

DIRECTION GÉNÉRALE
DES IMPÔTS

Le Directeur général

Abidjan, le 04 MAI 2022

N° 01538 /MBPE/DGI/DLCD/04-2022

NOTE DE SERVICE

----000----

Destinataires : Tous services

Objet : Régime général de la contribution des patentes

La présente note précise les critères d'imposition des biens, des personnes et des activités, de même que les règles de détermination de la valeur locative en matière de contribution des patentes.

1. Critères d'imposition des biens à la contribution des patentes

L'article 274 du Code général des Impôts précise les biens imposables à la contribution des patentes.

Il s'agit des bureaux, magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises, chantiers, garages, terrains de dépôt et autres locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession et d'une façon générale, des installations de toute nature passibles de l'impôt foncier.

1.1 Affectation du bien à l'exercice de la profession

L'ensemble des biens visés à l'article 274 du Code général des Impôts sont imposables au droit sur la valeur locative en matière de patente, à condition qu'ils soient affectés à l'exercice de la profession. Cette règle a pour effet de permettre d'imposer :

- les biens dont l'entreprise est propriétaire et qui sont affectés à l'exercice de son activité ;
- les biens dont l'entreprise est seulement locataire ;
- les biens inscrits en comptabilité, même s'ils sont totalement amortis.

L'inscription du bien ou des conséquences de son utilisation dans la comptabilité de l'entreprise (paiement de loyers) permet de présumer qu'il s'agit d'un bien affecté à l'activité donc imposable. Il faut cependant rechercher l'imposition au-delà même de sa traduction comptable. Les biens sont en effet imposables, même lorsqu'ils sont concédés à titre gratuit à l'entreprise.

1.2 Imposition des biens à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties

Sont passibles du droit sur la valeur locative en matière de contribution des patentes, les installations de toute nature dès lors qu'elles sont imposables à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties.

Les biens passibles de l'impôt sur le revenu foncier et de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties sont :

- les constructions ;
- les terrains non cultivés employés à un usage commercial ou industriel.

1.2.1 Constructions

En application de l'article 149 du Code général des Impôts, doivent être considérées comme des constructions, les maisons, les fabriques, les manufactures, les usines, et en général, tous les immeubles construits en maçonnerie, fer, bois ou autres matériaux fixés au sol à demeure.

Sont assimilés à des constructions :

- les installations destinées à abriter des personnes ou des biens (atelier, hangars, parkings, etc.) ;
- les conteneurs servant de local d'exploitation ou d'habitation ;
- les installations de stockages tels que les réservoirs, cuves, silos, bacs, citernes, châteaux d'eau, cheminées d'usine, etc. ;
- les cloisons de séparation fixes quels que soient les matériaux utilisés ;
- les ouvrages d'infrastructure (quais, ponts, barrages, digues, tunnels, canalisations, chutes d'eau aménagées avec leur ouvrage de génie civil, canaux d'irrigation ou de drainage et autres canaux, etc.) et les voies de communication (routes et rues aménagées, voies ferrées, pistes d'aérodrome, etc.) ;
- les ouvrages tels que les pylônes et les poteaux ;
- les bateaux utilisés en un point fixe et aménagés pour l'habitation, le commerce, l'industrie ou la prestation de services même s'ils sont seulement retenus par des amarres.

Il est précisé qu'au regard de la contribution des patentes, les constructions non achevées sont imposables lorsqu'elles servent en l'état à l'exercice de l'activité.

Exclusion des matériels, de l'outillage, des mobiliers, des agencements et installations

L'article 274 du Code général des Impôts dispose que le droit sur la valeur locative est établi sur la valeur locative des biens imposables à l'exclusion des matériels et outillages de production ainsi que les mobiliers, agencements et installations.

Sont considérés comme agencements et installations, les accessoires d'un bien immobilier telles que les installations de tuyauterie ou conduites d'eau, d'électricité, de chauffage, de gaz, de conditionnement d'air et de climatisation, de téléphone, de réception d'images, les pompes distributives de carburant, etc., qu'ils soient fixés à demeure ou non.

