



DOCTRINE FISCALE

NOTES DE SERVICE DE PORTEE GENERALE

Ministère du Budget
et du Portefeuille de l'Etat

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

REPUBLIQUE DE COTE D'IVOIRE

MINISTERE DU BUDGET
ET DU PORTEFEUILLE DE L'ETAT

Doctrine fiscale

Notes de service
de portée générale

2022

Les publications de la DGI
Direction générale des Impôts
Ministère du Budget et du Portefeuille de l'Etat
République de Côte d'Ivoire
Numéro d'éditeur 7112

ISBN 979-10-90865-15-0

Imprimé en Côte d'Ivoire

Dépôt légal

PREFACE

La fiscalité ivoirienne s'est enrichie de nombreux textes législatifs et réglementaires, pour s'adapter aux mutations de la vie économique et sociale de notre pays, aux politiques sous-régionales d'harmonisation fiscale et à l'environnement économique international.

Certains éléments de ce dispositif ont fait l'objet de notes de service de portée générale, de commentaires administratifs et de réponses à des requêtes individuelles aux contribuables.

Cette doctrine fiscale a été consignée pour la troisième fois en novembre 2018, couvrant la période 2011 à 2018.

Cette troisième parution a considérablement amélioré l'image de notre système fiscal, auquel il était parfois reproché un manque de transparence et des contrôles s'appuyant sur une doctrine insuffisamment diffusée aux contribuables.

Contrairement aux précédentes éditions, cet ouvrage, qui en est à sa quatrième parution, couvre la période de 2018 à 2022, en prenant en compte les notes de service de portée générale, à l'exclusion des analyses et commentaires des annexes fiscales, qui feront l'objet d'une publication particulière.

J'accueille donc avec une grande satisfaction la quatrième édition de la doctrine fiscale qui fait une mise à jour des positions prises par l'Administration fiscale ces dernières années permettant ainsi aux contribuables de disposer d'informations fiscales actualisées.

Les agents des Impôts, les conseils fiscaux, les chercheurs et toutes les personnes s'intéressant aux questions fiscales y trouveront également leur intérêt.

Je partage l'ambition de la Direction générale des Impôts de doter la Côte d'Ivoire d'un système fiscal dynamique, performant et accessible aux contribuables. Il nous faut bâtir un système fiscal à base élargie et diversifiée en vue d'optimiser et de mieux exploiter le potentiel de notre pays en la matière.

Dans ce sens, la doctrine régulièrement mise à jour accroît la visibilité de l'action administrative en matière fiscale. En retour, j'invite les contribuables à faire preuve de civisme fiscal, notamment par l'appropriation du dispositif légal en la matière qui doit être perçu comme un moyen de sécurisation de la vie économique et sociale de notre pays, l'objectif étant d'aboutir à une véritable équité fiscale.

Une bonne application de ce dispositif constitue un moyen adéquat pour assurer à l'Etat des rentrées budgétaires satisfaisantes, afin de permettre au Gouvernement d'effectuer une meilleure allocation de ses ressources et de faire face aux défis de la société.

Je félicite la Direction générale des Impôts, d'avoir eu l'heureuse initiative de produire ce document de référence, qui participe de la modernisation de notre système fiscal.

Puisse cet ouvrage contribuer au renforcement de la saine et harmonieuse coopération entre l'Administration fiscale, les contribuables et les opérateurs économiques de notre pays.

Le Ministre du Budget
et du Portefeuille de l'Etat

Moussa SANOGO

AVERTISSEMENT

La présente doctrine administrative porte sur les dispositions fiscales applicables au 4 janvier 2022. Elle intègre les éléments de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2021-899 du 21 décembre 2021 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2022.

Elle est relative aux dispositions du Code général des Impôts, du Livre de Procédures fiscales et des textes réglementaires à caractère fiscal.

Les dispositions fiscales adoptées postérieurement à cette date ne sont donc pas concernées par cette doctrine.

Toutefois, les points de doctrine antérieurs qui n'auraient pas été exposés dans cet ouvrage continuent d'être valables s'ils ont fait l'objet d'une diffusion au moyen d'instructions, de circulaires ou de documents de portée générale et s'ils ne sont pas contraires aux éléments de la présente publication.

Les positions qui y sont exprimées se substituent également aux décisions ou interprétations expressément fournies aux contribuables par suite de demandes adressées au Directeur général des Impôts, lorsque lesdites décisions ou interprétations portent sur le même objet et sont différentes quant à leur contenu.

En tout état de cause, la présente doctrine est opposable à l'Administration jusqu'à la publication d'une doctrine différente.

Contrairement aux éditions précédentes, la présente édition ne porte que sur les notes de service de portée générale.

La doctrine qui y est contenue n'est pas la suite de celle présentée dans les trois précédentes éditions. Il s'agit plutôt d'un regroupement en un volume unique qui prend en compte l'actualisation des dispositions antérieures et l'évolution des positions doctrinales de l'Administration fiscale.

Cette nouvelle édition ne reprend pas les analyses et commentaires des annexes fiscales de 2018 à 2022 qui conservent cependant leur validité sous réserve des modifications législatives, réglementaires ou doctrinales intervenues.

Le Directeur général des Impôts

OUATTARA Sié Abou

TABLE DES MATIERES

Titre premier Impôts directs	35
Chapitre premier <u>IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX</u>	37
REGLES DE TERRITORIALITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX	37
1- En droit interne	37
1.1- L'existence d'un établissement autonome	38
1.2- Les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent dépendant	38
1.3- Les opérations formant un cycle commercial complet	39
2- En présence d'une convention fiscale	40
2.1- Les situations caractéristiques de l'établissement stable	40
2.2- Les situations non caractéristiques d'établissement stable	40
REGIME FISCAL DES RECETTES PROVENANT DE LA VENTE A L'EXPORTATION DES BIENS PLACES SOUS UN REGIME DOUANIER	41
PRECISIONS RELATIVES A LA DEDUCTION DES FRAIS D'ASSITANCE TECHNIQUE	42
I- Le chiffre d'affaires et les frais généraux de référence	43
II- Les modalités de détermination des frais d'assistance technique déductibles	43
AMORTISSEMENTS DIFFERES	45
1- Appréciation du caractère déficitaire de l'exercice	46
2- Montant maximum des amortissements réputés différés	46
3- Imputation des amortissements réputés différés sur les exercices suivants	46
PRECISIONS RELATIVES A L'ETAT RECAPITULATIF A PRODUIRE PAR LES ENTREPRISES EXPLOITANT DES ETABLISSEMENTS SECONDAIRES	47
CLOTURE DES EXERCICES COMPTABLES, DEPOT DES ETATS FINANCIERS, DECLARATION DE RESULTATS ET MODALITES DE PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LES BIC	48
I- Dates de clôture des exercices comptables	48
II- Dates de dépôt des états financiers et de déclaration de résultats	49
III- Modalités de paiement de l'impôt sur les BIC	49

TAUX DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX PERCU PAR ANTICIPATION A L'OCCASION DU PAIEMENT DE LA PATENTE PAR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC	50
MODALITES D'APPLICATION DU REGIME DE REDUCTION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET BENEFICES AGRICOLES EN COTE D'IVOIRE, PREVU PAR L'ARTICLE 110 DU CODE GENERAL DES IMPOTS	51
I- Procédure de la demande de réduction	51
A- Documents à fournir	51
B- Forme et délai de dépôt du dossier	51
II- Modalités d'imputation de la réduction d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles	52
TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS DES ENTREPRISES RECLASSEES D'UN REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION A UN REGIME DU REEL D'IMPOSITION	55
I- Valeur des immobilisations à inscrire à l'actif du bilan	55
II- Durée de l'amortissement fiscalement admis	56
PRECISION RELATIVE AUX INCIDENCES DU SYSCOHADA REVISE EN MATIERE FISCALE	56
PRECISIONS RELATIVES AU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 108 DU CODE GENERAL DES IMPOTS PORTANT SUR LA DECLARATION DES COMMISSIONS, COURTAGES, HONORAIRES, RISTOURNES, DROITS D'AUTEUR, REMUNERATIONS D'ASSOCIES ET PARTS DE BENEFICES	57
1- Personnes tenues de souscrire la déclaration	58
2- Sommes à déclarer	58
2.1- Sommes à déclarer visées par l'article 108-1° du Code général des Impôts	58
2.2- Sommes à déclarer visées par l'article 108-2° du Code général des Impôts	60
3- Cadre de versement des rémunérations	60
4- Mode de paiement des sommes	61
5- Montant des versements à prendre en compte	61
6- Sanctions	61
CRITERES D'ASSUJETISSEMENT A L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET LES BENEFICES AGRICOLES ET A L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX	62
1- Nature des activités et revenus imposables	62
1.1- Activités et revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles	62
1.2- Activités et revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux	63

1.2.1- Les bénéfices des professions libérales et des titulaires de charges et offices n'ayant pas la qualité de commerçant	63
1.2.2- Les revenus tirés d'occupations, d'exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus	64
1.2.3- Les revenus réalisés par les non-résidents	64
2. Critères d'imposition	64
2-1- Notion de chiffre d'affaires et régimes d'imposition	64
2-2- Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux	65
3. Incidence des conditions d'exercice de la profession sur la nature de l'impôt sur les bénéfices à acquitter	65
3.1- Professions exercées concurremment au sein d'une entreprise	65
3.2- Moyens d'exploitation mis en œuvre	66

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES DE JUSTIFICATION DE LA MATERIALITE ET DE LA VALEUR DES SERVICES INTRAGROUPES A FAIBLE VALEUR AJOUTEE 67

I- Rappel des règles générales de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes reçus par les entreprises ivoiriennes appartenant à des groupes multinationaux	67
II- Modalités particulières de justification de l'effectivité et de la valeur des services intragroupes à faible valeur ajoutée	68
1- Notion de services intragroupes à faible valeur ajoutée	68
a) Les services doivent constituer une fonction de soutien	68
b) Les services doivent être centralisés ou mutualisés	69
c) Les services ne doivent pas faire partie du cœur de métier du groupe multinational	69
d) Les services ne doivent pas nécessiter l'utilisation d'actifs incorporels de propriété (brevets, licences, marques, modèles, etc.) uniques et de valeur ou qui ne conduisent pas à la création de tels actifs	69
e) Les services ne doivent pas conduire à assumer ni à maîtriser des risques substantiels ou importants par le fournisseur des services ou à l'apparition d'un risque important pour ce fournisseur	69
f) Les services ne doivent pas être rendus de façon habituelle par l'entité, à des entreprises n'appartenant pas au groupe	69
2- Règles de preuve de la matérialité et du montant des services intragroupes à faible valeur ajoutée	71

Chapitre 2
IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX 73

PRECISIONS RELATIVES A LA RETENUE A LA SOURCE DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX SUR LES SOMMES VERSEES AUX MEMBRES DES PROFESSIONS LIBERALES	73
--	----

PRECISIONS RELATIVES A LA BASE IMPOSABLE DES RETENUES A LA SOURCE AU TITRE DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX	73
Chapitre 3	
<u>IMPOT SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES</u>	75
PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL DES CHARGES MIXTES AU REGARD DES IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES	75
TRAITEMENT FISCAL DES FRAIS DE TRANSPORT POUR CONGES ANNUELS	76
1- Cas des salariés bénéficiant d'un contrat d'expatrié	76
2- Cas des salariés ne bénéficiant pas d'un contrat d'expatrié	76
PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION D'EXPATRIE AU REGARD DES CONTRIBUTIONS DES EMPLOYEURS	77
1- Critères de qualification	77
1.1- Critère tenant au contrat de travail	77
1.2- Critère tenant à la nationalité et aux conditions de rémunération	77
2- Cas particuliers	78
2.1- Personnel binational	78
2.2- Administrateurs de sociétés ivoiriennes de nationalité étrangère	78
REGIME FISCAL DES INDEMNITES DE DEPART	78
1- Notion	79
2- Imposition des indemnités de départ	79
2.1- Au regard des impôts à la charge du salarié	79
2.1.1- Indemnités imposables	79
2.1.2- Indemnités non imposables	79
2.1.3- Règles d'imposition de l'indemnité de départ	80
2.2- Au niveau de l'employeur	80
NOTION ET REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE	81
1- Définition et principe d'imposition des avantages en nature	81
1.1- Définition	81
1.2- Principe d'imposition	81
1.3- Exemples d'avantages en nature	82
2- Modes d'évaluation	83
2.1- Evaluation forfaitaire	83
2.2- Evaluation selon la valeur réelle	83
PRECISIONS RELATIVES A L'EXONERATION DE LA PRIME DE TRANSPORT EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES SALAIRES	84
ALLOCATIONS SPECIALES DESTINEES A COUVRIR LES FRAIS INHERENTS A LA FONCTION OU A L'EMPLOI	85

1- Notion	86
2- Conditions d'exonération	86
2.1- Les allocations doivent être spéciales	86
2.2- Les allocations doivent être destinées à couvrir des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi	87
2.3- Les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet	88
2.4- Les allocations ne doivent pas être cumulées avec des remboursements de frais réels	88
3- Détermination de la limite affranchie de l'impôt	88
3.1- Les éléments à retenir	88
3.2- Les éléments à exclure	88

Chapitre 4

IMPOTS FONCIERS ET PRELEVEMENTS ASSIMILES 90

PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES STATIONS-SERVICE AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER ET DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES 90

REGIME GENERAL DE L'IMPOT SUR LE REVENU FONCIER ET DE L'IMPOT SUR LE PATRIMOINE FONCIER DES PROPRIETES BATIES 90

1- Champ d'application	90
1.1- Biens imposables	90
a) Constructions	91
b) Terrains à usage commercial ou industriel	91
1.2- Personnes imposables et débiteurs de l'impôt	92
a) Le propriétaire	92
b) Le possesseur	92
c) L'usufruitier	92
d) L'emphytéote	93
2- Détermination de la valeur locative	93
2.1- Définition de la valeur locative	93
2.2- Démarche pour la détermination de la valeur locative	93

REGLES D'IMPOSITION DES IMMEUBLES SOUS BAIL EMPHYTEOTIQUE AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER 95

I- Personnes imposables en cas de bail emphytéotique	95
II- Base d'imposition	96
1- Principe de détermination de la base imposable en matière d'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties	96
2- Cas des terrains sous bail emphytéotique ayant fait l'objet de constructions par l'emphytéote	96
3- Cas des terrains nus affectés à un usage commercial ou industriel sous bail emphytéotique	97
4- Sort de la redevance acquittée à titre de loyer par l'emphytéote	98

CRITERES DE DETERMINATION DE LA RESIDENCE SECONDAIRE 98

PRECISIONS RELATIVES AUX PERSONNES ASSUJETTES A LA TAXE DE VOIRIE, D'HYGIENE ET D'ASSAINISSEMENT	99
I- Personnes redevables de la taxe	99
II- Détermination de la base imposable	100
PRECISIONS RELATIVES A L'ARTICLE 151-7 DU CODE GENERAL DES IMPOTS PORTANT EXEMPTION D'IMPOTS FONCIERS SUR DES IMMEUBLES SERVANT AUX EXPLOITATIONS AGRICOLES POUR LOGER LES ANIMAUX ET SERRER LES RECOLTES	101
Chapitre 5	
<u>CONTRIBUTION DES PATENTES ET DES LICENCES</u>	102
PRECISIONS RELATIVES A LA CONTRIBUTION DES PATENTES DES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC	102
PRECISIONS RELATIVES AUX MESURES DE SOUTIEN AUX PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES INSTITUTEES EN MATIERE D'IMPOTS FONCIERS ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES	103
A- Entreprises visées	103
B- Avantages accordés	104
1- Conditions du bénéfice des avantages	104
1.1- En ce qui concerne l'impôt foncier	104
1.2- En ce qui concerne la contribution des patentes	104
2- Contenu des avantages	105
2.1- En matière d'impôts fonciers	105
2.2- En matière de contribution des patentes	105
NOTION D'ETABLISSEMENT EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES	106
TRAITEMENT FISCAL DES ENTREPOTS AU REGARD DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES	107
PRECISIONS RELATIVES A L'IMPOSITION DES VEHICULES AFFECTES AU TRANSPORT DU PERSONNEL, DES ELEVES OU DES CLIENTS D'HOTELS	108
1- En ce qui concerne les véhicules affectés au transport du personnel	108
2- En ce qui concerne les véhicules affectés au transport des élèves ou étudiants	108
3- En ce qui concerne les véhicules pris à crédit-bail	109
PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DU DROIT SUR LA VALEUR LOCATIVE DES ENTREPRISES EXERCANT DANS LE MEME LOCAL DES ACTIVITES EXEMPTES ET DES ACTIVITES IMPOSABLES A LA CONTRIBUTION DES PATENTES	109

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES D'IMPOSITION DES CLOISONS A LA CONTRIBUTION DES PATENTES ET A L'IMPOT FONCIER	111
REGIME GENERAL DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES	111
1- Critères d'imposition des biens à la contribution des patentes	111
1.1- Affectation du bien à l'exercice de la profession	112
1.2- Imposition des biens à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties	112
1.2.1- Constructions	112
1.2.2- Terrains non cultivés employés à un usage commercial ou industriel	114
2- Personnes et activités imposables	114
2.1- Personnes imposables	114
2.2- Activités imposables	115
3- Détermination de la valeur locative	116
3.1- Référence au bail	116
3.2- Méthode de comparaison	116
3.3- Voie d'appréciation directe	117
PRECISIONS RELATIVES AU DROIT SUR LA VALEUR LOCATIVE DES LOUEURS ET PRENEURS DE FONDS	118
PRECISIONS RELATIVES A LA PATENTE D'ACHETEURS DE PRODUITS LOCAUX	119
PRECISION RELATIVE A L'ASSUJETTISSEMENT DES CONTRIBUABLES RELEVANT DU REGIME DE L'ENTREPRENANT ET DU REGIME DES MICROENTREPRISES A LA CONTRIBUTION DES LICENCES	120
Titre deuxième	
Impôts indirects	121
Chapitre premier	
<u>TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES</u>	123
MODALITES DE DECLARATION ET DE PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PAR VOIE DE CHEQUES SPECIAUX DU TRESOR	123
I- Modalités de déclaration et de paiement différé de la TVA	123
A- Notion de paiement différé de la TVA	123
B- Champ d'application du paiement de la TVA par chèques spéciaux du Trésor	124
C- Procédure de déclaration de la TVA	124
II- Modalités de paiement et de suivi de la TVA par voie de chèques spéciaux du Trésor	125

A- Procédure de paiement de la TVA par les chèques spéciaux du Trésor	125
1- La saisie du chèque spécial du Trésor dans le SIGICI	125
2- Le rattachement du chèque spécial du Trésor	125
3- Le traitement comptable du chèque spécial du Trésor	125
B- Suivi du paiement de la TVA par chèques spéciaux du Trésor	126

PROCEDURE DE DELIVRANCE DES ATTESTATIONS DE SUSPENSION, D'EXONERATION ET DE NON-ASSUJETTISSEMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN MATIERE D'AGREMENT A L'INVESTISSEMENT 126

I- Procédure de délivrance de l'attestation de suspension et de l'attestation d'exonération de TVA	127
A- Champ d'application	127
1- Les bénéficiaires	127
2- Les biens, services et travaux concernés	127
B- Services gestionnaires	127
1- La Direction des Opérations d'Assiette	127
2- La Direction des Systèmes d'Information	128
C- Portée des attestations de suspension et d'exonération de la TVA	129
II- Procédure de délivrance de l'attestation de non-assujettissement à la TVA pour les opérations d'importation	129
A- Champ d'application	129
1- Les bénéficiaires	129
2- La portée de la mesure	129
B- Service gestionnaire compétent	130

EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) ET DE LA TAXE SUR LES OPERATIONS BANCAIRES (TOB) PAR VOIE D'ATTESTATION 130

I- Champ d'application	131
1- Personnes visées	131
2- Biens et services concernés	132
II- Dispositif de gestion et de contrôle des exonérations	133
1- Dispositif de gestion	133
1.1- Services compétents	133
1.2- Procédure	133
1.2.1- Procédure générale de délivrance des attestations d'exonération de TVA	134
a) Première étape : Demande d'attestation d'exonération	134
b) Deuxième étape : Instruction et délivrance des attestations d'exonération	135
c) Troisième étape : Utilisation des attestations d'exonération	135
1.2.2- Procédure de délivrance des attestations annuelles uniques d'exonération de TVA	136
2- Dispositif de contrôle	137
2.1- Services compétents	137

2.2- Modalités de contrôle	137
III- Obligations et responsabilité du fournisseur	138
IV- Obligations et responsabilité du bénéficiaire de l'exonération	138
REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	140
I- Procédure de remboursement des crédits de TVA	141
1- Eléments constitutifs du dossier	141
2- Procédure, dépôt et instruction des demandes de remboursement	142
2.1- Procédures	142
2.1.1- La procédure normale	142
2.1.2- La procédure accélérée	142
2.2- Lieu et périodicité de dépôt des demandes de remboursement	143
2.3- Instruction et délai d'instruction	143
2.3.1- Instruction	143
2.3.2- Délai d'instruction	148
II- Procédure de remboursement de la TVA acquittée sur les projets exonérés	148
1- Eléments constitutifs du dossier	148
2- Périodicité, lieu de dépôt et instruction des demandes de remboursement	149
2.1- Périodicité et lieu de dépôt des demandes de remboursement	149
2.2- Instruction des demandes de remboursement	150
3- Contrôle	151
4- Obligations et responsabilité du fournisseur	152
5- Obligations et responsabilité du bénéficiaire du remboursement du crédit de TVA	152
III- Régie de remboursement des crédits de TVA	153
PRECISIONS RELATIVES A LA DEDUCTIBILITE PAR LES EXPLOITATIONS AGRICOLES DE LA TVA GREVANT LES PRODUITS PETROLIERS	153
REGIME FISCAL DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET ORGANISATIONS INTERNATIONALES ET ASSIMILEES AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR L'EAU, L'ELECTRICITE ET LES TELECOMMUNICATIONS	156
PRECISIONS RELATIVES A LA BASE D'IMPOSITION DE LA TAXE SUR LA PUBLICITE	157
POINT DE DEPART DU DELAI DU DROIT A DEDUCTION EN CAS DE PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE POUR LE COMPTE DE TIERS SUITE A CONTROLE FISCAL	158
REGLES DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	159
I- Principes généraux	159
1- Crédit de départ	159

2- Règle du butoir	159
3- Remboursement	160
4- Livraison à soi-même	160
II- Conditions d'exercice du droit à déduction	160
1- Conditions de déduction	161
2- Produits ouvrant droit à déduction	161
a) Matières premières et produits s'intégrant dans le produit fini passible de la TVA	162
b) Agents de fabrication	162
3- Biens ouvrant droit à déduction et bien exclus	162
a) Investissements immobiliers	163
b) Investissements mobiliers	164
c) Biens et prestations de services constituant des frais généraux de l'entreprise	168
d) Exportations et opérations assimilées à des exportations	168
III- Règles applicables aux assujettis partiels	169
1- Règle du prorata	169
a) Principes généraux	169
b) Détermination du prorata de déduction	169
c) Calcul du prorata	169
d) Régularisation de la déduction initiale portant sur des biens amortissables	173
e) Autres régularisations	174
f) Entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties	175
g) Incidences des régularisations de TVA en matière d'impôts sur les BIC	176
2- Cas des magasins à rayons multiples	176
PRECISIONS RELATIVES AUX MENTIONS DE L'ETAT DES TAXES DEDUCTIBLES ANNEXE A LA DECLARATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	177
1- Nature des mentions à porter sur l'état des taxes déductibles	177
2- Sanctions	178
TRAITEMENT DES REMBOURSEMENTS DE FRAIS ET DE DEBOURS AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	178
1- En ce qui concerne les remboursements de frais	179
2- En ce qui concerne le remboursement de débours	180
REGIME APPLICABLE AUX OBJETS D'OCCASION AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	181
1- Définition des objets d'occasion	181
2- Modalités d'imposition	182
2.1- Objets d'occasion vendus par les particuliers	182
2.2- Objets d'occasion vendus par des professionnels	182
2.2.1- Biens ayant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA	182

2.2.2- Biens n'ayant pas ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA	183
2.3- Contrats de leasing ou de crédit-bail mobilier	183
2.4- Objets d'occasion vendus par des négociants	183
2.4.1- Objets d'occasion ordinaires	183
2.4.2- Cas particulier de certains engins de chantier	184
PRECISIONS RELATIVES A LA DELIVRANCE DE FACTURES PAR LES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES, A L'OCCASION DE LA PERCEPTION DES LOYERS D'IMMEUBLES NUS	184
PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE VEHICULE UTILITAIRE ET SON TRAITEMENT FISCAL EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	185
I- Notion de véhicule utilitaire	185
II- Traitement fiscal des véhicules utilitaires au regard de la TVA	186
PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL DES VENTES DIRECTES AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	186
1- En ce qui concerne les ventes directes de biens acquis et livrés hors du territoire ivoirien	187
2- En ce qui concerne les ventes directes de biens acquis et livrés sur le territoire national	187
TRAITEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE FACTUREE SUR LES OPERATIONS IMPAYEES	188
REGIME DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ILLEGALEMENT FACTUREE	188
PRECISIONS RELATIVES AUX INCIDENCES DE LA SUPPRESSION DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN MATIERE DE FORMATION AGREEE PAR LE FONDS DE DEVELOPPEMENT DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE	189
Chapitre 2 :	
<u>TAXES ET REDEVANCES</u>	191
TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT (TSE)	191
I- Redevables de la taxe	191
II- Assiette, base d'imposition, taux et paiement de la taxe	191
A- Assiette et base d'imposition	191
B- Taux	192
C- Exigibilité	192
D- Paiement de la taxe	193
1- Périodicité du paiement de la taxe	193
2- Mode de paiement de la taxe	193

Titre troisième	
Droits d'enregistrement et de timbre	195
PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES D'APPLICATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT AUX ACTES DE CONFIRMATION DE VENTE DE CACAO	198
PRECISIONS RELATIVES A L'EXEMPTION DES VEHICULES DIPLOMATIQUES, DES VEHICULES PRIVES ET DES EMBARCATIONS DES AGENTS DIPLOMATIQUES, AU REGARD DE LA TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR ET DE LA TAXE SUR LES BATEAUX DE PLAISANCE	198
I- Le traitement fiscal des véhicules diplomatiques et des véhicules privés des agents diplomatiques au regard de la taxe sur les véhicules à moteur	198
II- Le traitement fiscal des embarcations détenues par les agents diplomatiques au regard de la taxe sur les bateaux de plaisance	199
III- Modalités de mise en œuvre de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe sur les bateaux de plaisance	199
Titre quatrième	
Régimes spécifiques	201
PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES DE DETERMINATION DU MONTANT CUMULE DES IMPOTS ET TAXES PROFESSIONNELS, DUS AU TITRE D'UN EXERCICE DES ENTREPRISES EXONEREES DE CERTAINS IMPOTS	203
PRECISIONS RELATIVES AU SORT DES CONTRIBUABLES ASSUJETTIS A UN REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION AU REGARD DE LEURS CHIFFRES D'AFFAIRES ET RECLASSES AU COURS DE L'ANNEE 2021, A UN REGIME REEL D'IMPOSITION	205
REGIME FISCAL PARTICULIER APPLICABLE AUX PROGRAMMES DE LOGEMENTS A CARACTERE ECONOMIQUE ET SOCIAL ET AUX GRANDS INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DE L'HABITAT	206
I- Avantages en faveur des programmes de logements à caractère économique et social	208
1- Conditions d'octroi des avantages fiscaux	208
a) Nombre de logements	208
b) Type de logements	208
2- Procédure d'octroi des avantages	208
a) Examen préalable du dossier d'agrément par la commission interministérielle	208
b) Agrément du Ministre en charge du Budget	209
3- Exonérations fiscales accordées	209

a) Exonérations accordées aux entreprises	209
b) Exonérations accordées aux acquéreurs	210
II- Mesures en faveur des grands investissements dans l'habitat	210
A- Exonérations fiscales accordées	210
1- Exonérations en faveur des entreprises	210
2- Exonérations en faveur des acquéreurs	211
B- Conditions d'octroi des avantages fiscaux	211
C- Sanctions	212
REGIME FISCAL DES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES	212
1- Sociétés civiles de construction-vente	213
1.1- Impôt sur les bénéficiers industriels et commerciaux	213
1.2- Contribution des patentes	213
1.3- Impôt sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties	214
1.4- Droits d'enregistrement	214
1.5- Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires	215
2- Sociétés civiles immobilières de copropriété	215
2.1- Impôt sur les bénéficiers industriels et commerciaux	215
2.2- Contribution des patentes	216
2.3- Impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties	216
2.4- Droits d'enregistrement	216
2.5- Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	216
2.6- Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires	217
3- Sociétés civiles immobilières de gestion (agences immobilières)	217
4- Sociétés civiles immobilières de location	217
4.1- Locations nues	218
4.2- Locations en meublé	218
MODALITES DE GESTION DES SUCCURSALES ET ETABLISSEMENTS SECONDAIRES DES CONTRIBUABLES RELEVANT DE LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES ET DE LA DIRECTION DES MOYENNES ENTREPRISES	219
NOTIONS D'AMENAGEMENTS, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS ET DE CONSTRUCTION EN MATIERE D'IMPOT FONCIER ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES	220
1- Les aménagements, agencements et installations	220
2- Les constructions	221
DEFINITION ET TRAITEMENT DE L'ACTE ANORMAL DE GESTION	221
1- Définition	222
2- Traitement fiscal	222
2.1- Au regard de l'impôt sur les bénéficiers industriels et commerciaux	222

2.2- Au regard de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	223
ARRET PROVISOIRE D'ACTIVITE	223
1- Généralités	224
1.1- Entreprises concernées	224
1.2- Caractéristiques de l'arrêt provisoire d'activité	224
1.2.1- L'arrêt provisoire d'activité doit être total	224
1.2.2- Le personnel doit être en inactivité	224
1.3- Procédures à suivre	224
1.3.1- En ce qui concerne le contribuable	224
1.3.2- En ce qui concerne l'Administration	225
2- Régime fiscal applicable aux entreprises ayant souscrit une déclaration d'arrêt provisoire d'activité	225
2.1- Obligations déclaratives	225
2.1.1- Pendant la durée de l'inactivité	225
2.1.2- Au terme de la période d'inactivité	226
2.2- Obligations contributives	226
2.2.1- En matière de taxe sur la valeur ajoutée	226
2.2.2- En matière de contribution des patentes	227
2.2.3- En matière d'impôt sur les bénéfices	227
2.3- Sanction	228
3- Traitement de l'arrêt provisoire d'activité sans déclaration préalable	228
3.1- Procéder au constat de l'inactivité	228
3.2- Etablir une fiche de situation fiscale	228
4- Transmettre la fiche de suspension d'activité à la Direction des Systèmes d'Information	228
NOTION ET TRAITEMENT ADMINISTRATIF ET FISCAL DES TRANSFORMATIONS D'ENTREPRISES	229
1- Notion de transformation d'entreprise	229
2- Traitement administratif et fiscal des transformations d'entreprises	230
2.1- Transformation d'entreprise individuelle en société unipersonnelle	230
2.1.1- Traitement administratif	230
2.1.2- Traitement fiscal	231
2.1.2.1- Au niveau de l'entreprise individuelle	231
2.1.2.2- Au niveau de la société unipersonnelle nouvellement créée	231
2.2- Transformation de succursale en société de droit national ou vice versa	232
2.2.1- Traitement administratif	232
2.2.2- Traitement fiscal	232
3- Changement de forme juridique des sociétés	233
3.1- Traitement administratif	233
3.2- Traitement fiscal	234
4- Fusion-absorption	234
4.1- Au niveau de l'entreprise absorbante	234
4.2- Au niveau de l'entreprise absorbée	235

5- Dissolution-confusion	235
5.1- Traitement administratif	235
5.2- Traitement fiscal	236

REGIME DE DEDUCTION DES « CADEAUX D'ENTREPRISE » ET DES FRAIS DE PARRAINAGE ET MECENAT AU REGARD DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES ET DE LA TVA **236**

1- En ce qui concerne les « cadeaux d'entreprise »	237
1.1- Les articles publicitaires	237
1.2- Les échantillons ou spécimens gratuits	237
1.3- Les cadeaux d'affaires	237
2- En ce qui concerne les opérations de parrainage et de mécénat	238
2.1- Régime applicable en matière d'impôt sur les bénéfécies	238
2.2- Régime applicable en matière de TVA	240

REGIME FISCAL DES BIENS IMMEUBLES ACQUIS PAR CREDIT-BAIL AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER ET DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES **241**

1- Notion et caractéristiques de l'opération de crédit-bail	241
a- Notion	241
b- Caractéristiques	242
2- Régime fiscal des biens immeubles acquis par crédit-bail au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes	242
a- En matière d'impôt foncier	242
b- En matière de contribution des patentes	242

PRECISIONS RELATIVES AUX REDEVABLES DE LA TAXE SUR LES LOCAUX LOUES EN GARNI **243**

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE MAGASIN A RAYONS MULTIPLES **244**

REGIME FISCAL DES HOLDINGS **244**

1- Conditions pour bénéficier des avantages prévus	245
1.1- Conditions tenant aux sociétés	245
1.2- Conditions tenant aux titres	245
1.3- Conditions tenant à la nature des activités	245
2- Avantages accordés	246
2.1- En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	246
2.1.1- Déductibilité des intérêts de comptes courants d'associés	246
2.1.2- Taxation réduite ou exonération d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	246
2.1.3- Imposition des revenus de participations	249
2.2- Imposition à l'impôt sur le revenu des créances	249
3- Assujettissement des sociétés holdings aux autres impôts et taxes	250
3.1- Impôt minimum forfaitaire	250
3.2- Taxe sur la valeur ajoutée	250

3.3- Contribution des patentes	251
REGIME FISCAL DES INTERETS MORATOIRES	251
1- En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices	252
2- En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des créances	252
3- En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée	252
PRECISIONS RELATIVES AU LIEU DE DEPOT DES DEMANDES D'AUTORISATION DE FABRICATION DES FACTURES NORMALISEES SPECIFIQUES	253
PRECISIONS PORTANT SUR LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES REPRESENTATIONS DIPLOMATIQUES ET STRUCTURES ASSIMILEES ETABLIES EN COTE D'IVOIRE	254
PRECISIONS RELATIVES A LA MISE EN ŒUVRE DES TAXES FORESTIERES	254
1- Champ d'application	255
2- Assiette et taux	256
3- Modalités de recouvrement des taxes forestières	256
4- Obligations des redevables	257
PRECISIONS RELATIVES AU REGLEMENT DES TAXES FORESTIERES DUES PAR LES ATTRIBUTAIRES DES PERIMETRES D'EXPLOITATION FORESTIERE LAISSES VACANTS	257
TRAITEMENT FISCAL DES COMPTES COURANTS D'ASSOCIES	258
1- Définitions et caractéristiques	258
2- Traitement fiscal	259
2.1- Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	259
2.1.1- La limite relative au délai de remboursement et à la situation de l'entreprise	260
2.1.2- La limite relative au taux d'intérêt	260
2.2- Au regard de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	263
2.3- Au regard de l'impôt sur le revenu des créances	264
OBLIGATIONS DECLARATIVES DES CONTRIBUABLES BENEFICIAINT D'UN REGIME FISCAL DEROGATOIRE EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES BENEFICES ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES	265
DISPOSITIONS D'ORDRE FISCAL PREVUES PAR LA CONVENTION DE VIENNE DU 18 AVRIL 1961 SUR LES RELATIONS DIPLOMATIQUES	266
I- Etat étranger (Etat accréditant)	266
1- Exonération des locaux	266
a) Locaux dont l'Etat accréditant et le Chef de Mission sont propriétaires	267

b) Locaux dont l'Etat accreditant et le Chef de Mission sont locataires	267
2- Exonération des actes officiels	268
3- Exonération à l'importation	268
4- Situation au regard des taxes sur le chiffre d'affaires	268
5- Situation au regard de l'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI)	268
6- Situation au regard du prélèvement sur les rémunérations versées aux prestataires du secteur informel	269
II- Agents diplomatiques	269
1- En matière de fiscalité intérieure	270
2- En matière de fiscalité de porte	270
III- Membres du personnel administratif et technique de la Mission	271
IV- Membres du personnel de service de la Mission	271
V- Domestiques privés des membres de la Mission	271
REGIME D'IMPOSITION DES SUBVENTIONS ET ABANDONS DE CREANCES	271
1- Les subventions	272
1.1- Les subventions selon le critère d'affectation	272
1.1.1- Les subventions d'équipement	272
1.1.1.1- Définition	272
1.1.1.2- Traitement fiscal	272
a) Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	272
b) Au regard de la contribution des patentes	274
c) Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée	274
1.1.2- La subvention d'exploitation, la subvention d'équilibre et la subvention de recherche-développement	274
1.1.2.1- Définitions	274
1.1.2.2- Traitement fiscal	275
a) Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	275
b) Au regard de la contribution des patentes	276
c) Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée	276
1.2- Les subventions sous condition	276
1.2.1- Les subventions sous condition suspensive	277
1.2.2- Les subventions sous condition résolutoire	277
2- Les abandons de créances et aides entre entreprises	277
2.1- Définition	277
2.2- Traitement fiscal	278
2.2.1- Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	278
a) Abandon de créance ou aide à caractère commercial	278
b) Abandon de créance ou aide à caractère financier	278
2.2.2- Au regard de la contribution des patentes	280
2.2.3- Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée	280
PRECISIONS RELATIVES AU REGIME FISCAL DES BUREAUX DE LIAISON OU DE REPRESENTATION	280

I- Les bureaux non dotés de la personnalité morale, exerçant des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire	281
1- Notion de bureaux de liaison à caractère préparatoire ou auxiliaire	281
2- Régime fiscal applicable aux bureaux de liaison à caractère préparatoire ou auxiliaire	282
II- Les autres types de bureaux de liaison	282
1- Notion d'autres types de bureaux de liaison	282
2- Régime fiscal applicable aux autres types de bureaux de liaison	283
III- Incidence des conventions fiscales internationales	283
REGIME SPECIAL DES FUSIONS DE SOCIETES, SCISSIONS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIFS	289
1- Régime spécial des fusions de sociétés	290
1.1- Aperçu général sur le régime spécial des fusions	290
1.1.1- Sociétés concernées	290
1.1.2- Opérations concernées	291
1.1.3- Contenu du régime spécial	291
1.1.3.1- Au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	291
1.1.3.2- Au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières	292
1.1.3.3- Au titre des droits d'enregistrement	292
1.2- Situation de la société absorbée	293
1.2.1- Conditions d'application du régime spécial	293
1.2.2- Plus-values exonérées	293
1.2.2.1- Prise en charge du passif	293
1.2.2.2- Détermination de la plus-value exonérée	293
a) En cas de création d'une société nouvelle	293
b) En cas d'apport à une société existante	294
c) Montant net de la plus-value exonérée	294
1.2.2.3- Cas où l'apport comporte des éléments en moins-values et des éléments en plus-values	295
1.2.2.4- Plus-values à réemployer	295
1.2.3- Imposition de la société absorbée consécutivement à la fusion	296
1.2.3.1- Incidence de la convention d'effet rétroactif de la fusion	296
1.2.3.2- Sort des provisions	298
1.2.3.3- Sort des réductions d'impôts résultant de l'article 110 du Code général des Impôts	298
1.2.3.4- Déclaration de cessation et pièces à joindre	299
1.2.3.5- Versement du solde de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	299
1.3- Situation de la société absorbante	300
1.3.1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	300
1.3.1.1- Obligations de la société absorbante	300
a) Amortissement des éléments compris dans l'apport	300
b) Plus-value de cession des éléments compris dans l'apport	300
1.3.1.2- Droits de la société absorbante	300
a) Amortissement des éléments reçus en apport	300
b) Cession de titres de participation reçus en apport	302

c) Dividendes attachés aux participations que détenait la société absorbée	302
d) Report des déficits	302
e) Conséquence de l'annulation par la société absorbante de sa participation dans la société absorbée ou de ses propres actions reçues en apport	303
1.3.2- Droits d'enregistrement	304
1.3.2.1- Assiette du droit d'apport	304
1.3.2.2- Taux du droit d'apport	304
a) Conditions d'application du régime spécial	305
b) Apports purs et simples	305
c) Apports à titre onéreux	305
d) Droits de publicité foncière	305
1.4- Situation des associés personnes physiques de la société absorbée	306
1.5- Situation des entreprises associées de la société absorbée	306
1.6- Situation des sociétés mères des sociétés absorbées	307
1.7- Situation des associés de la société absorbante	307
2- Régime spécial des dissolutions-confusion	308
3- Régime spécial applicable aux scissions de sociétés	308
3.1- Champ d'application du régime spécial	308
3.1.1- Sociétés concernées	308
3.1.2- Opérations concernées	308
3.2- Conditions d'application du régime spécial	309
3.3- Conséquences de la scission	309
4- Régime spécial applicable aux apports partiels d'actifs	309
4.1- Champ d'application du régime spécial	310
4.1.1- Sociétés concernées	310
4.1.2- Opérations concernées	310
4.2- Conditions d'application du régime spécial	310
4.3- Conséquences fiscales de l'apport partiel d'actifs	310
4.3.1- Plus-value exonérée	310
4.3.2- Prix de revient des parts ou actions reçues en rémunération de l'apport	311
4.3.3- Déclaration de cessation et pièces à joindre	311
4.3.4- Distribution par la société apporteuse des titres rémunérant l'apport	311
4.3.5- Droits d'enregistrement	312
REEVALUATION LIBRE DE BILAN	312
1- Notion de réévaluation libre	312
2- Modalités d'exécution de la réévaluation libre	313
2.1- Biens pouvant faire l'objet d'une réévaluation libre	313
2.2- Biens exclus de la réévaluation libre	313
2.3- Traitement de l'écart de réévaluation	313
2.3.1- Traitement comptable et droits d'enregistrement	313
2.3.2- Traitement au regard de l'impôt sur les BIC	314
2.3.3- Traitement au regard de l'impôt foncier et de la	315

contribution des patentes	
3- Obligations déclaratives	315
REGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS ET AUTRES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF	316
1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux	317
2- Impôt sur les traitements et salaires	317
3- Impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier	318
4- Contribution des patentes	318
5- Taxe sur la valeur ajoutée	318
5.1- Principe	318
5.2- Exceptions	319
5.2.1- Opérations exonérées dans le cadre général des activités des associations et organismes à but non lucratif	319
5.2.2- Exonérations dans le cadre particulier des associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire	319
5.2.3- Exonérations dans le cadre particulier des organismes de bienfaisance et de lutte contre la pauvreté	320
5.2.4- Dons	321
REGIME FISCAL DES REDEVANCES ET REMUNERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES VERSEES A L'ETRANGER	322
1- Retenue à la source d'impôt sur les bénéfices sur les rémunérations des prestations de services rendues et les redevances versées à des non-résidents	323
1.1- En l'absence de conventions	323
1.1.1- Champ d'application de la retenue	323
1.1.1.1- Sommes et produits concernés	323
1.1.1.2- Personnes imposables	324
1.1.2- Calcul de la retenue	325
1.1.2.1- Base imposable	325
1.1.2.2- Taux	325
1.1.3- Reversement de la retenue	326
1.1.3.1- Conditions d'exigibilité	326
1.1.3.2- Délai de paiement	326
1.1.3.3- Sanctions	327
1.2- Incidence des conventions fiscales	328
1.2.1- Rémunérations des prestations de services utilisées ou fournies en Côte d'Ivoire	329
1.2.2- Redevances et rémunérations assimilées	329
1.2.2.1- Droit d'imposer	329
1.2.2.2- Définition de redevances et rémunérations assimilées	330
1.2.2.3- Distinction entre redevances et rémunérations de prestations de services	332
2- Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers	333
2.1- En l'absence de convention fiscale	333
2.1.1- Revenus imposables	333
2.1.2- Calcul de la retenue	334

