent en évidence les bases d'impositions et les impôts, droits et taxes dus inscrits sur les déclarations;
- pour chaque impôt, droit ou taxe, le contribuable a souscrit à sa déclaration et a effectué les paiements en respectant les délais prescrits par la législation fiscale en vigueur;

D- Redressements

Lorsque l'Administration Fiscale constate une insuffisance, une inexactitude, ou une omission dans les éléments de la base d'imposition ayant servi au calcul de la TVA



due, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure contradictoire ci-après :

- l'Administration Fiscale adresse au contribuable, une notification de redressements qui ressort : la nature, les motifs et le montant des redressements (en principal et en pénalités) envisagés, afin de permettre à celui-ci de faire parvenir ses observations ou de faire connaître son acceptation dans un délai fixé par la législation fiscale de chaque pays;
- si les observations formulées par le contribuable dans les délais, sont reconnues fondées, en tout ou partie, l'Administration Fiscale doit abandonner tout ou partie des redressements notifiés;
- si l'Administration Fiscale entend maintenir les redressements initiaux, elle les confirme dans notification définitive et informe ce dernier qu'il a la possibilité de déposer une réclamation contentieuse.

Les minorations, inexactitudes ou omissions d'un ou plusieurs éléments de la déclaration de la TVA due, et qui ont conduit l'Administration Fiscale à effectuer des redressements, donnent droit à l'application des pénalités dont les taux sont fixés par la législation fiscale de chaque pays.

E- Poursuites

La fin de la vérification ou du contrôle est sanctionnée par une notification définitive qui fait apparaître la liquidation de la TVA due par le contribuable.

Pour engager les procédures de recouvrement forcé, la TVA liquidée sur la notification définitive est inscrite sur un Avis de Mise en Recouvrement qui est notifié au contribuable suivant les procédures établies par la législation fiscale de chaque pays.

Le contribuable qui à l'expiration des délais fixés par la législation fiscale du pays où la titre de créance a été établi, ne se sera pas exécuté payera en plus des impositions



déjà mises à sa charge, des frais afférents aux différents modes de poursuite définis par la législation fiscale de chaque pays.

Pour suspendre les poursuites, le contribuable peut introduire une demande de sursis de paiement, auprès d'Administration Fiscale, conformément à la législation fiscale du pays où les poursuites ont été engagées.

F- Prescriptions

En matière de contrôle et de vérification de la TVA due, les périodes de prescription sont définies par la législation fiscale de chaque pays.

G- Réclamation contentieuse

Le contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé peut faire la réclamation auprès de l'Administration et conformément à la législation du pays où l'Avis d'Imposition a été établi.

Il est important de préciser qu'une simple requête contentieuse ne suspend pas les poursuites. C'est la demande de sursis de paiement qui suspend les poursuites et elle peut être incorporée dans la réclamation contentieuse.

Un contribuable qui n'a pas obtenu le sursis de paiement, s'acquitte d'abord de ses impositions tout en continuant la procédure contentieuse. Si ses arguments sont admis et le dégrèvement prononcé, les sommes déjà payées feront l'objet d'un crédit d'impôt.

Section 2 - Traitement comptable général de la TVA**A- Notions de base de la comptabilité générale**

On peut définir la comptabilité générale comme étant un système de traitement de l'information dont le but est d'identifier, de mesurer, d'enregistrer, de traiter et de



communiquer aux utilisateurs les informations de nature économique et financière sur les organisations à but lucratif (entreprise privée).

La comptabilité générale est une technique permettant de codifier et de conserver une trace des opérations réalisées par une entreprise dans le cadre de son activité. Elle permet ainsi de produire des informations adaptées aux différents utilisateurs :

- les dirigeants qui doivent définir la stratégie globale de l'entreprise, ainsi que la mise en œuvre et le contrôle de l'exécution de ces décisions;
- les représentants de l'Administration Fiscale qui doivent examiner la régularité et la sincérité des déclarations des contribuables;
- les banquiers qui doivent évaluer la crédibilité de l'entreprise afin de prendre des décisions en matière d'octroi des crédits;
- les actionnaires qui doivent évaluer leurs titres;

Les informations comptables ont pour finalité permettre aux utilisateurs d'avoir une « image fidèle » de la situation et des opérations de l'entreprise.

