

La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) : le Principe de Neutralité Fiscale et la Problématique du Champ d'application

Value added tax (TVA): The principle of Tax Neutrality and the Issue of Scope

EL MOSTAFA RAHIB

Chercheur en Fiscalité

rahibmostafa02@gmail.com

Date de soumission : 14/10/2019

Date d'acceptation : 22/12/2019

Pour citer cet article :

EL MOSTAFA R. (2019) « La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) : le Principe de Neutralité Fiscale et la Problématique du Champ d'application », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 11 : Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 » pp : 943 - 954

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3607206>

Résumé

Le principe de neutralité fiscale en matière de TVA est toujours au cœur du débat sur la transparence qui doit présider l'exercice des transactions entre entreprises, notre objectif est de clarifier l'importance de ce principe qui suscite toujours des interrogations entre opérateurs économiques et les pouvoirs publics, quant à son respect ou non lors de la mise en œuvre des nouvelles dispositions fiscales, les principes fondamentaux de la TVA y compris le principe reste toujours l'ossature de système de TVA qui sans ces principes, cette dernière perd complètement sa substance.

Mots clés

TVA ; Neutralité fiscale ; fonctionnement ; champ d'application ; limites d'application

Abstract

the principle of fiscal neutrality in matters of VAT is always at the heart of the debate on transparency which must preside over the exercise of transactions between companies, our objective is to clarify the importance of this principle which always raises questions between economic operators and public authorities, as to whether or not to comply with it when implementing the new tax provisions, the fundamental principles of VAT, including the principle, always remain the backbone of the VAT system which, without these principles, the latter completely loses its substance

Keywords

VAT ; Tax neutrality ; operation ; scope ; application limits

Introduction

Lors de l'élaboration de la politique fiscale. La neutralité fiscale en matière de TVA est toujours affichée comme objectif pour les pouvoirs publics, mais aussi pour les opérateurs assujettis lors de la mise en œuvre des dispositions fiscales issues de cette même politique. sa finalité est de concrétiser une transparence fiscale à l'intérieur des activités économiques essentiellement concurrentielles réalisées par des assujettis, et ce conformément à un principe simple *"c'est que la TVA n'est pas une charge pour l'entreprise assujettie"*, A chaque loi de finance, Le législateur effectue un effort pour trouver le juste équilibre, entre d'une part le souci de réaliser la neutralité de cet impôt et d'autre part les contraintes économiques et sociales qui s'imposent, le champ d'application de TVA est assez vaste et complexe qui fait appel à plusieurs disciplines et suscite toujours des questionnements sur les principes qui régissent ce champ, il est entouré de règles 'certaines ' or pour l' hors champ d'application de TVA, l' espace d 'interprétation est moins certain que dans le premier et généralement appréhendé par déduction du premier champ .ma démarche consiste à puiser dans la législation fiscale en matière de TVA (CGI) (1°), le bien-fondé de ce principe, son champ d'application, ses limites et les mesures prises par le législateur pour remédier à son « dérapage ». Or le fonctionnement de ce principe ne peut être appréhendé que dans le cadre du champ d'application de TVA, d'où l'intérêt d'analyser dans le premier chapitre la problématique de « l'hors champ d'application de TVA » et dans le deuxième chapitre, la question du principe de neutralité fiscale qui est placé au cœur du débat sur le champ d'application.

1. L'hors champ d'applications de TVA c'est quoi donc ?

1.1 Un regard de l'extérieur des dispositions fiscales en matière de TVA

1.1.1 L'apport de la jurisprudence

Les principes fondamentaux de la TVA développés par la jurisprudence fiscale permettent non pas de clarifier le fondement de la taxation des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA, mais aussi d'écarter des opérations qui ne répondent pas à ces principes, par conséquent les dites opérations sont placée en dehors du champ d'application de TVA.