2.1.3- Reversement de l'impôt	335
2.2- Incidence des conventions fiscales	336
2.2.1- Droit d'imposer	336
2.2.2- Définition des intérêts	337
3- Taxe sur la valeur ajoutée	338
4- Conditions de déductibilité au regard de l'impôt sur les BIC, des sommes versées par une entreprise ivoirienne à une entreprise étrangère sous son contrôle ou dont elle dépend	340
4.1- En l'absence de convention fiscale	340
4.1.1- Réalité de l'opération	341
4.1.2- Le caractère non exagéré de la rémunération	341
4.1.3- Le plafonnement de la déductibilité	342
4.2- Incidence des conventions fiscales	342

PRECISIONS RELATIVES A LA GESTION ET AU TRAITEMENT FISCAL DES SOCIETES COOPERATIVES 343

I- Procédures fiscales relatives à la gestion des coopératives	343
A- Réimmatriculation fiscale des coopératives suite au changement de dénomination sociale	343
B- Immatriculation fiscale des établissements secondaires	344
C- Services en charge du suivi des sociétés coopératives	344
II- Principe en ce qui concerne le régime fiscal	344
A- En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	344
B- En matière de retenue à la source sur les livraisons de café et de cacao aux exportateurs	345
C- En matière de contribution des patentes	345
D- En matière de taxe spéciale d'équipement	345
E- En matière d'impôt sur les traitements et salaires et d'impôt général sur le revenu	345
F- En matière de droit de timbre relatif aux lettres de voiture	346

REGIME FISCAL DU GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE 347

1- Définition	347
2- Règles d'imposition	348
2.1- Règles d'imposition en phase de constitution	348
2.1.1- Groupement d'Intérêt économique constitué avec capital	348
2.1.2- Groupement d'Intérêt économique constitué sans capital	348
2.2- Règles d'imposition en cours d'activité	349
2.2.1- Impôt sur les bénéfices	349
2.2.1.1- Principe	349
2.2.1.2- Détermination du résultat	349
2.2.1.3- Modalités de répartition des résultats entre les membres du groupement d'intérêt économique	351
2.2.2- Taxe sur la valeur ajoutée	351
2.2.3- Contribution des patentes	352
2.3- Règles d'imposition en phase de transformation et de	352

dissolution	
2.3.1- En phase de transformation	352
2.3.2- En phase de dissolution et de liquidation	352
MODALITES D'APPLICATION DU REGIME D'ENTREPRISE FRANCHE DE TRANSFORMATION DES PRODUITS HALIEUTIQUES	353
1- Conditions d'éligibilité	353
2- Conditions d'agrément	354
3- Régime fiscal	354
3.1- Les impôts et taxes exonérés	354
3.2- Les impôts et taxes dus	354
4- Obligations déclaratives	355
PRECISION RELATIVE AU TRAITEMENT FISCAL DES ENTREPRISES AGREEES AU REGIME DE ZONE FRANCHE DE LA BIOTECHNOLOGIE ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ZBTIC), AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE CONCERNANT LES OPERATIONS FOURNIES EN DEHORS DE L'ENCLAVE	355
PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE LA MARGE COMMERCIALE DES PHARMACIENS EXERCANT EN OFFICINES	356
PRECISIONS RELATIVES AUX CONDITIONS D'APPLICATION DU PRELEVEMENT SUR LES BOIS EN GRUMES A TITRE D'IMPOT SUR LES BENEFICES	357
1- Non-assujettissement des exploitants forestiers régulièrement déclarés et de certaines opérations de livraisons de bois en grumes au prélèvement	357
2- Détermination de l'assiette du prélèvement	357
PROCEDURE DE CESSATION D'ACTIVITE ET NIVEAU HIERARCHIQUE POUR LA SIGNATURE DE LA DECLARATION FISCALE DE CESSATION	358
1- Délai de déclaration de cessation d'activité	358
2- Signature de l'attestation de déclaration de cessation d'activité	358
3- Niveau hiérarchique requis pour la signature de la déclaration fiscale de cessation d'activité	359
4- Désactivation du numéro de compte contribuable et niveau d'habilitation	359
MODALITES D'APPLICATION DE LA TAXE SPECIFIQUE SUR LES COMMUNICATIONS TELEPHONIQUES ET LES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION	359
1- Notion de « communications téléphoniques »	360
2- Fait générateur et exigibilité de la taxe pour les clients dits	360

« prépayés »	
3- Notion de « client du fournisseur d'accès internet » et de redevable de la taxe	361
4- Incidence de la taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication sur la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée	361
PRECISIONS RELATIVES AU REFERENTIEL COMPTABLE APPLICABLE PAR LES ENTREPRISES, SUITE A L'ADOPTION DE L'ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE	362
PRECISIONS RELATIVES AU DOCUMENT JUSTIFICATIF DE L'EXONERATION DU PRELEVEMENT A TITRE D'ACOMPTÉ D'IMPOT SUR LE REVENU DU SECTEUR INFORMEL	363
PRECISIONS RELATIVES AU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES ET DE TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT DES ACHETEURS DE PRODUITS	364
1- En ce qui concerne le droit sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes	365
2- En ce qui concerne la taxe spéciale d'équipement	365
PRECISIONS RELATIVES AU CHIFFRE D'AFFAIRES A RETENIR POUR LA DETERMINATION DU REGIME D'IMPOSITION ET DES IMPOTS ET TAXES ASSIS SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES STATIONS-SERVICE, DES VENDEURS DE BOISSONS, DES DISTRIBUTEURS DE GAZ BUTANE ET DES DISTRIBUTEURS DE PRODUITS DE TELEPHONIE	365
1- Détermination du chiffre d'affaires	366
a) En ce qui concerne les stations-service	366
b) En ce qui concerne les vendeurs de boissons	366
c) En ce qui concerne les distributeurs et revendeurs de gaz butane	367
d) En ce qui concerne les distributeurs de produits de téléphonie	367
2- Impôts et taxes assis sur le chiffre d'affaires	368
Titre cinquième	
Procédures fiscales	369
MODALITES DE MISE EN ŒUVRE DES AVANTAGES ACCORDES EN PHASE D'EXPLOITATION AUX ENTREPRISES AGREEES AU CODE DES INVESTISSEMENTS	370

I- Champ d'application des avantages fiscaux prévus par le Code des Investissements	371
A- Les personnes visées	371
1- Les entreprises agréées de la catégorie 1	371
2- Les entreprises agréées de la catégorie 2	372
B- Les impôts concernés	372
1- En ce qui concerne les entreprises de la catégorie 1	372
2- En ce qui concerne les entreprises de la catégorie 2	375
II- Modalités et procédures de mise en œuvre des avantages	376
A- Modalités de mise en œuvre des avantages	376
1- En ce qui concerne les exonérations	376
2- En ce qui concerne les crédits d'impôts	377
B- Procédure de mise en œuvre des avantages	377
1- Service gestionnaire compétent	377
2- Pièces à fournir	377
3- Instruction et délivrance des attestations de crédits d'impôts	378
4- Prise en charge des exonérations ou crédits d'impôts conformément à l'attestation d'exonération ou des crédits d'impôts par la recette des Impôts de rattachement	378
5- Suivi des exonérations et des imputations des crédits d'impôts	378
6- Publication des attestations de crédits d'impôts ou d'exonération par la Direction des Systèmes d'Information	379
PRECISIONS RELATIVES AU FORMAT DE PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES LORS DES CONTROLES FISCAUX	379
MODALITES DE SUBSTITUTION DE PROCEDURES ET DE BASES LEGALES	380
A- Substitution de procédures de redressement	381
B- Substitution de bases légales	381
REGLES DE CONTROLE DE L'IMPOT	382
1-Cadre général du contrôle	382
1.1- Pouvoir de contrôle de l'Administration	382
1.1.1- Etendue du pouvoir de contrôle	382
1.1.2- Différents types de contrôle	383
1.1.3- Limites du pouvoir de contrôle	384
1.1.3.1- Délais de prescription	384
1.1.3.2- Droits et garanties des contribuables	387
1.2- Conséquences de l'exercice du droit de contrôle	394
2- Mise en œuvre du contrôle fiscal	398
2.1- Méthodes et procédures d'information de l'Administration	398
2.1.1- Demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications	399
2.1.1.1- Demandes d'informations simples	399
2.1.1.2- Demandes d'éclaircissements ou de justifications	400

2.1.2- Droit de visite et droit d'enquête	404
2.1.2.1- Droit de visite	404
2.1.2.2- Droit d'enquête	406
2.2- Vérification de comptabilité	410
2.2.1- Cadre général	410
2.2.1.1- Définition	410
2.2.1.2- Contribuables concernés	411
2.2.1.3- Documents sur lesquels peut porter la vérification	411
2.2.1.4- Modalités de suspension du contrôle fiscal	413
2.2.1.5- Interdiction de renouveler une vérification de comptabilité	413
2.2.2- Différents types de vérification de comptabilité	416
2.2.2.1- Contrôle inopiné	416
2.2.2.2- Contrôle ponctuel	416
2.2.2.3- Vérification générale de comptabilité	418
2.2.3- Mise en œuvre	418
2.2.3.1- Avis de vérification	418
2.2.3.2- Lieu de la vérification	419
2.2.3.3- Durée des opérations de vérification	419
2.2.4- Résultats de la vérification	421
a) En cas d'existence de redressements	421
b) En cas d'absence de redressements	422
2.3- Contrôle sur pièces	424
2.3.1- Documents visés	424
2.3.2- Mise en œuvre	425
2.3.3- Procédure de redressements	426
2.4- Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques	426
2.4.1- Personnes et impôt visés	426
2.4.2- Mise en œuvre	427
2.4.2.1- Avis de vérification	427
2.4.2.2- Déroulement de la vérification	427
2.4.3- Résultats de la vérification	428
2.4.3.1- Procédure de redressements	428
2.4.3.2- Interdiction de renouveler la vérification	428
PRECISIONS RELATIVES AU CONTROLE DE LA FACTURE NORMALISEE	429
PRECISIONS RELATIVES A L'EXIGIBILITE DE L'AMENDE FISCALE EN CAS DE REOUVERTURE DE MAGASINS ET D'ETABLISSEMENTS	429
PRECISIONS RELATIVES AUX DECLARATIONS SANS PAIEMENT	430
PROCEDURE DE PRISE EN CHARGE DES CONTRIBUABLES IMMATRICULES AU CENTRE DE PROMOTION DES INVESTISSEMENTS EN COTE D'IVOIRE (CEPICI)	431

PENALITES APPLICABLES EN MATIERE DE TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR	432
DOMAINE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE ET CRITERES D'INSTRUCTION DES REQUETES DES CONTRIBUABLES	433
1- Domaine de la juridiction gracieuse	433
1.1- La remise gracieuse	433
1.1.1- Notion de remise gracieuse	433
1.1.2- Délai de saisine de la juridiction gracieuse	434
1.1.3- Qualités des requérants	434
1.2- La transaction fiscale	434
1.2.1- Notion de transaction fiscale	434
1.2.2- Conditions de recevabilité de la demande de transaction	435
1.2.3- Conséquences de la demande de transaction	435
1.2.4- Qualités des requérants	435
2- Instruction des demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale	436
2.1- Services habilités à instruire les requêtes des contribuables	436
2.2- Règles spécifiques à l'instruction des demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale	436
2.2.1- Conditions tenant à la forme	436
2.2.2- Conditions tenant au fond	437
PROCEDURE DE RECTIFICATION DES ETATS FINANCIERS TRANSMIS PAR VOIE ELECTRONIQUE	438
1- Fait déclencheur de la procédure	438
2- Imputation de la demande par le Directeur général	439
3- Traitement de la requête	439
4- Intervention du Centre des Téléservices fiscaux	440
PRISE EN COMPTE DES DEGREVEMENTS SUITE A RECOURS CONTENTIEUX, DEMANDES DE REMISE GRACIEUSE OU DE TRANSACTION FISCALE	440
PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES DE MISE EN ŒUVRE DU MECANISME DE DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS, PREVU PAR LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	441
I- Conditions de mise en œuvre des demandes de renseignements	442
II- Procédure de mise en œuvre des demandes de renseignements	444
Annexe I : Procédure de traitement des demandes de renseignements entrantes et d'envoi des demandes sortantes	446
Annexe II : Formulaire d'envoi de demandes de renseignements	449

PRECISIONS RELATIVES AUX OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DOCUMENTAIRES EN MATIERE DE TRANSACTIONS INTERNATIONALES INTRAGROUPES ET DE TRANSPARENCE FISCALE	452
I- Rappel des obligations déclaratives et documentaires à la charge des contribuables dans le cadre du contrôle des prix de transfert et de la transparence fiscale	452
A- Obligations déclaratives	452
B- Obligations documentaires	455
C- Format des registres	457
II- Contrôle et sanctions des obligations déclaratives et documentaires	459
PRECISIONS PORTANT SUR LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE PROCEDURES D’OFFICE	460
I- Conditions d’utilisation des procédures d’office	461
A- La taxation d’office	461
B- L’évaluation d’office	461
C- La rectification d’office	461
II- Règles de mise en œuvre	462
A- En matière de taxation d’office	462
B- En matière d’évaluation d’office	462
C- En matière de rectification d’office	462
III- Détermination des bases taxables en matière d’imposition d’office	463
A- En matière de taxation d’office	463
B- En matière de rectification et d’évaluation d’office	464

Titre premier

Impôts directs

CHAPITRE PREMIER

Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

REGLES DE TERRITORIALITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

Note n° 01209/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Aux termes des dispositions de l'article 2 du Code général des Impôts, sont soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) en Côte d'Ivoire, les bénéfices qui y sont réalisés. De cette disposition, il ressort que :

- les bénéfices réalisés par une société ivoirienne dans des entreprises exploitées à l'étranger, ne sont pas soumis à l'impôt sur les BIC en Côte d'Ivoire ;
- les sociétés étrangères sont, quelle que soit leur nationalité, imposables à l'impôt sur les BIC en Côte d'Ivoire à raison des profits tirés de leurs entreprises exploitées en Côte d'Ivoire.

Il peut être dérogé à cette disposition en présence d'une convention fiscale internationale.

La présente note a pour but de préciser ces règles de territorialité dans ces différents cas de figure.

1- En droit interne

La notion d'entreprise exploitée en Côte d'Ivoire ou hors de Côte d'Ivoire n'est pas définie par la législation ivoirienne, et soulève en pratique des difficultés d'application.

Il est admis que les bénéfices sont imposables en Côte d'Ivoire lorsqu'ils y sont réalisés dans le cadre de l'exercice habituel d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale.

De même, lorsque les bénéfices sont réalisés dans les mêmes conditions à l'étranger, ils ne sont pas imposables en Côte d'Ivoire.

Trois éléments sont caractéristiques de « l'exercice habituel d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale ».

D'un point de vue fiscal, il y a exercice habituel en Côte d'Ivoire ou hors de Côte d'Ivoire, d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale lorsque :

- l'entreprise exploite un établissement autonome ;

- sans posséder d'établissement proprement dit, l'entreprise effectue des opérations par l'intermédiaire d'un agent dépendant ;
- en l'absence de tout établissement ou représentant, les opérations effectuées forment un cycle commercial complet.

1.1- L'existence d'un établissement autonome

Une entreprise étrangère qui possède en Côte d'Ivoire un établissement doit être considérée comme y exerçant une activité commerciale, industrielle ou artisanale habituelle et, de ce fait y être imposable à raison des bénéfices qu'elle retire de l'exploitation dudit établissement. A contrario, lorsqu'une entreprise ivoirienne possède à l'étranger un établissement, les profits générés par cet établissement ne sont pas imposables en Côte d'Ivoire.

Le caractère d'établissement est attribué à tout organisme commercial, industriel ou artisanal installé avec un certain degré de permanence et possédant une autonomie propre. D'une manière générale, sont considérés comme établissements, les succursales, les bureaux d'achats, les comptoirs de vente, les magasins, etc.

Ainsi, les bureaux de liaison ou de représentation qui ne réalisent pas de chiffre d'affaires sont cependant imposables à l'impôt minimum forfaitaire. Certaines situations se révèlent complexes, et la qualification à retenir doit parfois être appréciée en fonction des circonstances de fait.

1.2- Les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent dépendant

Lorsqu'une entreprise étrangère réalise en Côte d'Ivoire des opérations par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité distincte de celle de l'entreprise, les bénéfices qu'elle réalise en Côte d'Ivoire par l'intermédiaire de ceux-ci y sont imposables. La même règle est applicable pour les bénéfices réalisés à l'étranger par une entreprise ivoirienne par l'intermédiaire d'un agent dépendant. Les bénéfices réalisés à l'étranger y sont imposables.

Tel est le cas notamment lorsque le représentant est installé dans les locaux en Côte d'Ivoire portant l'enseigne du siège étranger, qu'il dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire aux commandes qu'il reçoit, et qu'il est muni d'une procuration lui donnant le pouvoir de traiter directement avec la clientèle. Dans ce cas, le représentant de l'entreprise n'est pas personnellement imposable au titre des bénéfices industriels et commerciaux dans la mesure où il agit comme simple préposé.

La solution est différente lorsque le représentant opère comme un commissionnaire ou un courtier. En effet, les entreprises qui effectuent des opérations par l'entremise d'intermédiaires ayant une personnalité indépendante tels les courtiers, les commissionnaires, sont imposables dans leur pays de résidence sur les bénéfices qu'elles réalisent au titre de ces opérations.

1.3- Les opérations formant un cycle commercial complet

Par cycle commercial complet, il convient d'entendre une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. L'exemple le plus caractéristique du cycle commercial complet est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente.

Peuvent également constituer un cycle commercial complet, les opérations d'extraction, de transformation, de lotissement de terrains, de prestations de services ou les opérations financières, dès lors qu'elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte.

Même si elle ne possède à l'étranger ni établissement ni agent dépendant, une entreprise ivoirienne sera toutefois considérée comme exerçant une activité commerciale à l'étranger lorsque les opérations qu'elle y effectue se détachent par leur nature de l'activité exercée en Côte d'Ivoire et forment à elles seules un cycle commercial complet. Les bénéfices réalisés dans ce cadre sont imposables à l'étranger.

La même solution est valable pour une entreprise étrangère qui exerce en Côte d'Ivoire de telles activités.

Ce principe comporte une exception.

L'extraterritorialité fiscale des résultats des entreprises exploitées hors de Côte d'Ivoire joue également à l'égard des charges et des pertes. Ainsi, une société ivoirienne n'est pas autorisée en principe, à déduire de ses bénéfices réalisés en Côte d'Ivoire, les déficits d'une implantation à l'étranger.

La règle comporte cependant une exception définie à l'article 20 du Code général des Impôts qui dispose que les dépenses d'études et de prospection exposées en vue de l'installation à l'étranger d'un établissement de vente, d'un bureau d'études ou d'un bureau de renseignements ainsi que les charges visées à l'article 18 du Code général des Impôts, supportées pour le fonctionnement dudit établissement ou bureau pendant les trois premiers exercices, peuvent être admises en déduction pour la détermination du bénéfice net imposable afférent à ces trois exercices.

Les sommes ainsi déduites des bénéfices devront faire l'objet d'un relevé spécial détaillé annexé à l'état financier annuel dont la production est prévue par l'article 36 du Code général des Impôts.

Elles seront rapportées par fractions égales aux bénéfices imposables des cinq exercices consécutifs à partir du quatrième suivant celui de la création de l'établissement ou du bureau.

2- En présence d'une convention fiscale

La Côte d'Ivoire est signataire de plusieurs conventions de non double imposition. Toutes les conventions contiennent une définition de la notion d'établissement stable et indiquent les situations qui sont caractéristiques ou non de l'établissement stable.

2.1- Les situations caractéristiques de l'établissement stable

Au sens des différentes conventions, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Toutes les conventions fiscales signées par la Côte d'Ivoire considèrent qu'en présence des situations suivantes, il y a établissement stable :

- un siège de direction ;
- une succursale ;
- un bureau ;
- une usine ;
- un atelier ;
- une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;
- un point de vente ;
- un entrepôt mis à la disposition d'une personne pour stocker les marchandises d'autrui.

2.2- Les situations non caractéristiques d'établissement stable

Dans la plupart des conventions fiscales signées par la Côte d'Ivoire, on considère qu'il n'y a pas établissement stable dans les cas suivants :

- des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

- une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire.

Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat contractant du seul fait qu'elle exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

Toutefois, si l'intermédiaire dispose habituellement dans le dernier Etat d'un stock de marchandises appartenant à l'entreprise au moyen duquel il exécute régulièrement les commandes qu'il a reçues pour le compte de l'entreprise, celle-ci est considérée comme y ayant un établissement stable.

Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y effectue des opérations commerciales, que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non, ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés, un établissement stable de l'autre.

Remarque

Les informations ci-dessus relatives au contenu des conventions fiscales ont un caractère indicatif. Elles ne peuvent être interprétées comme se substituant aux dispositions conventionnelles auxquelles il conviendra de se reporter en cas de besoin.

N.B. : La présente note remplace la note n°01210/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 12 avril 2022 portant sur le même objet

REGIME FISCAL DES RECETTES PROVENANT DE LA VENTE A L'EXPORTATION DES BIENS PLACES SOUS UN REGIME DOUANIER

Note n° 03023/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant à l'imposition en Côte d'Ivoire à l'impôt sur les bénéfices des recettes provenant de la vente à l'exportation de biens placés sous certains régimes douaniers, notamment celui de l'entrepôt fictif, les précisions suivantes sont apportées.

Les régimes douaniers tels que l'entrepôt fictif n'emportent aucune conséquence en matière de fiscalité intérieure principalement en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les ventes réalisées à l'exportation, que les biens soient placés ou non sous un régime douanier particulier, sont imposables dans les conditions de droit commun aux impôts sur les bénéfices.

Il convient de préciser qu'il existe actuellement deux régimes francs en Côte d'Ivoire :

- le régime de la Zone franche de la Biotechnologie et des Technologies de l'Information et de la Communication en Côte d'Ivoire (loi n° 2004-429 du 30 août 2004) ;
- le régime d'entreprise franche de transformation des produits halieutiques (loi n° 2005-556 du 2 décembre 2005).

Les entreprises qui exportent des biens ou services à partir d'un établissement stable ou d'une base fixe située sur le territoire fiscal ivoirien qui s'entend, du territoire terrestre, des eaux territoriales, du plateau continental et de la zone économique exclusive s'étendant jusqu'à 200 milles marins, sont passibles de l'ensemble des impôts et taxes en vigueur en Côte d'Ivoire, sauf disposition contraire prévue par le régime fiscal applicable à l'un des régimes francs susmentionnés.

PRECISIONS RELATIVES A LA DEDUCTION DES FRAIS D'ASSITANCE TECHNIQUE

Note n° 01211/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

L'article 18-A)-5° du Code général des Impôts dispose que les redevances de cession ou de concession de licence d'exploitation, de brevet d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services de toute nature payés ou dus entre entreprises ivoiriennes appartenant au même groupe, ne sont admises en déduction que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

La déduction est plafonnée à 5 % du chiffre d'affaires hors taxe dans la limite de 20 % des frais généraux.

Des difficultés étant apparues quant à la détermination du chiffre d'affaires et des frais généraux de référence à utiliser pour effectuer la déduction, de même que les modalités de détermination du montant des frais d'assistance technique déductibles, la présente note apporte les précisions suivantes.

I- Le chiffre d'affaires et les frais généraux de référence

Le chiffre d'affaires et les frais généraux à retenir pour la détermination des plafonds de 5 % et de 20 %, sont ceux de l'exercice au cours duquel l'entreprise a constaté la charge afférente aux prestations débitrice d'assistance technique reçues, quelle que soit la date de paiement effectif desdites prestations.

Lorsque la prestation se déroule de façon continue sur plusieurs exercices, l'entreprise devra spécifier le montant à rattacher à chaque exercice et déterminer le plafond du montant déductible par rapport au chiffre d'affaires et aux frais généraux des exercices comptables respectifs.

II- Les modalités de détermination des frais d'assistance technique déductibles

Le montant des frais d'assistance technique à prendre en compte pour effectuer la déduction est le montant total des opérations prises dans leur globalité et se rattachant à un même exercice comptable et non les opérations prises individuellement.

La somme ainsi déterminée de tous ces frais d'assistance technique ne sera déductible en totalité que si ce montant n'excède pas 5 % du chiffre d'affaires annuel hors taxe réalisé par l'entreprise débitrice et 20 % des frais généraux.

Lorsque ce montant excède l'une de ces deux limites, l'excédent est réintégré au résultat imposable.

Exemples chiffrés

Exemple 1

L'entreprise X installée en Côte d'Ivoire a bénéficié au cours de l'année 2020 de prestations d'assistance technique d'un montant total de 13 000 000 de francs de la part de la société Y appartenant au même groupe et située hors du territoire ivoirien.

L'entreprise X a réalisé au cours de cette année 2020, un chiffre d'affaires hors taxe d'un montant de 500 000 000 de francs. Les frais généraux au titre de la même année s'élèvent à 100 000 000 de francs.

Détermination des limites de chiffre d'affaires et de frais généraux

Chiffre d'affaires annuel hors taxe (CAHT) 2020	=	500 000 000
Frais généraux 2020	=	100 000 000
Total frais d'assistance technique de 2020	=	13 000 000
Limite de 5 % du CAHT : $500\,000\,000 \times 5\%$	=	25 000 000

Limite de 20 % des frais généraux : $100\,000\,000 \times 20\% = 20\,000\,000$ de francs.

Le montant maximum des frais d'assistance technique déductible est donc de 20 000 000 de francs (20 % des frais généraux).

Détermination des frais d'assistance technique déductibles au cours de l'année 2020

Les frais d'assistance technique effectivement payés par l'entreprise X au cours de l'année 2020 s'élèvent à 13 000 000 de francs. Ce montant n'excède pas le maximum de 20 000 000 de francs déterminé ci-dessus.

Dans ce cas, les frais d'assistance technique versés par la société X à la société Y sont totalement déductibles.

Exemple 2

Au cours de l'année 2021, l'entreprise X a bénéficié d'une assistance technique de la part de diverses entreprises appartenant au même groupe, d'un montant de 50 000 000 de francs.

Elle a réalisé au cours de cette même année, un chiffre d'affaires de 600 000 000 de francs et ses frais généraux s'élèvent à 200 000 000 de francs au titre de la même année.

Détermination des limites de chiffre d'affaires et de frais généraux

Chiffre d'affaires annuel hors taxe (CAHT) 2021	=	600 000 000
Frais généraux 2021	=	200 000 000
Total frais d'assistance technique 2021	=	50 000 000
Limite de 5 % du CAHT : $600\,000\,000 \times 5\%$	=	30 000 000
Limite de 20 % des frais généraux : $200\,000\,000 \times 20\%$	=	40 000 000

Limite de déduction à ne pas dépasser : 30 000 000 (5 % x 600 000 000).

Détermination des frais d'assistance technique déductibles au cours de l'année 2021

Le montant total des frais d'assistance technique exposés en 2021 est de 50 000 000 de francs.

Le montant desdits frais déductible est limité à un maximum de 30 000 000 de francs, pour tenir compte de la limite de 5 % du chiffre d'affaires de l'exercice.

L'excédent de 20 000 000 de francs (50 000 000 - 30 000 000) n'étant pas déductible, il doit être réintégré au résultat imposable de l'exercice 2021.

Exemple 3

L'entreprise Z a bénéficié d'une assistance technique à hauteur de 50 000 000 de francs au cours de l'année 2022. Son chiffre d'affaires au cours de la même période est de 650 000 000 de francs, pour des frais généraux de 100 000 000 de francs.

Détermination des frais d'assistance technique à déduire

Chiffre d'affaires annuel hors taxe (CAHT)	=	650 000 000
Frais généraux	=	100 000 000
Frais d'assistance technique de 2022	=	50 000 000
5 % du CAHT : $500\,000\,000 \times 5\%$	=	25 000 000
20 % des frais généraux : $100\,000\,000 \times 20\%$	=	20 000 000

Montant déductible des frais d'assistance technique : 20 000 000 de francs (20 % x 100 000 000).

Le montant à déduire au titre de l'assistance technique est plafonné à 20 000 000 de francs, pour tenir compte de la limite de 20 % des frais généraux, cette limite étant inférieure à la limite de 5 % du chiffre d'affaires.

Ainsi, la différence de 30 000 000 de francs (50 000 000 – 20 000 000) doit être réintégrée dans la base imposable de l'impôt sur les bénéfices de l'année 2022.

AMORTISSEMENTS DIFFERES

Note n° 01212/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

L'article 18 B) 1° du Code général des Impôts dispose qu'à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné, doit être égale au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation. A défaut de se conformer à cette obligation, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction d'amortissements qui n'a pas été régulièrement comptabilisée.

Toutefois, ce même article permet aux entreprises de considérer comme « réputés différés » tout ou partie des amortissements pratiqués au cours d'un exercice, mais seulement lorsque cet exercice est déficitaire, et à la condition qu'ils soient isolés dans une ligne spéciale « Amortissements différés ».

La présente note a pour objet de préciser les règles relatives à l'appréciation du caractère déficitaire d'un exercice pour autoriser de pratiquer des amortissements réputés différés, à la détermination du montant maximum des amortissements qui peuvent être réputés différés et aux modalités d'imputation de ces amortissements sur les exercices suivants.

1- Appréciation du caractère déficitaire de l'exercice

Le caractère déficitaire de l'exercice doit s'apprécier par référence au résultat fiscal. Ainsi, l'on doit à partir du résultat comptable, procéder aux déductions et réintégrations fiscales et déduire les déficits des exercices antérieurs fiscalement reportables.

Si le résultat obtenu est déficitaire, l'entreprise est autorisée à pratiquer des amortissements réputés différés.

2- Montant maximum des amortissements réputés différés

Les amortissements seront réputés différés et inscrits à la ligne spéciale « Amortissements différés » dans la limite de la fraction des amortissements qui rend le résultat fiscal déficitaire.

3- Imputation des amortissements réputés différés sur les exercices suivants

- a) Le déficit correspondant à ces amortissements doit obligatoirement être déduit des résultats des premiers exercices suivants laissant apparaître un bénéfice fiscal.

L'imputation des amortissements différés ne peut intervenir que lorsque les déficits fiscalement reportables ont été déduits du résultat fiscal déclaré. Elle s'effectue selon les étapes suivantes :

R 1 = Résultat comptable de l'exercice avant impôt sur les BIC et après déduction des amortissements de l'exercice + somme algébrique des réintégrations et déductions fiscales

R 2 = R 1- Déficits reportables

R 3 = R 2- Amortissements différés

NB :

1- Si R 2 est négatif, les amortissements normaux de l'exercice peuvent, à leur tour, en totalité ou en partie, être réputés différés, sans excéder R 2.

2- La décision de créer des amortissements réputés différés au titre d'un exercice constitue une simple faculté et non une obligation pour l'entreprise (décision de gestion).

- b) Le montant des amortissements réputés différés constitué est indéfiniment reportable sur les exercices bénéficiaires ultérieurs.

Exemple

Les données tirées de la comptabilité et de la déclaration de résultat de l'exercice 2021 de la société A se présentent comme suit :

Dotations aux amortissements de l'exercice 2021 :	300 000 francs ;
Déficits reportables au 31 décembre 2020 :	1 200 000 francs ;
Total des réintégrations :	800 000 francs ;
Total des déductions :	400 000 francs ;
Résultat net comptable (exercice 2021) =	600 000 francs.

Résultat fiscal provisoire = Résultat comptable + Réintégrations - Déductions.

Application

Résultat fiscal provisoire : $600\ 000 + 800\ 000 - 400\ 000 = 1\ 000\ 000$.

Donc $R\ 1 = 1\ 000\ 000$

Et $R\ 2 = R\ 1 - \text{Déficits reportables}$

$R\ 2 = 1\ 000\ 000 - 1\ 200\ 000$

$R\ 2 = - 200\ 000$.

Puisque $R\ 2$ est négatif, cela signifie que l'entreprise peut constituer des ARD à hauteur de 200 000 francs. Elle va transformer une partie des 300 000 francs des dotations aux amortissements en ARD pour une valeur de 200 000 francs.

Si son résultat fiscal définitif est nul, l'entreprise A acquitte un impôt minimum forfaitaire dont le montant est identique à celui qu'elle aurait déclaré pour un résultat fiscal déficitaire de 200 000 francs.

Dans ce cas, les 200 000 francs deviennent des sommes indéfiniment reportables, alors que les déficits fiscaux restant ($1\ 000\ 000 - 1\ 200\ 000 - 200\ 000$), ne sont reportables que sur les cinq (5) prochains exercices.

PRECISIONS RELATIVES A L'ETAT RECAPITULATIF A PRODUIRE PAR LES ENTREPRISES EXPLOITANT DES ETABLISSEMENTS SECONDAIRES

Note n° 01213/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

L'article 13 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, met à la charge des entreprises exploitant des établissements secondaires, l'obligation de les déclarer dès

leur création, auprès du service des Impôts du lieu de situation du siège ou de l'établissement principal.

Par ailleurs, conformément au dispositif précité, ces entreprises sont tenues de produire des états financiers de synthèse accompagnés d'un état qui récapitule les différentes transactions réalisées pour le compte de chaque établissement secondaire, ainsi que les données relatives à leur rentabilité économique.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la nature des informations à mentionner sur l'état récapitulatif que les entreprises concernées doivent produire à l'Administration fiscale ainsi qu'à la forme dudit état, les précisions suivantes sont apportées.

L'état récapitulatif des opérations des établissements secondaires est à établir conformément au modèle mis à disposition par l'Administration fiscale.

Cet état retrace notamment les achats et les ventes de chaque établissement secondaire, ainsi que le total des produits, des charges, de même que la trésorerie nette de l'établissement à la clôture de l'exercice, permettant de connaître le niveau réel d'activité et de rentabilité desdits établissements.

Il est rappelé que cet état est à produire à compter du 02 janvier 2018, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018 ; de sorte que sa non-production est passible d'une amende d'un million de francs.

CLOTURE DES EXERCICES COMPTABLES, DEPOT DES ETATS FINANCIERS, DECLARATION DE RESULTATS ET MODALITES DE PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LES BIC

Note n° 01214/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant à la date de clôture des exercices comptables, la date de dépôt des états financiers, celle de la déclaration des résultats et aux modalités de paiement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), les précisions suivantes sont apportées.

I- Dates de clôture des exercices comptables

Aux termes des dispositions des articles 13 et 47 du Code général des Impôts, toutes les entreprises passibles de l'impôt sur les bénéfices quels que soient les secteurs d'activités dans lesquels elles exercent, doivent clore leur exercice comptable au 31 décembre de chaque année, sauf en cas de cession ou de cessation d'activité en cours d'année.

En cas de cession ou de cessation d'activité en cours d'année, la date de survenance de cet événement constitue la date de clôture de l'exercice comptable.

En ce qui concerne les entreprises qui débutent leurs activités entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre, les articles suscités prévoient qu'elles sont autorisées à arrêter leur premier exercice comptable le 31 décembre de l'année suivante.

Ainsi, une entreprise créée le 1^{er} novembre 2021 pourra clore son premier exercice comptable le 31 décembre de l'année 2022.

II- Dates de dépôt des états financiers et de déclaration de résultats

Aux termes des articles 35, 36, 49 bis, 50 et 82 bis du Code général des Impôts, les dates de dépôt de la déclaration de résultats et des états financiers pour les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition, de la taxe d'Etat de l'entrepreneur ou du régime de l'impôt des microentreprises se présentent comme suit :

- au plus tard le 30 juin suivant la date de clôture de l'exercice comptable, pour les entreprises soumises à l'obligation de certification de leurs comptes par un commissaire aux comptes conformément aux dispositions de l'Acte Uniforme de l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique (OHADA) ;
- au plus tard le 30 mai suivant la date de clôture de l'exercice comptable, pour les autres entreprises qui sont soumises à la procédure de visa d'un expert-comptable.

Les états financiers et la déclaration de résultats doivent être produits aussi bien sur support papier que par voie électronique. En cas de discordance entre la version électronique et la version papier, la version papier fait foi.

III- Modalités de paiement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (ou le cas échéant l'impôt minimum forfaitaire) dû au titre d'un exercice, est payable spontanément en trois fractions égales au plus tard le 15 avril, le 15 juin et le 15 septembre de chaque année.

En ce qui concerne les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises, ces dates sont fixées comme suit :

- 10 avril, 10 juin et 10 septembre, pour les entreprises industrielles et les entreprises pétrolières et minières ;

- 15 avril, 15 juin et 15 septembre, pour les entreprises commerciales ;
- 20 avril, 20 juin et 20 septembre, pour les entreprises de prestations de services.

TAUX DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX PERCU PAR ANTICIPATION A L'OCCASION DU PAIEMENT DE LA PATENTE PAR LES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC

Note n° 01215/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

L'article 64 du Code général des Impôts fixe le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à 25 % pour les personnes physiques et les personnes morales.

En outre, l'article 55 dudit Code prévoit pour les entreprises de transport public, un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) déterminé sur une base forfaitaire et perçu par anticipation en même temps que la patente de leurs véhicules.

En pratique, le montant de l'impôt sur les BIC calculé dans ces conditions s'ajoute au montant de la patente ; de sorte que le montant de la patente comprend celui de l'impôt sur les BIC perçu par anticipation.

Ainsi, le taux à appliquer sur la base forfaitaire pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices perçu par anticipation en même temps que la patente est de 25 % pour les entreprises de transport public constituées sous forme de sociétés ou d'entreprises individuelles.

En tout état de cause, il reste entendu que la base imposée par anticipation lors du paiement de la patente des véhicules de transport est déductible de celle retenue dans le calcul de l'impôt sur les bénéfices à déclarer en fin d'exercice par l'entreprise.

MODALITES D'APPLICATION DU REGIME DE REDUCTION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET BENEFICES AGRICOLES EN COTE D'IVOIRE, PREVU PAR L'ARTICLE 110 DU CODE GENERAL DES IMPOTS

Note n° 01216/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

L'annexe fiscale à la loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015 a, en son article 8, apporté des précisions sur les modalités de mise en œuvre de la réduction d'impôt sur les bénéfices

prévues par les dispositions de l'article 110 du Code général des Impôts.

Il résulte de ces précisions qui visent à éviter les divergences d'interprétation du dispositif en ce qui concerne la base sur laquelle s'applique la réduction, que l'imputation s'effectue sur le résultat et non sur l'impôt lui-même.

La présente note a pour objet d'indiquer la procédure à suivre pour bénéficier de la mesure de réduction d'impôt sur les bénéfices et de clarifier, au moyen de cas pratiques, les modalités de détermination de la réduction accordée aux entreprises concernées.

I- Procédure de la demande de réduction

A- Documents à fournir

Pour bénéficier de la mesure de réduction d'impôt sur les BIC prévue par l'article 110 du Code général des Impôts, les entreprises doivent produire les documents suivants :

- un programme fournissant toutes les précisions indispensables sur la nature, l'importance et le prix de revient des dépenses prévues et présentant les données de ces investissements ;
- les états financiers de l'exercice au titre duquel les avantages sont sollicités ;
- la liste des biens et équipements à acquérir ;
- les devis estimatifs des investissements à réaliser.

B- Forme et délai de dépôt du dossier

Le dossier dont le dépôt doit être antérieur aux premières opérations d'investissement, peut être présenté à toute période de l'année.

Ce dossier, accompagné de toutes les justifications nécessaires, est adressé au Directeur général des Impôts.

L'agrément au régime de l'article 110 du Code général des Impôts est prononcé par décision du Ministre en charge du Budget sur proposition du Directeur général des Impôts. La décision est notifiée au contribuable par le Directeur général des Impôts sous pli recommandé.

Les entreprises dont le programme d'investissement est agréé, ont l'obligation de produire dans un délai de deux mois à compter de la fin de la réalisation de leurs investissements, une déclaration de fin de réalisation dudit programme, accompagnée d'un état récapitulatif des investissements réalisés.

II- Modalités d'imputation de la réduction d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles

Les entreprises agréées au régime de l'article 110 du CGI bénéficient d'une réduction d'impôt sur les BIC/BA, qui doit être imputée dans la limite de 50 % des bénéfices de chacun des exercices considérés, sur les résultats des quatre (4) exercices suivant celui de l'achèvement du programme agréé.

La déduction accordée est plafonnée à 35 % des sommes investies, pour les entreprises situées dans la région d'Abidjan qui comprend les départements d'Abidjan, d'Aboisso, d'Adzopé et d'Agboville, et à 40 % pour les autres régions.

Le montant de la réduction qui, au terme de la période quadriennale, n'a pu être imputé sur les résultats, est définitivement perdu pour le contribuable.

Exemples

Cas 1 : Entreprise située dans la région d'Abidjan

L'entreprise SIKA située à Abidjan et qui bénéficie d'un agrément au titre de l'article 110 du CGI, a achevé en 2017 ses investissements pour un montant de 100 000 000 de francs hors taxe.

La mise en œuvre de la réduction d'impôt s'opère ainsi qu'il suit :

Montant de l'investissement réalisé, **hors biens exclus** = 100 000 000 (I)

Montant de la **réduction accordée sur l'investissement réalisé** = $(I \times 35 \%) = 35\,000\,000$ de francs.

	1 ^{er} exercice d'imputation (2018)	2 ^{ème} exercice d'imputation (2019)	3 ^{ème} exercice d'imputation (2020)	4 ^{ème} exercice d'imputation (2021)
Montant de la réduction à imputer (R)	35 000 000	24 000 000	16 500 000	10 500 000
Bénéfice réalisé = B	22 000 000	15 000 000	12 000 000	25 000 000
Seuil limite de l'imputation (B x 50 %) = SL	11 000 000	7 500 000	6 000 000	12 500 000

Base imposable après réduction = Bi	11 000 000	7 500 000	6 000 000	10 500 000
Impôt sur les BIC/BA à acquitter (Bi x 25 %)	2 750 000	1 875 000	1 500 000	3 125 000
Réduction restant à imputer (R-SL) = RI	24 000 000	16 500 000	10 500 000	0

Cas 2 : Entreprise située dans les autres régions

La société BERGA a, au cours de l'exercice 2017, réalisé à Korhogo, un investissement d'un montant de 400 000 000 de francs hors taxe.

La mise en œuvre de la réduction d'impôt s'opère ainsi qu'il suit :

Montant de l'investissement réalisé, **hors biens exclus** = 400 000 000 (I)

Montant de la **réduction accordée sur l'investissement réalisé** = (I x 40 %) = 160 000 000 de francs.

	1 ^{er} exercice d'imputation (2018)	2 ^{ème} exercice d'imputation (2019)	3 ^{ème} exercice d'imputation (2020)	4 ^{ème} exercice d'imputation (2021)
Montant de la réduction à imputer (R)	160 000 000	145 000 000	120 000 000	45 000 000
Bénéfice réalisé = B	30 000 000	50 000 000	150 000 000	77 000 000
Seuil limite de l'imputation (B x 50 %) = SL	15 000 000	25 000 000	75 000 000	38 500 000
Base imposable après réduction = Bi	15 000 000	25 000 000	75 000 000	38 500 000

Impôt sur les BIC/BA à acquitter (Bi x 25 %)	3 750 000	6 250 000	18 750 000	9 625 000
Réduction restant à imputer (R-SL) = RI	145 000 000	120 000 000	45 000 000	6 500 000

Sur la période des quatre (4) exercices suivant la fin des investissements, la société BERGA a pu imputer la somme de 153 500 000 francs sur le montant de 160 000 000 de francs correspondant à la réduction dont elle devait bénéficier.

Le reliquat de 6 500 000 francs qui n'a pu faire l'objet d'imputation, est définitivement perdu et acquis au Trésor.

