

NOTE COMMUNE N°14/2016

OBJET : Commentaire des dispositions des articles 30, 31 et 32 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 relatives à l'élargissement du champ d'application de la TVA.

ANNEXES : - Annexe n°1 : exemples d'illustrations.

- Annexe n°2: liste des produits et services soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 6% après suppression de leur exonération.

- Annexe n°3 : liste des produits bénéficiant de la réduction du taux de la taxe sur la valeur ajoutée à 6% ou à 12%.

- Annexe n°4 : tableaux « A » nouveau, « B » nouveau et « B bis » nouveau

RESUME

Elargissement du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée

I. Les articles 30 et 31 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 ont :

1. remplacé l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée dont bénéficiaient certains produits et services par leur imposition au taux de 6% (**annexe n° 2**)

2. soumis le commerce de détail des médicaments et produits pharmaceutiques à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 6%.

3. consacré l'imposition de certains produits objet de décrets conjoncturels à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 6% ou de 12%. (**annexe n° 3**)

II. L'article 32 de la loi de finances pour l'année 2016, a soumis :

1. les acquisitions de l'ONAS et l'ANGED d'équipements et de matériels sur le marché local ou à l'importation aux droits et taxes de droit commun y compris la taxe sur la valeur ajoutée.

2. les services effectués par l'ANPE et les services effectués pour son compte à la taxe sur la valeur ajoutée.

3. les travaux et services effectués au profit de l'ANGED à la taxe sur la valeur ajoutée.

III. Les dispositions des articles 30, 31 et 32 de la loi de finances pour l'année 2016 s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2016, comme suit :

1. Cas général :

- à toute opération de dédouanement ou de livraison ayant lieu à partir de cette date.
- à tout service réalisé ou ayant fait l'objet d'un encaissement total ou partiel à partir de cette date.

2. Cas particuliers :

- les services de l'enseignement et les services connexes sont soumis à la TVA à partir du **1^{er} septembre 2016.**
- les acquisitions locales ou importées de matériels et équipements objet de marchés conclus par les entreprises publiques avant le premier janvier 2016 et dont l'exécution a été entamée avant ladite date continuent à bénéficier du régime fiscal en vigueur avant le premier janvier 2016.

Les articles 30, 31 et 32 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 ont comporté des dispositions relatives à l'élargissement du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et à la consécration des taux de TVA de 6% et de 12% pour certains produits qui bénéficiaient de la réduction du taux de la TVA par des décrets conjoncturels.

La présente note a pour objet de rappeler la législation en vigueur au 31 décembre 2015 et de commenter les nouvelles dispositions.

I. Législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015

Certains produits, matériels et services bénéficient de l'exonération de la TVA soit en vertu du code de la TVA soit en vertu de textes spécifiques.

a) Pour les exonérations prévues par le code de la TVA, il s'agit :

- des produits, matériels et services repris au tableau « A » annexé au code de la TVA.

- du commerce de détail en médicaments et produits pharmaceutiques par le numéro 11 du paragraphe II de l'article premier du code de la TVA.

b) Pour les exonérations prévues par des textes spécifiques, il s'agit des entreprises publiques qui bénéficient de l'exonération de la TVA soit au titre de leurs acquisitions d'équipements ou de matériels soit au titre de leurs services, à savoir notamment :

- l'Office National de l'Assainissement et l'Agence Nationale de Gestion des Déchets, qui bénéficient de l'exonération de la TVA pour leurs acquisitions d'équipements et matériels localement ou de l'étranger.

- l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement qui bénéficie de l'exonération de la TVA pour les services effectués par elle ou pour son compte.

- l'Agence Nationale de Gestion des Déchets qui bénéficie de l'exonération de la TVA pour les travaux et services effectués à son profit.

Par ailleurs, certains produits et matières bénéficient en vertu de décrets conjoncturels de la réduction de la TVA à 6% ou à 12%.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2016

1. suppression de l'exonération de la TVA

a. Exonérations relevant du tableau « A » annexé au code de la TVA

Il a été mis fin à l'exonération de la TVA pour certains matériels, produits et services repris au tableau « A » annexé au code de la TVA et remplacée par leur soumission à la TVA au taux de 6%. (**Annexe n°2**)

Pour les services concernés par l'imposition au taux de 6% on cite notamment:

a.1. Les services de formation en matière informatique:

Il s'agit des services rendus par les établissements exerçant exclusivement dans le domaine de la formation de l'informatique et agréés par le ministère de tutelle, à l'exclusion des établissements de formation de l'informatique non agréés et des établissements de formation multidisciplinaire qui demeurent soumis à la TVA au taux de 12%.