(1°) CGI : Code General des Impôts est institué par l'article 5 de la loi de finances n° 43-06 pour l'année budgétaire 2007, promulguées par le Dahir n° 1-06-232 du 10 Hija 1427 (31 décembre 2006) tel que modifié et complété

1.1.1.1 Premier principe : les opérations de nature économique « effectuées à titre onéreux »

➤ Les opérations « effectuées à titre onéreux »

L'idée générale analysée par la jurisprudence est que la réalisation d'opérations à titre onéreux, c'est à dire rendu à un tiers, suppose l'existence d'une « contrepartie » quel que soit le montant et la nature de cette contrepartie, mais la jurisprudence ajoute qu'il doit exister un lien entre le service rendu et cette contrepartie.

-Existence d'une contrepartie

Les opérations qui ne comportent pas de contrepartie sont placées hors champ d'application de TVA.

Exemple

Les intérêts versés en rémunération d'un prêt par une société- mère à une entité n'ayant pas de personnalité juridique (ex établissement stable), ne sont pas imposables en TVA, les sommes versées ne sont pas considérées ayant une contrepartie d'un service. La question est différente pour les sommes versées entre deux personnes morales distinctes juridiquement (ex entre une société -mère SA et une filiale SARL).

-Nature et montant de la contrepartie

L'opération peut être soumise à la TVA quelle que soit la nature de cette contrepartie, (une somme d'argent ou un bien livré) et aussi quel que soit le résultat (l'opération dégage ou pas un profit).

-Existence d'un lien direct

La nature de lien direct entre le service rendu et la contrepartie est fondamentale pour placer certaines opérations dans le champ d'application de la TVA, cette relation est envisagée uniquement pour les prestations de service.

Exemple : aide et subvention

Des divergences sont assez abondantes sur cette question, mais il y eu lieu de souligner que la jurisprudence et la doctrine administrative ont fixé trois grands critères suivants : (2°)

- existence d'une prestation individualisable
- existence d'une équivalence approximative entre l'avantage et sa contre-valeur
- l'existence d'un complément de prix pour la subvention

L'absence de ces critères place les opérations de subventions ou aides reçues en dehors du champ d'application de TVA.

(2°) les grands arrêts de la jurisprudence fiscale DALLOZ page 674 et 675 et note circulaire N°717 relative au code général des impôts page 94

Rappelons que les subventions qualifiées d'exploitation ou d'équilibre sont imposables à la TVA par le CGI et la doctrine fiscale marocaine, alors que les subventions d'investissement sont exclues du champ de TVA, de fait qu'elles sont liées à la notion de financement et non pas à la notion d'exploitation qui fonde le système de la TVA.

➤ **Les opérations sont effectuées par un « assujetti »**

-L'assujetti exerce une activité indépendante

Le CGI ne définit pas un assujetti soumis à la taxe sur valeur ajoutée, mais définit son champ d'intervention, en effet les assujettis sont des personnes qui effectuent de manière indépendante l'une des activités prévues par l'article 87-1° « *aux opérations de nature industrielle commerciale artisanale ou relevant de l'exercice d'une profession libérale accomplies au Maroc* » quel que soit le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts, la forme et la nature de leur intervention conformément aux dispositions de l'article 87-3° « *aux Opérations effectuées par les personnes autres que l'état non- entrepreneur agissant à titre habituel ou occasionnel quelque que soit leur statut juridique, la forme ou la nature de leur intervention* ».

-« L'assujetti agissant en tant que tel »

Lorsque une personne effectue des activités économiques et effectue par ailleurs des activités à titre privé, ces dernières opérations ne sont pas assujetties à la TVA.

-L'assujetti doit exercer une « activité économique »

L'activité économique est définie par sa nature et non par les objectifs poursuivis, ainsi elle englobe tous les stades de la production, de la distribution et des prestations de services, mais la TVA ne s'applique qu'à l'exploitation d'un bien et non pas sa simple détention ou au simple exercice du droit de propriété, ces dernières opérations ne constituent pas des activités économiques. La notion de l'exploitation n'est appréhendée que dans le cadre d'un circuit économique caractérisant le système de la TVA.

Exemple

La perception des dividendes ne constitue pas une activité économique, mais une simple gestion de portefeuille-titres détenus dans d'autres sociétés, ils sont placés donc en dehors du champ d'application de TVA.