NB : Il convient de préciser que l'article 10 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2021-899 du 21 décembre 2021 portant Budget de l'Etat pour l'année 2022 a rehaussé de 10 000 000 de francs à 100 000 000 de francs, le montant minimum des programmes d'investissements à réaliser pour bénéficier de la mesure de l'article 110 du CGI et a **exclu désormais du bénéfice de cette mesure, les programmes d'investissements financés par des emprunts bancaires ou toute source de financement autre que le réinvestissement des bénéfices effectifs.**

TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS DES ENTREPRISES RECLASSEES D'UN REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION A UN REGIME DU REEL D'IMPOSITION

Note n° 01217/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Les entreprises qui relèvent d'un régime forfaitaire d'imposition (régime de l'entrepreneur et régime des microentreprises) peuvent être reclassées à un régime réel d'imposition lorsque leur chiffre d'affaires atteint le seuil requis pour relever de ce régime, aux sens des articles 34 et 45 du Code général des Impôts.

Les dispositions de l'article 46 du Code général des Impôts prévoient que les entreprises relevant du régime des microentreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises supérieur ou égal à 100 000 000 de francs peuvent opter avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du réel simplifié ou pour leur assujettissement à l'impôt sur

les bénéficiaires non commerciaux lorsqu'elles exercent l'une des activités visées à l'article 85 de ce Code.

Ce reclassement, lorsqu'il intervient, entraîne pour ces entreprises, au plan comptable, le passage du système minimal de trésorerie au système normal, nécessitant la production d'états financiers selon le système normal lorsque lesdites entreprises n'avaient pas au préalable adopté ce système normal.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la valeur comptable des immobilisations à inscrire à l'actif ainsi qu'aux modalités d'amortissement desdites immobilisations, les précisions suivantes sont apportées.

I- Valeur des immobilisations à inscrire à l'actif du bilan

En principe, les biens sont inscrits en comptabilité pour leur coût d'acquisition ou valeur d'origine. En ce qui concerne les immobilisations des entreprises relevant du régime de l'entrepreneur ou du régime des microentreprises, la valeur à retenir en cas de reclassement à un régime du réel est la valeur résiduelle ou la valeur comptable nette pour les biens amortissables, et la valeur d'origine ou d'acquisition pour les biens non amortissables.

Cette valeur résiduelle est obtenue par la différence entre la valeur d'acquisition et les dotations aux amortissements qui auraient pu être pratiquées suivant le mode linéaire, si l'entreprise relevait d'un régime réel d'imposition.

A défaut d'établir la valeur d'origine de ces biens par des pièces probantes, lesdits biens sont réputés totalement amortis.

II- Durée de l'amortissement fiscalement admis

L'article 48 du Code général des Impôts dispose que les dotations aux amortissements doivent être calculées selon la méthode linéaire.

Dans ce cas, la somme des amortissements effectivement pratiqués depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné, doit être égale au montant cumulé des amortissements calculés suivant le mode linéaire et répartis sur la durée normale d'utilisation.

Ainsi, la durée d'amortissement fiscalement admise correspond à la durée normale d'utilisation restant à courir. Celle-ci est décomptée à partir de la date de reclassement à un régime réel d'imposition.

Exemple

L'entreprise CIBOUE a été immatriculée en 2021 au régime de la microentreprise. Elle envisage d'acquérir en janvier 2023 des mobiliers de

bureau pour une valeur de 4 000 000 de francs toutes taxes comprises. Vu l'évolution de son chiffre d'affaires, en décembre 2025, elle envisage d'opter pour le régime du réel simplifié et être ainsi reclassée audit régime en janvier 2026, par son Centre des Impôts de rattachement.

Valeur d'origine des mobiliers de bureau (amortissables sur 10 ans) : 4 000 000 de francs.

Amortissements qui auraient pu être pratiqués sous le régime de la microentreprise : $(4\,000\,000 \times 10\%) \times 3 = 1\,200\,000$ francs.

Valeur résiduelle des mobiliers : $4\,000\,000 - 1\,200\,000 = 2\,800\,000$ francs.

Valeur à inscrire à l'actif du bilan en 2026 = 2 800 000 francs.

Période restant à courir : 10 ans - 3 ans = 7 ans.

Amortissements linéaires fiscalement admis en 2026 : $2\,800\,000 / 7 = 400\,000$ francs par an.

PRECISION RELATIVE AUX INCIDENCES DU SYSCOHADA REVISE EN MATIERE FISCALE

Note n° 01218/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Le système comptable OHADA (SYSCOHADA) révisé, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2018 pour les comptes personnels ou sociaux des entités et le 1^{er} janvier 2019 pour les comptes consolidés des groupes d'entités, apporte des modifications dans le mode de comptabilisation de certaines opérations ainsi que dans la composition et la présentation des états financiers.

Il a été constaté que dans le cadre de la souscription de leurs déclarations d'impôts, certains contribuables tirent des incidences fiscales de la nouvelle comptabilisation des opérations, sans tenir compte de la spécificité des règles fiscales.

Il convient de préciser que le SYSCOHADA révisé traitant exclusivement de la comptabilité, les règles qu'il édicte ne sont pas d'application systématique en matière fiscale.

Il s'ensuit qu'au plan fiscal, les contribuables doivent obligatoirement effectuer les retraitements nécessaires conformément aux prescriptions du dispositif et de la doctrine fiscale, avant de souscrire leurs déclarations.

En l'absence de tels retraitements extracomptables, les services sont fondés à corriger les bases d'imposition déclarées et à procéder aux redressements qui en découlent.

PRECISIONS RELATIVES AU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 108 DU CODE GENERAL DES IMPOTS PORTANT SUR LA DECLARATION DES COMMISSIONS, COURTAGES, HONORAIRES, RISTOURNES, DROITS D'AUTEUR, REMUNERATIONS D'ASSOCIES ET PARTS DE BENEFICES

Note n° 01249/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

Les contribuables sont tenus de produire diverses déclarations, concernant soit l'établissement de leurs propres impositions, soit des déclarations concernant d'autres redevables à des fins de contrôle. Il s'agit notamment des avocats, notaires, conseils fiscaux ou comptables non membres du personnel, des experts automobiles ou immobiliers, etc.

Pour la déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, droits d'auteur ou d'inventeur, etc., l'article 108 du Code général des Impôts dispose :

« 1°- Les entreprises qui, à l'occasion de l'exercice de leur activité versent à des personnes physiques ne faisant pas partie de leur personnel salarié et à des personnes morales, des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes dans les conditions prévues par l'article 127 du Code général des Impôts lorsqu'elles dépassent 50 000 francs par an pour un même bénéficiaire.

2°- Les entreprises, sociétés ou associations, qui procèdent à l'encaissement et au versement des droits d'auteur ou d'inventeur, sont tenues de déclarer dans les conditions prévues par l'article 127 susvisé le montant des sommes dépassant 10 000 francs par an qu'elles versent à leurs membres ou à leurs mandants. ».

La présente note a pour objet d'apporter des précisions sur le champ d'application de cette disposition.

1- Personnes tenues de souscrire la déclaration

L'article 108-1° du Code général des Impôts met l'obligation déclarative à la charge de toutes les entreprises quels que soient leur régime d'imposition ou leur forme juridique. Sont donc concernées aussi bien les entreprises individuelles que les sociétés.

Sont également concernés par l'obligation déclarative, les contribuables exerçant une profession non commerciale.

De même, les entreprises, sociétés ou associations, qui procèdent à l'encaissement et au versement des droits d'auteur et d'inventeur doivent souscrire la déclaration.

2- Sommes à déclarer

2.1- Sommes à déclarer visées par l'article 108-1° du Code général des Impôts

Les sommes à déclarer sont celles qui sont versées par les entreprises à l'occasion de l'exercice de leur activité, à des personnes physiques ne faisant pas partie de leur personnel salarié et à des personnes morales à titre de commissions et courtages, honoraires et vacations, ristournes commerciales, gratifications et autres rémunérations, ainsi que les droits d'auteur ou d'inventeur encaissés ou versés par les entreprises, sociétés ou associations.

Les rémunérations visées ci-dessus sont définies ci-après.

➤ Commissions et courtages

Ce sont les rémunérations payées à des commissionnaires ou à des courtiers proprement dits, ainsi que celles allouées à des intermédiaires de commerce libres, représentants de commerce n'ayant pas la qualité de salariés.

Ainsi, sont à déclarer, les sommes versées par une entreprise à des intermédiaires qui lui ont procuré des marchandises, dès lors qu'elle n'établit pas qu'il s'agit d'un complément de prix indirectement consenti au fournisseur.

Toutefois, les commissions versées aux commissionnaires agréés en Douane peuvent ne pas être déclarées à la double condition que ces commissions soient conformes à la réglementation en vigueur dans la profession et qu'elles figurent distinctement sur les factures établies par les bénéficiaires.

➤ Honoraires et vacations

Ce sont les rétributions des services rendus par les membres des professions libérales et de certains auxiliaires de Justice dont le montant n'est pas tarifé.

Sont notamment concernées, les rémunérations ci-après :

- les honoraires versés à un comptable ne faisant pas partie du personnel salarié ou à un conseil juridique et fiscal ;
- les honoraires versés à un expert-comptable ou au commissaire aux comptes de l'entreprise ;
- les honoraires versés à un avocat à l'occasion d'une consultation ou d'un procès intéressant l'entreprise ;

- les honoraires versés à un médecin chargé du service médical de l'entreprise ;
- les honoraires de toute nature versés à des notaires par les entreprises, à l'occasion de l'exercice de leur activité.

➤ **Ristournes commerciales**

Les ristournes consistent en une réduction de prix calculée sur l'ensemble des opérations faites avec un même client pour une période déterminée.

Elles concernent à titre d'exemple, les remises hors facture consenties par les entreprises de ventes en gros ou en demi-gros à leurs clients et payées à ces derniers généralement en fin d'année, soit par chèque, soit en espèces, ou par tout autre moyen, avec ou sans reçu.

Seules les remises « hors facture » doivent être considérées comme des ristournes au sens de l'article 108-1° du Code général des Impôts.

Les remises, rabais ou escomptes de caisse qui constituent une simple réduction directe de prix, n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 108-1°.

➤ **Gratifications et autres rémunérations**

Les gratifications sont des sommes d'argent remises par l'employeur au personnel pour marquer sa satisfaction au travail accompli, en plus de la rémunération qui lui est normalement due.

Les autres rémunérations comprennent notamment toutes les sommes versées à des tiers, quels que soient leur qualité, leur domicile, leur situation au regard de l'impôt et qui ne constituent pas des recettes normales d'exploitation commerciale donnant généralement lieu à l'émission de factures.

Sont concernées en particulier, les rémunérations citées à l'article 85 du Code général des Impôts, qui constituent la contrepartie de prestations intellectuelles, y compris l'assistance technique.

2.2- Sommes à déclarer visées par l'article 108-2° du Code général des Impôts

Il s'agit des droits d'auteur ou d'inventeur qui ramènent aux droits versés à un auteur ou inventeur du fait de l'utilisation ou de l'exploitation de son œuvre ou de son invention.

3- Cadre de versement des rémunérations

La déclaration visée à l'article 108-1° du Code général des Impôts porte uniquement sur des sommes versées par les entreprises à l'occasion de

l'exercice de leur activité, à des personnes physiques ne faisant pas partie de leur personnel salarié ainsi qu'à des personnes morales.

Ainsi que le précise le texte, l'obligation imposée aux intéressés est limitée à la déclaration des rémunérations qu'ils versent à l'occasion de leurs activités, c'est-à-dire en définitive, des rémunérations qui figurent normalement dans la comptabilité de leur exploitation.

Concernant les droits d'auteur ou d'inventeur, il s'agit de ceux encaissés et versés par les entreprises, sociétés ou associations à leurs membres ou mandants.

Les commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, gratifications et rémunérations entrant dans le champ d'application de l'article 108 ainsi que les droits d'auteur ou d'inventeur, doivent être déclarés quels que soient la nationalité et le domicile des bénéficiaires.

Ainsi, sont à comprendre dans la déclaration, les sommes versées à des personnes installées en Côte d'Ivoire ou hors de la Côte d'Ivoire.

4- Mode de paiement des sommes

Les sommes versées qui doivent être déclarées sont celles qui ont fait l'objet d'un paiement effectif, et non celles qui figurent en charges à payer dans la comptabilité de l'entreprise.

Le paiement peut se faire soit par versement en numéraire, soit par tout autre moyen, notamment par chèque, par virement bancaire, par voie électronique (mobile money), par inscription au crédit d'un compte courant, par remise de biens en nature et par compensation.

Les sommes réglées avec retard ne doivent être déclarées qu'au titre de l'année au cours de laquelle elles sont effectivement versées.

5- Montant des versements à prendre en compte

La déclaration est obligatoire lorsque le montant des sommes versées excède 50 000 francs par an pour un même bénéficiaire.

En ce qui concerne les droits d'auteur ou d'inventeur, le montant minimum à déclarer par an pour un même bénéficiaire est de 10 000 francs.

Pour apprécier le seuil de 50 000 francs, il y a lieu de faire masse de l'ensemble des sommes versées à un même bénéficiaire au cours de l'année civile, même si les diverses rémunérations ont des qualifications différentes ou s'il s'agit pour partie, d'avantage en nature.

En tout état de cause, l'article 46 du Livre de Procédures fiscales fait obligation aux personnes versant des honoraires et autres rémunérations de

tenir à la disposition de l'Administration, les documents comptables permettant de connaître le montant de ces versements.

La déclaration doit se faire sur une base hors taxe et mentionner pour chaque bénéficiaire, le montant total des sommes effectivement mises à sa disposition.

Il convient de préciser qu'en ce qui concerne les contribuables relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises, les états accompagnant les déclarations de résultats doivent être produits aussi bien sur support papier que par voie électronique.

6- Sanctions

L'article 108 prévoit trois niveaux de sanctions en fonction de la nature de l'irrégularité constatée.

En cas de défaut de déclaration, les sommes non déclarées ne sont pas admises parmi les frais professionnels de la partie versante. Le montant hors taxe de la charge n'est pas déductible. De même, la TVA y afférente n'ouvre pas droit à déduction.

Dans le cas où des discordances sont constatées entre les informations portées sur support papier ou sur support électronique, celles figurant sur la version papier font foi.

Toute infraction aux prescriptions de l'article 108 susvisé, entraîne l'application d'une amende fiscale de 5 000 francs par omission ou inexactitude dans les renseignements fournis.

En outre, l'article 170 du Livre de Procédures fiscales prévoit, en cas de retard ou de défaut de production de la déclaration, une amende fiscale de 1 000 000 de francs, majorée de 100 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.

Si le retard excède trois mois, l'amende est portée à 2 000 000 de francs, majorée de 200 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire. Cette amende se cumule avec celle prévue au paragraphe précédent.



CRITERES D'ASSUJETISSEMENT A L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET LES BENEFICES AGRICOLES ET A L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX

Note n° 01250/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

La présente note a pour objet de définir les critères d'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et les bénéfices agricoles (BA) et à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC).

1- Nature des activités et revenus imposables

Le Code général des Impôts énumère, en ses articles premier et 85, les professions imposables respectivement à l'impôt sur les BIC/BA et à l'impôt sur les BNC.

1.1- Activités et revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles

Aux termes de l'article premier du Code général des Impôts, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles s'applique aux bénéfices des professions commerciales, industrielles, artisanales, minières et pétrolières ainsi qu'aux bénéfices des exploitations forestières ou agricoles, réalisés en Côte d'Ivoire.

Sont donc visés par cet impôt, les bénéfices réalisés par les personnes accomplissant des actes de commerce (commerçants, artisans, industriels, etc.) et ceux des agriculteurs.

1.2- Activités et revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux

Aux termes de l'article 85 du Code général des Impôts, sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Ce sont notamment :

1.2.1- Les bénéfices des professions libérales et des titulaires de charges et offices n'ayant pas la qualité de commerçant

Ces bénéfices sont réalisés dans le cadre d'une pratique individuelle et personnelle d'une profession libérale de façon indépendante. Ceci n'exclut pas l'exercice de la profession dans le cadre d'une société de personnes ou d'une société de moyens.

Les professions libérales sont celles où l'activité intellectuelle est prépondérante et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art en toute indépendance.

Sont notamment concernées, lorsqu'elles sont exercées de façon indépendante :

- les professions médicales et paramédicales ;
- les professions juridiques et comptables (experts-comptables et comptables agréés, conseils, avocats, commissaires de justice, notaires, etc.) ;
- les professions techniques (agents généraux et agents d'assurance, architectes, urbanistes, métreurs, géomètres assimilés, chimistes, experts ingénieurs, etc.) ;
- les professions artistiques et littéraires (artistes peintres, artistes plasticiens, sculpteurs, écrivains, compositeurs, décorateurs, etc.).

Il est admis que bien qu'exerçant une profession à caractère libéral, les pharmaciens se livrant à des opérations d'achat-revente qui constituent des actes de commerce par nature, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

De même, malgré le caractère prépondérant de l'activité intellectuelle dans leur activité, les cabinets de formation professionnelle et toutes les professions libérales exercées sous la forme juridique de sociétés de capitaux, relèvent de l'impôt sur les BIC.

1.2.2- Les revenus tirés d'occupations, d'exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus

Il s'agit notamment des droits d'auteur, des produits de la propriété intellectuelle et d'une façon générale de tous les revenus ne se rattachant pas à une autre catégorie. De tels revenus sont imposables à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

1.2.3- Les revenus réalisés par les non-résidents

Aux termes de l'article 92 du Code général des Impôts, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux s'applique, sous réserve des dispositions des conventions fiscales internationales, aux revenus perçus par les personnes ne disposant pas d'installations professionnelles sur le territoire ivoirien, en rémunération de prestations de services de toute nature fournies ou utilisées sur le territoire ivoirien.

En pratique, l'impôt est perçu par voie de retenue à la source sur les rémunérations versées.

2- Critères d'imposition

Pour l'imposition des personnes exerçant les activités visées ci-dessus, le dispositif prévoit quatre régimes d'imposition, à savoir le régime du bénéfice réel normal, le régime du bénéfice réel simplifié, le régime des microentreprises et le régime de l'entrepreneur.

L'assujettissement à ces différents régimes d'imposition dépend exclusivement du niveau du chiffre d'affaires.

2.1- Notion de chiffre d'affaires et régimes d'imposition

Le chiffre d'affaires s'entend de 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 gestion de l'actif commercial, quelle que soit leur situation fiscale au regard des taxes sur le chiffre d'affaires.

Ainsi, le régime de l'entrepreneur s'applique aux personnes dont le chiffre d'affaires toutes taxes comprises est situé entre 0 et 50 millions de francs.

S'agissant du régime des microentreprises, il concerne les opérateurs exerçant les activités visées ci-dessus, dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes incluses est compris entre 50 millions et 200 millions de francs.

Les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises est situé entre 200 millions et 500 millions de francs relèvent, quant à eux, du régime du bénéfice réel simplifié d'imposition.

Enfin, tous les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises est supérieur à 500 millions de francs, relèvent du régime du bénéfice réel normal d'imposition.

Par conséquent, les régimes d'imposition susvisés s'appliquent aux opérateurs quelles que soient la nature de leurs activités ou leur forme juridique, dès lors que leurs chiffres d'affaires toutes taxes comprises se situent dans les intervalles ci-dessus.

2.2- Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux

Les contribuables relevant du régime des microentreprises et exerçant l'une des professions visées à l'article 85 du Code général des Impôts, peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, dès lors qu'ils réalisent un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises supérieur ou égal à 100 000 000 de francs.

L'option doit être exercée avant le 1^{er} février de chaque année.

Il en résulte que les contribuables exerçant l'une des professions visées à l'article 85 du Code général des Impôts, sont classés dans l'un des régimes d'imposition susvisés au regard de leur chiffre d'affaires ou éventuellement de l'option exercée.

Par conséquent, ils ne sont redevables de l'impôt sur les bénéfices qu'en fonction de leur régime d'imposition.

3- Incidence des conditions d'exercice de la profession sur la nature de l'impôt sur les bénéfices à acquitter

3.1- Professions exercées concurremment au sein d'une entreprise

Les conditions d'exercice de la profession peuvent avoir une incidence sur l'impôt dû au titre des bénéfices réalisés. C'est notamment le cas lorsque le contribuable exerce concurremment au sein d'une même entreprise, deux activités ou professions distinctes ou complémentaires dont l'une est passible de l'impôt sur les BIC et l'autre de l'impôt sur les BNC.

En principe, dans cette hypothèse, chaque catégorie de revenu est imposable dans la cédule dont elle relève (article 107 du Code général des Impôts).

Toutefois, l'ensemble des produits réalisés par le contribuable est imposé dans la catégorie des BNC si les opérations à caractère commercial sont accessoires, sont directement liées à l'exercice de l'activité relevant du BNC et constituent le strict prolongement de celle-ci.

Dans le cas inverse, les bénéfices ou revenus non commerciaux qui peuvent être rattachés à une entreprise passible de l'impôt sur les BIC sont assimilés à des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) en application de la théorie de l'accessoire. A titre d'exemple, on peut citer le cas de revenus tirés d'analyses biologiques par un pharmacien exploitant à titre principal une officine.

Cependant, lorsqu'un contribuable exerce concurremment deux activités sans liens directs relevant respectivement de l'impôt sur les BNC et de l'impôt sur les BIC, et ne tient pas deux comptabilités distinctes pour chacune d'elles, il est appliqué la théorie de l'accessoire qui suit le principal.

En pratique, ce contribuable sera imposé dans la cédule au titre de laquelle ses revenus sont prépondérants.

3.2- Moyens d'exploitation mis en œuvre

Il convient de relever que l'importance des moyens mis en œuvre par le contribuable est sans incidence pour la détermination de l'impôt applicable.

Ainsi, les bénéficiaires tirés de l'exploitation à titre personnel par un biologiste, d'un laboratoire d'analyses médicales disposant de moyens techniques importants pour l'accomplissement de son activité, demeurent passibles de l'impôt sur les BNC. Toutefois, au cas où cette personne exploiterait plusieurs laboratoires (chaîne d'établissements), elle relèverait de l'impôt sur les BIC, dans la mesure où cet exploitant spéculerait, dans ce cas, sur le travail d'autrui.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01591/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 09 mai 2022 portant sur le même objet

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES DE JUSTIFICATION DE LA MATERIALITE ET DE LA VALEUR DES SERVICES INTRAGROUPES A FAIBLE VALEUR AJOUTEE

Note n° 03013/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 202

Afin d'optimiser leur gestion au niveau global et d'améliorer les performances de leurs filiales, les groupes d'entreprises multinationales sont amenés à prendre des dispositions pour fournir en interne, un large éventail de services de soutien à leurs membres.

Ces prestations, qualifiées de services intragroupes, concernent en général des services administratifs, techniques, financiers ou commerciaux.

Dans le cadre du contrôle des prix de transfert, les sommes payées par les entreprises ivoiriennes en rémunération des services intragroupes reçus doivent, pour être déductibles pour le calcul de leur résultat imposable, être appuyées par des pièces et documents attestant de leur effectivité, ainsi que de leur caractère normal et non exagéré.

Toutefois, en pratique, lorsque ces services intragroupes sont mutualisés, c'est-à-dire lorsqu'ils sont rendus par un ou plusieurs membres du groupe multinational, au profit de plusieurs sociétés du même groupe à la fois, leur coût global est souvent réparti entre les différentes entités bénéficiaires.

Cette répartition se fait au moyen d'une clé déterminée en fonction de certains éléments, de sorte qu'il s'avère difficile pour chacune de ces entités de disposer des documents justifiant de façon individuelle l'effectivité et la valeur exacte de chaque service reçu.

Dans ces cas, les entités du groupe présentes en Côte d'Ivoire et bénéficiaires desdits services, éprouvent des difficultés pour justifier auprès de l'Administration fiscale l'effectivité et le montant précis de chaque service reçu.

Cette situation étant source de contentieux entre les services des Impôts et les sociétés ivoiriennes appartenant à des groupes multinationaux, les précisions suivantes sont apportées en ce qui concerne les modalités de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes.

I- Rappel des règles générales de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes reçus par les entreprises ivoiriennes appartenant à des groupes multinationaux

Aux termes de l'article 38 du Code général des Impôts, pour être admises en déduction pour le calcul de leur résultat imposable, les sommes versées par les entreprises ivoiriennes en rémunération de prestations de toute nature reçues d'entreprises apparentées situées hors de Côte d'Ivoire, doivent correspondre à des opérations réelles et ne pas présenter un caractère anormal ou exagéré.

En application de cette règle, la note de service n° 01511/MBPE/DGI/DLCD du 4 mai 2022 précise les modalités selon lesquelles la preuve de l'effectivité et du caractère normal et non exagéré de ces prestations intragroupes doit être apportée.

En effet, cette note précise que la production des seuls documents contractuels liant l'entité ivoirienne à l'entreprise étrangère apparentée ayant rendu la prestation intragroupe, n'est pas suffisante pour attester l'effectivité et le caractère normal et non exagéré de la prestation reçue.

Ainsi, l'entreprise ivoirienne bénéficiaire des services devra notamment produire à l'Administration fiscale, tous les éléments susceptibles d'établir que les engagements réciproques des parties impliquées dans la prestation intragroupe, ont été matériellement exécutés et que les sommes versées correspondent à la juste valeur desdites prestations.

Elle doit en outre apporter toute justification et précision sur l'importance réelle des avantages qu'elle a retirés de ces services.

Par conséquent, chaque service reçu devra être appuyé de toute la documentation pertinente, justifiant de son utilité pour l'entreprise bénéficiaire, de son effectivité et de la conformité de son coût au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire au prix qui aurait été facturé pour le même service, s'il avait été rendu entre entreprises indépendantes placées dans des conditions similaires.

Toutefois, en ce qui concerne les services dits « services intragroupes à faible valeur ajoutée », la justification de leur effectivité et de leur montant se fait selon les modalités particulières suivantes.

II- Modalités particulières de justification de l'effectivité et de la valeur des services intragroupes à faible valeur ajoutée

1. Notion de services intragroupes à faible valeur ajoutée

Sont qualifiés de services intragroupes à faible valeur ajoutée, les services remplissant les conditions ci-dessous :

a) Les services doivent constituer une fonction de soutien

Les services relevant d'une fonction de soutien portent généralement sur les services d'ordre administratif, technique, financier ou commercial tels que les services de gestion, de coordination ou de contrôle de l'ensemble des entreprises du groupe.

A titre d'exemple, peuvent constituer des services de soutien, les services portant sur la planification et la coordination des activités des filiales, le contrôle budgétaire, les conseils financiers, la centralisation de la comptabilité, la vérification et la certification des comptes, les services financiers, les augmentations de capital, les services juridiques, l'affacturage.

Sont également visés, les contrats de prêt, l'assistance pour la production, les achats, la gestion des commandes, les services aux clients, les centres d'appels, la gestion des actifs de propriété intellectuelle du groupe, les services informatiques, les services de gestion des ressources humaines et la gestion des normes de qualité, d'hygiène et de santé, etc.

b) Les services doivent être centralisés ou mutualisés

Il s'agit des services rendus par une ou plusieurs entités du groupe à plusieurs autres entités du groupe en même temps.

c) Les services ne doivent pas faire partie du cœur de métier du groupe multinational

Ces services ne constituent pas l'activité principale du groupe ni un accessoire de ladite activité et ne contribuent pas de façon significative à la constitution des bénéfices de ce groupe.

Il est précisé que la fourniture de services intragroupes à faible valeur ajoutée peut représenter le cœur de l'activité de l'entité qui les fournit, sans que cela remette en cause la définition de tels services (cas des centrales d'achat ou de trésorerie par exemple). Toutefois, de tels services ne doivent pas constituer le cœur de l'activité exercée par l'ensemble du groupe.

- d) **Les services ne doivent pas nécessiter l'utilisation d'actifs incorporels de propriété (brevets, licences, marques, modèles, etc.) uniques et de valeur ou qui ne conduisent pas à la création de tels actifs**
- e) **Les services ne doivent pas conduire à assumer ni à maîtriser des risques substantiels ou importants par le fournisseur des services ou à l'apparition d'un risque important pour ce fournisseur**
- f) **Les services ne doivent pas être rendus de façon habituelle par l'entité, à des entreprises n'appartenant pas au groupe**

En effet, lorsque des services échangés entre entités du même groupe, bien que remplissant les conditions susvisées, sont également rendus par le groupe au profit d'entreprises indépendantes c'est-à-dire n'appartenant pas audit groupe, l'on présume d'une part, que ce type de services constitue une part de l'activité du groupe et d'autre part, que ledit groupe dispose de comparables lui permettant de les valoriser au prix du marché, c'est-à-dire en appliquant le principe de pleine concurrence. Dans ce cas, la matérialité de tels services ainsi que leur valeur doivent être justifiées en appliquant les règles générales rappelées ci-dessus et non pas selon les modalités particulières qui suivent.

De même, lorsque des services correspondant à la définition des services intragroupes à faible valeur ajoutée ci-dessus, sont rendus au profit d'une seule entité du groupe, leur matérialité ainsi que leur valeur doivent également être justifiées en application des règles générales susvisées, dans la mesure où aucune clé n'est utilisée par le groupe pour répartir leur coût.

En conséquence de tout ce qui précède, ne peuvent être considérées comme des services intragroupes à faible valeur ajoutée, les catégories de services suivants :

- services constituant le cœur ou l'accessoire du métier du groupe multinational ;
- services de recherche-développement ;
- services de fabrication et de production ;
- activités commerciales liées aux matières premières ou autres matériaux utilisés dans les processus de fabrication ou de production mis en œuvre par le groupe ;
- activités de vente, de commercialisation ou de distribution des produits du groupe ;
- transactions financières ;

- activités d'extraction, d'exploration ou de transformation de ressources naturelles ;
- services d'assurance et de réassurance ;
- fonctions de direction générale, autres que les services de soutien visés ci-dessus et les activités de supervision desdits services. -

Par ailleurs, il est précisé que pour conserver la qualification de service intragroupe à faible valeur ajoutée, le service ne doit pas avoir été facturé avec une marge bénéficiaire excédant 5 % de son coût.

Ainsi, les services intragroupes facturés avec une marge supérieure à 5 % ne seront pas considérés comme étant à faible valeur ajoutée, même s'ils remplissent les conditions mentionnées aux alinéas a) à f) ci-dessus.

2. Règles de preuve de la matérialité et du montant des services intragroupes à faible valeur ajoutée

Il est précisé que les modalités particulières de justification de la matérialité et de la valeur des services intragroupes à faible valeur ajoutée ci-dessous, ne s'appliquent qu'à condition que l'entreprise bénéficiaire du service soit dans l'impossibilité de justifier, au moyen de pièces et documents individualisés, l'effectivité et la valeur précise de chaque service reçu.

Ces modalités ne s'appliquent donc que lorsque les services ont été rendus de façon mutualisée au profit de plusieurs entités du groupe et que leur coût a été réparti de façon forfaitaire, entre lesdites entités.

Par conséquent, la présente approche de justification de la matérialité et de la valeur de tels services reste optionnelle et est laissée à la discrétion du contribuable, dès lors qu'il remplit les conditions ci-dessus.

Dans ce cas, pour attester l'effectivité et le coût desdits services, les entreprises bénéficiaires établies en Côte d'Ivoire sont autorisées à produire, sur demande de l'Administration fiscale, les documents et rapports suivants :

- les contrats ou accords écrits pour la fourniture des services ainsi que les modifications à ces contrats, reflétant l'accord des différents membres du groupe multinational liés par les règles d'attribution des revenus tirés de ces services ;
- la description des catégories de services intragroupes à faible valeur ajoutée reçus ainsi que l'identité de tous les bénéficiaires et de tous les prestataires ;

- les éléments établissant que chaque catégorie de services répond bien à la définition des services intragroupes à faible valeur ajoutée ;
- la justification de la prestation de services dans le contexte de l'activité du groupe d'entreprises, ainsi que la description des avantages réels tirés ou escomptés de chacune des catégories de services ;
- les documents et calculs relatifs à la détermination du groupe de coûts directs et indirects supportés par l'ensemble des membres du groupe multinational ayant fourni chaque catégorie de services ;
- les documents et calculs relatifs à la marge appliquée, en particulier une liste détaillant toutes les catégories de services et les montants des coûts pertinents ;
- la description des clés de répartition des coûts, appliquées et les éléments établissant que ces clés produisent des résultats reflétant les avantages reçus ou escomptés, ainsi que la confirmation des marges appliquées ;
- les calculs relatifs à l'application des clés de répartition utilisées.

Il est précisé que les pièces, documents ou rapports ci-dessus visés ne sont pas à réclamer de façon systématique et cumulative par les services de contrôle, mais plutôt au cas par cas, en tenant compte des informations recherchées et de la pertinence de chaque document, au regard du cas d'espèce.

CHAPITRE 2

Impôt sur les bénéfices non commerciaux

PRECISIONS RELATIVES A LA RETENUE A LA SOURCE DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX SUR LES SOMMES VERSEES AUX MEMBRES DES PROFESSIONS LIBERALES

Note n° 01219/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Le Code général des Impôts prévoit en ses articles 95 et suivants, une retenue à la source d'impôt sur les bénéfices sur les honoraires, commissions, ristournes et rémunérations de toute nature versées aux membres des professions libérales, tels que les avocats, les commissaires de justice, les conseils juridiques et fiscaux, les comptables, les commissaires-priseurs, les notaires et les médecins.

Sont également visées les sommes versées aux collaborateurs non-salariés, aux artistes et aux enseignants vacataires.

Des controverses étant apparues quant à la forme juridique sous laquelle exerce le redevable qui subit la retenue, les précisions suivantes sont apportées.

L'objectif visé par cette retenue est une meilleure fiscalisation des membres des professions indépendantes, passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC).

Ainsi, sont exclus de la retenue, ceux qui exercent leurs activités dans le cadre d'une société de capitaux et qui sont de ce fait, assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les rémunérations versées aux membres des professions libérales exerçant sous cette forme juridique ne peuvent donc subir la retenue à la source au titre de l'impôt sur les BNC.

PRECISIONS RELATIVES A LA BASE IMPOSABLE DES RETENUES A LA SOURCE AU TITRE DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX

Note n° 01220/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Les dispositions des articles 93 à 98 du Code général des Impôts mettent à la charge de certaines personnes physiques ou morales passibles de l'impôt sur les bénéfices, l'obligation de retenir à la source pour le compte du Trésor public, 7,5 % des sommes brutes versées à titre de rémunérations à des structures ou aux personnes qui ne sont pas leurs

salariés.

Il s'agit notamment :

- des personnes exerçant des professions médicales et paramédicales ;
- des revendeurs de billets de jeux de hasard, des courtiers, intermédiaires et bénéficiaires des gains desdits jeux ;
- des enseignants vacataires et prestataires de consultance ou d'expertise.

Sont également visés certains organismes publics ou privés quels que soient leur forme juridique et leur régime fiscal.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la base imposable à retenir pour l'application du taux de 7,5 %, il est précisé que ladite base est constituée de l'ensemble des sommes versées en rémunération des prestations reçues, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

La retenue à la source au titre de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux s'applique donc sur le montant total des rémunérations brutes versées hors taxe.

Ainsi, lorsque la prestation est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, la retenue à la source ne doit s'appliquer que sur une base hors taxe.

CHAPITRE 3

Impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL DES CHARGES MIXTES AU REGARD DES IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES

Note n° 01221/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Aux termes des dispositions des articles 115 et suivants du Code général des Impôts, les revenus versés par les entreprises à leurs salariés dans le cadre d'un contrat de travail écrit ou verbal sont, sauf exonération expresse prévue par le dispositif légal, passibles des impôts sur les traitements et salaires.

Ainsi, les sommes mises à la disposition de leurs salariés par les entreprises et destinées à la couverture des charges induites par leurs activités, ne doivent pas en principe être comprises dans l'assiette de cet impôt.

Toutefois en pratique, certains montants ou moyens mis à la disposition des salariés par les employeurs servent à la fois à l'exploitation de leurs activités et constituent aussi des éléments de salaires pour les bénéficiaires, lorsqu'ils sont utilisés partiellement par ceux-ci à des fins privées.

Il s'agit de charges dites « mixtes » constituées notamment des frais de télécommunication, des frais de carburant utilisés par les employés pour leurs véhicules personnels, des frais de réparation de ces véhicules ou des loyers des immeubles, lorsqu'ils sont utilisés à la fois comme habitation et comme local professionnel par l'employé.

Des difficultés étant apparues quant aux critères de détermination de la fraction de ces charges utilisée à usage privé et à soumettre aux impôts sur les traitements et salaires, les précisions suivantes sont apportées.

Lorsque les sommes ou moyens mis à la disposition de l'employé sont utilisés exclusivement dans l'intérêt de l'entreprise, ils sont hors du champ d'application des impôts sur les traitements et salaires et constituent des charges déductibles du bénéfice imposable de l'entreprise.

Toutefois, en cas d'usage mixte, la fraction de ces charges utilisée à des fins privées par le salarié, doit être soumise aux impôts sur les traitements et salaires.

En pratique, en l'absence d'estimation précise des éléments privés des éléments professionnels, le tiers du montant total sera soumis aux ITS.

TRAITEMENT FISCAL DES FRAIS DE TRANSPORT POUR CONGES ANNUELS

Note n° 01222/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

En l'état actuel du droit positif fiscal ivoirien, les billets d'avions alloués aux salariés par leurs employeurs sont considérés comme des avantages en nature.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la portée de cette position, les précisions suivantes sont apportées, selon que le salarié bénéficie ou non d'un contrat d'expatrié.

1- Cas des salariés bénéficiant d'un contrat d'expatrié

Les salariés de nationalité étrangère bénéficient généralement de contrats de travail d'expatrié qui prévoient la prise en charge par l'employeur des frais de transport pour les congés annuels du salarié et de sa famille, à leur domicile d'origine.

Ces frais de transport qui sont indissociables du coût de recrutement d'un salarié expatrié, sont déductibles pour la détermination de la base de l'impôt sur les bénéfices de l'employeur.

Ils ne constituent pas pour autant un supplément de salaire passible de l'impôt sur les traitements et salaires. Il s'agit en effet de frais professionnels liés aux conditions de recrutement et exonérés en conséquence de l'impôt sur les salaires. La même solution s'applique aux frais de déménagement.

2- Cas des salariés ne bénéficiant pas d'un contrat d'expatrié

Les salariés ne disposant pas d'un contrat d'expatrié ne bénéficient pas de la prise en charge des frais de transport de congés annuels, puisque leur domicile est situé en Côte d'Ivoire.

Les frais de l'espèce supportés par l'employeur constituent en tout état de cause des suppléments de salaires soumis à l'impôt sur les traitements et salaires et sont déductibles pour la détermination des résultats imposables de l'employeur.



PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION D'EXPATRIE AU REGARD DES CONTRIBUTIONS DES EMPLOYEURS

Note n° 01223/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Les entreprises sont soumises aux contributions des employeurs, c'est-à-dire à la contribution à la charge des employeurs et aux taxes affectées au Fonds de Développement de la Formation professionnelle, à raison des rémunérations en argent et en nature qu'elles versent ou qu'elles mettent à la disposition de leurs salariés.

Le taux d'usage desdites contributions est fixé à 2,8 % pour le personnel local, et 12 % pour le personnel expatrié.

La présente note a pour but de préciser la notion d'expatrié au regard de ces contributions.

1- Critères de qualification

Sont considérés comme expatriés, pour l'application des contributions des employeurs, les salariés dont la situation répond aux critères ci-après.

1.1- Critère tenant au contrat de travail

Les salariés, quelle que soit leur nationalité, qui bénéficient d'un contrat de travail expatrié visé par l'agence en charge de l'Emploi Jeunes, ont nécessairement au regard de l'impôt sur les salaires, la qualité d'expatrié.

1.2- Critère tenant à la nationalité et aux conditions de rémunération

Les salariés de nationalité étrangère, bien que ne disposant pas d'un contrat de travail expatrié visé par l'agence en charge de l'Emploi Jeunes doivent être regardés au plan fiscal comme faisant partie du personnel expatrié, dès lors qu'ils occupent des fonctions de direction ou d'encadrement (cadres, chefs de chantiers, etc.) ou qu'ils perçoivent des rémunérations, avantages en nature compris, supérieures à celles habituellement perçues par les salariés de nationalité ivoirienne.

Pour l'application de cette comparaison des rémunérations, il convient de considérer la situation des salariés par catégorie professionnelle.

La circonstance que les intéressés sont recrutés en Côte d'Ivoire ne saurait suffire à leur conférer la qualité de personnel local.

2- Cas particuliers

2.1- Personnel binational

Les binationaux qui bénéficient de conditions d'emploi et de rémunération identiques à celles de leurs collègues de nationalité étrangère ont, au regard des contributions des employeurs, la qualité d'expatrié.

Tel est le cas notamment lorsque l'employeur cotise à des caisses étrangères de retraite complémentaire en raison de la nationalité étrangère que possède le binational.

2.2- Administrateurs de sociétés ivoiriennes de nationalité étrangère

Les administrateurs de sociétés ivoiriennes de nationalité étrangère remplissant les fonctions visées par l'article 232 du Code général des Impôts, ont la qualité de salariés expatriés au regard de l'impôt sur les salaires. Il s'agit des fonctions suivantes :

- membres du conseil d'administration ;
- Président Directeur général ;
- Directeur général adjoint ;
- Président du Conseil d'administration ;
- Directeur général ;
- Administrateur général ;
- Administrateur général adjoint des sociétés anonymes ;
- Administrateurs titulaires d'un contrat de travail dans la limite des sommes qui leur sont attribuées au titre de l'exécution de ce contrat de travail.

REGIME FISCAL DES INDEMNITES DE DEPART

Note n° 01224/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Les salariés qui quittent définitivement l'entreprise, perçoivent de leur employeur diverses indemnités qui ont, d'un point de vue juridique, différentes qualifications.

La présente note a pour objet de préciser le régime fiscal applicable à ces indemnités.

1- Notion

Les indemnités visées sont celles qui sont versées par l'employeur à l'occasion du départ définitif d'un salarié de l'entreprise :

- que le départ soit volontaire ou forcé ;
- que le versement au profit du salarié ait un caractère obligatoire ou facultatif ;
- quels que soient le motif invoqué et la terminologie employée (prime ou indemnité de licenciement, de rupture de contrat de travail, de départ volontaire, de départ négocié, de rupture transactionnelle, de départ à la retraite, etc.).

2- Imposition des indemnités de départ

2.1- Au regard des impôts à la charge du salarié

En principe, toutes les indemnités versées à l'occasion du départ définitif du salarié sont imposables, à l'exception des indemnités revêtant le caractère de dommages et intérêts.

Par tolérance administrative, les indemnités de licenciement dont le montant est inférieur ou égal au salaire minimum interprofessionnel garanti (SMIG) sont négligées.

2.1.1- Indemnités imposables

Il s'agit notamment :

- des indemnités légales versées en cas de cessation d'emploi (indemnités de préavis, indemnités de licenciement) ;
- de l'indemnité de départ à la retraite versée dans les conditions prévues par la réglementation sociale (Convention collective interprofessionnelle et Code du Travail), imposable dans les mêmes conditions que l'indemnité de licenciement ;
- de la prime incitative de départ à la retraite qui représente la rémunération que l'intéressé aurait perçue jusqu'à la date à laquelle il aurait pris légalement sa retraite.

2.1.2- Indemnités non imposables

Les indemnités non imposables sont :

- l'indemnité de licenciement dont le montant est inférieur ou égal au salaire minimum interprofessionnel garanti (SMIG) ;

- l'indemnité de licenciement dans la proportion de 50 % lorsque celle-ci est supérieure au salaire minimum interprofessionnel garanti (SMIG) ;
- les indemnités présentant le caractère de dommages et intérêts, c'est-à-dire les indemnités destinées à réparer un préjudice. Ces sommes revêtent le caractère d'un versement en capital. Tel est le cas des dommages et intérêts alloués par une décision de justice, des indemnités de départ négocié ou des indemnités transactionnelles.

