

TERRITORIALITE DE LA TVA

LOME 7 Juillet 2015

Fil conducteur des travaux de l'atelier A

LES CRITERES DE RATTACHEMENT TERRITORIAL DES DIFFERENTES OPERATIONS SOUMISES A LA TVA

I. REGLES GENERALES APPLICABLES ET CONCEPTS UTILISES

- Définition des différents concepts (prestation de services, utilisation du service, lieu de prestation, lieu d'exploitation etc.)

- Est définie comme prestation de services tout ce qui n'est pas livraison de biens. Dans certains pays les livraisons d'eau, d'électricité et de téléphone sont des livraisons de biens (UEOMOA, sauf Côte D'Ivoire et Cameroun) tandis que dans d'autres ils sont considérés comme étant des prestations de services (CEMAC, Maroc, Guinée et France) ;
- Les prestataires de services assujettis à la TVA : le critère principal d'assujettissement est le Chiffre d'Affaires (CA) qui varie suivant les pays avec des possibilités d'option.

- Règles de territorialités applicables aux prestations de services (différentes dispositions légales en la matière)

- De manière générale, on entend par territoire les territoires géographiques à l'exception de la France (territoire national, communautaire et extracommunautaire).

NB : il existe des zones franches pour certains pays (le Maroc, le Congo, le Cameroun, la Côte D'Ivoire le Benin et la Guinée.).

PAYS	THEME 1 : REGLES DE TERRITORIALITE DES PRESTATIONS DE SERVICE
BENIN	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu lieu du domicile du prestataire
BURKINA FASO	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu
CAMEROUN	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu
CONGO	Lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu
COTE D'IVOIRE	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu
France	lieu du preneur (entre assujettis) lieu du prestataire lieu de consommation (15 cas de dérogation pour imposer la prestation au plus près du lieu de consommation)
GABON	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu
GUINEE	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu du domicile du bénéficiaire
MALI	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu
MAROC	lieu d'exploitation lieu utilisation
NIGER	lieu d'exploitation lieu utilisation lieu où le service est rendu lieu du domicile du bénéficiaire
RDC	lieu d'exploitation lieu utilisation
TOGO	lieu d'exploitation lieu utilisation

Cas particuliers (dérogation) :

- Pour les prestations réalisées sur les biens immobiliers : taxation au lieu de situation de l'immeuble quelle que soit la qualité du preneur ;
- Location d'un moyen de transport (France, courte durée, soit 30 jours maxi) : lieu de mise à disposition du véhicule.

- **Définition des différents concepts (lieu d'utilisation du service, lieu de prestation, lieu d'exploitation etc.)**
- Lieu d'utilisation : pour le cas de la France, et en ce qui concerne les prestations culturelles c'est le lieu d'exécution de la prestation. Ce critère est pertinent selon qu'il s'agisse de prestation matérielle ou non ;
- Lieu d'exécution : c'est le lieu où la prestation est réalisée. Il peut être différent du lieu où la prestation est utilisée en particulier pour les prestations immatérielles. Cas particulier de RD Congo : formation exécutée à l'étranger,
- La situation du preneur : application du principe de la destination (lieu de résidence du client assujetti) ;
- Lieu d'exploitation : assimilé au lieu d'utilisation ;
- Lieu de prestations : signifie lieu d'exécution.

II. ANALYSE DU TRAITEMENT APPLICABLE AUX OPERATIONS SPECIFIQUES

- **Exploration de clientèle à l'étranger (cas d'une entreprise non résidente qui fait de la démarche clientèle au profit d'une entreprise locale) ;**
 - Cas d'une entreprise béninoise qui fait de la prospection de clientèle en France pour le compte d'une entreprise togolaise :

Prestataire : Bénin

Client : Togo

Tous les deux sont assujettis (B to B)

Lieu d'utilisation : Togo qui est le redevable légal.

Pas de dérogation pour la France.