1.1.1.2 Deuxième principe : la théorie de l'apparence

Cette approche permet de déterminer le champ d'application de la TVA. En effet l'administration est en droit d'en prendre compte lors de l'imposition, elle a pour effet de relever l'apparence des relations contractuelles au niveau de fait générateur, même si ces relations contractuelles sont ultérieurement annulées avec effet rétroactif. (3°)

Exemple

Une livraison « effectivement » effectuée au vu d'un accord est déclaré imposable au regard de la TVA bien qu'elle n'ait fait pour objet d'aucune facturation. Le CGI s'inspire de cette théorie lorsque il stipule dans son article 85 « *pendant les encaissements partiels et les livraisons effectuées avant l'établissement du débit sont taxables* ».

A mon avis ce principe dégagé par l'article ci-dessus justifie la taxation de chiffre d'affaires reconstitué non déclaré lors d'un redressement fiscal au niveau de la TVA, de fait qu'il s'agit des « livraisons sans factures » abstraction fait de principe de l'encaissement qui est le fait générateur dans le cas de régime de droit commun.

1.1.2 La notion d'acte commercial

La notion d'acte commercial est appréhendée en premier lieu par le champ délimité par le code de commerce où dans son article 6 énumère de manière limitative la liste des activités réputées commerciales et par conséquent les autres activités et celles qui contredisent les principes fondamentaux de droit commercial (4°) relèvent de champ des actes civils conformément à l'article 2 du même code.

S'inspirant de cette démarche d'analyse, le droit fiscal marocain a conféré aux opérations citées dans les articles 87 et 89 du CGI un caractère commercial et de fait, toutes les opérations qui ne revêtent pas de cette empreinte relèvent du champ des actes civils et par conséquent ne relèvent pas du champ d'applications de TVA. Les opérations exercées conformément aux articles cités ci-avant sont de nature commerciale au sens de code de commerce.

Exemple

L'opération de vente ou la location de terrain nu n'est pas entachée d'un caractère commercial au sens des articles 87 et 89 du CGI.

1.1.3 La question de secteur agricole et la TVA

Si le législateur a exclu le secteur agricole du champ d'application de TVA pour des raisons économiques (5°), l'article 46 du CGI définit non pas les revenus agricoles réalisés par des agriculteurs et des éleveurs, la nature de cycle d'exploitation de leur activité caractérisé par

les opérations de production animale et végétale affectées à l'alimentation animale et humaine, mais il définit aussi les activités de traitement inhérentes à ce cycle et exclu

(3°) les grands arrêts de la jurisprudence fiscale DALLOZ 4^e édition page 683

(4°) Article 2 du dahir n°1-96-83 (premier août 1996 « il est statué en matière commerciale conformément aux lois, coutumes et usages, ou au droit civil dans la mesure où il ne contredit pas les principes fondamentaux du droit commercial. »

(5°) Note circulaire N° 717 relative au code général des impôts (CGI) page 3

Expressément du champ des revenus agricoles, les activités de transformation de ces produits par des procédés industriels. Au regard de la TVA l'article 46 du CGI décline la démarche suivante :

- Les opérations végétales ou animales qui s'inscrivent dans un cycle naturel d'exploitation effectuées par des agriculteurs et/ou des éleveurs sont hors champ d'application de TVA.
- Les opérations de traitement afférentes à ces opérations à cycle naturel d'exploitation sont aussi hors champ d'application de TVA
- Les opérations de transformation utilisant des moyens industriels qui s'appliquent à ces produits dit « naturels » entrent dans le champ d'application de TVA.

1.2 Un regard de l'intérieure des dispositions fiscales en matière de TVA

1.2.1 Opérations non imposables

Toutes les opérations autres que celles prévues par l'article 89 du CGI et les autres opérations autres que celles exonérées en vertu des articles 91 et 92 du CGI sont placées en dehors de champ d'application de TVA.