Si les conditions de la rupture du contrat de travail sont réglées par un simple accord amiable entre les parties, il faut que le montant des différentes rémunérations qualifiées de salaire de congédiement (lequel est imposable) ne soit pas inférieur au chiffre correspondant au montant des émoluments que l'intéressé percevait eu égard à la nature des fonctions exercées ainsi qu'au délai de préavis applicable au cas particulier. Ainsi, l'indemnité spéciale versée par l'employeur (indemnité de départ négocié, indemnité transactionnelle...) ne sera exonérée en totalité que si les indemnités légales n'ont pas été sous-évaluées ;

- les frais funéraires et toutes autres indemnités de cette nature versés à cause du décès d'un employé ne sont pas soumis à l'impôt sur les traitements et salaires s'ils apparaissent, eu égard à leur montant et aux conditions dans lesquelles ils sont alloués, comme constituant un véritable secours.

2.1.3- Règles d'imposition de l'indemnité de départ

Quotité imposable

Toutes les indemnités légales sont imposables sur leur montant total. Toutefois, la fraction de l'indemnité de licenciement ou de l'indemnité de départ à la retraite à soumettre à l'impôt est fixée uniformément à la moitié de son montant.

Période d'imposition

Pour l'utilisation du barème des retenues à la source ou l'application de la règle du prorata temporis en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu perçu sur rôle, on prolongera la période rémunérée en solde de présence et de congé.

2.2- Au niveau de l'employeur

Les allègements d'impôts en matière d'indemnités de départ ne concernent que les impôts dus par les salariés.

Ces mesures ne sont pas applicables aux contributions des employeurs.

NOTION ET REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE

Note n° 01536/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La prise en compte des avantages en nature dans le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires a souvent donné lieu, en pratique, à des difficultés d'application.

La présente note a pour objet de définir la notion d'avantages en nature et d'en préciser les règles d'évaluation.

1- Définition et principe d'imposition des avantages en nature

1.1- Définition

Un avantage en nature est un bien alloué ou une prestation accordée à titre gratuit et considéré fiscalement comme un complément de rémunération accordé au salarié dans le cadre de son activité. Cette notion regroupe l'ensemble des frais supportés, en totalité ou en partie, par l'employeur pour le compte de son salarié à titre de complément de salaire. Il s'agit notamment des rémunérations consistant en la concession à titre gratuit au salarié d'un bien dont l'employeur est propriétaire ou locataire ou en la fourniture de prestations de services.

1.2- Principe d'imposition

Le Code général des Impôts en son article 118 dispose que pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant total brut des traitements, y compris les sommes mandatées au titre du pécule, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, soldes, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères proprement dits.

Ce principe général d'imposition connaît certaines limites. Lorsqu'intervient un remboursement partiel ou total par le salarié sous forme de prélèvement sur son salaire en contrepartie de l'avantage en nature accordé, le remboursement vient en diminution de la valeur imposable dudit avantage.

Les véhicules de fonction ou de service mis à la disposition du salarié ne sont pas considérés comme des avantages en nature imposable.

Les frais de transport, de congés annuels du salarié expatrié et de sa famille, de son lieu de travail à son domicile d'origine pris en charge par l'employeur, sont considérés comme indissociables du coût de recrutement du salarié expatrié et ne constituent pas un supplément de salaire

imposable à l'impôt sur les traitements et salaires. Au regard de la législation du travail, de tels frais incombent à l'employeur.

De même, les logements d'astreinte ne doivent pas être considérés comme des avantages en nature imposables. Ce sont des immeubles mis à la disposition d'un salarié pour lui permettre d'intervenir rapidement sur son lieu de travail lorsque la nécessité se présente. Ledit logement ne doit pas constituer le domicile personnel du salarié.

Ainsi, le logement fourni aux employés dans les dortoirs communs sur un vaisseau de forage ne constitue pas un avantage en nature, compte tenu des nécessités du service.

1.3- Exemples d'avantages en nature

On rencontre dans la pratique, diverses formes d'avantages en nature accordés par les employeurs à leurs salariés.

A titre d'exemple, on peut citer les avantages ci-après prévus par l'arrêté n° 1028 MEF-DGI-SLCD du 7 novembre 1996 du Ministre chargé des Finances :

- le logement ;
- le mobilier ;
- la domesticité ;
- l'électricité ;
- l'eau ;
- le téléphone à domicile ;
- le gardiennage ;
- la mise à disposition d'un véhicule n'ayant pas le caractère de véhicule de fonction ou de service. Ainsi, on notera que constitue un avantage en nature, le transport des salariés des entreprises assuré par des cars appartenant à celles-ci.

Dans ce cas, le montant des avantages en nature est déterminé par la sommation des dépenses engagées pour l'utilisation dudit véhicule (frais de carburant, frais d'entretien, assurance, vignette, visite technique, etc.). Ce montant sera réparti sur l'ensemble des salariés et sera affranchi de l'impôt à hauteur de 30 000 francs par mois pour chacun d'eux, conformément aux dispositions de l'arrêté n° 2020-012/MEPS/CAB du 30 janvier 2020 et de la note de service n° 01537/MBPE/DGI/DLCD du 4 mai 2022.

Lorsque l'employeur détermine un montant forfaitaire pour chacun des salariés bénéficiant du transport au moyen de ce véhicule, ce montant sera également affranchi de l'impôt dans la limite de la somme de 30 000 francs visée ci-dessus ;

- la fourniture gratuite de prestations diverses au salarié.

2- Modes d'évaluation

La législation en vigueur admet deux modes d'évaluation des avantages en nature :

- un mode d'évaluation forfaitaire pour les avantages en nature dont la liste est fixée par l'arrêté n° 1028 MEF.DGI.DGA.SLCD du 7 novembre 1996 ;
- un mode d'évaluation réelle pour les autres avantages.

2.1- Evaluation forfaitaire

L'évaluation forfaitaire trouve son fondement dans l'article 118 du Code général des Impôts qui dispose en son paragraphe 2 que pour la détermination des bases d'imposition, l'estimation des rémunérations allouées sous forme d'avantages en nature est opérée dans les conditions fixées par un arrêté ministériel.

Ainsi, font l'objet d'une évaluation forfaitaire, en application de l'arrêté n° 1028 MEF.DGI.DGA.SLCD du 7 novembre 1996, les avantages en nature ci-après :

- le logement et ses accessoires (mobilier, électricité, eau, climatisation, piscine). Toutefois, lorsque l'employeur loge temporairement un salarié dans un hôtel, il est admis que soit retenu comme assiette, le coût réel du logement payé par l'employeur ;
- la domesticité (gardien, jardinier, gens de maison, cuisinier).

2.2- Evaluation selon la valeur réelle

Conformément aux dispositions de l'article 118 du Code général des Impôts, les avantages en nature qui ne figurent pas dans l'énumération de l'arrêté susvisé, sont à prendre en compte pour le calcul de l'impôt sur les traitements et salaires dû par le salarié et des impôts à la charge de l'employeur, pour leur valeur réelle.

Il en est ainsi notamment :

- de la quote-part des frais de restauration payés par l'entreprise. Toutefois, ces frais sont exonérés dans la limite de 30.000 francs par mois et par salarié.
Lorsque le service de restauration est offert en dehors des cantines de l'entreprise, le bénéfice de l'exonération est subordonné à la production d'un contrat signé entre l'employeur et la structure extérieure de restauration et de la preuve de l'effectivité des dépenses effectuées dans ce cadre.
Lorsque la nourriture est fournie gratuitement par l'employeur, la valeur des repas servis présente pour les bénéficiaires, le caractère d'un supplément de salaire alloué sous la forme d'un avantage en nature. Toutefois, cette valeur est exonérée dans la limite de 30.000 francs par mois et par salarié ;
- de la prise en charge par l'employeur, des frais de voyages pour congés au profit des salariés recrutés localement ;
- de la prise en charge par l'employeur, des frais de téléphonie ou d'internet à domicile ;
- des frais de gardiennage à domicile, lorsque la prestation de gardiennage est exécutée et facturée à l'entreprise par une société de gardiennage ;
- des travaux réalisés dans le logement mis à la disposition de l'employé, lorsqu'il s'agit de travaux incombant normalement au locataire et non au propriétaire ;
- des prestations liées à l'activité de l'employeur et dont le salarié bénéficie gratuitement. L'avantage consiste en l'acquisition d'un bien ou le bénéfice d'une prestation à un prix inférieur à celui qui est pratiqué par l'entreprise à ses clients.

PRECISIONS RELATIVES A L'EXONERATION DE LA PRIME DE TRANSPORT EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES SALAIRES

Note n° 01537/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 116-10 du Code général des Impôts prévoit l'exonération des impôts sur les traitements et salaires de la prime de transport versée aux salariés, dans la limite d'un montant égal à 25 000 francs par mois et par salarié.

Cette prime, destinée à couvrir les frais inhérents au transport du salarié de son domicile à son lieu de travail, a été rehaussée à 30 000 francs par l'arrêté n° 2020-012/MEPS/CAB du 30 janvier 2020 portant revalorisation des primes mensuelles de transport des travailleurs du secteur privé.

La date de prise d'effet de la mesure a été fixée par ledit arrêté au 1^{er} août 2019.

Pour tenir compte de cet aménagement et dans l'attente de la correction par voie législative du montant exonéré, les services sont informés que la tranche exonérée de la prime de transport en matière d'impôts sur les salaires est fixée à 30 000 francs au lieu de 25 000 francs. Cette exonération s'applique au rehaussement des primes de transport effectué au titre des salaires versés à compter du mois d'août 2019.

ALLOCATIONS SPECIALES DESTINEES A COUVRIR LES FRAIS INHERENTS A LA FONCTION OU A L'EMPLOI

Note n° 01592/MBPE/DGI-DLCD du 09 Mai 2022

Aux termes des dispositions de l'article 118 du Code général des Impôts, l'ensemble des rémunérations versées au salarié sont en principe passibles de l'impôt sur les traitements et salaires.

La loi établit cependant une distinction entre les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et les autres primes et rémunérations accessoires.

Les allocations spéciales sont regardées au plan fiscal comme ne constituant pas de véritables compléments de salaires sous certaines conditions définies par la loi, et ne sont pas en totalité prises en compte dans la base imposable.

Des difficultés d'application et des divergences d'interprétation étant apparues quant aux caractéristiques de ces allocations spéciales et à leur traitement en matière d'impôt sur les traitements et salaires, les précisions suivantes sont apportées.

1- Notion

Aux termes de l'article 116 du Code général des Impôts, sont affranchies de l'impôt dans la limite du dixième de la rémunération totale, indemnités comprises, perçue par le contribuable, les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet.

Ces allocations spéciales peuvent revêtir la forme d'indemnités pour frais d'emploi ou de remboursements forfaitaires ou réels de frais engagés par le salarié dans le cadre de son activité.

A titre d'exemple, on peut citer :

- l'indemnité de transport versée à un agent commercial ;
- l'indemnité kilométrique de voiture allouée à un salarié ;
- l'indemnité de représentation.

2- Conditions d'exonération

L'exonération prévue à l'article 116 du Code général des Impôts s'applique sous les conditions cumulatives suivantes :

2.1- Les allocations doivent être spéciales

Les allocations doivent correspondre à des dépenses spéciales autres que celles susceptibles d'être couvertes par l'abattement forfaitaire de 20 % prévu à l'article 119 du Code général des Impôts. Ainsi, les dépenses professionnelles courantes, c'est-à-dire celles que doivent exposer les salariés pour être en mesure d'occuper leur emploi ou d'exercer leur fonction, ne peuvent pas donner lieu à des allocations exonérées.

A titre d'exemple, les frais de transport engagés par le salarié pour se rendre à son lieu d'emploi ou à son domicile, les frais de restauration sur le lieu de travail, les frais de documentation personnelle, constituent des frais professionnels couverts par la déduction forfaitaire de 20 %.

En revanche, les allocations exonérées sont celles qui correspondent à des dépenses professionnelles spécifiques à l'activité exercée et qui sont exposées dans l'intérêt direct de l'employeur.

Tel est le cas pour :

- les frais de déplacements professionnels du lieu de travail à un autre lieu et les frais de mission (frais de transport, d'hébergement, de restauration) ;
- les frais de vêtements spéciaux indispensables à l'exercice de l'activité ou imposés par la nature même de l'activité, ou encore par la législation du travail.

2.2- Les allocations doivent être destinées à couvrir des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi

Les allocations doivent couvrir des frais engagés dans l'intérêt exclusif de l'entreprise et qui sont occasionnés directement par l'exercice de la

profession salariée, à l'exclusion des dépenses d'ordre privé qui résultent de simples convenances personnelles.

Les allocations ou indemnités couvrant des frais incombant par nature au salarié, constituent des suppléments de salaires imposables.

Sont notamment exclus :

- les sommes versées aux travailleurs par les employeurs à l'occasion des cérémonies de décoration ou de distinction dans la limite d'un montant brute ne pouvant excéder six mois de salaire hors avantages en nature ;
- les frais de transport du domicile au lieu de travail et inversement. Toutefois, la prime versée aux salariés dans la limite d'un montant égal au prix de la carte permanente mensuelle des concessionnaires de service public de transport urbain est exonérée de l'impôt sur les traitements et salaires (arrêté n° 2020-012/MEPS/CAB du 30 janvier 2020 et note de service n° 01537/MBPE/DGI/DLCD du 4 mai 2022). Les dépenses que l'employeur consacre à la prise en charge des frais de transport en commun du personnel, dans la limite de 30 000 francs par mois et par salarié (arrêté n° 2020-012/MEPS/CAB du 30 janvier 2020 et note de service n° 01537/MBPE/DGI/DLCD du 4 mai 2022) ;
- le versement d'une indemnité de transport, d'une indemnité kilométrique, ou encore la fourniture de bons valeur à des employés dont la fonction ne requiert pas de fréquents déplacements ;
- les frais de restauration sur le lieu de travail. Toutefois, les dépenses supportées par l'employeur pour la prise en charge des frais de restauration du personnel dans les cantines de l'entreprise dans la limite de 30.000 francs CFA par mois et par salarié (art 116-17°) ;
- les frais de documentation personnelle ;
- les frais de mise à jour des connaissances professionnelles ;
- les frais supplémentaires de blanchisserie pour certaines activités particulièrement salissantes (indemnités dites de salissure) ;
- les frais supplémentaires de nourriture supportés par les salariés qui travaillent sur des chantiers très éloignés de leur lieu de travail habituel (indemnités dites de panier).

2.3- Les allocations doivent être utilisées conformément à leur objet

Les allocations, indemnités ou remboursements doivent être en rapport avec l'importance des dépenses supportées par les salariés. Cette condition exclut, sous réserve de l'application de la limite légale, que ces allocations puissent être calculées par application de pourcentages fixes ou variables aux rémunérations perçues.

Les frais engagés doivent être appuyés par des factures justificatives. En effet, les employeurs doivent, à la demande de l'Administration, justifier par tous documents et éléments, la réalité et le montant des frais spéciaux supportés par leurs salariés et établir que ces frais ont été exposés dans l'intérêt direct et exclusif de l'entreprise.

2.4- Les allocations ne doivent pas être cumulées avec des remboursements de frais réels

Les allocations ne peuvent faire double emploi avec des remboursements réels de frais ayant le même objet.

De même, pour des prestations de nature différente servies au salarié, l'employeur n'est pas autorisé à cumuler un système de remboursement réel avec celui des allocations forfaitaires. L'entreprise est tenue de pratiquer un seul mode de prise en charge de ces frais.

3- Détermination de la limite affranchie de l'impôt

L'exonération prévue à l'article 116-1° du Code général des Impôts est limitée à 10 % de la rémunération totale, indemnités comprises, hors avantages en nature.

3.1- Les éléments à retenir

Le montant à prendre en compte pour la détermination de la limite de 10 % prévue par l'article 116-1° du Code général des Impôts susvisé est la rémunération totale du salarié.

Par rémunération, il faut entendre toute somme payée en numéraire pour le prix d'un travail ou d'un service.

3.2- Les éléments à exclure

Ne sont pas à retenir pour la détermination de la fraction exonérée :

- les indemnités à caractère familial. Toutefois, les allocations d'assistance à la famille ne sont affranchies d'impôt que dans la mesure où leur versement est prévu par un texte légal ;

- la prime légale de transport exonérée (article 116-10° du Code général des Impôts) ;
- les dépenses que l'employeur consacre à la prise en charge des frais de transport en commun du personnel (article 116-16° du Code général des Impôts) ;
- les avantages en nature.

CHAPITRE 4

Impôts fonciers et prélèvements assimilés

PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES STATIONS-SERVICE AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER ET DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01543/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 153 du Code général des Impôts définit la valeur locative comme étant 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.

Des divergences d'interprétation étant apparues quant à la détermination de la valeur locative des stations-service, les précisions suivantes sont apportées.

Il convient d'indiquer que la valeur locative des stations-service s'entend du prix annuel d'occupation des installations (loyer au sens strict) convenu dans les conventions conclues par les compagnies de distribution de produits pétroliers avec les locataires-gérants. La redevance commerciale assise sur le chiffre d'affaires des locataires-gérants n'est pas à prendre en compte dans la détermination de la valeur locative des stations-service.

N.B. : La présente note remplace la note n°01544/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 mai 2022 portant sur le même objet

REGIME GENERAL DE L'IMPOT SUR LE REVENU FONCIER ET DE L'IMPOT SUR LE PATRIMOINE FONCIER DES PROPRIETES BATIES

Note n° 03018/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

La présente note précise les règles d'imposition à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties.

1- Champ d'application

Les articles 149, 150,154,155 et 157 du Code général des Impôts définissent les biens et les personnes imposables à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, ainsi que les débiteurs desdits impôts.

1.1- Biens imposables

Sont visés :

- les constructions ;

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

a) Constructions

L'article 149 du Code général des Impôts considère comme constructions, les maisons, fabriques, manufactures, usines, et en général tous les immeubles construits en maçonnerie, fer ou bois, fixés au sol à demeure. Sont assimilées à des constructions, les installations telles que les réservoirs, cuves, bacs, que ces installations soient utilisées pour des activités industrielles, commerciales, ou de prestations de services.

L'impôt sur le revenu foncier et l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties sont calculés à raison de la valeur locative de l'année précédente de ces propriétés et sur la base de la déclaration qui en est faite par le propriétaire ou le possesseur. Il s'ensuit que les constructions achevées en cours d'année ne sont imposables qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant la date d'achèvement.

S'agissant des entreprises, les constructions non achevées au 31 décembre et qui figurent en immobilisations en cours dans leurs bilans, sont imposables à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties au 1^{er} janvier de l'année d'imposition au taux de 10 % de la valeur locative.

b) Terrains à usage commercial ou industriel

Les terrains non cultivés employés à usage commercial ou industriel, tels que les chantiers, lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature, ainsi que les dépendances immédiates de ces terrains, sont imposables à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties. On peut déduire de cette règle les conséquences suivantes :

- les terrains non bâtis appartenant aux entreprises, lorsqu'ils ne sont pas affectés à un usage commercial ou industriel, sont imposables à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties ;
- les terrains cultivés ne sont pas imposables à l'impôt foncier à l'exception des plantations d'hévéa, de palmier à huile, de cocotier, de café, de cacao, d'anacarde, de banane, de mangue, d'ananas, de canne à sucre, de citron, de papaye ou de fleurs ou exploitées par des personnes morales ou des entreprises agro-industrielles ou encore appartenant à des personnes physiques, à condition que leur superficie soit au moins de 100 hectares dans ce dernier cas.

Conformément à l'article 151-7° du Code général des Impôts, les immeubles servant aux exploitations agricoles pour loger les animaux et serrer les récoltes sont exonérés. 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 loger les animaux.

1.2- Personnes imposables et débiteurs de l'impôt

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu foncier, sont imposables :

- le propriétaire ;
- le possesseur ;
- l'usufruitier ;
- l'emphytéote ;
- le locataire.

a) Le propriétaire

Est considéré comme propriétaire celui qui détient un titre de propriété sur un terrain ou un immeuble. Il s'agit en effet, de celui qui, conformément aux droits de propriété, a la possibilité de donner l'immeuble à bail.

b) Le possesseur

Le possesseur s'entend de toute personne qui détient un droit partiel de propriété sur un bien donné, c'est-à-dire celui qui est en possession d'un titre provisoire en vue de la propriété ou de l'occupation de l'immeuble, telle qu'une autorisation temporaire d'occupation du domaine public ou privé. Le possesseur est imposé dans les mêmes conditions que le propriétaire.

c) L'usufruitier

Il s'agit de toute personne bénéficiant d'un droit d'usage sur un bien donné et qui en tire les fruits. En cas d'usufruit, le nom de l'usufruitier figure sur l'avis d'imposition à la suite du propriétaire.

d) L'emphytéote

C'est le bénéficiaire du contrat de bail appelé emphytéose caractérisé par sa longue durée. L'emphytéote se trouve dans une situation de quasi-propriété.

2- Détermination de la valeur locative

L'article 153 du Code général des Impôts définit la valeur locative et indique la démarche pour déterminer cette valeur.

2.1- Définition de la valeur locative

Aux termes de l'article 153 du Code général des Impôts, 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.

2.2- Démarche pour la détermination de la valeur locative

La démarche préconisée par le Code général des Impôts pour la détermination de la valeur locative, doit être rigoureusement suivie. Elle procède par étapes selon l'ordre ci-après.

- **Référence au bail**

La valeur locative est déterminée au moyen de baux authentiques ou de locations verbales passées dans des conditions normales entre un propriétaire et un locataire. Il en résulte que le loyer ne doit pas être sous-évalué en raison de liens particuliers ou de collusion entre le bailleur et le locataire.

A cet égard, 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 de conditions normales entre le propriétaire et le locataire.

- **Méthode de comparaison**

En l'absence de baux ou 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 la comparaison autorise notamment l'Administration à recourir au prix au m² en fonction de la localisation du bâtiment. Cette référence doit être retenue en tenant compte de différents paramètres, dont notamment la consistance de l'immeuble et son état.

- **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 à la méthode d'évaluation. Celle-ci consiste en :

- l'évaluation de la valeur vénale du bien. En pratique, l'Administration retient la valeur brute au bilan avant amortissement. Toutefois, elle est autorisée à 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 moyen d'intérêt à la valeur vénale.

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 %.

✓ **Cas des établissements hôteliers**

S'agissant des établissements hôteliers, la valeur locative qui est retenue pour calculer l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, est déterminée à partir d'un revenu locatif annuel auquel on fait un abattement pour tenir compte de la quote-part des charges normalement supportées par l'exploitant (telles que l'électricité, le lavage, le repassage, etc.). La méthode suivante est retenue :

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

b) La base d'imposition à l'impôt sur le revenu foncier et l'impôt sur le patrimoine foncier est égale à :

- pour les établissements de moins de 3 étoiles (1 et 2 étoiles),
Revenu locatif annuel x 10 % ;
- pour les autres établissements (à partir de 3 étoiles),
Revenu locatif annuel x 20 %.

Pour la détermination du revenu locatif des établissements hôteliers qui relèvent du régime du réel normal d'imposition ou du réel simplifié d'imposition, 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.

REGLES D'IMPOSITION DES IMMEUBLES SOUS BAIL EMPHYTEOTIQUE AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER

Note n° 01545/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Le contrat de bail emphytéotique, en raison de la diversité de son objet et des redevances qui y sont attachées, est quelquefois source de difficultés pour l'emphytéote et le bailleur, quant à la détermination de l'impôt foncier à acquitter. Ces difficultés portent notamment sur le sort des redevances versées et sur la méthode d'évaluation de la base imposable.

La présente note a pour objet de préciser les règles applicables en la matière.

I- Personnes imposables en cas de bail emphytéotique

Aux termes de l'article 154 du Code général des Impôts, en cas de bail emphytéotique, l'impôt est dû par le bailleur en raison du loyer perçu et par le preneur ou l'emphytéote pour les constructions édifiées.

Par ces dispositions, il faut entendre que les redevables de l'impôt foncier des immeubles sous bail emphytéotique sont à la fois le propriétaire qui donne à bail son bien en raison des loyers qui lui sont versés et le locataire ou preneur dit emphytéote, sur la base des constructions édifiées sur ledit bien.

II- Base d'imposition

1- Principe de détermination de la base imposable en matière d'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties

Les terrains non bâtis sous bail emphytéotique sont imposés sur leur valeur vénale à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties en ce qui concerne le locataire ou preneur dit emphytéote.

En ce qui concerne l'impôt dû par le bailleur, la base imposable est constituée du loyer perçu sur ces terrains non bâtis.

La valeur vénale des terrains est déterminée, en ce qui concerne les terrains urbains situés dans l'étendue d'une agglomération déjà existante ou en voie de formation et compris dans les limites des plans de lotissement régulièrement approuvés, par les commissions communales nommées par arrêté du Ministre en charge du Budget.

En ce qui concerne les autres terrains, c'est-à-dire ceux qui, se trouvant en dehors du périmètre des agglomérations susvisées, sont destinés à l'établissement de maisons d'habitation, factoreries, comptoirs avec leurs aisances et dépendances, lorsque lesdites constructions ne se rattachent pas à une exploitation agricole imposable, la valeur vénale est déterminée aux moyens des actes translatifs de propriété concernant les terrains imposables ou les terrains voisins, ou à défaut d'actes translatifs, par voie d'estimation directe.

L'article 153 du Code général des Impôts, qui prévoit trois méthodes successives d'évaluation de la valeur de l'immeuble, n'est donc pas applicable pour la détermination de la valeur vénale des propriétés non bâties sous bail emphytéotique.

2- Cas des terrains sous bail emphytéotique ayant fait l'objet de constructions par l'emphytéote

Lorsque l'emphytéote aménage des constructions ou autres installations sur les terrains nus qui lui sont donnés à bail emphytéotique, il est assujéti à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties dans les conditions de droit commun.

L'impôt est déterminé sur la valeur locative des constructions conformément aux dispositions de l'article 153 du Code général des Impôts.

Aux termes de cet article, la valeur locative est déterminée par référence aux contrats authentiques ou de locations verbales passées

dans les conditions normales. A défaut, l'évaluation est établie par comparaison avec des locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu. Le cas échéant, la valeur locative est déterminée par voie d'appréciation directe.

Lorsque le contrat de bail emphytéotique prévoit le reversement d'une redevance à titre de loyer, cette redevance est retenue comme valeur locative pour la détermination de l'impôt sur le revenu foncier dû par le bailleur.

3- Cas des terrains nus affectés à un usage commercial ou industriel sous bail emphytéotique

L'article 150 du Code général des Impôts dispose que les terrains affectés à un usage commercial ou industriel sont passibles de l'impôt sur le revenu foncier.

Il résulte de cette disposition que les terrains sous bail emphytéotique affectés à un usage commercial ou industriel sont assujettis à l'impôt sur le revenu foncier au nom de l'emphytéote.

La valeur locative est, dans ce cas, déterminée comme en matière de terrains bâtis dans les conditions de droit commun, conformément aux dispositions de l'article 153 du Code général des Impôts.

Aux termes de ces dispositions, la valeur locative des terrains à usage industriel ou commercial est déterminée à raison de l'usage auquel ils sont affectés. Il s'agira donc d'appliquer la méthode d'appréciation directe.

Il est rappelé que cette méthode consiste à appliquer à la valeur du bien inscrit au bilan, des coefficients variables selon chaque nature de bien auquel le terrain se rattache (cf. note de service relative au régime général de la contribution des patentes).

4- Sort de la redevance acquittée à titre de loyer par l'emphytéote

Le contrat de bail emphytéotique est assorti du paiement d'une redevance annuelle calculée notamment en fonction de la superficie et du prix du mètre carré indiqué dans le contrat et mise à la charge de l'emphytéote.

Cette redevance versée à titre de loyer par l'emphytéote au bailleur constitue la base imposable à l'impôt sur le revenu foncier dû par le bailleur.

Cette redevance contractuelle est à distinguer de celle perçue par l'Etat ou ses démembrements pour occupation du domaine public

ou privé.

CRITERES DE DETERMINATION DE LA RESIDENCE SECONDAIRE

Note n° 01546/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 158 du Code général des Impôts fixe le taux de l'impôt sur le patrimoine foncier applicable à la résidence secondaire à 3 %. Ce taux ne s'applique qu'à une seule résidence secondaire. L'impôt sur le revenu locatif n'est pas applicable à la résidence secondaire.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la définition de la résidence secondaire, les précisions suivantes sont apportées.

Est considéré comme résidence secondaire, l'immeuble d'habitation qui remplit cumulativement les critères suivants :

- être improductif de revenus fonciers ;
- être totalement à la disposition du propriétaire qui, à tout moment peut s'y rendre et l'occuper à temps partiel. La présence des ascendants ou des descendants en ligne directe du propriétaire et/ou de son personnel de maison, dans la propriété, ne fait pas obstacle à ce critère, dès lors que le propriétaire dispose toujours de la possibilité d'y séjourner.

Les propriétaires dont l'immeuble remplit les critères susénumérés doivent se faire établir auprès de la Direction du Cadastre, un certificat de résidence secondaire.

En ce qui concerne le lien de parenté en ligne directe des occupants de la résidence, il est établi par tout acte d'identification faisant foi (extrait d'acte de naissance, carte d'identité, etc.).

La situation géographique est sans importance dans la détermination de la résidence secondaire. Celle-ci peut être située à n'importe quel endroit du territoire ivoirien (soit dans la même commune, ville, ou le même village que l'habitation principale, soit en dehors).

Aux fins d'imposition au taux particulier de 3 %, un contribuable ne peut déclarer qu'une seule résidence secondaire.

Une habitation anciennement mise en location peut être considérée comme une résidence secondaire, dès lors qu'il est mis fin à cette location par la résiliation du contrat de bail ou de location verbale et que les conditions énumérées ci-dessus sont remplies.

Lorsque la résiliation du contrat de bail ou de location verbale intervient en cours d'année et que les conditions sont remplies, l'imposition à titre de

résidence secondaire est établie à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

PRECISIONS RELATIVES AUX PERSONNES ASSUJETTIES A LA TAXE DE VOIRIE, D'HYGIENE ET D'ASSAINISSEMENT

Note n° 01547/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 166 du Code général des Impôts prévoit une taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement à la charge des propriétaires exonérés de l'impôt sur le patrimoine foncier et de l'impôt sur le revenu foncier des propriétés bâties, des représentations diplomatiques et assimilées et des entreprises bénéficiaires des avantages du Code des Investissements et d'autres codes particuliers.

Des hésitations s'étant fait jour quant aux personnes assujetties à cette taxe, la présente note a pour objet d'apporter les précisions suivantes.

I- Personnes redevables de la taxe

Sont soumises à la taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement, les personnes physiques ou morales bénéficiaires d'exemption temporaire ou permanente de l'impôt foncier en raison de leur activité, de leur statut juridique ou de dispositions particulières. Il s'agit notamment des :

- ambassades et organismes assimilés (organisations internationales, etc.) ;
- entreprises bénéficiaires des avantages fiscaux du Code des Investissements ;
- entreprises bénéficiaires des avantages des Codes minier et pétrolier ;
- entreprises bénéficiaires d'avantages fiscaux issus de conventions particulières conclues avec l'État ;
- entreprises bénéficiaires des avantages fiscaux temporaires prévus par le Code général des Impôts ;
- établissements privés d'enseignement (préscolaire, primaire, secondaire, supérieur et technique) ;
- établissements privés de formation professionnelle ;
- fondations et associations reconnues d'utilité publique ;

- associations et confessions religieuses pour leurs propriétés autres que les lieux de culte ;
- sociétés d'Etat visées à l'article 151 du Code général des Impôts.

Il est précisé que l'exonération totale ou partielle en matière d'impôt foncier est sans incidence sur le paiement de la taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement qui reste due.

II- Détermination de la base imposable

Aux termes des dispositions combinées des articles 152 et 166 du Code général des Impôts, la taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement est calculée à raison de la valeur locative de l'année précédente des propriétés qui y sont soumises.

La valeur locative s'entend du 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 conformément à l'article 153 du Code général des Impôts.

L'article 153 susvisé indique une procédure pour déterminer la valeur locative. Celle-ci, qui doit être rigoureusement suivie, consiste à procéder par progression selon l'ordre ci-après :

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

PRECISIONS RELATIVES A L'ARTICLE 151-7 DU CODE GENERAL DES IMPOTS PORTANT EXEMPTION D'IMPOTS FONCIERS SUR DES IMMEUBLES SERVANT AUX EXPLOITATIONS AGRICOLES POUR LOGER LES ANIMAUX ET SERRER LES RECOLTES

Note n° 01548/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 151-7 du Code général des Impôts prévoit une exemption d'impôts fonciers en ce qui concerne les immeubles servant aux exploitations agricoles pour loger les animaux et serrer les récoltes.

Des divergences d'interprétation étant apparues quant au sens à conférer à la conjonction de coordination « et » dans le membre de phrase « exploitations agricoles pour loger les animaux et serrer les récoltes », il est précisé qu'il s'agit d'un « et » exclusif et non d'un « et » inclusif.

Par conséquent, pour que l'exemption prévue par le dispositif précité soit pleinement applicable, les immeubles concernés doivent servir soit à loger les animaux, soit à serrer les récoltes ou, qu'au sein desdits immeubles, ces deux types d'activités s'exercent de manière simultanée.

CHAPITRE 5

Contribution des patentes et des licences

PRECISIONS RELATIVES A LA CONTRIBUTION DES PATENTES DES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC

Note n° 01225/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Des hésitations et des divergences d'interprétation étant apparues quant à la détermination de la patente des entreprises de transport public exerçant leurs activités par voie terrestre, les précisions suivantes sont apportées.

Aux termes des dispositions de l'article 265 du Code général des Impôts, la contribution des patentes se compose d'un droit sur le chiffre d'affaires et d'un droit sur la valeur locative.

Toutefois, contrairement au droit sur le chiffre d'affaires des entreprises commerciales en matière de patente, qui est assis sur l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par ces entreprises, celui des entreprises de transport public de personnes ou de marchandises est dû par véhicule de transport en service.

En effet, l'article 272 du Code général des Impôts précise que, s'agissant des véhicules de transport de personnes, le droit sur le chiffre d'affaires par voiture est égal à 50 400 francs majorés de 2 520 francs par place, celle du conducteur non comprise.

En ce qui concerne les véhicules de transport de marchandises, ce droit s'élève pour chaque véhicule, à la somme de 37 800 francs majorée de 1 008 francs par tonne de charge utile au-dessus de 2 tonnes ; une fraction de tonne étant comptée comme une tonne entière.

En ce qui concerne les véhicules à moteur à deux ou trois roues à usage de transport public de personnes ou de marchandises, ce droit s'élève par an à 20 000 francs pour les véhicules à deux roues et à 25 000 francs pour les véhicules à trois roues. Il est majoré de 1 500 francs par attelage ajouté au véhicule.

Ainsi, en matière de transport public, le droit sur le chiffre d'affaires n'est pas calculé à partir du chiffre d'affaires total ou des recettes brutes hors taxes tel que prévu par les dispositions de l'article 267 du Code général des Impôts.

Au droit sur le chiffre d'affaires déterminé dans les conditions prévues par les articles 272 et 273 ter du Code général des Impôts, s'ajoute le droit sur la valeur locative, lorsque les entreprises de transport exploitent des gares ou des espaces aménagés leur appartenant ou qu'elles louent.

Lorsqu'il est dû, le droit sur la valeur locative est déterminé suivant les dispositions de l'article 275 du Code précité.

En ce qui concerne le paiement de la contribution des patentes des entreprises de transport, il peut être effectué auprès de toutes les recettes des Impôts divers, quel que soit le lieu d'immatriculation ou de rattachement initial du contribuable.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01226/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 12 avril 2022 portant sur le même objet

PRECISIONS RELATIVES AUX MESURES DE SOUTIEN AUX PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES INSTITUEES EN MATIERE D'IMPOTS FONCIERS ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 03014/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Diverses mesures de faveur ont été prises par l'Etat au profit des petites et moyennes entreprises en matière d'impôts fonciers et de contribution des patentes, afin de favoriser leur promotion, notamment lors du démarrage de leurs activités.

Ainsi, en vue d'apporter des solutions aux problèmes spécifiques que ces entreprises rencontrent, les articles 179 et 280 du Code général des Impôts prévoient à leur profit, un certain nombre d'avantages, à savoir :

- la réduction de 25 % de l'impôt foncier pendant deux ans à compter de leur date de création, en cas de paiement dudit impôt dans les délais ;
- l'extension de cette mesure, lorsque ces entreprises acquièrent des immeubles pour les besoins de leur exploitation, après leur création ;
- l'exonération de la contribution des patentes pendant cinq ans à compter de leur date de création.

La présente note précise le contenu de ces mesures ainsi que la catégorie d'entreprises visées.

A. Entreprises visées

Les mesures de soutien susvisées ne s'appliquent qu'aux petites et moyennes entreprises.

Aux termes de l'article 113 du Code général des Impôts, sont considérées comme petites et moyennes entreprises, les entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises, inférieur à un milliard (1 000 000 000) de francs.

Ces entreprises, qui peuvent être constituées sous forme individuelle ou sous forme de sociétés (SA, SARL, etc.) relèvent soit des services d'assiette des impôts divers lorsque leur chiffre d'affaires toutes taxes comprises est inférieur à 500 millions de francs, soit de

la Direction des moyennes Entreprises pour celles dont le chiffre d'affaires toutes taxes comprises est situé entre 500 millions de francs et 3 milliards de francs.

B. Avantages accordés

Les avantages accordés portent sur :

- la réduction de 25 % de l'impôt foncier sur les immeubles affectés à l'exploitation, au titre des deux années suivant celle de la création de la PME ;
- l'extension de la réduction aux immeubles acquis par les PME après leur création pour les besoins de leur exploitation ;
- l'exonération de la contribution des patentes au profit des PME pendant cinq ans à compter de la date de leur création.

Les conditions du bénéfice des avantages susvisés ainsi que l'étendue desdits avantages sont précisées ci-dessous.

1- Conditions du bénéfice des avantages

1.1 En ce qui concerne l'impôt foncier

Pour bénéficier de la réduction de 25 % du montant de l'impôt sur le revenu foncier et/ou de l'impôt sur le patrimoine foncier, les entreprises concernées doivent d'une part, correspondre à la définition des PME prévue à l'article 113 du Code général des Impôts et d'autre part, acquitter l'impôt dans les délais légaux.

A cet effet, le dispositif précise que l'impôt doit être acquitté en deux fractions égales, au plus tard le 15 mars et le 15 juin de l'année d'imposition.

Par conséquent, la réduction susvisée ne s'applique pas aux arriérés d'impôts.

1.2 En ce qui concerne la contribution des patentes

Les entreprises éligibles au bénéfice de l'exonération de la contribution des patentes sont les petites et moyennes entreprises relevant d'un régime réel d'imposition (RSI ou RNI), à savoir celles qui réalisent un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises, supérieur à 200 millions et inférieur à un milliard de francs.

Sont par conséquent exclues du bénéfice de la mesure, les petites et moyennes entreprises relevant du régime des microentreprises ou du régime de l'entrepreneur.

2- Contenu des avantages

2.1- En matière d'impôt foncier

L'alinéa 3 de l'article 179 du Code général des Impôts accorde aux PME nouvelles, une réduction de l'impôt sur le revenu foncier et/ou de l'impôt sur le patrimoine foncier de 25 % à raison des immeubles leur appartenant servant à leur exploitation.

La réduction susvisée s'applique au moment du paiement de l'impôt, au montant de chaque fraction acquittée dans les délais légaux. En cas de non-respect des échéances susmentionnées, le contribuable perd le bénéfice de la réduction et s'expose à des pénalités de retard prévues à cet effet.

Cette réduction s'applique au montant de l'impôt dû au titre des deux premières années, à compter de la date de création de l'entreprise.

Cet avantage est également étendu aux immeubles acquis par ces entreprises pour les besoins de leur exploitation, sur un délai de deux ans à compter de la date d'acquisition desdits immeubles.

2.2- En matière de contribution des patentes

L'article 280-36 du Code général des Impôts accorde aux PME, l'exonération de la contribution des patentes sur une période de cinq ans à compter de l'année de leur création.

Exemple 1

La société AB, créée le 08 janvier 2022, a un chiffre d'affaires prévisionnel de 700 000 000 de francs et est propriétaire d'un immeuble qu'elle affecte à ses activités.

Elle effectue sa déclaration foncière, le 15 janvier 2022 conformément à la loi.

Aux termes de cette déclaration foncière et de l'avis d'imposition y afférent, l'impôt foncier sur cet immeuble s'élève à 400 000 francs.

La première fraction de son impôt foncier devra être payée au plus tard le 15 mars 2022 et la seconde, au plus tard le 15 juin de la même année.

Le montant de chaque fraction s'élève à 200 000 francs.

La société AB bénéficiera de la réduction de 25 % sur le montant de chaque fraction, à condition qu'elle soit acquittée dans le délai légal susvisé.

Le bénéfice de cette réduction court pendant deux ans à compter de la date de création de l'entreprise, soit au titre de l'impôt foncier dû en 2022 et en 2023.

Par ailleurs, si la société AB acquiert un immeuble en 2023, soit un an après sa date de création, elle bénéficiera également de cette mesure de réduction de l'impôt foncier pendant deux ans à compter de la date d'acquisition de cet immeuble.

Exemple 2

En matière de contribution des patentes, la société AB bénéficiera de l'exonération de ladite contribution pendant cinq ans à compter de l'année de sa création.

En pratique, elle sera exonérée de cette contribution au titre des années 2022, 2023, 2024, 2025 et 2026.

Elle acquittera donc la contribution des patentes pour la première fois au titre de l'année 2027.

NOTION D'ETABLISSEMENT EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01227/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

L'article 266 du Code général des Impôts dispose que la contribution des patentes est due par établissement. Cette contribution est exigible quelle que soit la forme de l'établissement (établissement secondaire, entrepôt, point de vente, etc.).

Par établissement, il convient d'entendre un organisme complet, vivant de sa vie propre et constituant un centre d'affaires dans lequel s'effectuent, d'une manière régulière et permanente, les actes essentiels de la profession.

Il est caractérisé en général par les éléments suivants :

- l'existence de locaux appartenant à l'entreprise (magasins ou boutiques) ;
- l'emploi d'un personnel particulier ou tout au moins, d'un préposé spécial ayant des pouvoirs plus ou moins étendus ;
- l'existence d'une clientèle propre ;
- la tenue d'une comptabilité.

Ces éléments caractéristiques ne sont pas cumulatifs. L'un ou l'autre peut donc faire défaut, sans que cela ne remette en cause la qualification d'établissement.

Lorsque plusieurs entreprises prennent en partage le même local, chaque entreprise est réputée posséder un établissement dans ce local.

Dans ce cas, le droit sur la valeur locative dû par établissement est calculé sur la part de la valeur locative imputable à chacun d'eux.

TRAITEMENT FISCAL DES ENTREPOTS AU REGARD DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01228/MBPE/DGI-DLCD du 12 Avril 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant au traitement des entrepôts en matière de contribution des patentes, la présente note apporte les précisions suivantes.

La contribution des patentes est due par établissement. Elle se compose d'un droit sur le chiffre d'affaires et d'un droit sur la valeur locative. Dans le cas des entrepôts, seul le droit sur la valeur locative est exigible.

La notion d'entrepôt doit être entendue au sens strict à savoir, un bâtiment logistique, une installation où aucune vente n'est réalisée et, par conséquent, aucun chiffre d'affaires ne peut y être rattaché.

L'entrepôt ne doit servir qu'à l'entreposage, au stockage ou au conditionnement de marchandises, d'intrants, de matières premières, de sources d'énergie, ou d'éléments divers utilisés par l'entreprise.

