

DIRECTION GÉNÉRALE  
DES IMPÔTS

-----  
Le Directeur général  
-----

Abidjan, le 04 MAI 2022

N° 01505 /MBPE/DGI/DLCD/04-2022

## NOTE DE SERVICE

----000----

**Destinataires : Tous services**

**Objet : Régime d'imposition des subventions et abandons de créances**

Des hésitations s'étant fait jour quant au traitement fiscal des subventions et abandons de créances, la présente note a pour objet de définir ces notions et d'en préciser le régime fiscal.

### 1. Les subventions

Il existe diverses sortes de subventions. Elles peuvent être classées en fonction de leur objet. Ainsi, selon ce critère, on distingue :

- les subventions d'équipement ;
- les subventions d'exploitation ;
- les subventions d'équilibre ;
- les subventions de recherche-développement.

L'octroi de ces subventions peut être affecté de conditions. Ainsi, il existe :

- les subventions sous condition suspensive ;
- les subventions sous condition résolutoire.

#### 1.1 Les subventions selon le critère d'affectation

##### 1.1.1 Les subventions d'équipement

###### 1.1.1.1 Définition

Les subventions d'équipement encore appelées subventions d'investissement, sont des aides financières accordées aux entreprises et destinées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations à l'exception de titres de participation, ou au financement d'activités à long terme.

Ces subventions sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux ou par des tiers. Dans certains cas, l'entreprise reçoit cette subvention d'investissement sous la forme d'un transfert direct d'immobilisations.

### 1.1.1.2 Traitement fiscal

#### a) Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les subventions d'équipement accordées aux entreprises ne constituent pas des produits rattachés à l'exercice de leur octroi. Elles doivent être regardées comme un accroissement des capitaux.

Toutefois, ces subventions sont imposables selon des modalités particulières, suivant que les biens qu'elles servent à financer sont amortissables ou non.

- **Modalités d'imposition de la subvention servant à financer des biens amortissables**

L'imposition de la subvention est étalée sur la durée d'amortissement du bien. Le montant de la subvention est rapporté par fractions au résultat imposable de chacun des exercices, sur la durée d'amortissement du bien, à concurrence du montant des amortissements pratiqués.

Si la subvention d'équipement n'a que partiellement financé le bien, la fraction de la subvention rapportée aux produits de chaque exercice est déterminée par application du taux d'amortissement du bien sur le montant total de la subvention.

#### **Application**

Soit une immobilisation acquise le 1<sup>er</sup> avril de l'année N à 10 000 000 de francs et financée en partie par une subvention de 8 000 000 de francs. Le bien est amortissable sur une durée de 5 ans selon le mode linéaire.

Le taux d'amortissement est de 20 %.

La fraction de la subvention à rapporter au résultat imposable de chaque année sera :

**Année N** :  $(8\,000\,000 \times 20\%) \times 270/360 = 1\,200\,000$  francs (NB : le facteur 270/360 représente le prorata temporis).

**Année N + 1** :  $8\,000\,000 \times 20\% = 1\,600\,000$  francs.

- **Modalités d'imposition de la subvention servant à financer des biens non amortissables**

Lorsque la subvention porte sur le financement d'une immobilisation non amortissable, le montant de la subvention est repris chaque année dans le résultat par fractions égales calculées sur la durée d'inaliénabilité du bien, ou en l'absence d'une telle clause d'inaliénabilité, sur une durée de cinq ans.

En cas de cession de biens financés en totalité ou en partie par une subvention d'équipement, que ces biens soient amortissables ou non, la fraction de subvention non encore rapportée aux résultats est déduite de la valeur comptable nette de l'immobilisation pour la détermination de la plus-value ou de la moins-value.

La fraction de subvention ainsi déduite de la valeur comptable nette constitue un produit à rapporter entièrement au résultat de l'exercice de cession de l'immobilisation. Toutefois, cette fraction de subvention peut bénéficier des dispositions de l'article 28 du Code général des Impôts relatives à l'exonération des plus-values sous condition de emploi.

En cas de fusion, la fraction de subvention de la société absorbée non encore imposée est rapportée aux résultats de la société absorbante sur la durée restant à courir.