En effet l'article 89 du CGI fait référence aux notions de livraisons de biens meubles et immeubles et la notion de prestation de service qui se définit généralement par différence aux premiers (toute opération n'ayant pas le caractère de livraison est réputée d'être une prestation de service). Ces critères permettent de déterminer la taxation en matière de TVA d'une série d'opérations qui répondent de manière générale aux notions de livraison de biens (principe de transfert de propriété), et aussi de manière précise, les opérations de prestation de services (opération de transport. opération de banque etc.). Or Les articles 91 et 92 du CGI fixent de manière limitative les opérations qui entrent dans le champ d'application de TVA.

1.2.2 Cas particuliers

La lecture de certaines dispositions fiscales laisse déduire que certaines opérations particulières réalisées par une entreprise assujettie sont en dehors du champ d'application de TVA.

1.2.2.1 Premier cas : opérations liées à la nature des livraisons à soi-même

L'article 89-1°-2°-3° et 4° précise expressément que les livraisons à soi-même portant sur les biens meubles et immeubles sont imposables à la TVA, alors que les livraisons à soi-même de prestation non désignées par la loi et lorsque elles sont effectuées par un assujetti sont en principe placées en dehors champ d'application.

1.2.2.2 Deuxième cas : opérations liées au seuil d'assujettissement

-Les opérations effectuées par les commerçants dont le chiffre d'affaires taxable est inférieur à 2 millions de DH n'entrent pas dans le champ d'application de TVA, ces personnes peuvent demander l'option d'assujettissement

-les opérations effectuées par les fabricants et les prestataires dont le chiffre d'affaires taxable est inférieur à 500 000 DH n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, ces personnes peuvent aussi opter pour l'assujettissement à la TVA.

1.2.2.3 Troisième cas : opérations liées au délai de conservation des biens

Pour le bien meuble ou immeuble acquis avant 2013 et cédé après un délai de cinq ans, leur cession est considérée hors champ d'application de la TVA ou après un délai de dix ans pour le bien immeuble acquis à partir de 2017. (Loi de finance 2017).

2. La neutralité fiscale et le champ d'application de TVA, quelle relation ?

2.1-Fondement de principe de la neutralité fiscale

L'article 101 premier alinéa du CGI dispose « *la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée appliquée à cette opération* »

A l'exclusion des régularisations qui peuvent intervenir dans le circuit de mécanisme de TVA et qui « perturbent » le fonctionnement normal de la TVA, la lecture de cet article permet de confirmer cette neutralité si les situations suivantes ont été réalisées :

- Le mécanisme de taxation totale et la déduction totale ne concerne qu'une seule opération.
- La taxation et la déduction de taxes doit être effectuée selon le même taux.
- Ce processus qui s'applique à une seule opération doit donner lieu en principe à un débit de taxe.

Or dans la pratique, l'entreprise effectue réellement plusieurs opérations au même temps, ainsi pour des raisons de recouvrement de taxe à la charge des entreprises assujetties et afin de périodiser ces opérations, le législateur a institué des déclarations mensuelles ou trimestrielles pour consolider l'ensemble de ces opérations. La conséquence de ce mécanisme pratique est

prévues par l'article 101 deuxième alinéa du CGI qui dispose « *au cas où le volume de la taxe due au titre d'une période ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible, le reliquat de taxe est reporté sur le mois ou le trimestre qui suit* »

En fait les deux aliénas de l'article susvisé sont complémentaires et que l'institution des déclarations périodiques n'entravent en rien l'objectif recherché de la neutralité fiscale, ce mécanisme déclaratif consacre toujours la position de l'entreprise en tant intermédiaire et aussi le principe que la taxe cumulée durant le processus d'exploitation doit être supportée par le consommateur final.

De ce qui précède, il est nécessaire de préciser que le paiement de la taxe doit constituer la règle pour un redevable, alors que le crédit de taxe constitue simplement une exception,

2.1 Dérogations au principe de neutralité fiscale en matière de TVA

Ces dérogations au principe de neutralité fiscale portent sur la construction de système de TVA de manière générale