Ainsi, les enlèvements par les clients de marchandises dans un local, ne sont pas de nature à faire perdre le caractère d'entrepôt à celui-ci, sauf s'il est établi que des ventes sont réalisées sur le site de l'entrepôt et lui sont rattachables. Il en résulte que pour que le local garde sa qualification d'entrepôt, les ventes doivent avoir été réalisées en amont dans un établissement distinct de l'entrepôt.

Les locaux satisfaisant à ces critères seront considérés comme des entrepôts. Pour la détermination de la patente y afférente, seul le droit sur la valeur locative est exigible.

Le principe de la perception d'un minimum de droit sur le chiffre d'affaires prévu par l'article 267 du Code général des Impôts ne leur est pas applicable. Les contribuables sont donc dispensés de remplir sur la déclaration de patente de ces entrepôts, la rubrique relative au droit sur le chiffre d'affaires.

Il reste entendu que les entrepôts ne doivent faire l'objet de déclarations séparées que lorsqu'ils sont distincts de l'établissement principal de l'entreprise.

PRECISIONS RELATIVES A L'IMPOSITION DES VEHICULES AFFECTES AU TRANSPORT DU PERSONNEL, DES ELEVES OU DES CLIENTS D'HOTELS

Note n° 1245/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

Les entreprises exerçant l'activité de transport de personnes sont assujetties, au titre de la contribution des patentes, à un droit sur le chiffre d'affaires fixé par l'article 272-1 du Code général des Impôts, en fonction du mode de transport et du nombre de places.

A la pratique, des entreprises et des établissements privés d'enseignement ou des hôtels mettent à la disposition de leur personnel, de leurs élèves ou de leurs clients, des véhicules affectés à leur transport.

Des hésitations étant apparues quant à l'imposition ou non de ces véhicules à la contribution des patentes, les précisions suivantes sont apportées.

1. En ce qui concerne les véhicules affectés au transport du personnel

Les véhicules appartenant à une entreprise et affectés au transport de son personnel ne sont pas soumis à la contribution des patentes.

Cette activité s'analyse en un transport privé de personnes, même si elle donne lieu au paiement partiel ou total du prix de transport par ledit personnel.

Ce régime s'applique également aux véhicules pris en location directe par des entreprises pour le transport de leur personnel même si l'entreprise de location est une entreprise de transport public de personnes.

Toutefois, le bénéfice de cette mesure n'est accordé qu'aux véhicules pris en location et exclusivement affectés au transport du personnel de l'entreprise.

2. En ce qui concerne les véhicules affectés au transport des élèves ou étudiants

Lorsque les établissements privés utilisent leurs propres véhicules pour le transport de leurs élèves ou étudiants, ils effectuent un transport privé de personnes.

A ce titre, cette activité n'est pas passible de la contribution des patentes due par les entreprises de transport.

Il en est de même des véhicules pris en location directe par lesdits établissements lorsque ces véhicules sont exclusivement réservés au transport de leurs élèves ou étudiants.

A contrario, lorsque les véhicules susvisés servent à la fois au transport des élèves ou étudiants et au transport public de personnes, ils sont imposés à la patente dans les conditions de droit commun. Cette solution s'applique également aux véhicules de transport du personnel visés au 1 ci-dessus.

3. En ce qui concerne les véhicules pris à crédit-bail

Les véhicules pris à crédit-bail par les entreprises pour le transport de leur personnel ou par les établissements privés pour le transport de leurs élèves ou étudiants, ne sont pas soumis à la contribution des patentes, avant ou après la levée de l'option dès lors que lesdits véhicules assurent le transport du personnel de l'entreprise ou des élèves et étudiants.

Les différents régimes susvisés s'appliquent également aux véhicules affectés par les hôtels pour le transport de leurs clients.

A toutes fins utiles, il convient de préciser que l'activité de location de véhicules est une prestation de services soumise en tant que telle à la taxe sur la valeur ajoutée conformément aux dispositions des articles 339 et suivants du Code général des Impôts.

PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DU DROIT SUR LA VALEUR LOCATIVE DES ENTREPRISES EXERCANT DANS LE MEME LOCAL DES ACTIVITES EXEMPTÉES ET DES ACTIVITES IMPOSABLES A LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01251/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

Aux termes des dispositions de l'article 274 du Code général des Impôts, le droit sur la valeur locative servant au calcul de la contribution des patentes, est établi sur la base de la valeur locative des locaux utilisés dans le cadre de l'exercice de la profession.

Dans certains cas, ces locaux professionnels sont affectés à la fois à l'exercice de professions imposables et de professions exemptées de la contribution des patentes.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la détermination de la valeur locative à retenir pour le calcul du droit sur la valeur locative de tels locaux professionnels, les précisions suivantes sont apportées.

Pour la détermination du droit sur la valeur locative des locaux dans lesquels sont exercées concurremment des activités exemptées et des activités imposables à la contribution des patentes, la valeur locative à prendre en compte est celle se rapportant aux locaux affectés à l'exercice de l'activité imposable.

Dans l'impossibilité de déterminer de façon distincte la partie du local affectée à l'activité imposable, une valeur locative est forfaitairement déterminée et elle correspond au rapport du chiffre d'affaires de l'activité imposable sur le chiffre d'affaires global.

Ce ratio est appliqué à la valeur locative globale, pour la détermination de la valeur locative imposable.

En tout état de cause, la valeur locative globale ne peut être retenue pour la détermination du droit sur la valeur locative.

Exemple

Une société exerce concurremment dans un même local, une activité d'épargne et de crédit, exemptée de la contribution des patentes, ainsi qu'une activité de transfert d'argent, soumise audit impôt.

Le chiffre d'affaires total généré par les deux activités s'élève à 250 000 000 de francs, se décomposant comme suit :

- 50 000 000 de francs au titre de l'activité d'épargne et de crédit ;
- 200 000 000 de francs au titre de l'activité de transfert d'argent.

La valeur locative de l'ensemble des locaux affectés à l'exercice desdites activités est évaluée à 100 000 000 de francs.

La valeur locative à prendre en compte pour la détermination du droit sur la valeur locative s'établit comme suit :

- Détermination de la quote-part imposable dans le chiffre d'affaires global :
Chiffre d'affaires imposable/Chiffre d'affaires global
= 200 000 000/250 000 000
= 0,8 ; soit 80 %.
- Détermination de la valeur locative
Valeur locative globale = 100 000 000 de francs
Valeur locative imposable = 100 000 000 x 0,8 = 80 000 000 de francs.

Valeur locative imposable = 80 000 000 de francs.

La valeur locative devant servir de base au calcul du droit sur la valeur locative de cet établissement, est donc de 80 000 000 de francs.

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES D'IMPOSITION DES CLOISONS A LA CONTRIBUTION DES PATENTES ET A L'IMPOT FONCIER

Note n° 01252/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

La note de service relative au régime général de la contribution des patentes précise que toutes édifications assimilées à des constructions, telles que les installations destinées à abriter des personnes ou des biens, les conteneurs servant de local d'exploitation ou d'habitation, les installations de stockage et les cloisons de séparation fixes, sont passibles de l'impôt foncier et de la contribution des patentes.

Toutefois, en ce qui concerne les cloisons, il est constaté que certains services d'assiette et de contrôle les imposent systématiquement à l'impôt foncier et à la contribution des patentes sans tenir compte du fait qu'elles sont fixées au sol ou non.

Il est précisé que toutes les cloisons fixées au sol à demeure ou retenues au sol par des dispositifs fixés à demeure (cloisons coulissantes, pliantes, amovibles, etc.) doivent être imposées comme des constructions.

Ne sont donc pas imposables à la contribution des patentes et à l'impôt foncier, les cloisons qui ne sont pas fixées au sol à demeure ou retenues par des dispositifs non fixés au sol à demeure.

REGIME GENERAL DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01538/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

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'occupation 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.

PRECISIONS RELATIVES AU DROIT SUR LA VALEUR LOCATIVE DES LOUEURS ET PRENEURS DE FONDS

Note n° 01539/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

En matière de contribution des patentes, le Code général des Impôts dispose en son article 274 que le droit sur la valeur locative est notamment établi sur la valeur de location des bureaux, magasins, autres locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession.

En ce qui concerne les loueurs de fonds, l'article 275 du même Code prévoit que le droit sur la valeur locative applicable pour la détermination

de la contribution des patentes à leur charge, est assis sur la valeur locative des locaux loués.

Des hésitations s'étant fait jour quant aux éléments constitutifs de l'assiette à prendre en compte pour le calcul du droit sur la valeur locative des redevables concernés, les précisions suivantes sont apportées.

Conformément aux dispositions de l'article 275 précité, le droit sur la valeur locative des loueurs de fonds est calculé sur la base des redevances perçues du preneur et des bureaux qu'ils exploitent effectivement pour l'exercice de leurs activités. Les immobilisations figurant à leur bilan et mis en location sont exclues du droit sur la valeur locative.

En effet, la valeur locative des installations mises en location et immobilisées, inscrite au bilan des loueurs de fonds, ne peut être utilisée pour la détermination de la contribution des patentes à leur charge.

S'agissant de la contribution des patentes du preneur de fonds, il convient de préciser que le droit sur la valeur locative auquel il est soumis, est assis sur le montant des loyers versés au loueur de fonds.

PRECISIONS RELATIVES A LA PATENTE D'ACHETEURS DE PRODUITS LOCAUX

Note n° 01540/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Dans le cadre de la constitution de leurs dossiers d'agrément, les acheteurs de produits locaux, notamment de café et de cacao sollicitent auprès des services, la délivrance d'une attestation d'exonération de patente pour leur première année d'exercice.

La présente note apporte les précisions suivantes.

L'article 287 du Code général des Impôts prévoit que la patente d'acheteurs de produits locaux est due pour l'année entière sans fractionnement, quelle que soit l'époque à laquelle le patentable entreprend ou cesse son commerce.

Par ailleurs, la cotisation exigible devra être payée au plus tard quinze (15) jours après la date de l'ouverture officielle de la principale campagne ou la date de fixation du prix d'achat de ces produits.

Il en résulte qu'aucune exonération n'est prévue en matière de patente d'acheteurs de produits locaux.

En conséquence, il ne peut être délivré d'attestation d'exonération de patente aux nouveaux acheteurs desdits produits.

**PRECISION RELATIVE A L'ASSUJETTISSEMENT DES
CONTRIBUABLES RELEVANT DU REGIME DE L'ENTREPRENANT ET
DU REGIME DES MICROENTREPRISES A LA CONTRIBUTION DES
LICENCES**

Note n° 01542/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Aux termes de l'article 300 du Code général des Impôts, toute personne ou toute société se livrant à la vente en gros ou en détail de boissons alcooliques ou fermentées, soit à consommer sur place, soit à emporter, est assujettie à un droit de licence pour chaque établissement de vente, sans réduction pour les succursales.

Des hésitations s'étant fait jour quant à l'application de la contribution des licences aux contribuables relevant du régime de l'entrepreneur et du régime des microentreprises, les précisions suivantes sont apportées.

A l'analyse combinée des dispositions des articles 280-19 et 300 du Code général des Impôts, il ressort que les redevables de la taxe communale de l'entrepreneur, de la taxe d'État de l'entrepreneur et de l'impôt des microentreprises ne sont pas assujettis à la contribution des licences.

En effet, ne sont recherchés en paiement de ladite contribution que les contribuables relevant d'un régime réel d'imposition, c'est-à-dire imposés sous le régime du bénéfice réel simplifié ou du bénéfice du réel normal.

Titre deuxième

Impôts indirects

CHAPITRE PREMIER

Taxes sur le chiffre d'affaires

MODALITES DE DECLARATION ET DE PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PAR VOIE DE CHEQUES SPECIAUX DU TRESOR

Note n° 01136/MBPE/DGI-DLCD du 06 Avril 2022

Dans le cadre de la réalisation de certains projets financés totalement ou en partie par l'Etat, il a été mis en place un mécanisme de paiement différé de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en lieu et place de l'exonération de ladite taxe. Ainsi, la TVA grevant la part de l'Etat dans ces projets, est acquittée par voie de chèques spéciaux du Trésor.

En vue d'assurer un meilleur encadrement de l'utilisation des chèques spéciaux du Trésor, l'arrêté interministériel n° 285/MEF/SEPMBPE du 02 mai 2019 portant procédures relatives aux chèques spéciaux du Trésor a été pris.

Aux termes des dispositions de l'article 2 dudit arrêté, le chèque spécial du Trésor est un moyen de paiement émis par la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique (DGTCP) en vue du règlement de la TVA et/ou des droits de Douane dus sur les acquisitions de biens et services, dans le cadre de projets financés totalement ou cofinancés par l'Etat, à l'exclusion de tout autre impôt ou taxe notamment des taxes communautaires perçues par la Direction générale des Douanes.

Toutefois, au regard des retards d'exécution des budgets des différentes structures de l'Etat initiatrices de ces projets, la mise à disposition des chèques spéciaux du Trésor intervient postérieurement à l'exigibilité de la TVA facturée et encaissée dans ce cadre.

Des hésitations s'étant fait jour quant aux modalités de déclaration et de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée par voie de chèques spéciaux du Trésor, les précisions suivantes sont apportées.

I- Modalités de déclaration et de paiement différé de la TVA

A- Notion de paiement différé de la TVA

Le paiement différé de la TVA consiste à reporter l'exigibilité de ladite taxe à la date de réception des chèques spéciaux du Trésor par le Receveur des Impôts.

B- Champ d'application du paiement de la TVA par chèques spéciaux du Trésor

Sont éligibles au régime du paiement différé de la TVA par voie de chèques spéciaux du Trésor, les entreprises titulaires d'un marché public avec l'Etat et exerçant une activité soumise à ladite taxe.

Ce mode de paiement s'applique à l'entreprise titulaire du marché avec l'Etat ainsi qu'à ses sous-traitants suivant les dispositions de l'arrêté portant attribution du marché.

Par ailleurs, les chèques spéciaux du Trésor peuvent être émis au profit d'une ou de plusieurs entreprises tierces en cas de désistement de l'entreprise titulaire du marché public.

Dans ce cas, l'entreprise titulaire du marché avec l'Etat peut demander le transfert du bénéfice des chèques spéciaux du Trésor au profit de ses fournisseurs, de ses sous-traitants ou des parties au projet.

C- Procédure de déclaration de la TVA

La déclaration de la TVA dans le cadre du paiement de ladite taxe par voie de chèques spéciaux du Trésor se fait en deux étapes à savoir celle visant à l'obtention des chèques spéciaux du Trésor et l'étape relative à l'apurement de la dette.

La mise à disposition des chèques spéciaux du Trésor en vue du paiement de la TVA suppose que le contribuable fournisseur qui conclut un marché avec l'Etat de Côte d'Ivoire, déclare la TVA en mentionnant sur l'entête de l'imprimé, le numéro de référence de la facture émise.

Ainsi, pour être valable, cette déclaration doit revêtir le visa du Receveur du service des Impôts de rattachement, après présentation de la copie de la facture mentionnant le montant de la TVA facturée.

La déclaration validée par le Receveur des Impôts est déposée auprès de la Paierie générale de la Dette publique (PGDP).

Après cette étape et lorsque le chèque est émis, le Trésor le transmet au Receveur des Impôts du service des Impôts de rattachement du contribuable qui procède à la régularisation de la TVA issue des déclarations préalablement effectuées.

II- Modalités de paiement et de suivi de la TVA par voie de chèques spéciaux du Trésor

A- Procédure de paiement de la TVA par les chèques spéciaux du Trésor

La prise en charge du chèque spécial du Trésor se fait en trois étapes, à savoir la saisie dudit chèque dans le Système intégré de Gestion des Impôts en Côte d'Ivoire (SIGICI), son rattachement à la déclaration de TVA et son traitement comptable.

1- La saisie du chèque spécial du Trésor dans le SIGICI

Le chèque spécial du Trésor reçu des services de la PGDP est intégré par les services de la Recette dans le SIGICI.

L'opération d'intégration du chèque spécial du Trésor consiste à saisir les références et le montant de ce chèque dans le système afin de permettre son rattachement à la déclaration de TVA initialement déposée pour paiement.

2- Le rattachement du chèque spécial du Trésor

Il consiste à effectuer une opération courante de paiement en rattachant le chèque préalablement saisi, à la déclaration correspondante dans le SIGICI.

Après cette opération, une quittance de paiement est générée et remise au contribuable comme preuve du paiement de la TVA, sur présentation de la copie du chèque spécial. Ce chèque fera l'objet ensuite d'un traitement comptable.

3- Le traitement comptable du chèque spécial du Trésor

A la fin de chaque journée comptable, les services du poste comptable assignataire éditent les différents documents comptables, notamment le T29 CI, qui est le journal divisionnaire retraçant ce type de recettes.

Les chèques sont ensuite transmis à la Recette principale des Impôts (RPI) accompagnés des différents documents comptables y afférents en vue de leur traitement dans l'application ASTER pour le paiement de la TVA.

Après le traitement comptable dans le progiciel ASTER, les chèques spéciaux du Trésor sont retournés à la Paierie générale de la Dette publique (PGDP).

B- Suivi du paiement de la TVA par chèques spéciaux du Trésor

Les entreprises ayant bénéficié de la suspension et du différé de paiement de la TVA ont l'obligation de transmettre chaque trimestre, à la Direction générale des Impôts, un état récapitulatif de leurs acquisitions de biens et services.

Cet état doit être produit au plus tard le 15 du mois suivant la fin de chaque trimestre civil.

Le défaut de production de l'état entraîne l'application des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

PROCEDURE DE DELIVRANCE DES ATTESTATIONS DE SUSPENSION, D'EXONERATION ET DE NON-ASSUJETTISSEMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN MATIERE D'AGREMENT A L'INVESTISSEMENT

Note n° 01246/MBPE/DGI/DLCD-DOA du 13 Avril 2022

Les dispositions de l'article 4 de l'ordonnance n° 2018-646 du 1^{er} août 2018 portant Code des Investissements, telle que modifiée par l'ordonnance n° 2019-1088 du 18 décembre 2019, prévoient au profit des entreprises éligibles au régime d'agrément à l'investissement en phase d'implantation, les avantages fiscaux suivants :

- la suspension temporaire de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les acquisitions de biens, services et travaux pour les assujettis à la TVA ;
- l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les acquisitions de biens, services et travaux pour les activités non assujetties.

Les conditions et modalités d'application du régime de suspension et d'exonération de la TVA en matière d'agrément à l'investissement ont été définies respectivement par l'arrêté n° 0016/MPMBPE du 05 février 2020 et l'arrêté n° 0250/MPMBPE du 02 juin 2020.

Aux termes desdits arrêtés, l'application de la suspension et de l'exonération de la TVA en régime intérieur est subordonnée à la délivrance par la Direction générale des Impôts, d'une attestation de suspension ou d'une attestation d'exonération de la TVA selon qu'il s'agit d'une activité assujettie ou non à ladite taxe.

La présente note a pour objet de décrire la procédure de délivrance de ces attestations.

Elle présente également la procédure de délivrance de l'attestation de non-assujettissement à la TVA qui doit être fournie aux entreprises agréées au titre d'une activité non assujettie, pour bénéficier de l'exonération auprès des services douaniers en cas d'importation.

I- Procédure de délivrance de l'attestation de suspension et de l'attestation d'exonération de TVA

A- Champ d'application

1- Les bénéficiaires

- **En ce qui concerne la procédure de délivrance de l'attestation de suspension de la TVA**

Sont éligibles à la procédure de délivrance de l'attestation de suspension de la TVA, les entreprises bénéficiant du régime d'agrément à l'investissement, en phase de création ou en phase de développement d'une activité assujettie au régime de la TVA.

- **En ce qui concerne la procédure de délivrance de l'attestation d'exonération de la TVA**

La procédure de délivrance de l'attestation d'exonération de la TVA s'applique aux entreprises agréées, en phase de création ou en phase de développement d'une activité non assujettie au régime de la TVA.

2- Les biens, services et travaux concernés

La suspension ou l'exonération de la TVA porte sur les biens, services et travaux acquis à l'importation ou en régime intérieur par les entreprises agréées, pendant la phase d'implantation.

B- Services gestionnaires

1- La Direction des Opérations d'Assiette (DOA)

Les demandes d'attestation de suspension ou d'exonération de la TVA en matière d'agrément à l'investissement sont formulées auprès de la Direction des Opérations d'Assiette.

- **Les pièces à fournir**

La demande d'attestation de suspension ou d'exonération de la TVA adressée au Directeur des Opérations d'Assiette (DOA) sur un formulaire administratif, doit être accompagnée :

- de l'original et de la copie du certificat d'agrément ;

- de trois spécimens de signature dont celui du dirigeant de l'entreprise agréée et ceux de deux autres personnes habilitées ;
 - de l'hologramme de sécurité personnalisé (sticker sécurisé) à apposer sur la copie originale de l'attestation ;
 - de la photocopie de la déclaration fiscale d'existence (DFE) et du rapport de localisation délivré par le service des Impôts de rattachement compétent.
- **L'instruction et la délivrance des attestations de suspension ou d'exonération de la TVA**

La Direction des Opérations d'Assiette vérifie que :

- les biens, services et travaux pour lesquels la suspension ou l'exonération de TVA est sollicitée, entrent dans le champ d'application des dispositions susvisées ;
- la liquidation du montant de la taxe est conforme à la législation en vigueur ;
- les pièces produites à l'appui de la demande sont conformes.

Le contrôle effectué par la DOA aboutit, en cas d'avis favorable, à l'établissement d'une attestation de suspension ou d'exonération de la TVA.

Toute demande incomplète ou non fondée en droit est rejetée. La décision du rejet indiquant les motifs est notifiée au requérant par écrit.

L'attestation de suspension ou d'exonération de la TVA est signée et délivrée par le Directeur des Opérations d'Assiette dans un délai de 72 heures (jours ouvrés) à compter de la date de dépôt de la demande et une copie est transmise à la Direction des Systèmes d'Information, pour publication en ligne.

2- La Direction des Systèmes d'Information

La Direction des Systèmes d'Information publie sur le site internet de la Direction générale des Impôts, les références des attestations dont les copies lui sont transmises par la DOA, afin de permettre la vérification de l'authenticité de ces documents, à travers la consultation en ligne via le portail fiscal « <http://e-impots.gouv.ci> ».

C- Portée des attestations de suspension et d'exonération de la TVA

• En ce qui concerne l'attestation de suspension de la TVA

L'attestation de suspension de la TVA a pour effet de différer en phase d'implantation, le paiement de la TVA lors de l'acquisition de biens, services et travaux par les entreprises agréées, exerçant une activité taxable.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 2 de l'arrêté n° 0016/MPMBPE du 05 février 2020 susvisé, le régime de suspension de la TVA consiste à reporter pendant la phase d'investissement, l'exigibilité de la TVA grevant les acquisitions de biens, services et travaux desdites entreprises, tant en régime intérieur qu'à l'importation.

Pour ces entreprises, le paiement de la TVA est suspendu pendant la phase de réalisation du programme d'investissement agréé mais exigible lors de l'exploitation de l'activité.

• En ce qui concerne l'attestation d'exonération de la TVA

L'attestation d'exonération de la TVA est prévue pour les entreprises bénéficiaires du régime d'agrément à l'investissement, en phase de création ou de développement d'une activité non assujettie au régime de la TVA.

Pour ces entreprises, la TVA est exonérée pendant la phase de réalisation du programme d'investissement agréé conformément à l'article 2 de l'arrêté n° 0250/MPMBPE du 02 juin 2020 tant en régime intérieur qu'à l'importation.

II- Procédure de délivrance de l'attestation de non-assujettissement à la TVA pour les opérations d'importation

A- Champ d'application

1- Les bénéficiaires

Conformément aux dispositions de l'article 4 de l'arrêté n° 0250/MPMBPE du 02 juin 2020, l'attestation de non-assujettissement à la TVA est requise des entreprises bénéficiaires d'agrément en phase de création ou de développement d'activité non assujetties au régime de la TVA. Cette attestation est délivrée dans le cadre de la mise en œuvre de l'exonération lors de leurs opérations d'importation.

2- La portée de la mesure

L'attestation de non-assujettissement permet de justifier auprès des services douaniers, de l'activité non assujettie à la TVA exercée par l'entreprise agréée afin de bénéficier de l'exonération de la TVA.

B- Service gestionnaire compétent

La Direction des Opérations d'Assiette est le service compétent pour la délivrance de l'attestation de non-assujettissement à la TVA aux entreprises dont l'activité n'est pas soumise à ladite taxe, qu'elles soient agréées en phase de création ou de développement d'activité.

Ainsi, le requérant doit adresser au Directeur des Opérations d'Assiette (DOA) une demande d'attestation de non-assujettissement sur un formulaire administratif prévu à cet effet.

La demande doit être accompagnée :

- de l'original et de la copie du certificat d'agrément ;
- de la photocopie de la déclaration fiscale d'existence (DFE) et du rapport de localisation délivré par le service des Impôts de rattachement compétent.

La DOA délivre l'attestation de non-assujettissement à la TVA dans un délai de 72 heures (jours ouvrés), à compter de la date de dépôt de la demande.

Par jours ouvrés, il convient d'entendre les jours effectivement travaillés dans une entreprise ou une administration (généralement du lundi au vendredi inclus), à l'exception des jours de repos hebdomadaires (samedi et dimanche) et des jours fériés habituellement non travaillés.

EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) ET DE LA TAXE SUR LES OPERATIONS BANCAIRES (TOB) PAR VOIE D'ATTESTATION

Note n° 01247/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

Aux termes de l'article 383 bis du Code général des Impôts, l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est mise en œuvre par voie d'attestation en ce qui concerne les opérations effectuées par certains opérateurs et organismes.

Cette exonération, prévue par la législation fiscale et organisée par des textes particuliers, est mise en œuvre notamment à travers la délivrance préalable d'attestations au bénéficiaire sur sa demande, à charge pour lui de les communiquer à son fournisseur.

La présente note a pour objet d'apporter des précisions sur les règles relatives au traitement des dossiers de demandes d'exonération de la TVA et de la taxe sur les opérations bancaires (TOB) par voie d'attestation.

I- Champ d'application

1- Personnes visées

La procédure d'attestation d'exonération de TVA et de TOB s'applique :

- aux représentations diplomatiques et assimilées accréditées en République de Côte d'Ivoire bénéficiant, sous réserve de réciprocité, d'exonération en matière de TVA et de TOB ;
- aux entreprises réalisant des programmes de construction de logements à caractère économique et social ou agréés au régime des grands investissements dans le secteur de l'habitat ;
- aux organisations internationales et organisations non gouvernementales (ONG) ayant conclu un accord de siège ou d'établissement avec la République de Côte d'Ivoire et dont le régime fiscal prévoit une exonération de la TVA et/ou de la TOB ;
- aux entreprises de production énergétique en vertu des conventions et des textes qui fixent leur régime fiscal ;
- au Centre national de Recherche agronomique pour l'acquisition des matériels et équipements de recherche dont la liste est fixée par arrêté conjoint du Ministre en charge de la Recherche scientifique et du Ministre en charge du Budget ;

La procédure d'attestation d'exonération de TVA et de TOB s'applique également :

- aux entreprises minières titulaires de permis d'exploitation, jusqu'à la date de la première production commerciale ;
- aux entreprises minières titulaires de permis d'exploitation et bénéficiant d'une convention leur accordant l'exonération de TVA par voie d'attestation ;
- aux entreprises titulaires d'un contrat de partage de production pétrolière en phase d'exploration ou d'exploitation ;
- aux entreprises titulaires d'un contrat de prestations de services classées en régime pétrolier ;
- aux entreprises titulaires d'un contrat de prestations de services classées en régime minier ;

- aux entreprises affiliées et aux sous-traitants agréés des entreprises minières et pétrolières susvisées ;
- d'une façon générale, à toutes les personnes bénéficiant d'exonérations en matière de TVA dont la mise en œuvre est prévue par voie d'attestation par une convention, un texte légal ou réglementaire.

NB : Il est précisé que dans la mesure où les entreprises minières en phase de recherche ne concluent pas de conventions avec l'État dans le cadre de leurs activités de recherche et d'exploration minière, elles et leurs sous-traitants ne peuvent plus bénéficier de la procédure d'attestation annuelle unique d'exonération.

2- Biens et services concernés

L'exonération porte sur la TVA et la TOB concernant les biens et services limitativement énumérés.

Ainsi, bénéficiant de l'exonération par voie d'attestation :

- les biens et services acquis par les représentations diplomatiques et assimilées, sous réserve de réciprocité ;
- les achats importants des organisations internationales et des organisations non gouvernementales. Par achats importants, il convient d'entendre les acquisitions des biens et services d'un montant supérieur ou égal à 100 000 francs hors taxes (HT) ;
- les biens et services acquis par les sociétés productrices d'énergie, les sociétés agro-industrielles, la SIR, la SMB et les structures de certains Ministères et qui sont directement liés à leurs activités.

En ce qui concerne les entreprises pétrolières, les ventes et services exonérés sont ceux directement liés à la recherche, à l'exploration, au développement, à la production, au transport ou au stockage.

Il est précisé que concernant les entreprises minières, seuls bénéficient de l'exonération en matière de TVA, les ventes et services directement liés au développement, à la production ou au stockage, à l'exclusion de ceux afférents à la recherche et à l'exploration.

Sont donc exclus de l'exonération :

- les acquisitions de biens et services n'ayant aucun lien avec l'objet des organisations internationales et organisations non gouvernementales ;

- les biens et services n'ouvrant pas droit à déduction conformément aux dispositions légales en vigueur.

II- Dispositif de gestion et de contrôle des exonérations

1- Dispositif de gestion

1.1- Services compétents

Les services compétents en matière de gestion des exonérations de TVA et de TOB par voie d'attestation sont les suivants :

- la Direction des Opérations d'Assiette (Sous-Direction des Exonérations et des Régimes spéciaux) pour la gestion des exonérations fiscales portant sur la TVA et la TOB accordées aux représentations diplomatiques et assimilées, aux organisations internationales et entreprises installées dans les zones franches ;
- la Direction des grandes Entreprises pour la mise en œuvre des exonérations accordées aux entreprises pétrolières et minières, aux sociétés affiliées et à leurs sous-traitants ainsi qu'aux autres entreprises relevant de sa gestion courante ;
- la Direction des moyennes Entreprises en ce qui concerne les exonérations accordées aux entreprises relevant de sa gestion courante ;
- les Directions régionales des Impôts s'agissant des exonérations accordées aux entreprises relevant de leur gestion courante.

1.2- Procédure

La délivrance des attestations de TVA et de TOB obéit :

- à une procédure générale de délivrance des attestations d'exonération, applicable aux entreprises de tout secteur d'activités ; ou
- à une procédure de délivrance de l'attestation annuelle unique d'exonération, réservée aux entreprises minières, pétrolières, à leurs sociétés affiliées et sous-traitants agréés, ainsi qu'aux entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ayant signé une convention avec le Gouvernement ivoirien.

1.2.1- Procédure générale de délivrance des attestations d'exonération de TVA

Cette procédure s'applique à toutes les entreprises bénéficiant d'une exonération de TVA par voie d'attestation, lorsqu'elles ne sont pas des

entreprises minières, pétrolières, des sociétés affiliées ou sous-traitants agréés de telles entreprises, ou encore lorsqu'elles ne sont pas des entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ayant signé une convention avec le Gouvernement ivoirien.

Trois étapes sont prévues dans cette procédure, à savoir :

- la demande d'attestation d'exonération ;
- l'instruction et la délivrance des attestations d'exonération ;
- l'utilisation des attestations d'exonération.

a) Première étape : Demande d'attestation d'exonération

- **Production d'un état prévisionnel des acquisitions de biens et services**

Les bénéficiaires de l'exonération de la TVA et de la TOB par voie d'attestation doivent déposer à la Direction compétente, au plus tard le 30 novembre de chaque année, une déclaration portant sur la liste des biens et services susceptibles d'être acquis au cours de l'année suivante.

Cette liste, conforme au modèle proposé par l'Administration, doit faire apparaître distinctement la nature et les quantités des biens à acquérir, le nom du fournisseur, le coût estimatif, la TVA exigible et le visa du fournisseur.

- **Pièces à fournir**

Le dossier de demande d'attestation d'exonération comprend les pièces suivantes :

- une demande d'attestation datée et signée, formulée selon le modèle prescrit par l'Administration fiscale ;
- la liste des biens et/ou services objet de la demande. Cette liste conforme au modèle établi par l'Administration fiscale, doit faire apparaître distinctement le nom ou la raison sociale du fournisseur, le numéro et la date de la facture, la nature des biens acquis, le coût hors taxes, la TVA exigible et le montant toutes taxes comprises (TTC) ;
- les factures proforma ou définitives d'achat hors taxes des biens et/ou services conformes aux dispositions fiscales en vigueur ;
- la liste récapitulative des factures ;
- le bordereau de livraison des biens tels que le ciment, le fer à béton, les tôles, le bois, etc. Ce bordereau doit mentionner

obligatoirement le nom, le numéro de compte contribuable et l'adresse du transporteur, ainsi que le lieu de livraison des biens ;

- un spécimen de la signature des personnes habilitées à signer les demandes d'attestations au nom du bénéficiaire.

b) Deuxième étape : Instruction et délivrance des attestations d'exonération

- **Instruction**

La Direction compétente vérifie que :

- les biens et services mentionnés sur la liste jointe à la demande par l'entrepreneur, sont prévus par les textes accordant l'exonération ;
- la liquidation du montant de la taxe est conforme à la législation en vigueur ;
- les pièces produites à l'appui de la demande sont correctes et complètes ;
- le fournisseur est immatriculé au fichier des contribuables de la Direction générale des Impôts.

Le contrôle effectué par ladite Direction aboutit, en cas d'avis favorable, à l'établissement d'une attestation d'exonération de TVA à la signature du Directeur compétent.

Toute demande incomplète ou non fondée en droit est rejetée. Le rejet est notifié par écrit au requérant.

- **Délivrance de l'attestation**

L'attestation d'exonération est signée et délivrée par le Directeur des Opérations d'Assiette, le Directeur des grandes Entreprises, le Directeur des moyennes Entreprises ou le Directeur régional. Elle comporte obligatoirement un hologramme ou sticker de la Direction générale des Impôts.

Une copie de l'attestation d'exonération de TVA ou de TOB est transmise aux services d'Assiette des Impôts gestionnaires des dossiers des fournisseurs.

c) Troisième étape : Utilisation des attestations d'exonération

L'original de l'attestation d'exonération délivrée par le Directeur compétent doit être produit par le bénéficiaire à son fournisseur. Cette attestation d'exonération est jointe, à titre de justificatif, à la déclaration de

TVA ou de TOB du fournisseur relative à la période de réalisation de l'opération.

L'attestation d'exonération ainsi délivrée n'est valable que pour les opérations d'achat de biens et de services qui y sont visées. Il s'ensuit que le bénéficiaire devra demander une nouvelle attestation toutes les fois qu'il envisage d'acquérir d'autres biens ou services exonérés.

1.2.2- Procédure de délivrance des attestations annuelles uniques d'exonération de TVA

Cette procédure s'applique uniquement aux entreprises minières, pétrolières, à leurs sociétés affiliées et sous-traitants agréés ainsi qu'aux entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ayant signé une convention avec le Gouvernement ivoirien et leurs sous-traitants visés dans la convention.

• Pièces à fournir

Les demandes d'attestation d'exonération de TVA faites par les bénéficiaires susvisés doivent comporter les pièces suivantes, selon la qualité du demandeur :

- la copie de l'agrément signé par l'Administration en charge des Mines à savoir, la Direction générale des Mines et de la Géologie, en ce qui concerne les entreprises minières ;
- la copie du contrat de prestations signé entre la société et son sous-traitant ;
- l'extrait des dispositions de la convention minière ou du contrat de partage de production pétrolière concernées par la demande et comportant les références de ladite convention ou dudit contrat ainsi que sa date et son numéro ;
- la copie de la convention signée entre l'entreprise et le Gouvernement ivoirien prévoyant l'exonération de TVA par voie d'attestation ;
- trois (3) spécimens de signatures à apposer sur la copie de l'attestation unique authentifiée ;
- la liste des principaux fournisseurs de biens et services de l'entreprise ;
- la liste des sous-traitants ou prestataires de services pétroliers, en ce qui concerne les entreprises pétrolières ;
- la liste, le cas échéant, des clients autres que les sociétés minières.

- **Introduction de la demande**

La demande d'attestation annuelle unique d'exonération de TVA peut être présentée à toute époque de l'année par les intéressés auprès de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises (en ce qui concerne les sous-traitants relevant de ces Directions).

Elle est effectuée au moyen d'un formulaire disponible sur le site internet de la Direction générale des Impôts (www.dgi.gouv.ci).

En ce qui concerne les sous-traitants, la demande d'attestation doit être préalablement visée par l'entreprise bénéficiaire de l'exonération.

- **Instruction de la demande et délivrance de l'attestation**

La procédure d'instruction des demandes et de délivrance des attestations d'exonération obéit aux mêmes étapes qu'en matière de procédure générale de délivrance des attestations décrite ci-dessus.

L'attestation unique d'exonération délivrée est valable pour douze (12) mois et pour tous les achats de biens et services exonérés, effectués par l'entreprise bénéficiaire au cours de cette période.

2- Dispositif de contrôle

Le dispositif de contrôle est le même qu'il s'agisse de l'attestation d'exonération annuelle unique ou de celle délivrée dans le cadre de la procédure générale.

2.1- Services compétents

La Direction des Opérations d'Assiette (Sous-Direction des Exonérations et des Régimes spéciaux), la Direction des grandes Entreprises, la Direction des moyennes Entreprises et les Directions régionales des Impôts sont compétentes pour le contrôle des exonérations fiscales portant sur la TVA et la TOB accordées par voie d'attestation.

Ce contrôle n'exclut pas celui des autres services de la Direction générale des Impôts.

2.2- Modalités de contrôle

Le contrôle s'opère après la délivrance de l'attestation. Il consiste à effectuer une vérification ciblée portant sur la destination finale des biens acquis et leur utilisation.

Les services gestionnaires des contribuables bénéficiaires des attestations d'exonération doivent procéder à des contrôles périodiques dans ce sens.

Ce contrôle peut être également effectué par d'autres services de la Direction générale des Impôts, notamment la Direction des Vérifications fiscales nationales.

Dans le cadre de ce contrôle, les services peuvent avoir recours à une expertise extérieure.

III- Obligations et responsabilité du fournisseur

Les biens acquis en exonération de TVA sont livrés à leur destination privilégiée sous la responsabilité conjointe du fournisseur et de son client.

Le fournisseur est tenu de délivrer une facture définitive hors TVA à son client. Le montant de la TVA exonérée doit être repris sur la facture avec la mention suivante : « montant TVA non facturée ».

Le fournisseur doit exiger de son client :

- une attestation d'exonération de TVA délivrée selon le cas, par le Directeur des Opérations d'Assiette, le Directeur des grandes Entreprises, le Directeur des moyennes Entreprises ou le Directeur régional des Impôts sous la responsabilité du bénéficiaire ;
- qu'il s'attache les services d'une personne immatriculée au fichier de la Direction générale des Impôts, pour le transport des matériaux tels que le ciment, le fer à béton, les tôles, le bois, la peinture, ainsi que les biens d'équipement.

En ce qui concerne les entreprises minières, pétrolières et leurs sous-traitants, les fournisseurs de biens et services doivent produire en même temps que leur déclaration de TVA, un imprimé réglementaire comportant la liste nominative des clients ayant bénéficié de l'exonération et indiquant la nature des biens et services ainsi que les montants facturés.

IV- Obligations et responsabilité du bénéficiaire de l'exonération

Le bénéficiaire de l'exonération est tenu, sous sa responsabilité :

- de produire une attestation d'exonération de TVA à son fournisseur ;
- d'assurer la traçabilité comptable, matérielle et physique des biens et services acquis en exonération de TVA ;
- d'utiliser les biens acquis et services fournis conformément à leur objet et à leur destination ;

- de s'attacher les services d'une personne immatriculée au fichier de la Direction générale des Impôts, pour le transport des matériaux tels que le ciment, le fer à béton, le bois, la peinture, ainsi que les biens d'équipement.

Dans le cadre de la mise en œuvre des opérations de contrôle, le bénéficiaire est tenu de se soumettre à toute réquisition de l'Administration fiscale. Toutefois, en ce qui concerne les représentations diplomatiques et assimilées, la réquisition se fera dans le respect de la procédure particulière prévue à cet effet (avis préalable du Directeur général des Impôts).

Tout détournement en tout ou partie des biens et services exonérés de leur destination privilégiée, rend immédiatement exigible le paiement du montant des droits exonérés, sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

Les entreprises minières, pétrolières et leurs sous-traitants, bénéficiaires de biens et services exonérés conformément au présent dispositif, doivent produire au plus tard le 10 du mois suivant chaque trimestre civil, sur un imprimé réglementaire, la liste nominative de leurs fournisseurs, ainsi que la nature et les montants des biens et des services acquis en exonération de la taxe.

Les sous-traitants miniers sont soumis à l'obligation de tenue d'une comptabilité distincte, permettant de séparer le chiffre d'affaires des activités ordinaires de celui réalisé avec les sociétés minières.

La mise en œuvre de l'exonération est subordonnée à la production préalable au fournisseur, d'une attestation d'exonération, délivrée par les services compétents de la Direction générale des Impôts. Cette attestation dont la validité ne peut excéder la durée du contrat ou de la convention, est annuellement renouvelable.

Pour chaque opération d'achat de biens ou de services, une copie de l'attestation annuelle unique d'exonération, authentifiée par l'apposition d'un sticker sécurisé, doit être délivrée au fournisseur par le bénéficiaire de l'exonération.

En cas de non-facturation de la taxe sur la valeur ajoutée sur les biens et services qui doivent normalement supporter ladite taxe, la société bénéficiaire de l'exonération est solidairement responsable du reversement de la taxe non facturée, sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

Note n° 01248/MBPE/DGI-DLCD du 13 Avril 2022

Aux termes des dispositions de l'article 382 du Code général des Impôts, les déductions de TVA ne peuvent aboutir au remboursement même partiel de la taxe ayant grevé un produit déterminé, sauf dans les cas suivants :

- opérations à l'exportation et assimilées ;
- cessation d'entreprise ;
- investissements réalisés par les entreprises industrielles assujetties au régime de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- opérations de crédit-bail ;
- acquisitions de biens d'investissement ouvrant droit à déduction pour une valeur supérieure à 40 000 000 de francs toutes taxes comprises ;
- opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée au taux réduit ;
- opérations bénéficiant d'une exonération conventionnelle, ainsi que celles effectuées avec les membres des missions diplomatiques et assimilées, en application des règles de réciprocité.

En outre, l'article 383 bis du Code général des Impôts prévoit le remboursement de la TVA acquittée sur les projets exonérés. Il s'applique :

- aux entreprises privées ayant conclu une convention particulière avec l'Etat ;
- aux frais généraux exposés par la Société ivoirienne de Raffinage (SIR) jusqu'en 2022 et par la Société multinationale de Bitumes (SMB) jusqu'en 2020. (NB : En application de la convention signée entre le Gouvernement ivoirien et la SIR le 26 décembre 2007, le régime fiscal accordé à cette entreprise court jusqu'au 31 décembre 2022. L'application jusqu'à cette date des avantages fiscaux accordés à cette société dans le CGI, y compris celui relatif au remboursement de la TVA sur les frais généraux, a été confirmée par lettre du Directeur général des Impôts en date du 30 octobre 2020, nonobstant la non-modification de l'article 383 bis.)

L'arrêté n° 0241/MDPMEF/DGI/DGTCP du 10 août 2006 définit les modalités d'application de la procédure de remboursement des crédits de TVA.

La présente note a pour objet d'apporter des précisions sur les règles relatives au traitement des dossiers de demandes de remboursement desdits crédits.