Pour la détermination de l'impôt minimum forfaitaire (IMF), le montant de la reprise sur subvention n'est pas compris dans la base imposable.

## **b) Au regard de la contribution des patentes**

Le droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des patentes est déterminé par application du taux de ce droit sur l'ensemble des recettes et produits acquis dans le cadre de l'exercice de l'activité, y compris toutes les sommes provenant des activités annexes et accessoires ou de la réalisation de l'actif commercial, quelle que soit leur situation au regard des taxes sur le chiffre d'affaires.

La subvention octroyée n'étant pas un produit immédiatement imposable, elle n'est donc pas à rapporter au chiffre d'affaires pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires de l'année de l'octroi.

De même, les reprises sur subvention d'équipement ne sont pas comprises dans la base imposable au droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des patentes.

Toutefois, en cas de cession, le montant de la subvention rapporté au résultat est à intégrer dans le chiffre d'affaires pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des patentes.

## **c) Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée**

La subvention d'équipement affectée conformément à son objet n'est pas imposable. Cette subvention est par ailleurs à exclure du calcul du prorata de déduction.

Toutefois, la TVA afférente aux investissements financés en totalité ou en partie par ces subventions est déductible dans les conditions de droit commun.

### **1.1.2 La subvention d'exploitation, la subvention d'équilibre et la subvention de recherche-développement**

#### **1.1.2.1 Définitions**

##### **La subvention d'équilibre**

La subvention d'équilibre est celle dont bénéficie l'entreprise pour compenser tout ou partie de la perte globale qu'elle aurait subie, si cette subvention ne lui avait pas été accordée.

##### **La subvention d'exploitation**

La subvention d'exploitation est allouée à l'entreprise pour lui permettre de compenser l'insuffisance de prix de vente de certains produits ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Les subventions d'exploitation sont accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou les personnes privées généralement à des entreprises soumises à des obligations particulières telles que l'application de tarifs homologués, la production de biens conformément à des normes imposées qui rendent l'exploitation non rentable. Elles comprennent par exemple, les indemnités compensatrices pour insuffisance du prix de vente administré.

##### **La subvention de recherche-développement**

Il s'agit d'une subvention accordée par l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux ou des tiers à des entreprises engagées dans un programme de recherche scientifique ou technologique y compris la conception de logiciels informatiques.

### 1.1.2.2 Traitement fiscal

#### a) Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

La subvention d'exploitation et la subvention d'équilibre constituent un enrichissement immédiat pour l'entreprise bénéficiaire. Elles sont comptabilisées comme un produit de l'exercice au cours duquel elles sont allouées et sont imposables lorsqu'elles sont certaines dans leur principe et dans leur montant.

En ce qui concerne la subvention allouée à l'entreprise dans le cadre de son programme de recherche-développement, elle est également à rattacher entièrement aux produits imposables de l'exercice de son octroi.

Toutefois, si les dépenses relatives au programme de recherche sont immobilisées ou inscrites dans un compte de charges à répartir sur plusieurs exercices, le montant de la subvention sera rapporté par fractions aux résultats imposables sur la durée d'étalement des charges à répartir ou au rythme de l'amortissement pratiqué.

En tout état de cause, la durée de l'étalement des charges à répartir ou de l'amortissement, ne pourra excéder cinq ans.

#### b) Au regard de la contribution des patentes

Pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes, il est tenu compte du montant total des subventions d'équilibre et des subventions d'exploitation.

Le montant total des subventions allouées en faveur de la recherche-développement est également compris dans le chiffre d'affaires lorsqu'il n'est pas rapporté de façon étalée aux résultats imposables. En cas d'étalement, seule la fraction rapportée au résultat imposable est à comprendre dans le chiffre d'affaires pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires.

#### c) Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, les subventions d'exploitation sont imposables lorsqu'elles sont directement liées au prix des opérations taxables.

Ainsi, la subvention d'exploitation qui permet à l'entreprise de compenser l'insuffisance de prix de vente de certains produits ou de couvrir certaines charges d'exploitation, est imposable lorsqu'il s'agit d'une opération passible de la TVA.