a.2. Les services de radio-télédiffusion rendus par les réseaux publics:

Il s'agit des services consistant à assurer la transmission et la diffusion des programmes radiophoniques et télévisés réalisés par l'office national de télédiffusion, au profit des entreprises publiques et privées opérant dans le domaine audiovisuel, par l'utilisation de son infrastructure et à travers les différents réseaux (réseaux de diffusion terrestres, stations d'interconnexion terrestres mobiles et satellites).

a.3 Les services rendus par:

- les établissements d'enseignement primaire, secondaire, supérieur, technique et professionnel, ainsi que les jardins d'enfants y compris les crèches et les garderies scolaires, agréés conformément à la réglementation en vigueur. Le taux de 6% s'applique également à tout service lié à leur activité principale, tels que les services de restauration, de transport et les activités sportives.
- les centres spécialisés en matière de formation dans le domaine de la conduite des véhicules et les écoles de formation des moniteurs d'enseignement de la conduite des véhicules.

Etant précisé que **les affaires à caractère philanthropique effectuées par les associations** restent exonérées de la TVA même si elles n'ont pas été reprises par le tableau « A » nouveau annexé au code de la TVA.

b. Exonérations prévues par le code de la TVA : médicaments et produits pharmaceutiques

L'exonération de la TVA au niveau du commerce de détail des médicaments et produits pharmaceutiques a été supprimée. Ils sont désormais soumis à ladite taxe au taux de 6%. Ce taux est applicable également au commerce de gros desdits produits.

De ce fait, le taux de 6% couvre toutes les ventes des médicaments nonobstant la qualité du vendeur; soit au niveau de la production, de la distribution en gros et de la vente au détail même par les non pharmaciens telles que les cliniques

Le taux de 6% s'applique aux médicaments objet d'une autorisation de mise sur le marché (AMM) délivrée par le ministère de la santé, ainsi qu'à tous produits pharmaceutiques, soit ceux vendus exclusivement en pharmacies.

Il va sans dire que l'exclusion du champ d'application de la TVA au stade du détail des produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix prévue par l'article premier du code de la TVA ne s'applique pas au cas particulier des médicaments et produits pharmaceutiques s'agissant de produits soumis à l'homologation administrative au niveau de la marge bénéficiaire également .

Etant précisé que les sérums et autres fractions du sang et des vaccins relevant du n°30.02 du tarif des droits de douane et les médicaments n'ayant pas de similaires fabriqués localement et relevant des n°30.03 et n°30.04 du tarif des droits de douane bénéficient de la suspension de la TVA à tous les stades de leur commercialisation et ce conformément à l'article 75 de la loi de finances pour l'année 2016.

c. Exonérations prévues par des textes spécifiques pour certaines entreprises publiques

c.1 L'Office National de l'Assainissement

- Concernant ses services

En vertu des dispositions de l'article 15 de la loi n° 93-41 du 19 avril 1993, l'Office National de l'Assainissement est soumis au régime fiscal des établissements publics à caractère administratif. De ce fait ses services se trouvent en dehors du champ d'application de la TVA.

C'est ainsi que les services réalisés par l'office et qui constituent la continuité du service public ne sont pas soumis à la TVA. Par contre les services qu'il réalise avec contrepartie restent soumis à ladite taxe selon les taux en vigueur.

A cet effet, l'Office National de l'Assainissement a la qualité d'assujetti partiel à la TVA.

- Concernant ses acquisitions

L'article 32 de la loi de finances pour l'année 2016 a supprimé l'exonération de la TVA dont bénéficiait l'Office National de l'Assainissement au titre de ses acquisitions de matériels et équipements.

C'est ainsi que ses acquisitions d'équipements et matériels sont désormais soumis à tous les droits et taxes de droit commun y compris la TVA, et ce, qu'il s'agit d'équipements et matériels importés ou acquis localement.

c.2 L'Agence Nationale de Gestion des Déchets

- Concernant ses services

En vertu des dispositions de l'article 16 de la loi n° 2005-106 du 19 décembre 2005 portant loi de finances pour l'année 2006, l'Agence Nationale de Gestion des Déchets bénéficie du régime fiscal des établissements publics à caractère administratif.

C'est ainsi que les services réalisés par l'agence et qui constituent la continuité du service public ne sont pas soumis à la TVA. Par contre les services qu'elle réalise avec contrepartie restent soumis à ladite taxe selon les taux en vigueur.

Toutefois, l'enlèvement et l'admission des ordures dans les décharges municipales, ainsi que leur transformation et destruction que l'agence rend pour le compte des collectivités locales demeurent exonérés de la TVA en vertu du numéro 20 du paragraphe II du tableau « A » nouveau annexé au code la TVA.