I- Procédure de remboursement des crédits de TVA

1- Eléments constitutifs du dossier

Les demandes de remboursement de crédits de TVA doivent obligatoirement comporter les pièces suivantes :

- une demande de remboursement adressée au Directeur général des Impôts mentionnant le montant du crédit de taxe dont le remboursement est demandé, la période concernée par le crédit, le numéro de compte contribuable et le numéro de compte bancaire du requérant ;
- les copies des déclarations de TVA et des états des taxes déductibles attestant le montant du crédit demandé en remboursement par les assujettis à la taxe ;
- une caution délivrée par un établissement bancaire ou financier d'un montant égal à 25 % des sommes demandées en remboursement ;
- une attestation de sincérité des sommes demandées en remboursement, sur un formulaire fourni par la Direction générale des Impôts ;
- pour les biens acquis à l'importation, une attestation délivrée par les services de la Direction générale des Douanes ;
- pour les exportations, une attestation de la Direction générale des Douanes certifiant que les montants figurant sur les déclarations à titre d'exportation sont exacts.

Toutefois, ces attestations délivrées par la Direction générale des Douanes ne sont pas exigées, lorsqu'au terme d'un délai de dix jours à compter de la date de réception de la demande, aucune suite ne lui a été réservée. Dans ce cas, la procédure de remboursement suit son cours. La Direction des Opérations d'Assiette, la Direction des moyennes Entreprises ou la Direction des grandes Entreprises prennent l'attache de la Direction générale des Douanes pour l'obtention de ces attestations en vue d'un contrôle ultérieur.

N.B. : Les actes et documents délivrés par la Direction générale des Impôts aux usagers pour les besoins de la procédure de remboursement des crédits de TVA, ne donnent pas lieu au paiement de frais, dans la mesure où les droits de recherche anciennement perçus lors de la délivrance de tels actes ont été supprimés par l'annexe fiscale 2017.

Par ailleurs, la constitution d'une caution n'est pas exigée dans le cadre de la procédure accélérée de remboursement.

2- Procédure, dépôt et instruction des demandes de remboursement

2.1- Procédures

Deux procédures de remboursement des crédits de TVA sont prévues :

- la procédure normale ;
- la procédure accélérée.

2.1.1- La procédure normale

Elle s'applique à toutes les entreprises éligibles au remboursement des crédits de TVA.

2.1.2- La procédure accélérée

Les entreprises éligibles à la procédure accélérée de remboursement de crédits de TVA sont celles ayant obtenu l'agrément du Directeur général des Impôts à cet effet, ainsi que les banques et établissements financiers dans le cadre strict de leurs opérations de crédit-bail.

Pour être éligibles à cet agrément, ces entreprises doivent :

- réaliser à l'exportation au moins 75 % de leur chiffre d'affaires, à l'exception des exportations effectuées par voie terrestre ;
- souscrire régulièrement leurs déclarations de TVA ;
- ne pas avoir fait l'objet d'une procédure de redressement ayant révélé des pratiques frauduleuses ;
- formuler une demande auprès de la Direction générale des Impôts avant le 31 janvier de chaque année ;
- produire les pièces exigées à toutes les entreprises qui sollicitent un remboursement.

L'agrément est accordé par le Directeur général des Impôts pour une période de 12 mois.

Il peut être retiré lorsque les contrôles révèlent que le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses en matière fiscale.

La mise en œuvre de cette procédure accélérée ne fait pas obstacle à l'exercice ultérieur du droit de contrôle dont dispose l'Administration.

2.2- Lieu et périodicité de dépôt des demandes de remboursement

La demande de remboursement est adressée au Directeur général des Impôts et déposée auprès :

- de la Direction des grandes Entreprises pour les entreprises relevant de cette Direction ;
- de la Direction des moyennes Entreprises pour les entreprises relevant de cette Direction ;
- des Directions régionales pour les autres entreprises.

Toute demande de remboursement de crédit de TVA donne lieu à la notification d'un accusé de réception adressé au contribuable.

Les demandes de remboursement doivent être présentées à la fin de chaque trimestre civil et au plus tard à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle les crédits ont été constitués. Passé ce délai, les crédits ne peuvent plus donner lieu à remboursement.

NB : A titre transitoire, les contribuables détenteurs de crédits de TVA éligibles au remboursement et constitués dans le délai de trois ans anciennement prévu par le dispositif, sont autorisés à demander leur remboursement, au plus tard le 30 juin 2022.

Il est précisé qu'à la faveur de la dématérialisation des procédures fiscales, les demandes de remboursement des crédits de TVA de même que les pièces y afférentes sont désormais adressées en ligne.

2.3- Instruction et délai d'instruction

2.3.1- Instruction

Afin de garantir la célérité de la procédure, l'instruction des dossiers de demande de remboursement au niveau de chaque direction compétente, est accompagnée par une fiche de suivi qui doit être servie à chaque étape.

- **Instruction des demandes par les Directions régionales**

L’instruction de la demande doit se faire suivant les étapes ci-dessous :

1ère étape : instruction par le service d’Assiette

L’agent chargé de l’instruction procède à un contrôle de forme et de fond de la demande de remboursement. Il s’assure notamment de la sincérité du montant des crédits de TVA demandés en remboursement. Il établit une fiche d’instruction du dossier qu’il signe et transmet au Chef du service d’Assiette, accompagnée du dossier.

2ème étape : rédaction du rapport d’instruction

Le Chef du service d’Assiette vise la fiche d’instruction et rédige un rapport d’instruction qu’il signe. Il transmet ensuite la fiche, le rapport d’instruction et le dossier de remboursement au Receveur des Impôts compétent pour observations et avis.

3ème étape : observations et avis du Receveur des Impôts

Le Receveur des Impôts procède à la vérification de la sincérité du crédit demandé en remboursement. Il rédige un rapport d’instruction et transmet la fiche accompagnée du dossier au Chef du Centre des Impôts compétent.

4ème étape : observations et avis du Chef du Centre des Impôts compétent

Le Chef du Centre des Impôts compétent vérifie la cohérence formelle et de fond du dossier. Il donne son avis et fait éventuellement des observations sur ledit dossier. Il rédige un rapport et transmet le dossier au Directeur régional.

5ème étape : observations et avis du Directeur régional

Le Directeur régional fait ses observations et émet un avis sur la fiche et le rapport d’instruction. Il transmet ensuite la fiche, le rapport d’instruction et le dossier de remboursement au Directeur des Opérations d’Assiette.

6ème étape : création du certificat de remboursement

Au vu du rapport d’instruction dûment visé par le Directeur régional, le Sous-Directeur de la Coordination des Opérations d’Assiette procède à un contrôle formel de l’ensemble du dossier. Il établit un projet de certificat de remboursement qu’il vise et transmet pour signature au Directeur des Opérations d’Assiette, accompagné de l’ensemble du dossier.

7ème étape : signature du certificat de remboursement par le Directeur des Opérations d'Assiette

Le Directeur des Opérations d'Assiette signe le certificat de remboursement. Il établit ensuite un projet d'ordre de paiement à la signature du Directeur général des Impôts.

Une copie du certificat de remboursement est classée dans le dossier du contribuable par la Sous-Direction de la Coordination des Opérations d'Assiette. Une autre copie est adressée à la Direction régionale des Impôts dont il dépend.

En cas de rejet par le Directeur des Opérations d'Assiette, le dossier est retourné au Sous-Directeur de la Coordination des Opérations d'Assiette pour suite à donner.

8ème étape : signature de l'ordre de paiement

Le projet d'ordre de paiement établi par le Directeur des Opérations d'Assiette est transmis pour signature au Directeur général des Impôts. Il est accompagné de l'original du certificat de remboursement, de la fiche et du rapport d'instruction.

En cas de rejet, le dossier est retourné au Directeur des Opérations d'Assiette pour suite à donner.

9ème étape : transmission de l'ordre de paiement au Régisseur d'avances

L'ordre de paiement est transmis après signature du Directeur général des Impôts, au Régisseur d'avances chargé du remboursement des crédits de TVA pour paiement.

Le paiement doit intervenir dans les huit jours à compter de la date de réception de l'ordre de paiement.

- **Instruction des demandes par la Direction des moyennes Entreprises**

Au niveau de la Direction des moyennes Entreprises, les étapes de l'instruction des demandes de remboursement sont les suivantes :

1ère étape : instruction par la cellule du Service de gestion

L'agent de la cellule chargé de l'instruction procède à un contrôle de forme et de fond de la demande de remboursement. Il s'assure notamment de la sincérité du montant des crédits de TVA demandés en remboursement. Il établit une fiche d'instruction du dossier qu'il signe et transmet au Chef du service de gestion, accompagnée du dossier.

2ème étape : rédaction du rapport d'instruction

Le Chef du service de gestion vise la fiche d'instruction et rédige un rapport d'instruction qu'il signe. Il transmet la fiche, le rapport d'instruction et le dossier de remboursement au Receveur des moyennes Entreprises, pour observations et avis.

3ème étape : observations et avis du Receveur des moyennes Entreprises

Le Receveur des moyennes Entreprises procède à la vérification de la sincérité du crédit demandé en remboursement. Il rédige un rapport d'instruction et transmet la fiche accompagnée du dossier au Chef du Centre des moyennes Entreprises.

4ème étape : observations et avis du Chef du Centre des moyennes Entreprises

Le Chef du Centre fait ses observations et émet un avis sur la fiche et le rapport d'instruction.

Il établit un projet de certificat de remboursement qu'il vise et transmet pour signature au Directeur des moyennes Entreprises, accompagné de l'ensemble du dossier.

5ème étape : signature du certificat de remboursement

En cas d'avis favorable, le Directeur des moyennes Entreprises signe le certificat de remboursement. Il établit ensuite un projet d'ordre de paiement à la signature du Directeur général des Impôts.

Une copie du certificat de remboursement est classée dans le dossier du contribuable par le Chef du Centre des moyennes Entreprises compétent.

En cas de rejet par le Directeur des moyennes Entreprises, le dossier est retourné au Chef du Centre des moyennes Entreprises compétent, pour suite à donner.

6ème étape : signature de l'ordre de paiement

Le projet d'ordre de paiement établi par le Directeur des moyennes Entreprises est transmis pour signature au Directeur général des Impôts. Il est accompagné de l'original du certificat de remboursement, de la fiche et du rapport d'instruction.

En cas de rejet, le dossier est retourné au Directeur des moyennes Entreprises pour suite à donner.

7ème étape : transmission de l'ordre de paiement au Régisseur d'avances

L'ordre de paiement est transmis après signature du Directeur général des Impôts, au Régisseur d'avances chargé du remboursement des crédits de TVA pour paiement.

Le paiement doit intervenir dans les huit jours à compter de la date de réception de l'ordre de paiement.

- **Instruction des demandes par la Direction des grandes Entreprises**

L'instruction de la demande doit se faire suivant les étapes ci-dessous :

1ère étape : instruction par le service de gestion

L'agent chargé de l'instruction procède à un contrôle de forme et de fond de la demande de remboursement. Il s'assure notamment de la sincérité du montant des crédits de TVA demandés en remboursement. Il établit une fiche d'instruction du dossier qu'il signe et transmet au Chef du service chargé du remboursement des crédits de TVA, accompagnée du dossier.

2ème étape : rédaction du rapport d'instruction

Le Chef du service vise la fiche d'instruction et rédige un rapport d'instruction qu'il signe. Il transmet la fiche, le rapport d'instruction et le dossier de remboursement au Receveur des grandes Entreprises, pour observations et avis.

3ème étape : observations et avis du Receveur des grandes Entreprises

Le Receveur des grandes Entreprises procède à la vérification de la sincérité du crédit demandé en remboursement. Il rédige un rapport d'instruction et transmet la fiche accompagnée du dossier au Sous-Directeur chargé de la Gestion compétent.

4ème étape : observations et avis du Sous-Directeur chargé de la Gestion

Le Sous-Directeur fait ses observations et émet un avis sur la fiche et le rapport d'instruction.

Il établit un projet de certificat de remboursement qu'il vise et transmet, accompagné de l'ensemble du dossier au Directeur des grandes Entreprises, pour signature.

5ème étape : signature du certificat de remboursement

En cas d'avis favorable, le Directeur des grandes Entreprises signe le certificat de remboursement. Il établit ensuite un projet d'ordre de paiement à la signature du Directeur général des Impôts.

Une copie du certificat de remboursement est classée dans le dossier du contribuable par la Sous-Direction de la Gestion compétente.

En cas de rejet par le Directeur des grandes Entreprises, le dossier est retourné au Sous-Directeur de la Gestion compétent.

6ème étape : signature de l'ordre de paiement

Le projet d'ordre de paiement établi par le Directeur des grandes Entreprises est transmis pour signature au Directeur général des Impôts. Il est accompagné de l'original du certificat de remboursement, de la fiche et du rapport d'instruction.

En cas de rejet, le dossier est retourné au Directeur des grandes Entreprises pour suite à donner.

7ème étape : transmission de l'ordre de paiement au Régisseur d'avances

L'ordre de paiement est transmis après signature du Directeur général des Impôts, au Régisseur d'avances chargé du remboursement des crédits de TVA pour paiement.

Le paiement doit intervenir dans les huit (08) jours à compter de la date de réception de l'ordre de paiement.

2.3.2- Délai d'instruction

Le délai d'instruction des demandes de remboursement est fixé à deux (2) mois maximum à compter de la date de réception de la demande du contribuable.

Toutefois, en ce qui concerne la procédure accélérée, le délai d'instruction est fixé à quinze (15) jours maximum.

II- Procédure de remboursement de la TVA acquittée sur les projets exonérés

1- Eléments constitutifs du dossier

Le dossier de remboursement doit comporter obligatoirement les pièces suivantes :

- une demande de remboursement adressée au Directeur général des Impôts mentionnant le montant de la taxe dont le remboursement est demandé, la période de remboursement, le numéro de compte contribuable et le numéro de compte bancaire du requérant, la nature du projet ou du programme ;
- une copie de l'arrêté d'agrément ou de la convention légalisée par l'Assemblée nationale ou signée par le Ministre en charge du Budget ;
- une caution délivrée par un établissement bancaire ou financier d'un montant égal à 25 % des sommes demandées en remboursement ;

- une attestation de sincérité des sommes demandées en remboursement, selon un modèle fourni par la Direction générale des Impôts ;
- une attestation délivrée par les services de la Direction générale des Douanes pour les biens acquis à l'importation, certifiant que le montant de la TVA à l'importation a été effectivement acquitté ;
- la justification du paiement de la TVA auprès du fournisseur (factures et reçus de paiement) ;
- un état récapitulatif des quantités et de la valeur des produits ainsi que le montant de la taxe ayant grevé les biens affectés à la réalisation du projet pour la période couverte par la demande de remboursement ;
- le devis initial chiffré du projet avec indication des quantités des matériaux utilisés et le montant de la TVA correspondante pour la première demande de remboursement ;
- le niveau d'exécution des travaux ainsi que la situation des travaux restant à exécuter pour la première demande de remboursement en ce qui concerne les projets en cours de réalisation ;
- un état d'avancement des travaux pour les projets ayant déjà fait l'objet d'une première demande de remboursement. Cet état doit retracer le montant total de la TVA acquittée dont l'entreprise a sollicité le remboursement, le cumul des remboursements déjà obtenus et le solde non encore utilisé par rapport au devis initial.

Toute demande de remboursement de la TVA acquittée sur des projets exonérés, donne lieu à la notification d'un accusé de réception adressé au contribuable.

2- Périodicité, lieu de dépôt et instruction des demandes de remboursement

2.1- Périodicité et lieu de dépôt des demandes de remboursement

Les dépôts des demandes de remboursement se font par trimestre civil à la Direction des Opérations d'Assiette.

2.2- Instruction des demandes de remboursement

Afin de garantir la célérité de la procédure, l'instruction des dossiers de demande de remboursement est accompagnée d'une fiche de suivi qui doit être servie à chaque étape.

La mise à jour de cette fiche se fait actuellement en ligne.

L'instruction de la demande doit se faire suivant les étapes ci-dessous :

1ère étape : instruction par le service d'exonération et de remboursement de la TVA

Le Chef du service chargé de l'instruction procède à un contrôle de forme et de fond de la demande de remboursement. Il s'assure notamment de la sincérité du montant de la TVA acquittée demandé en remboursement. Il établit une fiche d'instruction du dossier qu'il signe et transmet au Sous-Directeur des Exonérations et des Régimes spéciaux, accompagnée du dossier.

2ème étape : rédaction du rapport d'instruction et création du certificat de remboursement

Le Sous-Directeur des Exonérations et des Régimes spéciaux vise la fiche d'instruction et rédige un rapport d'instruction qu'il signe.

En cas d'avis favorable, il établit un projet de certificat de remboursement et le transmet, accompagné du rapport d'instruction et du dossier, au Directeur des Opérations d'Assiette pour signature.

3ème étape : signature du certificat de remboursement

Le certificat de remboursement est signé par le Directeur des Opérations d'Assiette. Il établit ensuite un projet d'ordre de paiement à la signature du Directeur général des Impôts.

Une copie du certificat de remboursement est classée dans le dossier du contribuable par la Sous-Direction des Exonérations et des Régimes spéciaux.

En cas de rejet par le Directeur des Opérations d'Assiette, le dossier est retourné au Sous-Directeur des Exonérations et des Régimes spéciaux pour prise en compte des observations formulées.

4ème étape : signature de l'ordre de paiement

Le projet d'ordre de paiement établi par le Directeur des Opérations d'Assiette est transmis pour signature au Directeur général des Impôts. Il est accompagné de l'original du certificat de remboursement, de la fiche et du rapport d'instruction.

En cas de rejet par le Directeur général des Impôts, le dossier est retourné au Directeur des Opérations d'Assiette pour suite à donner.

Le délai d'instruction est de trente (30) jours à compter de la date de réception de la demande par la Direction des Opérations d'Assiette.

N.B. : Tout dossier de remboursement incomplet ou non fondé en droit est rejeté. Le rejet est notifié par écrit au requérant par le Directeur des Opérations d'Assiette.

Les dossiers incomplets rejetés peuvent être complétés et faire l'objet d'une nouvelle demande dans les délais.

Le montant de la TVA rejeté après instruction, parce que non fondé en droit, ne peut faire l'objet d'une nouvelle demande de remboursement.

La décision de rejet peut être contestée auprès du Directeur général des Impôts, dans le cadre d'un recours contentieux. L'instruction est faite par la Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation, et la décision est prise par le Directeur général des Impôts.

5ème étape : transmission de l'ordre de paiement au Régisseur d'avances

L'ordre de paiement est transmis après signature du Directeur général des Impôts, au Régisseur d'avances chargé du remboursement des crédits de TVA pour paiement.

Le paiement doit intervenir dans les huit (08) jours à compter de la date de réception de l'ordre de paiement.

3- Contrôle

La Sous-Direction des Exonérations et des Régimes spéciaux de la Direction des Opérations d'Assiette est compétente pour le contrôle de la TVA acquittée sur les projets exonérés.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la présente procédure, les contrôles suivants devront être effectués :

- une vérification sur place de l'existence du bien dans l'entreprise ou dans l'organisme bénéficiaire ;
- une vérification par tous les moyens de la destination du bien, soit auprès des entreprises de transport des biens, soit auprès des autres prestataires de services.

Afin de permettre ces investigations, les biens et services doivent être :

- transcrits dans la comptabilité matière par le contribuable, retraçant les entrées et les sorties pour les matériaux de construction, dans les magasins d'entreposage et sur les différents chantiers ;
- mentionnés sur les bordereaux de livraison pour les biens d'équipement et les matériaux de construction ;
- communiqués dans les procès-verbaux des travaux et procès-verbaux de réception des chantiers, pour les prestataires de services (travaux de génie civil, de voiries et réseaux divers).

4- Obligations et responsabilité du fournisseur

Conformément aux dispositions fiscales en vigueur, le fournisseur est tenu de délivrer une facture définitive toutes taxes comprises.

Le fournisseur doit exiger de son client, qu'il s'attache les services d'une personne immatriculée au fichier de la Direction générale des Impôts, pour le transport des matériaux tels que le ciment, le fer à béton, les tôles, le bois, la peinture, ainsi que les biens d'équipement.

5- Obligations et responsabilité du bénéficiaire du remboursement du crédit de TVA

Le bénéficiaire du remboursement est tenu, sous sa responsabilité :

- d'assurer la traçabilité comptable, matérielle et physique des biens et services acquis en exonération de TVA ;
- d'utiliser les biens acquis et services fournis conformément à leur objet et à leur destination ;
- de s'attacher les services d'une personne immatriculée au fichier de la Direction générale des Impôts, pour le transport des matériaux tels que le ciment, le fer à béton, le bois, la peinture, ainsi que les biens d'équipement.

Le bénéficiaire est tenu de se soumettre à toute réquisition de l'Administration fiscale.

Le détournement de tout ou partie des biens et services de leur destination privilégiée, rend immédiatement irrecevable la demande de remboursement portant sur la TVA afférente aux biens et services détournés, sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

III- Régie de remboursement des crédits de TVA

La régie de remboursement des crédits de TVA est gérée par un comptable public.

Elle est chargée d'assurer le remboursement des crédits de TVA.

Les dossiers ayant reçu un avis favorable à l'issue de l'instruction, font l'objet d'un ordre de paiement signé par le Directeur général des Impôts, mentionnant le montant du crédit admis en remboursement.

Cet ordre de paiement est exécuté par le Régisseur d'avances chargé du remboursement des crédits de TVA, dans un délai de huit (08) jours suivant la date de sa réception.

PRECISIONS RELATIVES A LA DEDUCTIBILITE PAR LES EXPLOITATIONS AGRICOLES DE LA TVA GREVANT LES PRODUITS PETROLIERS

Note n° 01489/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Le Code général des Impôts prévoit en son article 365-1 qu'en ce qui concerne les produits pétroliers, seuls ouvrent droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le pétrole utilisé pour le fonctionnement des usines et les produits noirs (gas-oil, fuel-oil 180, distillate diesel-oil), à l'exclusion des produits utilisés comme carburant dans les véhicules de transport.

Dans la pratique, l'application de ce dispositif aux exploitations agricoles et aux activités d'élevage soulève des difficultés rendant nécessaires les précisions suivantes.

Aux termes du dispositif précité, la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'acquisition de produits pétroliers n'est pas déductible, notamment lorsque lesdits produits sont utilisés comme carburant dans les véhicules de tourisme, de transport de personnes ou de marchandises.

Ainsi, la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée n'est admise que pour :

- 1- les produits pétroliers acquis par les entreprises de transport ayant opté pour leur assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et utilisés dans le cadre strict de leur activité de transport de personnes ou de marchandises ;
- 2- le pétrole lorsque son utilisation rentre uniquement dans le cadre du fonctionnement d'usines ;

- 3- les produits noirs à savoir le gas-oil, le fuel-oil 180 et le distillate diesel, lorsqu'ils ne sont pas utilisés comme carburant dans les véhicules de transport ou de tourisme ;
- 4- le gaz utilisé comme combustible pour le fonctionnement des usines ;
- 5- le gas-oil, les huiles et les graisses utilisés par les entreprises du secteur des bâtiments et travaux publics (BTP) pour le fonctionnement de leurs engins, à l'exclusion des produits destinés aux véhicules de tourisme et au transport des personnes.

Ainsi, en ce qui concerne les exploitations agricoles et les activités d'élevage qui ne sont pas expressément visées par le dispositif, la déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de produits pétroliers tels que cités à l'article 365-1 du Code susvisé, ne peut être admise que sous certaines conditions.

L'exploitation agricole qui comprend les activités d'élevage consiste en l'exercice d'une activité agricole pour laquelle une gestion et des moyens de production propres sont mis en œuvre.

Elle vise la maîtrise et l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal. Il s'agit donc d'une activité dédiée principalement à la production agricole qu'elle soit d'origine animale ou végétale. Sont donc concernés, la culture du sol et l'élevage.

Au sens de l'article 339 du Code général des Impôts, les produits agricoles sont hors du champ d'application de la TVA.

En conséquence, la déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition des biens et services concourant à la réalisation de l'activité d'exploitation agricole ou d'élevage n'est pas admise.

En effet, aux termes de l'article 362 du Code général des Impôts, la déductibilité de la TVA acquittée sur les achats et les importations, n'est autorisée que pour les assujettis au régime de ladite taxe lorsque ces acquisitions ne sont pas exclues du droit à déduction et qu'elles sont affectées exclusivement à la réalisation d'opérations elles-mêmes soumises à la TVA.

Dans le cas de l'exploitation agricole et des activités d'élevage, la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur le pétrole et les produits noirs, à savoir le gas-oil, le fuel-oil 180 et le distillate diesel, ne peut être admise que si l'exploitation agricole est pourvue d'unité industrielle et que ces produits noirs sont destinés au fonctionnement de ladite unité.

Il s'ensuit que si la gestion de l'exploitation agricole ou de l'activité d'élevage n'intègre pas dans les chaînes respectives la transformation des produits de l'exploitation ou de l'activité d'élevage en vue de leur commercialisation, elle ne peut bénéficier de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'acquisition des produits pétroliers suscités.

En ce qui concerne les produits agricoles provenant de la culture du sol, cette transformation peut consister par exemple en la fabrication de jus en conserve, de fils à tisser, d'aliments végétaux séchés ou en conserve, etc.

S'agissant des produits de l'élevage, cette transformation peut aboutir notamment à la fabrication de produits laitiers (yaourt, beurre, fromage, etc.) ou de conserves d'aliments à base animale (pâté de porc, de bœuf, sardines, etc.).

La présence sur le site de l'exploitation agricole ou de l'activité d'élevage d'une unité industrielle, constituée par conséquent le critère déterminant pour le bénéfice ou non de la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée grevant l'acquisition du pétrole.

L'unité industrielle se caractérise par l'existence de groupes d'appareils, machines au sein d'un établissement dans lequel s'effectue la transformation des matières premières ou semi-ouvrées en produits finis ou semi-finis.

Toutefois, il convient de préciser que concernant la déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition des produits noirs (gas oil, fuel-oil 180, distillate diesel-oil), elle est par tempérance autorisée quand bien même ces produits n'auraient pas été utilisés dans le fonctionnement de l'unité industrielle, pourvu que leur utilisation ait concouru à la réalisation de produits agricoles transformés.

Ainsi, la déductibilité de la TVA portant sur l'acquisition des produits noirs est admise lorsque ces produits sont affectés entre autres à l'utilisation des machines et engins agricoles, au fonctionnement des systèmes d'irrigation ou de pompage des cultures ou de tout agencement nécessaire à la réalisation de l'activité d'exploitation agricole, en vue de la transformation des produits de ladite exploitation à travers l'unité industrielle.

Si la règle de la déductibilité est totale pour les produits entièrement transformés vendus, en revanche, la transformation partielle atténue le principe de la déductibilité de la TVA.

A cet effet, il convient de souligner que lorsque l'exploitant commercialise directement une partie des produits de son activité d'élevage sans les transformer, il doit appliquer un prorata de déduction afin de déterminer la part de la TVA déductible acquittée sur les produits pétroliers qui ont été affectés à la fabrication des produits transformés.

REGIME FISCAL DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET ORGANISATIONS INTERNATIONALES ET ASSIMILEES AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR L'EAU, L'ELECTRICITE ET LES TELECOMMUNICATIONS

Note n° 01491/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Les missions diplomatiques ainsi que les organisations internationales et assimilées, bénéficient notamment, sur la base des conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires et des accords de siège ou d'établissement, de privilèges fiscaux leur accordant diverses exonérations.

Les impôts indirects notamment la taxe sur la valeur ajoutée ne sont pas concernés par ce régime d'exonération. Ainsi, ces organismes supportent en principe ces impôts dans les conditions de droit commun.

Toutefois, sur la base d'une part, des règles de courtoisie internationale et d'autre part, du principe de réciprocité et des accords de siège ou autres accords particuliers, les achats importants destinés à l'usage officiel desdits organismes sont généralement admis en exonération de TVA.

Cette exonération concerne également la TVA sur les fournitures d'eau, d'électricité et de télécommunications supportée par les organisations internationales et les missions diplomatiques et assimilées.

Par conséquent, sous réserve du principe de réciprocité, les fournitures d'eau, d'électricité et de télécommunications au profit des missions diplomatiques, consulaires et assimilées, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois, l'exonération ne concerne que la résidence du Chef de mission et la Chancellerie, à l'exclusion des factures afférentes aux habitations des autres membres de la mission.

Les organisations internationales issues du système des Nations unies bénéficient également de l'exonération dans les mêmes conditions.

S'agissant des autres organisations internationales, leur régime de TVA demeure organisé par les accords de siège qu'elles ont conclus avec la Côte d'Ivoire ou le cas échéant, les traités les créant et les organisant.

Certains accords de siège prévoient une exonération de TVA pour les achats importants. Dans ce cadre, il faut entendre par "achats importants" les achats non habituels qui se caractérisent par l'acquisition, la rénovation ou le renouvellement des locaux, des véhicules ou matériel de travail, dont le montant est supérieur ou égal à 100 000 francs hors taxes.

Les charges courantes et habituelles des organisations internationales, comme la consommation d'eau, d'électricité et de téléphone ne peuvent donc être qualifiées d'achats importants pour bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée.

PRECISIONS RELATIVES A LA BASE D'IMPOSITION DE LA TAXE SUR LA PUBLICITE

Note n° 01492/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 421 du Code général des Impôts institue une taxe spéciale dite taxe sur la publicité, quels qu'en soient le support et le mode de financement, en vue de soutenir et de développer la presse.

Le dispositif indique que la taxe sur la publicité est assise sur le coût du message publicitaire au taux de 3 % et est due par les régisseurs des messages publicitaires ou à défaut, par les personnes qui en assurent la diffusion.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la base à retenir pour l'application de ladite taxe, les précisions suivantes sont apportées.

L'alinéa 4 de l'article 421 du Code général des Impôts indique que la taxe sur la publicité est perçue dans les mêmes conditions et sous les mêmes procédures, sanctions et sûretés que la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle elle ne se substitue pas.

Par ailleurs, les dispositions de l'article 358-1 dudit Code prévoient que pour la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée, le chiffre d'affaires comprend outre le prix principal de la marchandise ou du service, les frais accessoires demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur, ainsi que le montant des droits de douane, et toutes autres taxes applicables au produit ou au service, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Ainsi, de l'analyse combinée des dispositions susvisées, il ressort que la taxe sur la publicité est liquidée avant la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle elle ne se substitue pas.

Il s'ensuit donc que la taxe sur la publicité est assise sur le montant hors taxe du message publicitaire.

POINT DE DEPART DU DELAI DU DROIT A DEDUCTION EN CAS DE PAIEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE POUR LE COMPTE DE TIERS SUITE A CONTROLE FISCAL

Note n° 01506/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Des hésitations étant apparues quant à la détermination du point de départ du délai du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque celle-ci est payée pour le compte de tiers suite à un contrôle fiscal, les précisions suivantes sont apportées.

L'article 364 du Code général des Impôts prévoit que les assujettis au régime de la TVA sont autorisés, après que la taxe soit devenue exigible au sens de l'article 361 dudit Code, à déduire chaque mois, de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à leurs opérations de vente ou de prestations de services, le montant de celle figurant sur leurs factures d'achat.

En effet, aux termes de l'article 361-2° du Code général des Impôts, « la taxe est exigible :

- a) pour les ventes de biens meubles corporels, lors de la livraison des biens ;
- b) pour les prestations de services, les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place, les ventes ou fournitures d'eau, d'électricité, de gaz, et de télécommunications, lors de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant des avances, des acomptes, du prix ou de la rémunération. Toutefois, en ce qui concerne le cas particulier des prestations de services entre personnes ayant un lien de dépendance, l'exigibilité intervient automatiquement après une période de deux (2) ans sans paiement de la prestation à compter de la comptabilisation de l'opération dans un compte de charges ou au crédit d'un compte de tiers ».

Par conséquent, le droit à déduction naît chez le client assujetti au moment de la livraison, pour les ventes de biens meubles corporels et à la date de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant, pour les prestations de services.

La circonstance que la taxe ait été acquittée à la suite d'un redressement fiscal est en principe sans incidence sur la règle susmentionnée.

Toutefois, en cas de déclaration pour le compte de tiers, le redevable est autorisé à exercer son droit à déduction, à compter de la date de réception de la notification définitive de redressements.

REGLES DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

Note n° 01550/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La présente note a pour but de rappeler certains principes généraux du régime de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les conditions d'exercice du droit à déduction et de définir les règles applicables aux assujettis partiels.

I- Principes généraux

La TVA est perçue à chaque stade d'un circuit économique donné, sur le prix de vente du produit, sous déduction des taxes précédemment acquittées sur le prix d'achat ; ce qui équivaut à imposer la valeur ajoutée par chacun des assujettis.

Il est rappelé que :

- seule est déductible, la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur la facture d'achat ou acquittée en douane par l'assujetti ou payée à raison des services rendus par des prestataires de services ;
- toute TVA facturée est due.

Les principes généraux présentés ci-dessous portent sur les crédits de départ en matière de TVA, l'application de la règle du butoir, le remboursement des crédits de taxes et le régime des livraisons à soi-même.

1- Crédit de départ

En prenant la position d'assujettis, les redevables acquièrent à concurrence de la TVA qui a grevé au stade immédiatement antérieur, leurs achats de biens et services, un droit à déduction qui ne peut être exercé que sur la taxe applicable à leurs opérations. En effet, le remboursement direct n'est autorisé que dans les cas prévus aux articles 382 et 383 bis du Code général des Impôts. Le montant de cette taxe est appelé crédit de départ.

Pour la détermination du crédit de départ, il est fait application du taux de la TVA, tant pour les biens et services importés que pour ceux acquis localement.

2- Règle du butoir

Aux termes de l'article 382 du Code général des Impôts, la déduction ne peut, sauf cas limitativement énumérés, aboutir à un remboursement même partiel de la taxe sur la valeur ajoutée.

En règle générale, la TVA facturée à un assujetti ou acquittée par lui à l'importation doit donc être considérée comme définitivement acquise au

Trésor. Il y a donc lieu, en ce qui concerne une opération donnée, de comparer la taxe due à celle ayant grevé le prix d'achat des matières ou objets ouvrant droit à déduction.

La règle du butoir trouve notamment son application en cas de perte, dons, vol ou destruction de marchandises ainsi qu'en cas de ventes à perte ou d'opérations impayées.

Cependant, le non-reversement par les assujettis de la TVA portant sur les biens ayant fait l'objet de destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage est autorisé par l'article 375-2° du Code général des Impôts. Les situations susénumérées peuvent être justifiées par tous moyens pouvant faire foi.

3- Remboursement

Le remboursement de la TVA est limité aux cas énumérés aux articles 382 et 383 bis du Code général des Impôts.

Les conditions et la procédure de remboursement des crédits de TVA font l'objet d'une note de service.

4- Livraison à soi-même

La livraison à soi-même (LASM) se définit comme une opération par laquelle un contribuable obtient, avec ou sans le concours d'une tierce personne, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

Les LASM peuvent être taxables ou non.

Les livraisons à soi-même sont taxables par assimilation aux livraisons en application de l'article 345 du Code général des Impôts. Toutefois, lorsqu'il s'agit de biens exclusivement affectés à la fabrication et à la vente de produits soumis à la taxe ou exportés, biens ouvrant totalement droit à déduction de la TVA, l'assujetti est dispensé d'acquitter la TVA sur lesdits biens.

Demeurent donc seules soumises à la TVA :

- les livraisons à soi-même de biens, objets ou services utilisés pour la fabrication de produits exonérés ;
- les livraisons à soi-même de produits, objets, appareils ou services utilisés dans une opération non soumise à la TVA et les livraisons à soi-même d'immeubles exclus du droit à déduction.

II- Conditions d'exercice du droit à déduction

Les assujettis au régime de la taxe sur la valeur ajoutée sont autorisés, après que la taxe soit devenue exigible au sens des dispositions de l'article 361 du

Code général des Impôts, à déduire, chaque mois, de la TVA applicable à leurs opérations de ventes ou de prestations de services :

- le montant de celle qui figure sur leurs factures d'achat de matières ou produits visés à l'article 365 du Code général des Impôts, ou qui a été acquittée lors de l'importation des mêmes matières ou produits ;
- le montant de la taxe sur les opérations bancaires (TOB) portant sur les agios bancaires et sur tous les autres frais et services exposés par les entreprises, pour les besoins de leur exploitation.

1- Conditions de déduction

La déduction prévue à l'article 362 du Code général des Impôts concerne, sous réserve des exclusions légales, tous les biens et services remplissant de façon cumulative les conditions suivantes :

- être acquis pour les besoins de l'entreprise, ce qui exclut du bénéfice de la déduction, tous les biens et services destinés ou employés pour les besoins personnels des redevables, ainsi que les acquisitions qui ne correspondent pas à des usages normaux et réels de l'entreprise ;
- être utilisés par des assujettis à la TVA sur la totalité ou sur une partie seulement de leurs opérations. Selon le cas, les entreprises effectuent la déduction en totalité ou d'après un pourcentage correspondant à la fraction des opérations taxées. Aucune déduction ne peut donc être effectuée par les entreprises qui exercent exclusivement des activités exonérées ou situées hors du champ d'application de la TVA. Toutefois, lorsque des produits exonérés sont accessoirement obtenus au cours de la fabrication de produits taxables, la TVA ayant grevé les matières et produits assimilés peut être déduite en totalité sous réserve de l'application de la règle du butoir ;
- avoir supporté la TVA ;
- ne pas être exclus du droit à déduction.

2- Produits ouvrant droit à déduction

Les produits ouvrant droit à déduction se répartissent en deux catégories (cette répartition en deux catégories n'est valable que pour les déductions physiques) ci-après :

a) Matières premières et produits s'intégrant dans le produit fini passible de la TVA

Il s'agit des :

- matières premières brutes (végétaux, pierres, sables, bois, minerais, etc.) ou ouvrées (métaux, tissu, etc.) utilisées dans la fabrication du produit ;
- produits semi-ouvrés destinés à recevoir un complément de main-d'œuvre ;
- pièces détachées devant être incorporées dans un ensemble constituant un produit fini (pièces servant au montage de bicyclettes ou de véhicules automobiles).

b) Agents de fabrication

Ce terme désigne les matières ou produits ne constituant pas un outillage qui, normalement et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication.

On peut citer à titre indicatif :

- les explosifs ;
- l'acide sulfurique pour le décapage des métaux ;
- les détersifs utilisés dans l'industrie ;
- les produits d'ensimage ;
- le carbure de calcium, l'acétylène, l'oxygène ;
- les carburants utilisés comme force motrice.

3- Biens ouvrant droit à déduction et biens exclus

Les biens ouvrant droit à déduction et les biens exclus ont été classés sous les rubriques suivantes :

- investissements immobiliers ;
- investissements mobiliers ;
- biens constituant des frais généraux.

a) Investissements immobiliers

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<p>En raison de la diversité des biens et des conditions de leur utilisation, il s'agit à titre indicatif de :</p> <p>1) Bâtiments et locaux à usage industriel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - ateliers de fabrication ; - entrepôts de matières premières et de produits ; - entrepôts de produits finis sur les lieux de production ; - voies de communication de caractère privé intérieures ou extérieures aux unités de production, dès lors qu'elles sont affectées aux besoins de l'exploitation : chemins, routes, voies ferrées ; - quais d'embarquement ou de déchargement même s'ils sont situés sur des terrains appartenant à des tiers ; - cours d'usines et leurs clôtures même si certains locaux y sont implantés ; - et d'une manière générale, tous les locaux affectés directement à la production. <p>2) Bâtiments administratifs et commerciaux</p> <ul style="list-style-type: none"> - locaux utilisés pour la vente en gros ou au détail ; - bureaux administratifs ou commerciaux ; - bureaux de direction, de comptabilité, de dactylographie, d'embauche de personnel ; - entrepôts, halls d'exposition, salles d'attente. <p>3) Bâtiments et locaux abritant les services sociaux obligatoirement prévus par la législation du travail : infirmerie, vestiaire, douches, lavabos, etc.</p>	<p>Immeubles autres que les bâtiments à usage industriel, commercial et administratif :</p> <ul style="list-style-type: none"> - garages ; - baraquements de chantier ; - immeubles servant au logement du personnel de l'entreprise ; - bâtiments et locaux abritant des services sociaux non obligatoires : cantines, salles de fêtes, gymnases, coopératives, etc. ; - installations et réparations de nature immobilière effectuées dans les immeubles ci-dessus (chauffage, plomberie, ventilation, électricité, téléphone, climatisation).

<p>4) Locaux abritant les centres d'apprentissage et de formation professionnelle placés sous la dépendance directe de l'entreprise et qui constituent le prolongement de son activité.</p>	
---	--

<p>5) Installations et réparations de nature immobilière effectuées dans les immeubles ci-dessus (ventilation, électricité, plomberie, conditionnement d'air, téléphone, interphone, chauffage).</p>	
--	--

<p>6) Acquisitions d'immobilisations et de pièces détachées affectées exclusivement à l'activité agricole ou pastorale des entreprises agricoles et industrielles intégrées. Cette disposition s'applique également aux fournitures de services de réparation au profit de ces mêmes entreprises.</p>	
---	--

Immeubles à usage mixte

Lorsqu'un assujéti fait construire ou se livre un immeuble qu'il affecte à un usage mixte, par exemple un bâtiment abritant à la fois des logements et un centre d'apprentissage, seule est déductible la taxe afférente au coût de construction se rapportant à la partie ne constituant pas un bien exclu.

Il appartient aux redevables intéressés de déterminer et de justifier sous leur responsabilité, la part de la taxe déductible, sous réserve du droit de contrôle de l'Administration fiscale.

b) Investissements mobiliers

Il est rappelé que sont exclus les véhicules, autres que :

- les moyens internes de manutention ;
- les véhicules de tourisme dont la puissance fiscale n'excède pas 12 chevaux ainsi que les véhicules à deux (2) roues dont le prix d'acquisition n'excède pas trois millions de francs hors taxes ;
- les véhicules utilitaires quelle que soit leur charge utile ;
- les véhicules acquis par les entreprises de transport ayant opté pour leur assujettissement à la TVA et affectés au transport public de personnes et de marchandises.

Il est précisé que les objets de mobilier sont exclus du bénéfice des déductions (article 372 du Code général des Impôts).