B- Analyse des opérations de l'entreprise

L'activité d'une entreprise se traduit par des échanges avec l'extérieur (fournisseurs, clients, organismes financiers, État) mais aussi par des opérations internes à l'entreprise elle-même. Ces opérations entraînent des modifications dans la situation patrimoniale de l'entreprise; C'est à la comptabilité générale qu'il revient d'analyser puis de suivre ces opérations en les enregistrant régulièrement dans l'ordre chronologique. Les opérations de l'entreprise donnent lieu à ce qu'on appelle des flux.

Un flux économique désigne tout mouvement de biens, de services ou de monnaie entre l'entreprise, les tiers, ou à l'intérieur de l'entreprise elle-même.

C- Classification des flux

On peut classer les flux économiques selon leur nature ou leur origine et leur destination.



Selon leur nature, on va distinguer trois types de flux, à savoir :

- les flux réels;
- les flux de services;
- les flux financiers.

Les flux réels sont des mouvements de biens achetés (flux entrant) puis revendus (flux sortant) (cas de l'entreprise commerciale).

Dans le cas d'une entreprise industrielle, les flux réels entrant correspondent aux matières premières et fournitures achetées, tandis que les flux réels sortant correspondront aux produits finis vendus aux clients.

Les flux de service correspondent à l'ensemble des services achetés ou vendus par l'entreprise.

A tout flux réel ou de service correspond une contrepartie monétaire qui prend le nom de flux financier.

Selon leur origine et leur destination, on distinguera les flux internes des flux externes.

Les flux internes correspondent à tous les mouvements des biens et services ou des mouvements de monnaie qui ont lieu à l'intérieur de l'entreprise elle-même.

Les flux externes, quant à eux, sont tous les flux qui mettent l'entreprise en relation avec tout autre agent économique.

D- Constatation des flux

Toute opération de l'entreprise qui se traduit par un flux donne lieu à l'établissement d'un document qui permet d'avoir une trace de l'opération.

Ces documents, différents selon la nature de l'opération, sont appelés des pièces comptables.



Les flux réels peuvent, par exemple, être constatés par les pièces comptables suivantes :

- les bons de commande;
- les bons de livraison;
- les factures (factures de « doit » ou factures d'« avoir »);
- les bordereaux douaniers de taxation;
- les actes de cessions;
- les actes de constat d'avarie, etc.

Les flux de services peuvent, par exemple, être constatés par les pièces comptables suivantes :

- les factures (factures de « doit » ou factures d'« avoir »);
- les contrats de prestation de services, etc.

Les flux financiers peuvent, par exemple, être constatés par les pièces comptables suivantes :

- les pièces de caisse;
- les chèques;
- les avis de débit et de crédit;
- les ordres de virements bancaires ou postaux;
- les relevés bancaires;
- les effets de commerce, etc.

E- Enregistrement comptable des flux

Toutes les opérations de l'entreprise doivent être enregistrées dans les livres de l'entreprise. Ces livres doivent être tenus régulièrement selon une forme conventionnelle qui ne varie pas d'une entreprise à l'autre, ni d'un exercice à l'autre.

Afin de suivre les opérations affectant la situation de l'entreprise, on utilise par convention un compte. Le compte permet de regrouper les opérations de même nature.



Un compte est un tableau à deux parties dans lequel on enregistre les opérations de l'entreprise au fur et à mesure qu'elles s'effectuent.