La subvention d'équilibre versée pour combler un déficit ne constitue pas un complément de prix. Par conséquent, elle n'est pas taxable.

La subvention de recherche-développement ne constitue pas non plus un chiffre d'affaires taxable.

Toutefois, lorsqu'il peut être établi que ces subventions constituent la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ou l'engagement à fournir cette contrepartie, les sommes en cause sont entièrement taxables.

### 1.2 Les subventions sous condition

L'octroi de subventions peut être affecté de conditions. Selon cette modalité, on distingue les subventions sous condition suspensive et les subventions sous condition résolutoire.

### 1.2.1 Les subventions sous condition suspensive

Les sommes allouées ne prennent le caractère de subvention qu'à la date de la réalisation de la condition rattachée à leur octroi. Avant la réalisation de ladite condition, les sommes en cause sont considérées comme de simples avances ou prêts.

Elles ne sont donc pas à rapporter au résultat.

Lorsque la condition se réalise, les sommes allouées sont considérées comme définitivement acquises à cette date. Elles prennent alors le caractère de subvention.

Le traitement fiscal rattaché à chaque nature de subvention ne s'applique qu'à partir de cette date.

### 1.2.2 Les subventions sous condition résolutoire

Les sommes allouées ont le caractère de subvention jusqu'à la date de réalisation de la condition résolutoire rattachée à leur octroi. Lorsque ladite condition se réalise, les sommes allouées sont considérées comme des avances.

Le traitement fiscal rattaché à chaque nature de subvention s'applique à compter de la date de l'octroi de la subvention jusqu'à la date de réalisation de ladite condition.

Après cette date, les sommes précédemment imposées comme subventions sont déduites des résultats des exercices au cours desquels les remboursements des sommes allouées interviennent. Ces sommes suivent par ailleurs le sort des annulations du chiffre d'affaires au regard des autres impôts et taxes.

## 2. Les abandons de créances et aides entre entreprises

### 2.1 Définition

L'abandon de créance est une remise de dette. Il est au sens strict, une renonciation à une créance détenue sur une entreprise. D'une manière générale, il constitue une aide qu'une entreprise peut être amenée à accorder à une autre dans des conditions particulières.

L'abandon de créance ou l'aide consentie peut être de nature commerciale ou financière.

Il est de nature commerciale lorsqu'il relève d'une gestion commerciale et qu'il est consenti dans le cadre de relations commerciales avec le bénéficiaire.

Tel est le cas des abandons de créances consentis par les fournisseurs à leurs clients.

Il est de nature financière, lorsqu'il existe des liens financiers avec l'entreprise bénéficiaire et que ces liens financiers constituent la principale justification de cet abandon de créance ou de l'aide. Il s'agit notamment d'abandon de créance ou aide consentie entre entreprises au sein d'un même groupe ou entre sociétés mères et filiales.

Lorsqu'il existe simultanément des relations commerciales et des relations financières entre les entreprises, il convient de rechercher la motivation prépondérante qui justifie l'abandon de créance.

### 2.2 Traitement fiscal

#### 2.2.1 Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

##### a) Abandon de créance ou aide à caractère commercial

Ces abandons de créances ou aides constituent un produit imposable de l'entreprise bénéficiaire. Ils constituent une charge déductible de l'entreprise qui les consent, à condition qu'ils procèdent d'un acte normal de gestion.

La preuve du caractère normal est apportée lorsque l'entreprise qui accorde l'abandon de créances justifie que cette décision est prise dans l'intérêt de son exploitation et trouve son fondement dans l'existence d'une contrepartie réelle et suffisante. A cet égard, il ne suffit pas d'invoquer les liens de droit qui unissent les deux entreprises pour établir le caractère normal de l'acte de gestion. L'appréciation résulte essentiellement des circonstances de fait qui ont présidé à l'attribution de l'aide.

D'une manière générale, est considéré comme acte anormal de gestion, l'acte qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette sans être justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale.

#### **b) Abandon de créance ou aide à caractère financier**

L'abandon de créance ou l'aide à caractère financier constitue un produit imposable de l'entreprise bénéficiaire.