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<p>1) Installations et matériels industriels, machines et engins de production et de manutention, véhicules de transport de personnes et de marchandises :</p> <ul style="list-style-type: none"> - matériels spécialement conçus pour les besoins des entreprises de travaux publics : pelles mécaniques, tournapull, scrapers, excavateurs, bulldozers, rouleaux-compresseurs, chargeurs, gravillonneurs, étendeurs, broyeurs, draglines, dragues, matériels de sondage, de forage, d'extraction, chouleurs, ladders, bétonnières, pompes, remorques tractées servant d'ateliers sur les chantiers de travaux, dumpers ; - matériels des différents corps de métiers du bâtiment ; - appareils de levage et de manutention : pontons, grues, grues-automotrices, grues télécommandées, portiques, échafaudages, ponts roulants, diables, chariots automoteurs, monte-charges, skrips, transports à galets ou aériens ; - engins spécialisés utilisés dans les mines ; - matériels ferroviaires circulant exclusivement sur des voies privées ou des embranchements 	<p>1) Véhicules :</p> <ul style="list-style-type: none"> - véhicules de tourisme dont la puissance fiscale excède 12 chevaux ainsi que les véhicules à deux (2) roues dont le prix d'acquisition excède trois millions de francs hors taxes ; - véhicules utilisés pour le transport des personnes et des marchandises à l'exclusion de ceux appartenant aux sociétés de transport ayant opté pour leur assujettissement à la TVA : camions, voitures, wagons, péniches, remorques, tracteurs routiers, multi-bennes, bennes, autochargeurs, remorques, semi-remorque. <p>2) Mobilier : Les meubles meublant quel que soit le lieu où ils sont placés : tables, chaises, fauteuils, bureaux, armoires, bibliothèques, etc.</p> <p>3) Equipement des bâtiments et locaux exclus.</p> <p>4) Pièces de rechange et fournitures servant à l'entretien et à la réparation des biens visés ci-dessus.</p>

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<ul style="list-style-type: none"> particuliers ; - véhicules ; - véhicules utilitaires quelle que soit leur charge utile ; - véhicules hors-gabarit exclusivement réservés à des manutentions internes sur carrière ou sur chantier ; - véhicules de transport de personnes et de marchandises appartenant aux entreprises de transport ayant opté pour leur assujettissement à la TVA ; - tracteurs, moto bennes utilisées pour des travaux de terrassement, déblaiement, manutention sur chantiers de travaux immobiliers ; - ambulances ; - matériels de livraison demeurant la propriété du vendeur (tubes en acier, casiers, bonbonnes...) ; - matériels de lutte contre l'incendie (extincteurs, tuyaux, pompes...) ; - agencements et installations de caractère mobilier de locaux ouvrant droit à déduction (rayonnages pour stockage par exemple). 	
<p>2) Equipement des services administratifs et commerciaux :</p> <ul style="list-style-type: none"> - machines à écrire, à facturer, à calculer, à timbrer ; 	

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
<ul style="list-style-type: none"> - machines électro comptables ; - appareils de photocopie, duplicateurs ; - classeurs, fichiers, bacs à fiches ; - appareils de contrôle et de laboratoires ; - coffres forts blindés et armoires coffres forts ; - matériels informatiques. 	
<p>3) Equipement des services sociaux obligatoires et des centres d'apprentissage à l'exclusion des objets de mobilier (tables, chaises, lits, literie, etc.).</p>	
<p>4) Pièces de rechange et fournitures utilisées à l'entretien et la réparation des biens visés ci-dessus.</p>	
<p>5) Acquisitions par les négociants, de biens constituant des immobilisations et de biens meubles corporels utilisés exclusivement pour la réparation et la remise en état des biens vendus : les engins de chantier concernés sont les boteurs (bulldozer), boteurs biais (chargeuses sur pneus), boteurs sur chenilles (chargeuses sur chenilles), autres pelles mécaniques, excavateurs, chargeuses, pelleteuses (tractopelle), chargeuses et chargeuses pelles à chargement frontal, nivelleuses (finisher/asphaltfinisher), compacteuses, rouleaux compresseurs, grues/camions grue, tombereaux, tombereaux articulés (camions articulés).</p>	

c) **Biens et prestations de services constituant des frais généraux de l'entreprise**

Biens et prestations de services ouvrant droit à déduction	Biens et prestations de services exclus
<p>1) Frais d'éclairage et de conditionnement d'air des locaux industriels, administratifs et commerciaux (à l'exclusion des locaux d'habitation dépendant de l'entreprise).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Produits utilisés à l'entretien et au fonctionnement des biens exclus, notamment les carburants utilisés dans les véhicules n'ouvrant pas droit à déduction ; - livraisons à titre gratuit au personnel et à la clientèle ; - frais d'hôtel et de restauration ; - frais de représentation.
<p>2) Frais de fabrication : Fournitures générales des ateliers et chantiers : force motrice, combustibles, huiles, graisses, carburants : déduction plafonnée à 95 % pour les produits pétroliers acquis et utilisés par les entreprises de transport ayant exercé l'option pour leur assujettissement à la TVA, sous réserve que ces achats aient été effectués auprès de compagnies de distribution à l'exclusion des stations-service.</p>	<p>N'ouvre également pas droit à déduction, la taxe ayant grevé les achats, travaux ou services dont le montant est supérieur à 250 000 francs et dont le règlement est effectué en espèce (art.373 du CGI)</p>
<p>3) Frais de vente ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - fournitures administratives (papiers, encres, crayons, fiches, registres...) ; - frais de publicité. 	

d) **Exportations et opérations assimilées à des exportations**

Biens et prestations de services ouvrant droit à déduction	Biens et prestations de services exclus du droit à déduction
<ul style="list-style-type: none"> - Achats et importations opérés par des personnes effectuant des livraisons à l'exportation de biens soumis à la TVA en régime intérieur. - Frais engagés en vue de l'exportation de biens soumis à la TVA en régime intérieur. 	<p>Frais engagés en vue de l'exportation de biens exonérés de TVA en régime intérieur.</p>

III- Règles applicables aux assujettis partiels

1- Règle du prorata

a) Principes généraux

Il arrive que des assujettis à la TVA exercent en même temps d'autres activités non soumises à cette taxe (activités mixtes). En application de l'article 378 du Code général des Impôts, ces assujettis partiels ne peuvent systématiquement déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé leurs investissements et leurs frais généraux.

Trois hypothèses peuvent se présenter :

- le bien ou le service acquis est exclusivement affecté à la réalisation d'opérations taxables (même exportés) : la déduction totale est admise ;
- le bien ou le service acquis est exclusivement affecté à la réalisation d'opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA même si ses produits sont exportés : aucune déduction n'est possible ;
- le bien ou le service acquis est concurremment affecté à la réalisation des deux catégories d'opérations visées ci-dessus : la déduction est limitée au prorata du chiffre d'affaires soumis à la TVA ou assimilé par rapport au chiffre d'affaires total.

Remarque

Si l'entreprise ne peut classer ses biens ou services selon l'affectation qu'ils reçoivent au regard des hypothèses ci-dessus, elle peut utiliser le prorata général de déduction pour l'ensemble de ses acquisitions.

b) Détermination du prorata de déduction

Le prorata de déduction ou pourcentage de déduction représente le taux de TVA récupérable pour un assujetti partiel. En d'autres termes, le prorata s'applique aux entreprises effectuant à la fois des opérations taxables exportations comprises et des opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA.

c) Calcul du prorata

Pour l'application de la règle du prorata, le montant de la TVA déductible est obtenu par la formule suivante :

$$\text{Prorata} = \frac{\text{CA}_1 + \text{CA}_2 + \text{CA}_3 + \text{LASM}}{\text{CA total}} \times 100$$

- **En ce qui concerne le numérateur**

CA₁ représente le chiffre d'affaires ayant effectivement supporté la TVA exprimé hors taxe, en application des dispositions de l'article 359 du Code général des Impôts.

CA₂ représente le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation ainsi que le chiffre d'affaires relatif à des services assimilés à des exportations au sens des articles 356 et 357 du Code général des Impôts (il s'agit exclusivement d'exportation de biens ou de services assimilés à des exportations lorsque ces biens ou services sont effectivement soumis à la TVA en régime intérieur).

CA₃ représente le chiffre d'affaires exonéré conventionnellement de la TVA.

LASM représente le montant des livraisons à soi-même taxables (ce montant doit être stipulé hors taxe).

- **En ce qui concerne le dénominateur**

CA total correspond aux données figurant au numérateur auxquelles s'ajoutent les sommes suivantes :

- le chiffre d'affaires exonéré de taxes (autre que celui porté au numérateur) y compris les exportations de biens et les services assimilés à des exportations exonérés en régime intérieur ;
- le chiffre d'affaires portant sur des opérations situées hors du champ d'application ;
- les livraisons ou prestations de services à soi-même exonérées.

Sont exclus du calcul du prorata :

- les cessions d'éléments d'actifs, que ces cessions soient imposables ou exonérées de TVA ;
- les produits financiers ne constituant pas un élément du chiffre d'affaires (dividendes, intérêts, tantièmes, etc.) ;
- les remboursements de frais ou débours ;
- les indemnités ayant un caractère de dommages et intérêts ;
- les subventions d'équipement ;
- les primes à l'exportation.

En ce qui concerne les déductions des taxes grevant les achats de services et de biens autres que les immobilisations, il est précisé que les éléments qui figurent au numérateur et au dénominateur, pour les déductions en cours d'année, sont ceux ressortant des opérations réalisées au cours de l'exercice précédent. Le prorata utilisé au cours d'une année considérée revêt donc un caractère provisoire. Cela implique que ce prorata devra être régularisé en fin d'exercice lorsque les données réelles de cet exercice seront définitivement connues (prorata définitif).

Exemple

L'entreprise CAROSSOL est spécialisée dans la livraison d'appareils de nettoyage et la maintenance industrielle. Elle réalise également une partie de son chiffre d'affaires dans la vente de semences et d'insecticides. Cette société a obtenu du Gouvernement, une exonération conventionnelle pour l'entretien de parcelles villageoises appartenant à un Centre de recherche en agronomie.

Les données tirées de la comptabilité et des déclarations de TVA souscrites par la société CARROSSOL au titre des exercices N et N+1, se présentent ainsi qu'il suit :

Données comptables	Exercice N	Exercice N+1
Chiffre d'affaires pour livraison de machines	78 000 000	96 000 000
Chiffre d'affaires exonéré (ventes de semences et d'insecticides)	65 000 000	45 000 000
Subventions d'équipement reçues	50 000 000	30 000 000
Chiffre d'affaires à l'exportation (Distinguer les exportations de semences et d'insecticides qui ne doivent pas figurer au numérateur)	42 000 000	55 000 000
Chiffre d'affaires exonéré conventionnellement	15 000 000	20 000 000
Cession de véhicules totalement amortis	7 000 000	10 000 000
Livraisons à soi-même taxables	0	4 000 000
Livraisons à soi-même non taxables	0	15 000 000

✓ Détermination du prorata définitif (P_d) à utiliser pour l'année N

On suppose que durant l'année N, l'entreprise avait fait usage d'un prorata provisoire. Les données définitives de la comptabilité au 31 décembre N étant connues, la société CARROSSOL était tenue de déterminer un prorata définitif (P_d), selon la formule ci-après :

$$P_d = \frac{CA_1 + CA_2 + CA_3 + LASM}{CA \text{ total}} \times 100$$

Au numérateur = 78 000 000 (CA₁) + 42 000 000 (CA₂) + 15 000 000 (CA₃) + 0 (LASM) = 135 000 000

Au dénominateur = (Numérateur) + 65 000 000 (CA exonéré)
= 135 000 000 + 65 000 000 = 200 000 000

$$P_d = \frac{135\,000\,000}{200\,000\,000} \times 100 = 67,5 \%$$

Il est rappelé que les subventions d'équilibre et les cessions d'immobilisations ne sont pas à comprendre dans le calcul du prorata de déduction.

NB : Le prorata définitif ainsi déterminé au titre de l'exercice N constitue le prorata provisoire de l'exercice N+1 que l'entreprise devra utiliser pour opérer les déductions de TVA grevant les acquisitions de biens et services au cours dudit exercice.

Ce prorata devra à son tour être régularisé au 31 décembre N+1, sur la base des données effectives de l'exercice N+1.

✓ **Détermination du prorata définitif (P_d) à utiliser pour l'année N+1**

$$P_d = \frac{CA_1 + CA_2 + CA_3 + LASM}{CA \text{ total}} \times 100$$

Au numérateur = 96 000 000 (CA₁) + 55 000 000 (CA₂) + 20 000 000 (CA₃) + 4 000 000 (LASM) = 175 000 000

Au dénominateur = (Numérateur) + 65 000 000 (CA exonéré)
= 175 000 000 + 45 000 000 + 15 000 000 = 235 000 000

$$P_d = \frac{175\,000\,000}{235\,000\,000} \times 100 = 74,47 \%$$

Le prorata définitif de l'exercice N+1 (74,47 %) étant supérieur au prorata provisoire utilisé (67,5 %), il en résulte que l'entreprise CARROSOL a moins déduit de TVA qu'il n'en fallait. Par conséquent, elle est autorisée à pratiquer un complément de déduction égale à la différence entre le prorata provisoire et le prorata définitif, soit 6,97 % (74,47 % - 67,50 %).

A contrario, si le prorata définitif de déduction était inférieur au prorata provisoire utilisé au cours de l'année, l'entreprise CARROSOL aurait été tenue de procéder au reversement de la TVA déduite en trop sur la base du prorata provisoire.

d) Régularisation de la déduction initiale portant sur des biens amortissables

La règle du prorata commande qu'en cas de variation du pourcentage initial de déduction, la TVA ayant grevé les biens puisse donner lieu à reversement ou à complément de déduction.

Le prorata doit donc en principe être remis en cause chaque année pendant toute la durée d'amortissement d'un bien ; la régularisation éventuelle portant sur une fraction de taxe est calculée d'après le temps d'amortissement restant à courir.

Dans la pratique, pour éviter de compliquer les calculs, il est généralement admis :

- 1- qu'il n'y a pas lieu d'opérer une double régularisation : le pourcentage afférent à un exercice donné sera donc applicable à l'exercice suivant (pour les entreprises nouvelles visées au paragraphe (e) ci-dessous, le premier pourcentage sera valable sur deux (2) ans) ;
- 2- que la déduction initiale ne pourra faire l'objet de régularisation que pendant une période de cinq (5) années ;
- 3- que les corrections seront limitées au cinquième (1/5) de l'écart déterminée, au cas où la variation à la baisse ou à la hausse du pourcentage initial de déduction excédera un seuil de 10 %.

Exemple

Une entreprise achète au cours de l'exercice N des biens amortissables grevés de la TVA pour une valeur de 100 000 000 de francs. Le pourcentage de déduction calculé sur l'exercice N-1 est de 80 % (pourcentage initial).

Le pourcentage applicable en N+1 (à partir des opérations effectuées en N) est de 95 %.

- ✓ La variation du pourcentage initial (95 % - 80 % = 15 %) excède le seuil de 10 % ; il est donc possible d'effectuer un complément de déduction.

Déduction initiale (N) : $100\,000\,000 \times 80\% = 80\,000\,000$

Déduction théorique (N+1) : $100\,000\,000 \times 95\% = 95\,000\,000$

Le complément de déduction est égal au cinquième de la différence entre la déduction théorique et la déduction initiale, soit :

$(95\,000\,000 - 80\,000\,000) / 5 = 3\,000\,000$ ou encore

$[100\,000\,000 \times 15\%] / 5 = 3\,000\,000$

- ✓ Le pourcentage applicable en N+2 (à partir des opérations effectuées en N+1) est de 40 %.

La variation du pourcentage initial (40 % - 80 % = - 40 %), excède le seuil de 10 % en valeur absolue.

Déduction initiale en N : $100\,000\,000 \times 80\% = 80\,000\,000$

Déduction théorique (N+2) : $100\,000\,000 \times 40\% = 40\,000\,000$

Reversement à opérer :

$(80\,000\,000 - 40\,000\,000) / 5 = 8\,000\,000$ ou encore

$[100\,000\,000 \times 40\%] / 5 = 8\,000\,000$

- ✓ Les pourcentages applicables en N+3 et N+4 sont respectivement de 75 % et 90 % : dans aucun de ces deux cas, la variation n'excède le seuil de 10 %.

Aucune régularisation de TVA n'est donc à opérer.

- ✓ En N+5, cinq (5) années se sont écoulées depuis la date d'acquisition des biens considérés. L'entreprise n'a donc plus de correction à opérer sur la déduction initiale.

e) Autres régularisations

Les modifications d'activité sont susceptibles de donner lieu à un reversement de taxe.

Il s'agit notamment de :

- la cessation d'activité ;
- l'abandon de la qualité d'assujéti à la TVA ;
- l'affectation d'un bien à une destination n'ouvrant pas droit à déduction ;
- la cession partielle d'éléments d'actifs.

Dans ce dernier cas, la TVA ayant grevé la fraction non amortie du prix de revient reste théoriquement acquise au Trésor. Si l'acquéreur est lui-même assujéti à la TVA, l'application de cette règle aurait pour conséquence de le priver du bénéfice de la déduction.

Pour atténuer la rigueur de cette position, il est admis :

- ✓ qu'en cas de cession de matériel, aucun reversement n'est exigé si l'acquéreur remplit les conditions pour exercer le même droit à déduction et s'engage à observer les mêmes obligations que le vendeur ;

- ✓ qu'en cas de revente avant utilisation réelle, l'opération s'analyse en une revente en l'état de matériel neuf permettant le jeu normal de la déduction chez l'acquéreur ;
- ✓ que dans le cas de faillite ou de cession de bien, lorsque le bien a ouvert droit à déduction, que la taxe à reverser soit calculée sur la base de la valeur de réalisation du bien cédé.

NB : Il convient de faire remarquer qu'avant la réforme du dispositif de la TVA introduite par l'ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000, les cessions d'immobilisations n'étaient pas soumises à la TVA ; ce qui expliquait le reversement proportionnellement au prorata du temps d'amortissement restant à courir pour les biens amortissables.

Dès lors que les dispositions de l'ordonnance ci-dessus ont rendu taxables les cessions d'immobilisations ayant ouvert droit à déduction au moment de leur acquisition, elles ne donnent plus lieu à des reversements.

La régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas exigée lorsque les biens non amortissables ont fait l'objet de destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage.

Il en va de même pour les biens amortissables notamment les immobilisations d'autant qu'en cas de destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage, la fraction de la TVA déduite et qui correspond à la partie non amortie de l'immobilisation, ne donne également pas lieu à régularisation.

La destruction par incendie, inondation, pillage ou saccage peut être justifiée par tout moyen.

f) Entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties

Si la règle du prorata s'applique à une entreprise nouvellement assujettie ou à une opération imposable à la TVA soit par option, soit du fait d'une modification d'activité ou de législation fiscale, un pourcentage de déduction provisoire sera déterminé d'après les prévisions d'exploitation.

Une régularisation de la déduction initiale pourra ensuite être éventuellement opérée selon les modalités prévues aux paragraphes (d) et (e) ci-dessus.

Il convient de noter qu'en ce qui concerne les entreprises nouvellement assujetties, n'entre en ligne de compte que la fraction non amortie des biens déductibles en application de l'article 375 -3° du Code général des Impôts.

g) Incidence des régularisations de TVA en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les biens ou services ouvrant droit à déduction doivent être inscrits en comptabilité pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils ont donné lieu. S'agissant des biens, les amortissements sont calculés sur la base du prix d'achat ou de revient ainsi réduit conformément aux dispositions de l'article 364 du Code général des Impôts.

Les révisions annuelles de la déduction initiale restent sans incidence sur la valeur comptable des biens, les reversements ou déductions complémentaires devant être directement inscrits au débit ou au crédit des comptes 443 « Etat, TVA facturée » et 445 « Etat, TVA récupérable ».

Dans les cas prévus au paragraphe (d) ci-dessus, le reversement d'une fraction de la TVA peut avoir pour conséquence, dans les écritures de l'entreprise cédante, une augmentation d'égal montant de la valeur comptable des biens considérés.

2- Cas des magasins à rayons multiples

Pour les assujettis partiels qui exploitent des magasins de vente au détail, la détermination de la TVA exigible est rendue difficile en pratique, en raison de l'absence de factures de ventes délivrées aux clients.

Deux méthodes leur sont proposées dans ce cas.

Méthode A

Elle s'applique lorsque le taux de marge pratiqué est inférieur à 10 % sur l'ensemble des biens vendus.

Pour l'application de cette méthode, la proportion des achats par type de biens est réputée être la même que celle des ventes.

Le chiffre d'affaires global hors taxe est réparti en fonction des pourcentages obtenus.

La TVA exigible est calculée en appliquant au chiffre d'affaires hors taxe reconstitué selon lesdits pourcentages, le taux légal de la taxe.

Méthode B

Cette méthode s'applique lorsque le taux de marge pratiqué est supérieur à 10 %.

Pour la détermination du chiffre d'affaires taxable, les achats de l'entreprise sont répartis par catégorie de biens (taxables et non taxables). A partir de

cette répartition, les ventes théoriques de l'entreprise sont reconstituées en tenant compte du taux de marge applicable à chaque nature de bien.

Le pourcentage des ventes théoriques obtenu est rapporté aux ventes réelles pour la détermination des chiffres d'affaires réels par catégorie de biens.

Les assujettis partiels exploitant des magasins de ventes au détail ont la faculté de déterminer leur chiffre d'affaires taxable en fonction des opérations de l'exercice précédent, sous réserve de régularisation.

PRECISIONS RELATIVES AUX MENTIONS DE L'ETAT DES TAXES DEDUCTIBLES ANNEXE A LA DECLARATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 01551/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 386 du Code général des Impôts met à la charge des contribuables assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'obligation de joindre à leur déclaration de TVA, un état des taxes déductibles à renseigner et qui comporte une rubrique dont l'intitulé est : « nature des biens et services ». Elle permet de vérifier la déductibilité de la TVA sur les biens ou prestations de services pour lesquels les déductions sont opérées.

A la pratique, il est constaté que certains contribuables fournissent des états ne précisant pas la nature exacte des biens acquis ou des prestations de services dont ils ont bénéficié, mais inscrivent plutôt des mentions ou formules générales telles que « marchandises » ou « prestations de services ».

Une telle situation met l'Administration fiscale dans l'impossibilité d'apprécier la conformité de la déductibilité de la TVA grevant le coût d'acquisition desdits biens ou services avec la loi fiscale.

La présente note a pour but de préciser la nature des mentions à porter sur l'état des taxes déductibles, notamment dans la rubrique « nature des biens et services », et d'indiquer les sanctions applicables au non-respect de cette obligation.

1- Nature des mentions à porter sur l'état des taxes déductibles

Les mentions à porter sur l'état des taxes déductibles doivent permettre d'identifier de façon précise et individualisée, les biens achetés et les prestations de services reçues ayant généré une TVA déductible. A titre d'exemple, il convient d'inscrire entre autres « ciment, stylos à bille, bureau, mobilier de bureau, savon, travaux d'électricité, facture d'eau, de téléphone », etc.

Par conséquent, les mentions d'ordre général telles que « matières premières », « marchandises », « prestations de services », ou « divers travaux » sont à proscrire.

Lorsqu'une facture comporte plusieurs types de biens ou services, l'état doit indiquer distinctement de manière détaillée, chaque bien ou service, à raison d'un type de biens par ligne.

Par ailleurs, toutes les mentions à inscrire dans les différentes rubriques prévues par le formulaire de l'état des taxes déductibles, doivent être conformes aux indications figurant au bas dudit formulaire.

Il est précisé que depuis la dématérialisation des déclarations fiscales et des états annexés, la déclaration de TVA ainsi que l'état des taxes déductibles sont servis en ligne.

2- Sanctions

La production de l'état des taxes déductibles comportant des mentions vagues ou incomplètes constitue un manquement à la loi et justifie la sanction. De même, les omissions substantielles ou les mentions à caractère vague rendent celui-ci incomplet et exposent le contribuable à la sanction prévue par l'article 386 susvisé, à savoir le rejet des déductions opérées.

A cet égard, il convient de noter que le rejet ne vise que la TVA pour laquelle la nature des biens et services manque de précision et non l'état des taxes déductibles dans sa totalité.

En outre, le Livre de Procédures fiscales prévoit en son article 161, des intérêts de retard à titre de sanctions, pour toute TVA nette non acquittée dans les délais légaux en raison du rejet des déductions opérées et en son article 170 ter, une amende pour crédit de TVA non justifié.

TRAITEMENT DES REMBOURSEMENTS DE FRAIS ET DE DEBOURS AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 01552/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Des difficultés s'étant fait jour quant au régime applicable au remboursement de frais et aux débours en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la présente note apporte les précisions suivantes :

Les débours et frais constituent des sommes exposées par un fournisseur pour la réalisation de la vente ou de la prestation de services et dont le remboursement est demandé au client.

Lorsque ces sommes sont intégrées au prix du bien ou de la prestation sur la facture définitive, leur régime au regard de la taxe sur la valeur ajoutée suit celui de la prestation principale.

Toutefois, lorsqu'elles font l'objet d'une refacturation séparée au client, le régime ci-dessous s'applique selon la nature de ces sommes.

1. En ce qui concerne les remboursements de frais

Les frais concernés sont ceux engagés par le fournisseur de biens ou de services pour la livraison du bien ou la réalisation de la prestation. Il s'agit notamment :

- des frais de déplacement (billet d'avion, location de véhicule, frais d'hôtel et de séjour, etc.) qu'un prestataire de services engage à l'occasion de la mission qui lui est confiée ;
- des frais d'affranchissement des correspondances et de communication facturés au client ;
- des impôts supportés par le fournisseur pour la réalisation de la prestation (droits de douane, impôt sur les BNC et IRC).

Ces frais font généralement l'objet d'une note adressée au client dite note de frais. La note de frais peut être accompagnée ou non des copies des factures afférentes aux frais engagés.

L'article 358 du Code général des Impôts prévoit que pour la liquidation de l'impôt, le chiffre d'affaires comprend, outre le prix principal, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance facturés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur, ainsi que le montant des droits de douane et toutes autres taxes applicables aux produits ou aux services, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Par conséquent, que les sommes refacturées sur la note de frais soient assorties ou non d'une marge, celles-ci sont taxables à la TVA, même si les dépenses initiales n'ont pas supporté ladite taxe.

Doivent donc à ce titre être inclus dans l'assiette de l'impôt à savoir le chiffre d'affaires, les frais intrinsèques à l'opération principale, c'est-à-dire les frais que le fournisseur ou le prestataire a engagés pour la livraison du bien ou la réalisation de la prestation et qui peuvent être considérés comme un complément de prix, ou comme des frais accessoires.

Il en est ainsi notamment des refacturations de frais de personnel au réel dans le cadre d'une mise à disposition de ce personnel.

De même, lorsque plusieurs sociétés partagent l'usage de locaux, la quote-part de charges communes (loyers, eau, électricité, etc.) refacturée par l'une des sociétés aux autres est imposable à la TVA.

Par ailleurs, il est précisé que les répartitions de frais facturés par le gérant d'une société en participation à ses membres entrent dans le champ d'application de la TVA.

2. En ce qui concerne le remboursement de débours

Par débours, il faut entendre les frais engagés par le prestataire de services au nom et pour le compte de son client bénéficiaire de la prestation et dont le paiement incombe à celui-ci. Il s'agit notamment des droits de douane payés par le transitaire pour le compte de son client, des droits d'enregistrement avancés par les notaires, des frais d'accomplissement des formalités refacturés au client.

Les débours font l'objet d'une note dite note de débours, accompagnée en principe, des originaux des factures des sommes engagées.

Les débours sont normalement remboursés au franc le franc. Ainsi, les sommes refacturées au client pour remboursement en tant que débours, ne doivent pas être la contrepartie d'un service rendu même à prix coûtant.

En effet, les débours doivent être strictement externes au service proprement dit. Il s'agit donc de frais extrinsèques au service rendu, à l'exclusion des dépenses propres au prestataire, inhérentes au service et qui constituent pour lui des charges normales d'exploitation.

Le prestataire doit avoir reçu mandat de son client pour acquitter lesdites sommes. L'Administration n'exige pas un mandat exprès et préalable ; il peut être tacite. Le mandat peut également être écrit ou verbal, en fonction des règles et usages de la profession. La preuve de l'existence du mandat peut être apportée par tous moyens.

Le prestataire doit rendre compte à son client de façon précise et détaillée de la nature et du montant de la dépense engagée. Il s'agit là d'une condition essentielle dans la mesure où en l'absence de reddition de compte, les sommes avancées perdent la nature de débours.

Les débours facturés par un fournisseur à son client ne supportent pas la TVA.

Exemple

L'entreprise VICTOIRE spécialisée dans la conception de logiciels de sécurité est chargée par la société AXIOME de concevoir un programme innovant de sécurité pour son compte.

Le montant convenu entre les deux entreprises pour la réalisation de ce projet est arrêté à la somme de 135 millions de francs.

Dans le but de développer ce programme, l'entreprise VICTOIRE prend en charge le voyage et le séjour d'un analyste programmeur venant de Chine pour un montant de 10 millions de francs.

Par ailleurs, une fois le logiciel développé et testé, l'entreprise VICTOIRE procède à son brevetage au nom et pour le compte de la société AXIOME, comme stipulé dans le contrat. Les frais engagés à cet effet s'élèvent à 5 millions de francs.

Après l'exécution de la prestation, la société VICTOIRE adresse à la société AXIOME une facture d'un montant de 120 millions de francs accompagnée de deux notes dont l'une porte le montant de 10 millions de francs et l'autre de 5 millions de francs à laquelle est joint l'original de l'attestation du brevet au nom de la société AXIOME.

Traitement des différentes sommes au regard de la TVA

- Facture de 120 millions de francs : cette facture constitue le montant de la prestation principale et est donc soumise à la TVA ;
- Note de 10 millions de francs : cette note s'analyse en une note de frais refacturant certaines dépenses engagées par le fournisseur pour la réalisation du projet. Ces sommes sont imposables à la TVA ;
- Note de 5 millions de francs : celle-ci constitue une note de débours représentant les frais exposés par le fournisseur au nom et pour le compte de son client. Cette somme n'est pas taxable à la TVA.

REGIME APPLICABLE AUX OBJETS D'OCCASION AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 01553/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La présente note a pour objet de déterminer les modalités particulières d'application de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux objets d'occasion.

1 Définition des objets d'occasion

Par objets d'occasion, il convient d'entendre les objets usagés susceptibles de remploi en l'état ou après réparation.

Un objet qu'une entreprise acquiert à l'état neuf et qu'elle revend sans l'avoir utilisé ne peut donc être considéré comme étant d'occasion. Il ne peut acquérir cette qualification que s'il a été effectivement utilisé.

Les objets usagés peuvent subir une réparation dès lors que celle-ci aboutit à une simple remise en l'état.

Par contre, les opérations qui se traduisent par une transformation (modification des caractéristiques essentielles de l'objet initial), ou une rénovation (lorsque la valeur des éléments neufs ou d'occasion utilisés pour la remise en l'état est supérieure à celle de l'objet usagé augmentée du coût de l'opération) font perdre au bien sa qualification d'objet d'occasion.

Il devient un produit nouveau dont le régime d'imposition est celui des produits neufs.

2 Modalités d'imposition

2.1- Objets d'occasion vendus par les particuliers

Les ventes d'objets d'occasion effectuées par les particuliers sont hors du champ d'application de la TVA. Il s'agit de ventes réalisées par des non-professionnels.

2.2- Objets d'occasion vendus par des professionnels

Le régime applicable aux opérations réalisées par des professionnels varie selon que les biens d'occasion concernés ont ouvert droit à déduction de la TVA ou non.

2.2.1- Biens ayant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA

Conformément aux dispositions de l'article 358 du Code général des Impôts, les cessions de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation sont passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, dès lors que lesdits biens ont ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA ayant grevé leur acquisition.

Il est rappelé que lorsque les biens vendus ont donné lieu à déduction de la TVA lors de leur acquisition, une régularisation devra être effectuée conformément aux dispositions de l'article 375-2° du Code général des Impôts.

Ainsi, lorsqu'il s'agit d'un bien non soumis à amortissement, la TVA déduite lors de son acquisition devra être reversée.

En revanche, pour le bien amortissable, les redevables devront reverser une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée calculée au prorata du temps d'amortissement restant à courir.

2.2.2- Biens n'ayant pas ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA

Les cessions de cette catégorie de biens sont exonérées de TVA.

2.3- Contrats de leasing ou de crédit-bail mobilier

Ces contrats s'analysent en des locations assorties pour le preneur d'une simple faculté d'achat moyennant un prix convenu au terme du contrat. Pour les loyers perçus dans le cadre de ces opérations, la taxe est exigible selon les règles prévues pour les prestations de services.

Lorsqu'en fin de contrat l'option d'achat est levée par le preneur, la cession opérée suit le régime des ventes de biens d'occasion par les négociants. L'assiette de la taxe est constituée par le solde résultant de la différence entre le prix convenu et les loyers déjà perçus.

2.4- Objets d'occasion vendus par des négociants

2-4-1- Objets d'occasion ordinaires

Les ventes d'objets d'occasion réalisées par les négociants constituent des livraisons de biens taxables dans les conditions définies à l'article 339 du Code général des Impôts. Les négociants en biens d'occasion sont donc imposables à la TVA.

La taxe est déterminée sur la marge, à l'exception de certains engins de chantier.

Cette marge est constituée de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat exprimés hors taxes. Cette méthode de détermination de la taxe sur la valeur ajoutée s'applique bien par bien.

Les négociants en biens d'occasion autres que ceux visés au 2-4-2 ci-après, ne sont pas autorisés à déduire la TVA ayant grevé les biens destinés à la revente en raison des modalités particulières de détermination de la TVA qui leur sont appliquées.

Seuls ouvrent droit à déduction, les biens constituant des immobilisations ainsi que les biens meubles corporels utilisés exclusivement pour la réparation et la remise en état des biens vendus.

Exemple

Un négociant en biens d'occasion a pour activité l'achat en vue de la revente d'appareils électroménagers. Dans le cadre de l'exploitation de cette activité, un appareil acquis à 800 000 francs TTC est revendu à 1 000 000 de francs HT.

La marge taxable est déterminée comme suit :

Marge brute HT = 1 000 000 - 800 000 = 200 000

La TVA s'applique sur la marge de 200 000 francs.

TVA brute = 200 000 x 18 % = 36 000 francs.

2-4-2- Cas particulier de certains engins de chantier

La taxe sur la valeur ajoutée grevant la vente des objets d'occasion est déterminée sur la marge, à l'exception de celle relative aux engins de chantier suivants :

- les boteurs (bulldozers), les boteurs biaés (chargeuses sur pneus) et les boteurs sur chenilles (chargeuses sur chenilles) ;
- les autres pelles mécaniques, excavateurs, chargeuses, pelleteuses (tractopelles) ;
- les chargeuses et chargeuses pelles à chargement frontal ;
- les niveleuses (finisher/asphaltfinisher) ;
- les compacteuses et rouleaux compresseurs ;
- les grues/camions grues ;
- les tombereaux ;
- les tombereaux articulés (camions articulés).

En ce qui concerne les opérations de ventes ou d'achats portant sur ces engins, les règles de détermination de la TVA et celles relatives à la déduction sont celles de droit commun.

PRECISIONS RELATIVES A LA DELIVRANCE DE FACTURES PAR LES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES, A L'OCCASION DE LA PERCEPTION DES LOYERS D'IMMEUBLES NUS

Note n° 01554/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant à l'obligation pour les sociétés civiles immobilières de délivrer des factures normalisées à leurs locataires d'immeubles nus à l'occasion de la perception des loyers, la présente note a pour objet d'apporter des précisions en la matière.

L'article 144 du Livre de Procédures fiscales institue en Côte d'Ivoire, l'obligation générale de délivrance de factures à la charge de toute

personne qui exerce une activité professionnelle en qualité d'industriel, de commerçant, d'artisan ou de prestataire de services.

A ce titre, l'article 145 dudit Livre prévoit que les contribuables sont tenus de délivrer une facture normalisée à l'occasion de leurs opérations, à l'exception de ceux énumérés audit article. Les sociétés civiles immobilières ne figurant pas dans cette énumération, il est précisé que la perception de loyers portant sur des biens immobiliers, n'est pas subordonnée à la délivrance de factures normalisées, sauf en ce qui concerne les locations meublées.

Par conséquent, de simples quittances permettant d'identifier les personnes impliquées, le montant du loyer acquitté et la période concernée, suffisent pour matérialiser le paiement du loyer dans les relations des sociétés civiles immobilières avec leurs locataires d'immeubles nus.

Cependant, la société civile immobilière peut opter pour l'imposition des loyers à la TVA, lorsqu'il s'agit d'immeubles nus à usage industriel ou commercial. Dans ce cas, elle est tenue de délivrer des factures normalisées à l'occasion du paiement des loyers par ses locataires.

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE VEHICULE UTILITAIRE ET SON TRAITEMENT FISCAL EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 01555/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La présente note a pour objet d'apporter des précisions quant à la notion de véhicule utilitaire et à son traitement fiscal au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

I- Notion de véhicule utilitaire

Est considéré comme véhicule utilitaire, tout véhicule routier à moteur qui, en raison de son type de construction et de son équipement, est destiné au transport de marchandises à titre exclusif ou a été définitivement transformé à cet effet. Sont également considérés comme véhicules utilitaires, les véhicules spécialement conçus pour la réalisation de tâches ou d'ouvrages professionnels précis.

Les véhicules visés par cette définition sont donc ceux qui remplissent les deux conditions suivantes :

- être exclusivement affectés au transport de marchandises ou à des ouvrages professionnels ;
- ne pas être conçus ou aménagés pour le transport de personnes ;

- être spécialement conçus pour la réalisation de tâches ou d'ouvrages professionnels particuliers.

Ainsi par exemple, les véhicules suivants sont classés dans la catégorie des véhicules utilitaires :

- les fourgonnettes avec une seule ou une double rangée de sièges ;
- les pick-up avec cabine unique ou double cabine ;
- les camions et camionnettes ;
- les tracteurs, bennes et autres véhicules de travaux publics.

Les véhicules relevant d'un modèle dit de tourisme, simplement décorés de couleurs ou d'images publicitaires ne peuvent donc être considérés comme des véhicules utilitaires même si la possibilité d'y transporter des personnes a été réduite par suppression des sièges passagers, à moins d'avoir fait l'objet d'aménagement leur permettant de satisfaire aux conditions susénumérées.

II- Traitement fiscal des véhicules utilitaires au regard de la TVA

Antérieurement à l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2006-234 du 02 août 2006 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2006, seuls les véhicules utilitaires dont la charge utile est égale ou supérieure à 3,5 tonnes et acquis à compter du 1^{er} janvier 1995 ouvraient droit à déduction.

L'article 1^{er} de l'annexe fiscale susvisée, autorise désormais la déduction de la TVA grevant le coût d'achat de tout véhicule utilitaire, quelles que soient sa charge utile et sa date d'acquisition.

Cette disposition implique que la TVA grevant l'acquisition du véhicule utilitaire de même que celle portant sur les pièces détachées et de rechange ainsi que les frais de réparation se rapportant audit véhicule, est déductible. En principe, la TVA grevant l'achat de carburant utilisé dans les véhicules utilitaires n'est pas déductible.

PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL DES VENTES DIRECTES AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 01556/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Certaines entreprises locales achètent des marchandises à l'étranger qu'elles livrent directement à leurs clients situés hors du territoire national, sans que lesdites marchandises ne transitent par le territoire ivoirien. Ces opérations sont qualifiées de ventes directes.

Ces ventes directes peuvent être également réalisées dans le sens inverse. C'est notamment le cas lorsqu'une entreprise ivoirienne vend à un de ses clients situés à l'étranger des marchandises, mais procède sur demande et pour le compte de celui-ci à la livraison desdites marchandises à une entreprise installée en Côte d'Ivoire.

Dans ce cas, bien que la vente initiale ait été réalisée au profit d'une entreprise étrangère, les biens vendus ne sortent pas du territoire ivoirien jusqu'à leur livraison finale.

Des hésitations s'étant fait jour quant au traitement fiscal de ces opérations, au regard de leur assujettissement ou non à la TVA en Côte d'Ivoire, les précisions suivantes sont apportées.

1- En ce qui concerne les ventes directes de biens acquis et livrés hors du territoire ivoirien

Aux termes des dispositions de l'article 350 du Code général des Impôts, les biens meubles corporels sont imposables à la TVA au lieu de leur livraison.

Le lieu de livraison d'un bien est réputé situé en Côte d'Ivoire, dès lors que le bien s'y trouve au moment de sa livraison.

En matière de ventes directes, dans la mesure où le lieu de livraison des biens vendus, qui constitue leur lieu de mise à la consommation est situé hors de Côte d'Ivoire, ces opérations échappent au champ territorial de la TVA ivoirienne.

Ainsi, les ventes directes de biens achetés hors de Côte d'Ivoire et livrés à des entreprises situées hors du territoire national, ne sont pas soumises à la TVA en Côte d'Ivoire.

Par ailleurs, la TVA grevant les services et biens ayant concouru à la réalisation de ces ventes directes, n'est pas admise en déduction au niveau de l'entreprise ivoirienne.

2- En ce qui concerne les ventes directes de biens acquis et livrés sur le territoire national

Sont visés, les achats effectués à distance en Côte d'Ivoire depuis l'étranger par une entreprise non résidente auprès d'une entreprise ivoirienne et livrés en Côte d'Ivoire à une autre entreprise ivoirienne.

Le lieu de livraison des biens étant situé sur le territoire ivoirien, la TVA est due sur cette opération, en application des dispositions de l'article 350 du Code général des Impôts.

Par ailleurs, la taxe ayant grevé les biens et services concourant à la réalisation de cette opération est déductible dans les conditions de droit commun.

TRAITEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE FACTUREE SUR LES OPERATIONS IMPAYEES

Note n° 01557/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Aux termes des dispositions de l'article 361-2°- a) du Code général des Impôts, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est exigible en ce qui concerne la vente de biens meubles corporels, lors de la livraison.

En pratique, il est constaté que dans le cas des opérations impayées, les contribuables déduisent de la TVA effectivement collectée, le montant de la taxe qu'ils ont facturée sur lesdites opérations et qu'ils ont reversée au Trésor.

Il est rappelé qu'en application de la règle du butoir, les opérations impayées ne peuvent autoriser le vendeur à déduire la TVA facturée initialement à son client défaillant. La taxe déjà reversée est définitivement acquise au Trésor. Elle n'est ni remboursable ni déductible.

Cependant, le vendeur pourrait soit constituer une provision, soit comptabiliser en pertes la créance.

La constitution de la provision ou l'inscription dans un compte de perte de la créance doit se faire sur le montant toutes taxes comprises de l'opération impayée.

Il convient d'indiquer que cette règle ne s'applique pas aux prestataires de services pour lesquels la TVA est exigible, lors de l'encaissement.

REGIME DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ILLEGALEMENT FACTUREE

Note n° 01558/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant à la déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) supportée à tort par un contribuable, les précisions suivantes sont apportées.

En principe, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la taxe ayant grevé les achats de biens et services ouvrant droit à déduction ne peut être déduite que si elle a été légalement facturée, c'est-à-dire facturée dans le respect des dispositions légales par un assujéti sur une opération soumise à ladite taxe (respect du taux, champ d'application, etc.).

Il s'ensuit que la taxe sur la valeur ajoutée facturée par un non-assujéti ou sur des opérations exonérées ou hors du champ d'application de ladite taxe, ne peut donc ouvrir droit à déduction chez le client. Toute déduction dans ce cas donne lieu à restitution du montant de la taxe irrégulièrement déduite, sans préjudice, le cas échéant, de l'application des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

Toutefois, la déduction pourra être admise si la facturation de la taxe procède d'une erreur commise de bonne foi. Les parties en cause doivent être en mesure de faire la preuve de leur bonne foi par tout moyen de fait ou de droit.

Dans ce cas, l'Administration ne pourra admettre la déduction qu'à condition que le contribuable établisse que la TVA indûment facturée par son fournisseur a été déclarée et acquittée par celui-ci.

Cependant, la bonne foi ne pourra être admise s'il est prouvé :

- que l'attention du fournisseur a été attirée quant à l'illégalité de cette pratique, par son client, ses organes de contrôle et de conseil ou par tout autre partenaire et que celui-ci a persisté dans cette voie ;
- qu'une opération de facturation illégale identique a été relevée par l'Administration au cours des trois années précédant la date de la facturation en cause, chez le contribuable client ou chez le fournisseur.

D'une manière générale, la déduction de la taxe ne sera pas admise lorsque des indices concordants attestent que la facturation irrégulière de la TVA ne s'explique que par l'intention du fournisseur d'exercer illégalement un droit à déduction.

PRECISIONS RELATIVES AUX INCIDENCES DE LA SUPPRESSION DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE EN MATIERE DE FORMATION AGREEE PAR LE FONDS DE DEVELOPPEMENT DE LA FORMATION PROFESSIONNELLE

Note n° 01599/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 2 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2020-972 du 23 décembre 2020 portant Budget de l'Etat pour l'année 2021, a supprimé l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue par les dispositions de l'article 355-25 du Code général des Impôts en matière de formation professionnelle continue agréée par le Conseil de gestion du Fonds de Développement de la Formation professionnelle (FDFP).