La prestation sera donc taxée au Togo.
- **Etudes et conseils (une entreprise locale sollicite l'expertise ou une étude auprès d'une entreprise étrangère) ;**
 - Une entreprise Togolaise sollicite l'expertise d'une entreprise anglaise pour un l'implantation d'un réseau de guichets automatiques :

Lieu d'utilisation : Togo

Lieu d'exécution : Grande - Bretagne

Lieu de taxation : Togo

- **Location de moyens de transport (une entreprise étrangère loue un matériel à une entreprise locale)**

Ce sont des cas dérogatoires au droit commun qui sont généralement traités par des dispositions spécifiques.

- Une entreprise française loue un jet privé à une entreprise togolaise pour ses besoins :

Règle générale : le lieu de taxation selon les pays, c'est le lieu de mise à disposition (Mali et RDC) ou le lieu d'utilisation (Burkina, RCI, Bénin, Guinée, RD Congo) du matériel de transport loué.

Dans notre exemple, la TVA sera liquidée et payée au Togo.

- **Commissions perçues par les agents sportifs (commissions perçues à l'étranger pour la mise à disposition de talents locaux à l'international)**

- Un agent togolais, qui remplit les conditions d'assujettissement perçoit des commissions suite à son intermédiation entre l'AS Douanes du Togo et l'AS ST Etienne pour le transfert d'un joueur talentueux.

Parties en causes ?

Conditions d'assujettissement ? Oui, B to B.

Localisation de la prestation ?

Régime général ? Ou dérogatoire ?

En règle générale, il s'agit d'un régime de droit commun : taxation de la commission au lieu du preneur, donc à ST Etienne.

- **La territorialité des prestations de services en matière de télécommunication.**

En matière de télécommunication, il faut raisonner d'opérateur à opérateur et non d'opérateur à client.

- Cas du Roaming et de l'appel à l'international : taxation au lieu de résidence du preneur.

Dans l'exemple du Maroc, le Roaming et de l'appel à l'international, les facturations croisées sont traitées de la façon suivante :

- Opérateur étranger vers un opérateur marocain : taxable au Maroc (appel sortant) ;
- Opérateur marocain vers un opérateur étranger (appel entrant) : opération exonérée (exportation de service).

III. TVA COMMUNAUTAIRE

- **Traitement des prestations de service dans le cadre d'une TVA communautaire ; il faut préciser qu'il y a deux cas :**

- Des pays qui sont dans un même espace communautaire mais qui n'ont pas de TVA communautaire (CEMAC et UEMOA). Dans ces espaces, il existe des règles communes en matière de territorialité.
- La France applique une TVA communautaire, qui a connu une évolution récente (2010) pour un souci de simplification des règles de territorialité en matière de prestation de services.

On fait une distinction fondamentale en fonction de la qualité d'assujetti à assujetti et d'assujetti à consommateur final.

Principe général : lorsque le preneur est assujetti, il est le redevable;

Dans le cas d'un preneur non assujetti, c'est le prestataire qui est redevable.

Il existe une quinzaine de dérogations à ce principe.

Quels sont les enseignements à tirer :

Il existe une multitude de critères de territorialité qui peuvent souvent conduire à une double taxation ou à une absence de taxation. Il appartient donc à chaque pays d'adapter sa législation en la matière en tenant compte du lieu de consommation, comme critère de taxation.

Démarche pour déterminer le lieu de taxation :

Qui est le prestataire ?

Où est établi le prestataire ?

Où est établi le preneur ?

Quelle est la qualité des parties (assujettis ou non) ?

S'agit-il d'une exception (régime dérogatoire) ?

Recommandations :

- 1- Législation pour appréhender les opérations de B to C (prestataire assujetti à client non assujetti) ;
- 2- Clarification de la notion du domicile du redevable ;
- 3- Les rescrits sur les questions de territorialité n'étant pas très usités, il va falloir développer la doctrine administrative à ce propos.