Sur cette base, l'Agence Nationale de Gestion des Déchets a la qualité d'assujetti partiel à la TVA.

- Concernant ses acquisitions

L'article 32 de la loi de finances pour l'année 2016 a supprimé l'exonération de la TVA dont bénéficiait l'Agence Nationale de Gestion des Déchets au titre ses acquisitions de matériels et équipements.

C'est ainsi que ses acquisitions d'équipements et matériels sont soumis aux droits et taxes de droit commun y compris la TVA, et ce, que l'acquisition ait lieu sur le marché local ou de l'étranger.

Egalement, les travaux et services rendus à l'Agence Nationale de Gestion des Déchets sont soumis à la TVA selon les taux en vigueur.

c.3 L'Agence Nationale de Protection de l'Environnement

L'article 32 de la loi de finances pour l'année 2016 a supprimé l'exonération de la TVA pour les services effectués par et pour le compte de l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement de ce fait les dits services sont désormais soumis à la TVA selon les taux en vigueur, et ce comme suit :

- Les services rendus à titre onéreux par l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement et portant sur des études et sur la formation en matière de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement sont soumis à la TVA au taux de 12%.

- Les autres services à savoir le contrôle et le suivi des rejets polluants et les installations de traitement desdits rejets demeurent soumis à la TVA au taux de 18% .

Les travaux et services rendus à l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement sont soumis à la TVA selon le taux correspondant.

Sachant que les acquisitions de l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement d'équipements et de matériels demeurent exonérées des droits de douane et de la TVA à l'importation s'ils n'ont pas de similaires fabriqués localement et de la TVA pour les équipements et matériels acquis sur le marché local.

2. Conséquences de la suppression de l'exonération de la TVA :

2.1. Conséquences sur le crédit de TVA

En application des dispositions de la loi des finances pour l'année 2016 les nouveaux assujettis peuvent bénéficier du crédit de TVA à compter du premier janvier 2016 au titre de la taxe due sur leur stock de biens et marchandises détenus au 31 décembre 2015 et ce Conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA.

A cet effet, ils sont tenus de déposer auprès du service fiscal compétent de leur circonscription un inventaire du stock de leurs marchandises ainsi que leurs immobilisations amortissables détenues au 1^{er} janvier 2016 et ce, dans un délai ne dépassant pas fin mars 2016.

La détermination du crédit de la TVA pour les éléments du stock s'effectue sur la base des factures d'achat y afférentes ou tout document en tenant lieu. Le crédit de TVA concerne toute la TVA ayant grevé leurs achats qu'ils aient été effectués auprès d'assujettis ou de non assujettis à la TVA ou même importés.

Le montant de la TVA est déterminé selon la règle suivante :

$$\frac{\text{Montant des achats y compris la TVA} \times 100}{\text{Taux de la TVA} + 100} \times \text{taux de la TVA}$$

Le crédit de TVA est déterminé selon les situations ci-après :

1^{ère} situation : Pour les non assujettis qui deviennent assujettis totaux à la TVA : (Exemple 1 de l'annexe n° 1)

Le crédit de la TVA est égal au montant total de ladite taxe ayant grevé:

- les produits détenus en stock au 1^{er} janvier 2016,
- les immobilisations non utilisées au 1^{er} janvier 2016,
- les immobilisations utilisées au 1^{er} janvier 2016 diminuée du cinquième pour les équipements et du dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention pour les bâtiments.

2^{ème} situation : Pour les non assujettis qui deviennent assujettis partiels à la TVA : (Exemple n° 3 de l'annexe n° 1)

Le crédit de TVA est égal au montant total de ladite taxe ayant grevé:

- les produits soumis à la TVA détenus en stock au 1^{er} janvier 2016,
- les immobilisations non utilisées au 1^{er} janvier 2016,
- les immobilisations utilisées au 1^{er} janvier 2016 diminuée du cinquième pour les équipements et du dixième pour les bâtiments utilisés exclusivement pour les besoins de l'activité soumise à la TVA par année civile ou fraction d'année civile de détention. Le crédit ainsi déterminé est totalement déductible.

Pour les immobilisations à usage mixte, le crédit déductible est déterminé sur la base d'un taux calculé compte tenu du chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année 2015 et relatif aux opérations exonérées et qui étaient exonérées avant le 1^{er} janvier 2016 et ce comme suit:

Chiffre d'affaires réalisé au titre de 2015 (activités exonérés) + TVA y afférente

Montant susvisé + chiffre d'affaires au titre des opérations exonérées

Ce crédit de la TVA ne couvre pas:

- le stock de produits exonérés de ladite taxe même si ces produits ont supporté la TVA à l'achat,
- les immobilisations utilisées exclusivement pour les besoins des activités exonérées de la TVA.