2.1.1 Au niveau de taxe « exigible »

Si l'article 89 du CGI (opérations obligatoirement imposables) traite les opérations imposables, permet au principe de neutralité fiscale de jouer pleinement son rôle, lorsque d'autres conditions sont réunies de manière générale (ex application d'un taux unique en amont et en aval d'une opération imposable), dans la mesure où la taxation de ces opérations ouvre droit à déduction des taxes dans les conditions générales de droit commun. En revanche pour d'autres opérations, elles consacrent clairement le non-respect de ce principe. En effet l'article 91 du CGI (exonération sans droit à déduction) dispose la non taxation de certaines opérations alors qu'il n'est pas admis aux contribuables réalisant ces opérations de déduire les taxes grevant les intrants, l'objectif affiché par le législateur est de ne pas renchérir les prix, de fait que les produits concernés sont de large consommation , donc les taxes grevant les intrants pour réaliser ces opérations exonérées se sont transformées par la force de la loi en éléments de coûts inclus dans les charges déductibles de l'entreprise assujettie, mais ayant un impact sur leur trésorerie .

Aussi l'article 92 du CGI (exonération avec droit à déduction) consacre aussi la situation de la non taxation des opérations, mais tout en accordant aux contribuables réalisant ces opérations le droit de pratiquer les déductions de taxes sur ces intrants, or cette situation entraîne un effet de non équivalence de fait que ce droit de déduction concerne les taxes grevant les intrants d'opérations exonérées, mais en fait le législateur étend ce droit à l'ensemble des achats et services supportés par l'entreprise .

2.1.2 Au niveau de la taxe « déductible »

Dans l'article 106 du CGI, le législateur a exclu expressément certaines taxes et toutes autres taxes afférentes aux opérations non liées à l'exploitation, cette situation peut éventuellement entraîner une perte de droit d'imputer la taxe payée aux fournisseurs ou aux prestataires sur la taxe exigible, mais un gain au trésor lorsque la déclaration fait ressortir un paiement de taxe ; ou renforcement de crédit lorsque l'entreprise est créditrice en matière de TVA.

2.1.3 Au niveau des taux d'imposition

Le différentiel des taux d'imposition en matière de TVA entre le taux normal à l'amont et les taux réduits à l'aval de l'opération imposable entrave la mise en œuvre de principe de neutralité, même si le mécanisme de taxation totale et déduction totale d'une opération joue pleinement (absence d'autres imperfections), de fait de l'impact sensible de ce différentiel sur la situation de l'entreprise, Actuellement les taux d'imposition sont de 20%, 7% et 14% (avec et sans droit à déduction). La problématique de la relation automatique entre le crédit de TVA et la différence des taux d'imposition à l'amont et à l'aval de l'opération imposable généralement évoqué lors de contrôle sur pièces doit être nuancée, une analyse approfondie de la marge lorsqu'elle est minorée pourra éventuellement compenser ce différentiel de taux et par conséquent réduire ou absorber le crédit de TVA figurant sur les déclarations de TVA apparemment justifié par cette différence des taux d'imposition.

2.2 Les correctifs aux dérogations

Les imperfections au principe de neutralité qui sont d'ordre législatifs ont été remédiées aussi et partiellement par des dispositions fiscales. En effet le législateur a mis en place une série de dispositifs qui permettent de corriger ces dysfonctionnements afin d'assurer une neutralité fiscale qui reste l'un des principes fondamentaux de la TVA.

2.2.1 Règle de prorata

Cette méthode fiscale permet de corriger les déductions de fait que les taxes grevant des opérations en amont sont affectées à des opérations qui entrent à la fois dans le champ (imposables ou exonérées avec droit à déduction) et hors champ d'application de TVA ou exonérées sans droit à déduction. (6°)

2.2.2 Taxes non apparentes sur opérations agricoles

Cette règle permet aussi de tenir compte des taxes calculées qui ne sont pas apparentes sur des intrants situés en dehors du champ d'application de TVA, pour que le contribuable puisse limiter l'effet de la taxe exigible qui se trouve majorée de fait qu'il n'avait pas droit à déduire (7°)

Exemple

Les achats de légumes, fruits et laits par les entreprises agroalimentaires

2.2.3 Taxe sur la "marge"

Cette méthode permet de corriger la situation de l'impossibilité pour un assujetti commerçant d'exercer le droit d'imputation sur la taxe exigible, de fait que l'opération en amont se trouve

(6°) Article 104

(7°) Article 125 ter

Exclue du champ d'applications de TVA ou exonérée sans droit à déduction. (8°)

Exemple :

Des achats de biens d'occasion chez un particulier par un revendeur, dont le chiffre d'affaires taxable dépassant 2 millions de DH.