1.2.2 Terrains non cultivés employés à un usage commercial ou industriel

Les terrains non cultivés employés à un usage commercial ou industriel, tels que les chantiers, les lieux de dépôts de marchandises et autres emplacements de même nature, sont imposables à la contribution des patentes. On peut déduire de cette règle les conséquences suivantes :

- les terrains non bâtis appartenant aux sociétés commerciales ou industrielles, lorsqu'ils ne sont pas affectés à un usage commercial ou industriel et qu'ils ne



forment pas une dépendance indispensable et immédiate des constructions, ne sont pas imposables à la contribution des patentes ;

- les terrains cultivés qui ne sont pas imposables à l'impôt foncier, sont par conséquent exonérés de la contribution des patentes.

L'article 151-7° du Code général des Impôts dispose que les immeubles servant aux exploitations agricoles pour loger les animaux et serrer les récoltes sont exemptés. Sont visés par cette disposition, les aires de stockage, les hangars et autres emplacements de même nature, aménagés ou non appartenant aux exploitations agricoles et agro-industrielles, et destinés à recevoir la production agricole et à loger les animaux.

2. Personnes et activités imposables

2.1 Personnes imposables

La contribution des patentes est un impôt professionnel dû par toute personne physique ou morale, qui exerce en Côte d'Ivoire un commerce, une industrie, une profession, non expressément exemptés.

Sous réserve des exemptions prévues à l'article 280 du Code général des Impôts, toute personne qui exerce une activité professionnelle est passible de la contribution des patentes quels que soient la nature de la profession, le domaine d'activité, et la situation de la personne au regard des autres impôts.

Les entreprises non-résidentes sont imposables en Côte d'Ivoire au titre de l'activité qu'elles y exercent par le biais d'une installation fixe d'affaires constitutive ou non d'un établissement stable.

Ainsi, est imposable à la contribution des patentes, une installation fixe appartenant à une entreprise étrangère et qui exerce tout ou partie de l'activité même de l'entreprise qu'elle représente, c'est-à-dire celle dont l'activité ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, etc.) sont imposables en leur nom propre. En conséquence, les actionnaires et associés de ces sociétés sont exonérés (article 280-10° du Code général des Impôts).

Les sociétés de personnes et les sociétés civiles professionnelles, en raison de la transparence fiscale qui les caractérise, ne sont pas personnellement assujetties à l'impôt. Chacun des membres ou associés est imposable comme s'il exerçait personnellement l'activité.

2.2 Activités imposables

Sauf exonération expresse, toutes les activités sont imposables, y compris les professions libérales.

Pour être assujettie à la contribution des patentes, l'activité exercée doit présenter un caractère habituel ; ce qui implique que les opérations soient effectuées de manière répétitive. Lorsque le nombre et l'importance des actes effectués caractérisent l'exercice habituel d'une profession, l'imposition est due même si l'activité n'est que saisonnière, intermittente, voire précaire.

En effet, l'activité doit être exercée à titre professionnel ; ce qui exclut les personnes qui se bornent à gérer leur patrimoine privé et les activités sans but lucratif.

Le caractère professionnel de l'activité suppose la recherche de profit. De même, l'appréciation du but lucratif dépend non de la forme juridique ou de l'objet social

d'un organisme, mais des conditions concrètes dans lesquelles il exerce son activité.

La contribution des patentes est due même lorsque l'activité n'est plus exercée de façon effective, notamment en raison de l'arrêt provisoire d'activité de l'entreprise.

Peut être considérée comme étant en arrêt provisoire d'activité, la personne morale ou physique qui, sans avoir souscrit une déclaration fiscale de cessation d'activité, se trouve dans un état de suspension d'activité. Il est rappelé que l'entreprise qui entend se mettre en arrêt provisoire d'activité doit souscrire auprès du service d'assiette des Impôts dont elle relève, une déclaration fiscale sur un imprimé spécial d'« arrêt provisoire d'activité » ; faute de quoi, elle est réputée être en activité.

L'entreprise en arrêt provisoire d'activité est redevable de la contribution des patentes pour l'année entière, en cas de mise en arrêt provisoire d'activité au cours de l'année. Toutefois, cette entreprise peut être dispensée du paiement de la contribution des patentes à compter de l'année suivant celle de l'arrêt d'activité, à condition que la durée de la mise en arrêt provisoire d'activité au cours de l'année considérée, soit au moins égale à trois trimestres civils consécutifs.

Cette mesure de tempérament ne fait pas obstacle à l'application de la règle du *pro rata temporis*, en cas de reprise d'activité par l'entreprise durant la période d'exemption.