3^{ème} situation : Pour les assujettis partiels qui demeurent assujettis partiels ou deviennent assujettis totaux à la TVA: (Exemples 2 et 4 de l'annexe n°1)

Le crédit de TVA est égal au montant total de ladite taxe ayant grevé:

- les produits soumis à la TVA détenus en stock au 1^{er} janvier 2016,
- les immobilisations acquises à partir du 1^{er} janvier 2016 et utilisées exclusivement pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA.

Ainsi, les assujettis partiels peuvent appliquer durant l'année 2016 un pourcentage de déduction sur la base de tous les éléments du chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année 2015 après régularisation et ce, en tenant compte du chiffre d'affaires exonéré en plus du chiffre d'affaires soumis à la TVA pour les immobilisations à usage mixte et acquises à partir du 1^{er} janvier 2016 et ce comme suit :

chiffre d'affaires soumis à la TVA hors TVA +
TVA due + chiffre d'affaires exonéré au titre de l'année 2015
+ TVA y afférente

Pourcentage de déduction régularisé = -----
montant susmentionné +
chiffre d'affaires au titre des opérations exonérées

2.2. Conséquences sur la base amortissable des actifs

Il y a lieu de préciser que le crédit de TVA sur les biens amortissables entraîne la réduction de la valeur nette comptable d'un montant égal à celui du crédit de TVA, c'est pourquoi les nouveaux assujettis sont tenus de rectifier leur valeur comptable par l'inscription de la valeur de ces immobilisations à partir du premier janvier 2016 diminuée du montant du crédit de TVA y afférent.

3. consécration des taux de 6% ou de 12% pour les produits objet de décrets conjoncturels

Les taux de la TVA de 6% ou 12% dont bénéficiaient certains produits dans le cadre de décrets conjoncturels avant le 1^{er} janvier 2016 ont été confirmés par la loi de finances pour l'année 2016 (**annexe n°3**).

A ce titre lesdits produits ont été insérés, selon le cas, dans les tableaux « B » nouveau et «B bis» nouveau annexés au code de la TVA et objet de l'annexe n° 4 à la présente note.

III. Date d'application des dispositions de la loi de finances pour l'année 2016

1. Cas général :

Les dispositions des articles 30, 31 et 32 de la loi de finances pour l'année 2016 s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2016. De ce fait, elles s'appliquent :

a. Pour les importations : à toute opération de dédouanement de la marchandise ayant lieu à partir de cette date.

b. Pour les acquisitions locales : à toute opération de livraison ayant lieu à partir de cette date.

c. Pour les services : à la réalisation du service ayant lieu à partir de ladite date ou à l'encaissement du prix ou d'acompte lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service.

2. Cas particuliers:

2. 1. Services de l'enseignement et services connexes

Conformément aux dispositions du paragraphe 5 de l'article 31 de la loi de finances pour l'année 2016, la TVA est due à partir du **1^{er} septembre 2016** pour les services rendus par :

- les établissements d'enseignement primaire, secondaire, supérieur, technique et professionnel, les jardins d'enfants y compris les crèches et les garderies scolaires,
- les centres spécialisés en matière de formation dans le domaine de la conduite des véhicules, et les écoles de formation des moniteurs d'enseignement de la conduite des véhicules,
- les entreprises spécialisées dans la formation en matière informatique agréées conformément à la réglementation en vigueur.

Ainsi, l'imposition ne concerne que les services rendus à partir de l'année scolaire 2016-2017. De ce fait :

- demeurent exonérés de la TVA les services rendus par ces établissements au titre de l'année scolaire 2015-2016 et années antérieures nonobstant la date de leur facturation.

- demeure soumis à la TVA tout montant payé au titre de l'année scolaire 2016-2017 et ultérieure même s'il a eu lieu avant le 1^{er} septembre 2016. Toutefois sa liquidation doit intervenir dans le cadre de la déclaration du mois de septembre 2016.

2. 2. Cas des marchés en cours d'exécution par les entreprises publiques

Les acquisitions locales et les importations des équipements et matériels soumis à la TVA en vertu de la loi des finances pour l'année 2016 réalisées par les entreprises publiques et objet de marchés conclus avant le premier janvier 2016 et dont l'exécution a été entamée avant ladite date continuent à bénéficier du régime fiscal en vigueur avant le premier janvier 2016.

**LA DIRECTRICE GENERALE DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Habiba JRAD LOUATI