2.2.4 -Mécanisme d'achat avec attestation d'exonération

Le législateur a mis en place des mesures accordées par voie réglementaire afin de neutraliser l'effet des taxes légalement déduites, mais qui ne peuvent être imputées sur des opérations exonérées de droit et ce en accordant aux contribuables la possibilité d'acheter en exonération sur la base d'une attestation validée par le service dont dépend le bénéficiaire et délivré au fournisseur. (9°)

Exemple :

Les exportateurs pour l'achat des matières premières, emballages irrécupérables et des marchandises et les entreprises pour les biens d'investissements.

2.2.5 Mécanisme de remboursement des taxes grevant certaines achats ou services

Il s'agit d'une procédure appliquée suite à une demande de contribuable et réservée à certaines catégories d'opérateurs qui leur permettra de récupérer la TVA payée sur les achats et services nécessaires et affectées à certaines opérations exonérées, cette mesure a pour but d'alléger la trésorerie des entreprises concernées. (10°)

Exemple :

Les exportateurs et les promoteurs de logement social.

2.2.6 Mécanisme de remboursement de taxes sur des biens d'investissement

Certaines entreprises assujetties peuvent demander le remboursement de crédit de taxes non imputable afférent aux biens d'investissement; cette procédure est réservée aussi à des catégories d'opérateurs à l'exclusion des établissements publics et entreprises publiques. (11°)

2.2.7 Mécanisme de réduction des taux d'imposition

La réduction des taux était toujours érigée en objectif, pour réduire les entorses provoquées par les différentiels des taux d'imposition

(8°) Article 125 bis

(9°) décret n°2.06.574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006) article 4

(10°) article 103 ,104 du CGI et article 25 du décret n°2.06.574 du 10 hijra 1427 (31 décembre 2006)

(11°) article 103 bis du CGI

Conclusion

Les lois de finances traduisent toujours dans leur volet TVA , des réflexions sur le principe de neutralité fiscale, car ce dernier constitue l'un des piliers fondamentaux de système de TVA, cet intérêt vient d' être consacré par la Troisième Edition des Assises Nationales sur la fiscalité tenue le 03 et 04 Mai 2019 qui a recommandé en premier lieu dans le volet Taxe sur Valeur Ajoutée d "*assurer la neutralité totale de la TVA* " or le fonctionnement de cette taxe au cours des circuits d'activité peut être déséquilibré et provoque en conséquence, une pénalisation soit directement l'entreprise qui assure le rôle d'intermédiaire, soit indirectement le consommateur final ,qui est en fait le redevable réel de cette taxe, il est impératif qu'un arbitrage doit être correctement assuré lors de l'élaboration des dispositions fiscales en matière de TVA entre d'une part l'impact de cette taxe sur la trésorerie de l'entreprise en éliminant progressivement les effets du butoir et de la rémanence de TVA , les soucis économiques et sociaux des pouvoirs publics et d'autres part ces effets sur le prix à la consommation. Aussi il est impératif que le contrôle fiscal de la TVA soit renforcé pour dissuader l'entreprise à payer juste (et pas moins) ce qu'il va être supporté au final par le consommateur.

Références

- Code Général des Impôts 2019 et décret d'application
- Code de Commerce dahir n° 1-96-83 du 15 rabii (premier août 1996)
- EL MOSTAFA R. (2019) "La Comptabilité et la Taxe sur Valeur Ajoutée (TVA) dans le Code General des Impôts (CGI): quelle relation?, Revue du contrôle, de la comptabilité et l'audit "Numéro 8 : JUIN 2019 /Volume 4 : numéro 9 " p : 515-526
- Note Circulaire N °717 relative au code général des impôts
- livre "les grands arrêts de la jurisprudence fiscale" 4 Edition DALLOZ
- Code de Commerce dahir n° 1-96-83 du 15 rabii (premier août 1996)