3. Détermination de la valeur locative

L'article 275 du Code général des Impôts indique une démarche pour déterminer la valeur locative. Celle-ci doit être rigoureusement suivie. Cette démarche consiste à procéder par progression selon l'ordre suivant :

- référence au bail ;
- méthode de comparaison ;
- voie d'appréciation directe.

3.1 Référence au bail

La valeur locative est le prix que le propriétaire retire de ses immeubles lorsqu'il les donne à bail, ou, s'il les occupe lui-même, celui qu'il pourrait en tirer en cas de location.

La valeur locative est déterminée au moyen de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales passées dans des conditions normales entre un propriétaire et un locataire indépendants. De façon spécifique, le loyer ne doit pas être sous-évalué en raison de liens particuliers existant entre le bailleur et le locataire ou de collusion entre ces personnes.

Il en découle que l'Administration dispose du droit de remettre en cause la valeur locative inscrite dans les baux qui lui sont présentés, lorsqu'elle estime que celle-ci ne découle pas des conditions normales du marché.

3.2 Méthode de comparaison

En l'absence de baux ou de déclarations de locations verbales ou lorsque ces baux ou locations ne s'avèrent pas probants, la valeur locative est déterminée par comparaison avec des locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu. La méthode de comparaison autorise notamment l'Administration à recourir au prix du mètre carré (m²) en fonction de la localisation du bâtiment. Cette référence est retenue en tenant compte de différents paramètres,



dont notamment la consistance de l'immeuble et son état.

3.3 Voie d'appréciation directe

Lorsque les deux méthodes ci-dessus ne sont pas applicables, il y a lieu d'avoir recours à la voie d'appréciation directe. Il convient dans ce cas, de procéder par la méthode d'évaluation. Celle-ci consiste en :

- l'estimation de la valeur vénale du bien. En pratique, l'Administration retient la valeur brute au bilan avant amortissement. Toutefois, elle peut recourir à tous moyens, notamment aux expertises immobilières privées ;
- l'application d'un taux d'abattement à la valeur vénale en fonction de la nature du bien ;
- la détermination du taux moyen d'intérêt des placements immobiliers pour chaque nature de propriété ;
- l'application du taux d'intérêt à la valeur vénale du bien.

Les différents taux d'abattement appliqués à la valeur vénale ou à la valeur au bilan en fonction de la nature du bien, afin de déterminer sa valeur locative dans le cadre de la méthode d'appréciation directe sont les suivants :

✓ Cas des usines

La valeur locative des éléments imposables des usines et des établissements industriels est calculée uniformément comme suit :

- Terrains, bâtiments, usines

$$VL = \text{valeur bilan} \times 70/100 \times 8/100$$

$$VL = \text{Valeur bilan} \times 5,6\%$$

- Bureaux, hangars, etc.

$$VL = \text{Valeur bilan} \times 15/100$$

$$VL = \text{Valeur bilan} \times 15\%$$

✓ Cas des entreprises commerciales et des prestataires de services

En ce qui concerne les entreprises commerciales et les prestataires de services, le taux applicable à la valeur brute des immobilisations imposables pour obtenir la valeur locative est uniformément fixé à 10 %. Il est rappelé que pour la détermination de la patente de ces contribuables, il n'est pas tenu compte des immobilisations non fixes.

✓ Cas des établissements hôteliers

S'agissant des établissements hôteliers, la valeur locative retenue pour calculer le droit sur la valeur locative de la contribution des patentes des exploitants d'hôtel est déterminée à partir d'un revenu locatif annuel. Ce revenu subit des abattements, pour tenir compte de la quote-part des charges normalement supportées par l'exploitant telles que l'électricité, le lavage ou le repassage et du taux d'inoccupation de l'hôtel. La méthode suivante est retenue :

- a) le revenu locatif annuel est égal au total du prix cumulé de toutes les chambres de l'hôtel pour 1 journée x 360 jours

b) la base d'imposition à la contribution des patentes est égale :

- pour les établissements de moins de 3 étoiles :

$$VL = \text{revenu locatif annuel} \times 10 \%$$

- pour les établissements à partir de 3 étoiles :

$$VL = \text{revenu locatif annuel} \times 20 \%$$

Pour la détermination du revenu locatif des établissements hôteliers, les prix des chambres à prendre en compte, ne doivent pas intégrer la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, le revenu locatif se calcule uniquement à partir du montant hors taxes acquitté par les clients.

Toutes difficultés d'application de la présente note me seront signalées sans délai.