Pour l'entreprise qui consent l'abandon ou l'aide, la déductibilité est subordonnée à deux conditions cumulatives :

– **l'abandon de créance doit procéder d'un acte de gestion normal.** L'abandon de créance ou l'aide consentie doit donc présenter pour l'entreprise bénéficiaire un intérêt certain. Ainsi, est notamment considéré comme un acte anormal de gestion, tout abandon de créance ou aide octroyés à une filiale dont la situation financière ne nécessite pas une telle opération.

Par ailleurs, l'entreprise ayant abandonné la créance doit avoir, préalablement à cet abandon de créance, entrepris des actions dans le sens du redressement de la situation de l'entreprise bénéficiaire. Ces actions peuvent consister en un audit, en une restructuration interne, etc. ;

– **l'abandon de créance ou l'aide consentie ne revalorise pas les titres de participation détenus dans l'entreprise bénéficiaire.** Cette revalorisation de titre constitue une augmentation de l'actif net de l'entreprise créancière ; les titres de participation étant un élément constitutif de l'actif.

Si ces deux conditions sont remplies, la perte consécutive à l'abandon de créance est à comprendre dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise ayant consenti l'aide, au cours de l'exercice où cet abandon de créance est intervenu. Cette règle s'applique, que l'entreprise bénéficiaire soit en Côte d'Ivoire ou non.

La déductibilité de l'abandon de créance ou de l'aide est toutefois limitée à concurrence :

- du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon ; et
- du montant de la situation nette positive après abandon de la créance dans le rapport du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenu par les sociétés autres que la société créancière.

#### **Application**

Une société mère A détient 80 % du capital d'une filiale B qui présente une situation nette négative de 500 000 000 de francs.

A détient une créance inscrite en passif exigible chez B de 800 000 000 de francs. Cette créance est abandonnée en totalité.



La perte résultant pour A de l'abandon n'est déductible de l'assiette de son impôt BIC qu'à concurrence :

- d'une part, de la résorption de la situation nette négative de la filiale B (500 000 000 de francs) ;
- d'autre part, de 20 % (pourcentage de participation des autres actionnaires) de la fraction excédentaire de l'abandon de créance sur la situation nette négative, soit :  $(800\,000\,000 - 500\,000\,000) \times 20\% = 60\,000\,000$  de francs.

Le montant total déductible sera donc :  $500\,000\,000 + 60\,000\,000 = 560\,000\,000$  de francs.

La différence de 240 000 000 de francs ( $800\,000\,000 - 560\,000\,000$ ) est assimilée à un supplément de prix de revient de la participation de A et ne doit pas être comprise dans ses charges déductibles.

Pour apprécier la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'aide, il convient de se placer à la date à laquelle l'abandon a été consenti.

S'agissant des abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune, l'opération s'analyse en une convention caractérisée par l'extinction de l'obligation de l'entreprise débitrice sous condition résolutoire. Fiscalement, cette forme d'abandon obéit au régime de droit commun exposé ci-dessus.

### 2.2.2 Au regard de la contribution des patentes

L'abandon de créance à caractère financier ou commercial constitue un produit de l'entreprise bénéficiaire. Son montant est à comprendre entièrement dans le chiffre d'affaires pour la détermination de droit sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes.

### 2.2.3 Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée

Le régime d'imposition au regard de la TVA diffère selon que l'on se trouve en présence d'un abandon de créance à caractère financier ou à caractère commercial.

Les abandons de créances ou aides à caractère financier ne sont pas imposables à la TVA.

Toutefois, si l'abandon de créance est consécutif à une opération commerciale ayant donné lieu à facturation de la TVA, l'entreprise bénéficiaire de l'abandon de créance est tenue de reverser la taxe antérieurement déduite.

S'agissant des abandons de créances à caractère commercial qui s'analysent comme constituant la contrepartie d'un service innommé, ils sont imposables.

Lorsque la taxe est due, elle doit être facturée par la société bénéficiaire, qui transmet le droit à déduction à la société qui consent l'abandon.

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