Un compte se présente ainsi qu'il suit :

D	Numéro de compte – Intitulé	C
Emplois		Ressources

La partie de gauche enregistre les emplois, c'est à dire la destination des flux économiques, elle prend le nom de débit du compte représenté par D.

La partie droite d'un compte enregistre les ressources, c'est à dire l'origine des flux économiques, elle prend le nom de crédit du compte représenté par C.

Lorsqu'une opération est inscrite au débit (côté gauche) d'un compte, on dit que le compte est débité; lorsqu'elle est inscrite au crédit (côté droit du compte), on dit que le compte est crédité.

On parle d'imputation lorsque le comptable indique, sur une pièce comptable, le numéro du compte d'affectation de la somme issue d'un flux. La somme est portée soit au débit, soit au crédit du compte.

On appelle solde d'un compte le montant net du compte; ce solde correspond à la différence entre le total des sommes inscrites au débit du compte et le total des sommes inscrites au crédit de ce même compte à une date donnée.

Le solde d'un compte est soit débiteur, soit créditeur.

On dit qu'un compte est débiteur lorsque le total des sommes inscrites au débit du compte est supérieur au total des sommes inscrites au crédit de ce compte; il sera dit créditeur lorsque le total des sommes inscrites au crédit est supérieur au total des sommes inscrites au débit du compte.

Si le total des sommes au débit d'un compte est égal au total des sommes au crédit, on dira que le compte est soldé.



La partie double est l'épine dorsale de la comptabilité telle qu'elle est pratiquée de nos jours.

Le principe est le suivant : toute opération simple intéresse deux comptes, à savoir un compte qui est débité et un compte qui est crédité. En d'autres termes, toute somme portée à gauche d'un compte aura une contrepartie inscrite à droite d'un autre compte.

De même, pour un ensemble d'opérations, le total des sommes inscrites au débit doit être toujours égal au total des sommes inscrites au crédit d'un compte.

Afin de permettre aux entreprises de fournir aux utilisateurs des informations uniformes, compréhensives et qui facilitent la comparaison, les États signataires du Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ont adopté le même mode de codification : le plan des comptes du Système Comptable OHADA.

F- Plan des comptes du Système Comptable OHADA

Le plan des comptes du système comptable OHADA comporte 9 classes de comptes numérotées de 1 à 9. Les classes 1 à 8 sont réservées à la comptabilité générale alors que la classe 9 est réservée à la comptabilité analytique de gestion et à la comptabilité des engagements.

Les classes 1 à 5 se rapportent aux comptes de bilan :

Classe 1 : comptes de ressources durables (capitaux propres et dettes financières);

Classe 2 : comptes de l'actif immobilisé (charges immobilisées et immobilisations incorporelles, corporelles et financières);

Classe 3 : comptes de stocks;

Classe 4 : comptes de tiers (créances de l'actif circulant et dettes du passif circulant);



Classe 5 : comptes de trésorerie (titres de placement, valeurs à encaisser, comptes bancaires et caisse).

Les composantes du résultat sont, d'une part, les classes 6 et 7 enregistrant les charges et les produits des activités ordinaires et, d'autre part, la classe 8 réservée aux comptes des autres charges et des autres produits :

Classe 6 : comptes de charges des activités ordinaires (charges d'exploitation et charges financières);

Classe 7 : comptes de produits des activités ordinaires (produits d'exploitation et produits financiers);

Classe 8 : comptes des autres charges et des autres produits (participations des travailleurs, subventions d'équilibre, etc.).

La comptabilité des engagements et Comptabilité analytique de gestion :

La classe 9 a été réservée aux opérations de la comptabilité des engagements et à la comptabilité analytique de gestion.

Structure des comptes du Système Comptable OHADA

La codification du Système Comptable OHADA est aménagée de sorte à établir des constantes et des parallélismes susceptibles d'aider à mémoriser et à comprendre les comptes.

Le premier et le dernier chiffre du code d'un compte peuvent avoir une signification particulière.