A cet effet, la note de service n° 0225/MBPE/DGI/DLCD-SDL/bke/01-2021 du 25 janvier 2021 portant analyse des dispositions de ladite annexe fiscale, a indiqué que désormais, toutes les formations professionnelles continues dispensées par les cabinets de formation agréées par le FDFP sont soumises à la TVA, que les plans de formation aient été ou non agréés par le Conseil de gestion de ce Fonds.

Toutefois, ladite note a précisé que les formations agréées par le FDFP avant la date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2021 et qui n'ont pas été totalement exécutées à cette date, continuent de bénéficier de l'exonération de TVA.

Des hésitations s'étant fait jour quant aux formations continuant de bénéficier de l'exonération de TVA à la date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2021, les précisions suivantes sont apportées.

Les formations concernées ci-dessus, sont celles qui ont été effectivement agréées par le Conseil de gestion du FDFP avant le vendredi 08 janvier 2021, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale pour la gestion 2021. Ces formations demeurent sous l'empire du régime antérieur.

Ainsi, la circonstance que ces formations aient connu ou non un début d'exécution, est sans incidence sur l'exonération de TVA, dès lors qu'elles ont été agréées par le conseil du FDFP avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2021.

CHAPITRE 2 :

Taxes et redevances

TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT (TSE)

Note n° 01493/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'article 35 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2001-338 du 14 juin 2001 pour la gestion 2001 codifié sous l'article 1084 du Code général des Impôts, institue une taxe spéciale d'équipement sur le chiffre d'affaires hors taxe des entreprises soumises à un régime réel d'imposition. Cette disposition appelle les commentaires suivants.

I- Redevables de la taxe

La taxe spéciale d'équipement est due par les contribuables soumis à un régime réel d'imposition.

Il s'agit donc de tous les contribuables soumis au régime réel normal d'imposition (RNI) et ceux soumis au régime réel simplifié d'imposition (RSI).

A contrario, en sont dispensés, les contribuables relevant du régime de l'entrepreneur et du régime des microentreprises.

Les exportateurs de café et de cacao ainsi que les opérations portant sur la vente de produits pétroliers à l'exception de celles effectuées par la Société ivoirienne de Raffinage (SIR), sont exonérés de la TSE.

Il en est de même pour les grossistes et les pharmacies, en ce qui concerne leur chiffre d'affaires tiré des opérations de distribution des médicaments de la Nouvelle Pharmacie de la Santé publique dans le cadre de la Couverture Maladie universelle (CMU).

Lorsque la taxe est due, elle est supportée par l'entreprise qui est seule redevable. Elle n'est pas répercutable sur le consommateur final ou sur le client de l'entreprise.

II- Assiette, base d'imposition, taux et paiement de la taxe

A- Assiette et base d'imposition

La taxe spéciale d'équipement est assise sur le chiffre d'affaires total hors taxes réalisé mensuellement par les entreprises concernées.

Les chiffres d'affaires réalisés à l'exportation et les chiffres d'affaires exonérés ou hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, sont à comprendre dans la base d'imposition de la taxe spéciale d'équipement nonobstant leur non-imposition en matière de TVA.

Sont à exclusion de la base de la taxe spéciale d'équipement :

- les livraisons à soi-même ;
- les chiffres d'affaires provenant des opérations de vente des produits pétroliers, à l'exception de celles effectuées par la Société ivoirienne de Raffinage (SIR). Les produits pétroliers concernés sont les produits visés à l'article 408 du Code général des Impôts, à savoir :
 - le super carburant et les essences spéciales ;
 - l'essence auto ;
 - le gaz-oil ;
 - le carburéacteur ;
 - le pétrole lampant ;
 - l'essence pour aérodynes ;
 - les huiles minérales ;
 - le distillate Diesel-Oil (DDO) ;
 - le distillate Diesel-Oil (DDO ad) ;
 - le fuel-oil domestique ;
 - le fuel-oil léger ;
 - le fuel-oil lourd I (FO 180) ; et
 - les graisses consistantes.

Pour les contribuables qui réalisent des opérations de vente de produits pétroliers concomitamment avec d'autres produits ou services, il est précisé que seul le chiffre d'affaires issu des opérations de vente ne portant pas sur les produits pétroliers doit être soumis à la taxe.

B- Taux

Le taux de la taxe spéciale d'équipement est fixé à 0,1 % pour l'ensemble des contribuables concernés.

Ce taux est réduit de moitié pour les opérations réalisées par la Société ivoirienne de Raffinage.

C- Exigibilité

La taxe spéciale d'équipement étant une taxe assise sur le chiffre d'affaires, ses règles d'exigibilité sont identiques à celles prévues en matière de TVA par les dispositions de l'article 361 du Code général des Impôts.

Ainsi, la TSE est exigible :

- lors de la livraison en ce qui concerne les ventes de biens meubles corporels ;
- lors de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant, des avances, des acomptes, du prix ou de la rémunération, en ce qui concerne les prestations de services.

D- Paiement de la taxe

La taxe est perçue dans les mêmes conditions et sous les mêmes procédures, sanctions et sûretés que la taxe sur la valeur ajoutée.

1- Périodicité du paiement de la taxe

Pour les entreprises soumises au régime du réel normal, les déclarations et paiements de la taxe interviennent au plus tard le 10 du mois suivant celui au cours duquel les opérations ont été réalisées.

En ce qui concerne les contribuables relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises, ils déclarent et acquittent la TSE aux dates suivantes :

- au plus tard le 10 du mois suivant, pour les entreprises industrielles et les entreprises pétrolières et minières ;
- au plus tard le 15 du mois, pour les entreprises commerciales ;
- au plus tard le 20 du mois, pour les entreprises prestataires de services.

Quant aux contribuables soumis au régime du réel simplifié d'imposition, la périodicité demeure le trimestre.

Le paiement de la taxe s'effectue auprès de la Recette des Impôts dont dépend l'entreprise.

2- Mode de paiement de la taxe

Aux termes de l'article 97 du Livre de Procédures fiscales, l'impôt est payable en numéraire, par chèque, par virement bancaire ou par voie électronique, y compris les procédés par téléphone mobile.

Les entreprises soumises à la taxe spéciale d'équipement acquittent donc ladite taxe selon les dispositions de l'article 97 susvisé.

Toutefois, dans le cadre du processus de dématérialisation engagé par la Direction générale des Impôts en vue de sécuriser les recettes, les contribuables relevant d'un régime réel d'imposition sont tenus d'effectuer leurs paiements exclusivement par voie électronique.

Ainsi, les règlements de la taxe spéciale d'équipement ne peuvent être effectués en numéraires ni par chèques bancaires.

Remarque

La taxe spéciale d'équipement :

- ne figure pas sur les factures délivrées ;
- ne confère pas de droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée ;
- n'est ni imputable, ni remboursable.

Cependant, elle constitue une charge d'exploitation déductible en matière d'impôt sur les bénéfices.

Titre troisième
Droits d'enregistrement
et de timbre

PRECISION RELATIVES AUX MODALITES D'APPLICATION DES DROITS D'ENREGISTREMENT AUX ACTES DE CONFIRMATION DE VENTE DE CACAO

Note n° 01494/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Aux termes des dispositions de l'article 729 du Code général des Impôts, les actes de confirmation de vente de café et de cacao, sont assujettis à un droit de 5 % sur la valeur CAF du produit fixée par la structure compétente de régulation du café et du cacao d'après les échéances du marché et le mécanisme des prix arrêtés.

Toutefois, dans le but de soutenir la filière cacao, le Gouvernement a ramené le taux du droit d'enregistrement susvisé à 1,5 % pour les campagnes 2016-2017 et 2019-2020.

Par la suite, il a été procédé au relèvement de ce taux de 1,5 % à 3 %, au titre de la campagne 2020-2021, par arrêté interministériel n° 01046/MINADER/MBPE/MEF du 13 novembre 2020 fixant le niveau des taxes et redevances pour ladite campagne.

Des hésitations s'étant fait jour quant aux modalités d'application de l'arrêté suscit, les précisions suivantes sont apportées.

- **En ce qui concerne les contrats d'exportation ou contrats d'exécution issus de la campagne 2020-2021**

En application des dispositions de l'arrêté interministériel du 13 novembre 2020, ces contrats supportent les droits d'enregistrement au taux de 3 % sur toutes les récoltes en ce qui concerne les périodes allant de janvier à mars 2021, d'avril à juin 2021 et de juillet à septembre 2021.

- **S'agissant des contrats d'exportation ou d'exécution de la période d'octobre à décembre 2020 reportés sur la période de janvier à mars 2021**

L'arrêté interministériel du 13 novembre 2020 prévoyant en son article 5, l'application du taux de 3 % adopté au titre de la campagne 2020-2021 à compter du 1^{er} janvier 2021, il est précisé que les contrats d'exportation ou contrats d'exécution de la période d'octobre à décembre 2020, reportés sur la période de janvier à mars 2021 et issus des ventes de la campagne 2020-2021 sont soumis aux droits d'enregistrement au taux de 3 % sur toutes les ventes.

- **En ce qui concerne les contrats d'exportation ou d'exécution découlant des ventes des campagnes antérieures à celle de 2020-2021**

Conformément aux dispositions de l'article 5 de l'arrêté interministériel n° 1046/MINADER/MBPE/MEF du 13 novembre 2020, ces contrats demeurent assujettis aux droits d'enregistrement suivant les dispositions applicables pour les campagnes auxquelles ils se rattachent.

PRECISIONS RELATIVES A L'EXEMPTION DES VEHICULES DIPLOMATIQUES, DES VEHICULES PRIVES ET DES EMBARCATIONS DES AGENTS DIPLOMATIQUES, AU REGARD DE LA TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR ET DE LA TAXE SUR LES BATEAUX DE PLAISANCE

Note n° 01501/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques à laquelle la Côte d'Ivoire a adhéré, en ses articles 23, 28, 34, 36 et 37, prévoit le régime fiscal applicable aux biens et revenus des agents diplomatiques dans l'Etat accréditaire.

En application des dispositions de cette Convention et de celles de l'article 961 du Code général des Impôts, les véhicules diplomatiques, les véhicules privés et les embarcations dont disposent les agents diplomatiques sont exonérés d'impôts et taxes.

Des hésitations s'étant fait jour quant à l'application de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe sur les bateaux de plaisance aux engins susvisés, les précisions suivantes sont apportées.

I. Le traitement fiscal des véhicules diplomatiques et des véhicules privés des agents diplomatiques au regard de la taxe sur les véhicules à moteur

Le régime fiscal des missions diplomatiques et de leur personnel, prévu par les dispositions susmentionnées de la Convention de Vienne de 1961, implique que les véhicules dont sont propriétaires les agents diplomatiques ainsi que les membres du personnel administratif et technique de la mission, non-ressortissants de la Côte d'Ivoire, sont exonérés de la taxe sur les véhicules à moteur, communément appelée vignette.

Ainsi, l'article 961-1 du Code général des Impôts dispose que sont exemptés de la taxe sur les véhicules à moteur, les véhicules diplomatiques.

Au regard de ce qui précède, les services ne sont pas habilités à réclamer le paiement de la taxe sur les véhicules à moteur au titre d'un véhicule, dès lors que celui-ci répond à l'une des caractéristiques suivantes :

- être immatriculé comme véhicule diplomatique ;
- être la propriété d'un agent bénéficiant du statut d'agent diplomatique ou de membre du personnel administratif ou technique de la Mission.

II. Le traitement fiscal des embarcations détenues par les agents diplomatiques au regard de la taxe sur les bateaux de plaisance

L'article 34 de la Convention de Vienne susvisée précise que l'agent diplomatique est exempt dans l'Etat accréditaire, de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux.

Cette exemption ne s'applique pas notamment aux taxes indirectes de nature telles qu'elles sont incorporées au prix des marchandises, aux impôts et taxes qui représentent la contrepartie de services publics particuliers reçus et à certains impôts ou taxes grevant les biens et revenus immobiliers perçus à titre privé par l'agent.

A l'analyse, à l'instar de la taxe sur les véhicules à moteur, la taxe sur les bateaux de plaisance ne fait pas partie des catégories d'impôts que l'article 34 de la Convention de Vienne exclut expressément du champ de l'exemption.

Par conséquent, les agents des missions diplomatiques et assimilées possédant le statut de diplomate, sont de droit, exemptés du paiement de la taxe sur les bateaux de plaisance instituée par l'article 933 du Code général des Impôts, au titre des embarcations dont ils sont propriétaires.

III. Modalités de mise en œuvre de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe sur les bateaux de plaisance

• En ce qui concerne les véhicules diplomatiques

En raison de leur exemption de la taxe sur les véhicules à moteur, les véhicules diplomatiques ne doivent faire l'objet d'aucun contrôle de vignette, lorsqu'ils possèdent une plaque minéralogique faisant partie de la catégorie **CMD**, **CD**, **MD** ou **IT**, à fond orange ou vert.

Concernant les véhicules personnels des agents des missions diplomatiques, l'exemption de la vignette est attestée par la présentation du certificat ou de la vignette d'exemption, prévue au dernier paragraphe de l'article 961 du Code général des Impôts.

A cet effet, les missions diplomatiques accréditées en Côte d'Ivoire sont invitées à solliciter auprès de la Direction générale des Impôts, par le canal du Ministère en charge des Affaires étrangères, la délivrance des certificats ou des vignettes d'exemption susvisés, relativement aux véhicules dont sont propriétaires leurs agents, titulaires d'un passeport diplomatique ou de service.

Les agents des Impôts sont donc tenus de s'abstenir de réclamer le paiement de la vignette sur lesdits véhicules, dès présentation des documents d'exemption susvisés.

Même en l'absence desdits documents, si ceux présentés relativement à l'identification établissent indubitablement le caractère diplomatique du véhicule (véhicule immatriculé au nom de la mission diplomatique), les agents chargés du contrôle doivent également s'abstenir de toute mesure de sanction.

Il leur revient de rappeler la procédure d'exemption à l'agent diplomatique concerné, et ce avec la courtoisie qui sied en pareille situation.

- **En ce qui concerne les embarcations appartenant aux agents diplomatiques**

Pour la mise en œuvre de l'exemption des embarcations appartenant aux agents diplomatiques au regard de la taxe sur les bateaux de plaisance, les personnes concernées sont invitées à procéder comme en matière de taxe sur les véhicules à moteur, à savoir communiquer à la Direction générale des Impôts, les informations nécessaires sur les propriétaires des embarcations et les caractéristiques de celles-ci, afin de se faire établir une vignette ou un certificat d'exemption.

Il convient de rappeler que l'application effective des immunités et privilèges fiscaux reconnus aux représentations diplomatiques présentes en Côte d'Ivoire et à leurs agents, constitue une obligation de l'Etat.

Elle relève des engagements internationaux de notre pays et conditionne la réciprocité du traitement à appliquer aux représentations diplomatiques ivoiriennes et à leurs personnels, dans les pays étrangers accréditaires.

Par conséquent, l'attention des services est appelée sur le strict respect des instructions ressortant de la présente note.

Titre quatrième

Régimes spécifiques

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES DE DETERMINATION DU MONTANT CUMULE DES IMPOTS ET TAXES PROFESSIONNELS, DUS AU TITRE D'UN EXERCICE DES ENTREPRISES EXONEREES DE CERTAINS IMPOTS

Note n° 01137/MBPE/DGI-DLDC du 06 Avril 2022

L'article 33 de l'annexe fiscale portant Budget de l'Etat pour l'année 2021, a aménagé les conditions d'exigibilité de l'impôt minimum forfaitaire (IMF), en prévoyant que l'IMF est dû notamment lorsque le montant cumulé des impôts et taxes professionnels hors impôts de tiers dus au titre d'un exercice, est inférieur au montant maximum de l'impôt des microentreprises, déterminé sur la base du plafond du chiffre d'affaires requis pour relever dudit régime.

Il en résulte que le montant cumulé des impôts et taxes susvisé, acquitté par un contribuable relevant du régime réel simplifié ou du régime réel normal d'imposition, ne doit pas être inférieur au montant maximum de l'impôt dû par un contribuable soumis au régime des microentreprises et ayant adhéré à un centre de gestion agréé, affecté le cas échéant, d'un coefficient de 1,2.

En pratique, le montant minimum d'impôts professionnels hors impôts de tiers, que doit acquitter une entreprise, ne doit pas être inférieur à 8 000 000 de francs lorsqu'elle relève du régime réel simplifié et à 9 600 000 francs, quand elle est soumise au régime réel normal d'imposition.

Des hésitations étant apparues quant à la détermination du montant minimum d'impôts professionnels hors impôts de tiers ci-dessus, s'agissant des contribuables exonérés de certains impôts, les précisions suivantes sont apportées.

Il est précisé que pour la détermination du montant cumulé des impôts et taxes à comparer avec l'impôt maximum des microentreprises, seuls sont à considérer comme impôts professionnels à prendre en compte, l'impôt sur les bénéfices (BIC/BA/BNC) et la contribution des patentes, à l'exclusion de toutes les autres natures d'impôts ou taxes acquittés ou dus par l'entreprise.

Cette solution s'explique par le fait que l'impôt des microentreprises qui sert de comparaison ne synthétise, pour les contribuables assujettis à ce prélèvement, que les deux (2) natures d'impôts susvisées.

En pratique, la détermination du montant cumulé des impôts et taxes professionnels hors impôts de tiers dus au titre d'un exercice, est effectuée en prenant comme impôts ou taxes acquittés, les impositions qui auraient dues être en principe payées par le contribuable, s'il n'en était pas exonéré.

Ainsi, sur la base de ces impositions, le montant minimum d'impôt que doit acquitter une entreprise relevant d'un régime réel d'imposition est déterminé et comparé au montant maximum de l'impôt dû par un contribuable soumis au régime des microentreprises et ayant adhéré à un centre de gestion agréé et affecté le cas échéant, d'un coefficient de 1,2.

Il en résulte que ce montant minimum d'impôt est fixé à 8 000 000 de francs ($200\,000\,000 \times 4\%$) ou à 9 600 000 francs ($[200\,000\,000 \times 4\%] \times 1,2$), selon que cette entreprise est au régime du réel simplifié ou au régime du réel normal d'imposition.

Il est précisé que lorsque l'entreprise est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou de l'IMF, aucune régularisation n'est à effectuer, dans la mesure où la régularisation prévue par le dispositif n'intervient qu'en matière d'IMF.

Exemple

La société Y, qui est une PME relevant du régime du réel simplifié d'imposition, exerce dans le domaine de l'achat-revente et a débuté ses activités au cours du mois de janvier de l'année 2021.

Elle est exonérée de l'impôt minimum forfaitaire et de la contribution des patentes au titre de ladite année en application des articles 54 et 280-36 du Code général des Impôts. Déficitaire au titre de l'année 2021, l'entreprise Y qui a réalisé un chiffre d'affaires de 210 000 000 de francs, a acquitté au cours de cette année, les sommes de 1 500 000 francs et de 3 000 000 de francs, respectivement en matière de contribution employeur et de TVA.

La valeur locative de ses locaux professionnels est de 5 000 000 de francs. Quel est le montant cumulé des impôts et taxes professionnels, hors impôts de tiers dû par cette entreprise au titre de l'exercice 2021 ?

- **Détermination des impositions théoriques à acquitter par la société Y**

Au titre de l'impôt minimum forfaitaire : le montant théorique de l'IMF calculé en ce qui concerne l'entreprise Y est de $210\,000\,000 \times 0,5\% = 1\,050\,000$ francs. Dans la mesure où le minimum de perception en matière d'IMF est fixé à 3 000 000 de francs (Article 53 du CGI), l'IMF théorique qui aurait dû être acquitté est de 3 000 000 de francs.

Au titre de la contribution des patentes :

DCA = $210\,000\,000 \times 0,5\% = 1\,050\,000$ (ce montant sera plafonné au maximum de perception de 700 000 francs, en application de l'article 269 du CGI).

DVL = $5\,000\,000 \times 18,5\% = 925\,000$ francs.

Au total, le montant de la contribution des patentes qui aurait été acquitté (si l'entreprise Y n'en était pas exonérée) est de : $700\ 000 + 925\ 000 = 1\ 625\ 000$ francs.

Le montant cumulé des impôts et taxes professionnels, hors impôts de tiers est de : $1\ 625\ 000$ (contribution des patentes) + $3\ 000\ 000$ (IMF) = **$4\ 625\ 000$ francs.**

(NB : Les montants acquittés au titre de la contribution employeur et de la TVA ne sont pas à prendre en compte pour la comparaison avec l'impôt des microentreprises).

En comparaison avec le montant maximum de l'impôt dû par un contribuable soumis au régime des microentreprises et ayant adhéré à un centre de gestion agréé à savoir $8\ 000\ 000$ de francs ($200\ 000\ 000 \times 4\%$), le montant de la régularisation à effectuer par l'entreprise Y est de $3\ 375\ 000$ francs ($8\ 000\ 000 - 4\ 625\ 000$).

Toutefois, l'entreprise Y étant exonérée de l'IMF au titre du premier exercice comptable, aucune régularisation n'est à effectuer.

Cependant, il est précisé que si cette entreprise n'était exonérée que de la contribution des patentes à l'exclusion de l'IMF, elle aurait été tenue de procéder à la régularisation ci-dessus.

Cette modalité de détermination vise à tenir compte des exonérations dont bénéficie l'entreprise Y.

PRECISIONS RELATIVES AU SORT DES CONTRIBUABLES ASSUJETTIS A UN REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION AU REGARD DE LEURS CHIFFRES D'AFFAIRES ET RECLASSES AU COURS DE L'ANNEE 2021, A UN REGIME REEL D'IMPOSITION

Note n° 01138/MBPE/DGI-DLCD du 06 Avril 2022

Dans le cadre de la mise en œuvre de la réforme des régimes d'imposition introduite par l'article 33 de l'annexe fiscale 2021, des travaux informatiques ont été réalisés au sein des services de la Direction générale des Impôts au cours de l'année 2021, afin de procéder au reclassement des contribuables dans les nouveaux régimes institués (régimes de l'entrepreneur, des microentreprises, du réel simplifié et du réel normal d'imposition), au regard de leurs chiffres d'affaires.

Toutefois, il a été constaté que certains contribuables, n'ayant pas le montant de chiffre d'affaires minimum requis pour relever d'un régime réel d'imposition y ont été reclassés, nonobstant le niveau de leurs chiffres d'affaires qui les assujettaient à un régime forfaitaire.

La présente note a pour objet d'apporter des précisions sur le traitement fiscal des contribuables se trouvant dans la situation décrite ci-dessus, au regard des impôts acquittés au titre de l'exercice 2021.

Les services sont invités à appliquer aux contribuables concernés, au titre des années 2021 et 2022, les règles régissant le régime forfaitaire auquel ils sont en principe assujettis en raison du niveau de leur chiffre d'affaires de l'année 2019, si celui réalisé au cours de l'exercice 2020, confirme leur appartenance audit régime forfaitaire.

Dans une telle hypothèse, les impositions acquittées par le contribuable au titre de l'année 2021 sous le régime du réel d'imposition doivent être déduites du montant de l'impôt forfaitaire normalement dû en raison de son appartenance au régime forfaitaire et une régularisation est à effectuer, le cas échéant par le contribuable.

Lorsque le montant des impôts acquittés sous le régime du réel d'imposition est supérieur à celui normalement dû au titre du régime forfaitaire, un crédit d'impôt à imputer sur sa cotisation de l'année 2022 lui est accordé.

Les impositions susvisées concernent la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée et éventuellement l'impôt sur les bénéfices et la contribution des patentes.

S'agissant du cas spécifique des contribuables nouvellement immatriculés et classés à un régime d'imposition donné sur la base de leurs chiffres d'affaires prévisionnels de l'année 2021, les services sont invités conformément à la loi, à procéder à leur reclassement au régime d'imposition inférieur, uniquement lorsque leurs chiffres d'affaires effectivement réalisés se situent, pendant trois (3) années consécutives, en dessous du seuil minimal de chiffre d'affaires du régime dans lequel ils ont été immatriculés.

REGIME FISCAL PARTICULIER APPLICABLE AUX PROGRAMMES DE LOGEMENTS A CARACTERE ECONOMIQUE ET SOCIAL ET AUX GRANDS INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DE L'HABITAT

Note n° 01478/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Les programmes de logements à caractère économique et social ainsi que les grands investissements dans le secteur de l'habitat, bénéficient d'un régime fiscal de faveur régi par les textes suivants :

- le Code général des Impôts (articles 69, 281, 398-12 et 635) ;

- la loi n° 71-683 du 28 décembre 1971, portant loi de Finances pour la gestion 1971 ;
- la loi n° 86-88 du 31 janvier 1986, portant loi de Finances pour la gestion 1986 ;
- la loi n° 2002-156 du 15 mars 2002, portant loi de Finances pour la gestion 2002 ;
- la loi n° 2004-271 du 15 avril 2004, portant loi de Finances pour la gestion 2004 ;
- la loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012, portant Budget de l'Etat pour l'année 2013 ;
- l'ordonnance n° 2013-480 du 2 juillet 2013 modifiant l'article 1^{er} de l'annexe fiscale à la loi n° 2004-271 du 15 avril 2004, portant Budget de l'Etat pour la gestion 2004 telle que modifiée par l'article 34 de la loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012, portant Budget de l'Etat pour l'année 2013 relatif à l'aménagement des mesures en faveur de l'habitat ;
- la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013, portant Budget de l'Etat pour l'année 2014 ;
- la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015, portant Budget de l'Etat pour l'année 2016 ;
- l'ordonnance n° 2017-279 du 10 mai 2017, portant aménagement des dispositions du Code général des Impôts relatives aux logements à caractère économique et social ;
- le décret n° 72-466 du 6 juillet 1972 portant composition et attributions de la commission appelée à donner son avis sur les demandes présentées par les entreprises à l'effet de bénéficier d'avantages fiscaux prévus pour la construction de logements à caractère économique et social ;
- le décret n° 2017-307 du 17 mai 2017, fixant le prix unitaire maximum de vente des logements à caractère économique et social.

Toute personne physique ou morale qui se consacre au développement de l'habitat économique et social et aux grands investissements dans l'habitat, avec l'agrément de l'Administration, bénéficie des avantages prévus par le régime d'incitation fiscale.

La loi ne fait pas de distinction entre les personnes physiques et les personnes morales. Elle ne distingue pas non plus entre les sociétés de capitaux, les associations privées, les mutuelles de développement, les syndicats et les sociétés civiles. Toutes les structures remplissant les conditions fixées par la loi sont éligibles aux avantages fiscaux.

I- Avantages en faveur des programmes de logements à caractère économique et social

1- Conditions d'octroi des avantages fiscaux

a) Nombre de logements

Le promoteur doit présenter un programme de construction d'au moins 250 logements dans le District d'Abidjan. Ce nombre est ramené à 25 pour les programmes à réaliser en dehors du District d'Abidjan et à 10 en zone rurale.

b) Type de logements

Les logements concernés sont les logements économiques et sociaux. Il faut entendre par logements économiques et sociaux, les logements présentant les caractéristiques suivantes :

- coût d'acquisition n'excédant pas 23 000 000 de francs hors taxes ;
- superficie n'excédant pas 400 m².

2- Procédure d'octroi des avantages

a) Examen préalable du dossier d'agrément par la commission interministérielle

L'octroi des exonérations fiscales est soumis à un agrément du Ministre en charge du Budget. L'agrément du Ministre est accordé après avis favorable d'une commission interministérielle chargée de se prononcer sur les programmes de construction présentés par les promoteurs.

Le dossier d'agrément est déposé en cinq exemplaires auprès du Ministre en charge du Budget qui assure la présidence de la commission susmentionnée.

Il comprend les pièces suivantes :

- une demande adressée au Ministre en charge du Budget ;
- une attestation de régularité de situation fiscale ;
- un arrêté d'accord préalable ;

- une étude de faisabilité indiquant le nombre de logements, les surfaces unitaires de chaque lot, les surfaces totales, le coût de construction détaillé de chaque type de logement, le coût total des constructions, le prix de vente, les modalités de paiement ;
- les plans de chaque type de logement ;
- les coûts des voiries et réseaux divers (VRD) ;
- la source de financement ;
- les exonérations fiscales sollicitées.

Les sociétés nouvelles doivent produire en plus des documents suscités :

- la déclaration fiscale d'existence ;
- les statuts de la société.

Dans le cadre d'un programme réalisé par une mutuelle, une association, un syndicat, une société pour le compte de ses employés, les pièces suivantes doivent être jointes à la demande :

- les statuts ;
- l'attestation de régularité de situation fiscale ;
- la convention enregistrée entre le promoteur (constructeur) et le maître d'ouvrage.

b) Agrément du Ministre en charge du Budget

Après approbation de la commission, le programme fait l'objet d'un arrêté du Ministre en charge du Budget. Le délai de réalisation des investissements est de vingt-quatre (24) mois à compter de la date de signature de l'arrêté.

L'arrêté fixe le montant des exonérations accordées.

3- Exonérations fiscales accordées

a) Exonérations accordées aux entreprises

Il s'agit de :

- la réduction de 50 % de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) résultant de l'exécution du programme ;
- l'exonération de la contribution des patentes au titre de l'année de début d'activité et les deux années suivantes ;

- l'exonération des taxes sur le chiffre d'affaires sur les travaux de construction des logements, les matériaux et fournitures y intégrés ainsi que sur les travaux d'assainissement, de voiries et réseaux divers.

b) Exonérations accordées aux acquéreurs

- exonération de la TOB sur les prêts dits « prêts acquéreurs » ;
- exonération des droits d'enregistrement et de timbre ;
- exonération de la TVA sur les honoraires facturés par les notaires sur les actes de vente des logements.

II- Mesures en faveur des grands investissements dans l'habitat

A- Exonérations fiscales accordées

1- Exonérations en faveur des entreprises

Les entreprises qui réalisent en Côte d'Ivoire de grands investissements dans des programmes exceptionnels de logements, bénéficient des avantages ci-après :

- **En ce qui concerne les constructions de logements**
 - exonération de TVA sur les matériaux, travaux de voiries et réseaux divers (VRD), travaux d'études d'urbanisme, d'architectures et des infrastructures de constructions, études topographiques, études et travaux des équipements socio-collectifs (écoles, centres de santé, etc.) ;
 - exonération de la contribution des patentes ;
 - exonération à hauteur de 50 % de l'impôt sur les bénéfices ;
 - abattement de 80 % du bénéfice imposable à l'impôt sur les BIC accordé aux entreprises qui réalisent un programme d'au moins 10 000 logements sociaux ou économiques sur une période de sept (7) ans ;
 - exonération des taxes grevant les acquisitions de terrains ;
 - admission temporaire pour les engins spéciaux non fixés à demeure (bulldozers, élévateurs, grues, etc. et les camions).

- En ce qui concerne les constructions d'unités industrielles de fabrication des matériaux et autres intrants servant à la réalisation du volet construction de logements
 - exonération de l'impôt sur les bénéfices ;
 - exonération de la contribution des patentes ;
 - exonération de l'impôt sur le revenu foncier et/ou de l'impôt sur le patrimoine foncier ;
 - exonération de la TVA sur les équipements, les matériels et pièces de rechange nécessaires à la construction et à la production des unités industrielles ;
 - exonération des droits de douane sur les intrants importés nécessaires à la production des unités industrielles.

2- Exonérations en faveur des acquéreurs

Les acquéreurs bénéficient, quel que soit le mode d'acquisition du logement (location-vente ou vente directe), des avantages suivants :

- exonération de droits d'enregistrement et de timbre ;
- exonération de la TOB sur les crédits acquéreurs.

B- Conditions d'octroi des avantages fiscaux

Pour bénéficier des avantages fiscaux prévus ci-dessus, les entreprises doivent être agréées au régime fiscal des grands investissements dans l'habitat par arrêté conjoint du Ministre en charge du Budget et celui en charge du Logement, après avis d'une commission créée par décret en Conseil des Ministres. Les programmes doivent remplir les conditions ci-après :

- porter sur la construction d'au moins 3 000 logements sur une période de trois ans en plus des équipements socio-collectifs, dont la construction est mise à la charge de l'entreprise de construction de logements par la réglementation en vigueur ;
- le coût d'acquisition des logements ne doit pas excéder 23 000 000 de francs hors taxes ;
- les logements construits doivent respecter dans une proportion de 60 %, les critères de logements à caractère économique et social, c'est-à-dire les logements construits sur 400 m² au plus.

C- Sanctions

La non-réalisation ou la réalisation partielle du programme, la constatation d'un détournement des matériaux de construction en cas d'évaluation et de contrôle des biens et services exonérés dans le cadre de ces programmes, ainsi que de quantités de matériaux de construction produites par les unités industrielles, entraînent la résiliation de l'agrément et l'exigibilité immédiate des impôts et taxes non perçus, sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

REGIME FISCAL DES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES

Note n° 01479/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Les formes et les activités des sociétés civiles immobilières (SCI) se sont diversifiées ces dernières années. Des hésitations s'étant fait jour quant à leur régime fiscal, les précisions suivantes sont apportées.

Le terme « société civile immobilière » désigne différents types de sociétés qui sont généralement constituées pour des opérations de construction, de commercialisation, de location ou de gestion d'immeubles.

En fonction de leur objet, on distingue quatre types de sociétés civiles immobilières :

- les sociétés civiles immobilières de construction-vente ;
- les sociétés civiles immobilières de copropriété ;
- les sociétés civiles immobilières de gestion ;
- les sociétés civiles immobilières de location.

D'une manière générale, les sociétés immobilières qui sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux (société anonyme, société à responsabilité limitée, société en commandite simple, société par action simplifiée) sont soumises aux règles générales d'imposition applicables à ces sociétés de capitaux.

Lorsqu'elles sont constituées sous la forme civile, les sociétés immobilières relèvent du principe de la transparence fiscale applicable aux sociétés de personnes. L'imposition est donc établie directement au nom de chaque associé au titre de ses revenus.

Sous cette forme, les sociétés civiles immobilières sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère commercial.

Lorsque l'activité est exclusivement de nature civile, la société civile immobilière est soumise à l'impôt foncier. L'imposition est établie directement au nom de chaque associé au titre de ses biens immeubles.

Par ailleurs, il convient de préciser que les sociétés civiles immobilières, quelle que soit la forme sous laquelle elles sont constituées, sont soumises à l'obligation de production des états financiers de synthèse.

Ces états financiers doivent, en l'état actuel de la législation fiscale ivoirienne, être établis conformément au modèle prévu par le système comptable OHADA révisé.

1- Sociétés civiles de construction-vente

Les sociétés civiles de construction-vente ont pour objet de construire des immeubles (quelle qu'en soit l'affectation) en vue de la vente. Elles sont généralement constituées par des promoteurs immobiliers et jouissent sous certaines conditions, d'un régime fiscal de faveur. Leur régime d'imposition est présenté ci-après.

1.1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les sociétés civiles immobilières de construction-vente sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, conformément à l'article 3 -10° du Code général des Impôts qui dispose que les sociétés civiles, quelle que soit leur forme, lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial, sont passibles de l'impôt sur les BIC.

1.2- Contribution des patentes

Conformément à l'article 264 du Code général des Impôts, les sociétés civiles immobilières de construction-vente sont assujetties à la contribution des patentes. Cet article dispose en effet que toute personne physique, ivoirienne ou étrangère qui exerce en Côte d'Ivoire, un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exemptions déterminées par le Code général des Impôts, est assujettie à la contribution des patentes.

Le droit sur le chiffre d'affaires est calculé par application du taux de 0,5 % sur le chiffre d'affaires constitué par les recettes brutes hors taxe réalisées à l'occasion des cessions de logements y compris tous les frais accessoires.

Le droit sur la valeur locative est calculé sur la valeur locative des biens imposables affectés à l'exploitation. Les valeurs locatives des logements destinés à la vente ne sont pas prises en compte pour la détermination du droit sur la valeur locative. Il en est de même pour les logements dits

témoins lorsque ceux-ci sont destinés à la vente et ne servent pas de local d'exploitation à la société.

1.3- Impôt sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties

Les constructions réalisées par les sociétés civiles immobilières de construction-vente et qui leur appartiennent, sont soumises à l'impôt sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties.

En effet, il résulte des dispositions des articles 149 et 157 du Code général des Impôts qu'un impôt annuel est établi sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, telles que maisons, fabriques, manufactures, usines et en général, tous les immeubles construits en maçonnerie, fer ou bois, fixés au sol à perpétuelle demeure, à l'exception de ceux qui sont expressément exonérés.

Les constructions destinées à la vente sont donc imposables au nom de la société jusqu'à la cession.

1.4- Droits d'enregistrement

La constitution de la société est soumise aux droits d'apport selon le régime de droit commun.

Par ailleurs, aux termes des dispositions de l'article 206 du Code général des Impôts, les sociétés civiles sont tenues de faire enregistrer au service de l'Enregistrement du lieu de leur principal établissement, dans les deux mois de leur constitution définitive, une déclaration constatant :

- l'objet, le siège et la durée de la société ;
- la date de l'acte constitutif et celle de l'enregistrement de cet acte dont un exemplaire sur papier non timbré dûment certifié est joint à la déclaration ;
- les noms, prénoms, domiciles des directeurs et gérants ;
- la nature et la valeur des biens mobiliers ou immobiliers constituant les apports ;
- les droits attribués aux associés dans le partage des bénéfices et de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres délivrés aux ayants-droit.

En cas de modification dans la constitution de l'actif social, de changement de siège, de remplacement du directeur ou du gérant, d'émission de titres nouveaux ou de remplacement d'un ou plusieurs associés dans ce type de sociétés civiles, les collectivités intéressées doivent en faire la déclaration

dans le délai d'un mois au service qui a reçu la première déclaration et déposer en même temps un exemplaire de l'acte modificatif.

1.5- Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires

Lorsqu'elles ne remplissent pas les conditions pour bénéficier du régime de faveur, les sociétés de construction-vente sont soumises à la TVA sur toutes leurs acquisitions de biens et services et à la taxe sur les opérations bancaires (TOB) dans le cadre du financement de leurs activités. Les prêts accordés aux acquéreurs sont également imposables à la TOB dans les conditions de droit commun.

2- Sociétés civiles immobilières de copropriété

Ces sociétés ont pour objet la construction d'immeubles en vue d'attribuer à leurs membres, en jouissance ou en pleine propriété, les immeubles auxquels leur participation dans le capital leur donne droit.

Ces sociétés sont généralement constituées par les syndicats, les associations, les mutuelles de développement, les groupements à vocation coopérative.

Les sociétés civiles immobilières de copropriété qui, concurremment à leur objet, exercent une activité commerciale ou accomplissent même occasionnellement, des opérations commerciales, sont exclues du champ d'application du régime de la copropriété.

2.1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les sociétés civiles immobilières de copropriété qui ne sont pas constituées sous la forme de société de capitaux, ne sont pas soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans la mesure où elles ne se livrent pas à des opérations présentant un caractère industriel et commercial.

Pour l'imposition des plus-values de partage, l'article 30 du Code général des Impôts dispose que sont exonérées sous certaines conditions, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les plus-values résultant de l'attribution exclusive aux associés, par voie de partage en nature à titre pur et simple, de la fraction des immeubles construits par ces sociétés et pour laquelle ils ont vocation.

L'exonération est soumise aux conditions suivantes :

- enregistrement avant un délai de sept (7) ans, à compter de la date de constitution de la société, du procès-verbal de l'assemblée générale approuvant le projet de partage ;

- enregistrement de l'acte de partage, au plus tard un (1) an après l'enregistrement du procès-verbal de la délibération de l'assemblée générale approuvant ledit partage.

2.2- Contribution des patentes

Les sociétés civiles immobilières de copropriété ne sont pas soumises à la contribution des patentes pour les activités conformes à leur objet social.

2.3- Impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties

Chaque associé est assujéti à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier sur l'immeuble ou la fraction d'immeuble qui lui a été attribué. Pour les immeubles n'ayant pas fait l'objet de partage, l'imposition est établie au nom de chaque associé au prorata de ses apports dans la société. Cette règle s'applique également à l'imposition des terrains nus à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties. Le taux de l'impôt applicable est celui des personnes physiques, soit 12 % (9 % au titre de l'impôt sur le patrimoine foncier et 3 % pour l'impôt sur le revenu foncier).

2.4- Droits d'enregistrement

Conformément aux dispositions de l'article 703 du Code général des Impôts, les actes ayant pour objet la constitution des sociétés civiles immobilières de copropriété, tendant à régler le statut de la copropriété des immeubles divisés par appartement et qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, sont enregistrés au droit fixe de 18 000 francs.

Aux termes des dispositions de la loi n° 83-1421 du 30 décembre 1983 portant loi de Finances pour la gestion 1984, cette mesure est étendue sous les mêmes conditions à la copropriété des immeubles constitués de maisons individuelles contiguës ou séparées.

Sont également enregistrés au droit fixe de 18 000 francs, les actes par lesquels les sociétés civiles immobilières de copropriété font à leurs membres, par voie de partage en nature à titre pur et simple, attribution exclusive en propriété de la fraction des immeubles qu'elles ont construits et pour laquelle ils ont vocation, à condition que l'attribution intervienne dans les sept (7) années de la constitution desdites sociétés.

2.5- Impôt sur le revenu des valeurs mobilières

Aux termes des dispositions de l'article 227 du Code général des Impôts, les plus-values résultant de l'attribution exclusive en propriété aux membres

des fractions des immeubles construits par les sociétés civiles immobilières de copropriété et pour laquelle ils ont vocation, sont exonérées de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières si les conditions ci-après sont réunies :

- enregistrement avant un délai de sept (7) ans, à compter de la date de constitution de la société, du procès-verbal de l'assemblée générale approuvant le projet de partage ;
- enregistrement de l'acte de partage, au plus tard un (1) an après l'enregistrement du procès-verbal de la délibération de l'assemblée générale approuvant le projet de partage.

2.6- Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires

Les achats de matériaux, de fournitures ainsi que les travaux effectués dans le cadre de la construction des immeubles et facturés à la société sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les sociétés civiles immobilières de copropriété sont soumises dans les conditions de droit commun à la taxe sur les opérations bancaires au titre des emprunts auxquels elles ont recours pour la construction des immeubles.

3- Sociétés civiles immobilières de gestion (agences immobilières)

Les sociétés civiles immobilières de gestion ont pour objet, la gestion des immeubles qui leur sont confiés par des propriétaires indépendants. Cette gestion consiste soit à louer ou à vendre les immeubles qui leur sont confiés, soit à entretenir ces immeubles.

De telles sociétés, qui exercent une activité de prestation de services, sont imposables à l'impôt sur les BIC.

La société est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle est également imposable à la contribution des patentes.

En plus des obligations fiscales visées ci-dessus, l'article 168 du Code général des Impôts, fait obligation aux agences immobilières d'effectuer à titre d'acompte de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, une retenue à la source au taux de 12 % du montant brut des loyers qu'elles encaissent pour le compte de leurs clients personnes physiques. Ce taux est porté à 15 % en ce qui concerne les immeubles loués et appartenant à des entreprises ou à des personnes morales.

4- Sociétés civiles immobilières de location

Le régime fiscal applicable aux sociétés civiles immobilières qui construisent ou achètent des immeubles qu'elles destinent à la location dépend de la nature de la location.

4.1- Locations nues

La location d'immeubles nus revêt un caractère civil. Dans ce cas, la société est soumise au régime de la transparence fiscale, c'est-à-dire qu'elle est réputée, pour l'application des impôts directs et des droits d'enregistrement, ne pas avoir de personnalité distincte de celles des associés. Il en résulte les conséquences fiscales suivantes :

- la société est imposable à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties.

Elle est exonérée de la contribution des patentes. Lorsque l'activité de location est exercée dans le cadre d'une société de capitaux, la contribution des patentes est due ;

- les associés personnes physiques sont soumis à l'impôt général sur le revenu à raison de la part de loyers qui leur revient en fonction des droits de chacun dans la société ;
- les associés personnes morales sont soumises à l'impôt sur les BIC au titre des revenus locatifs encaissés ;
- la location d'immeubles nus n'est pas passible de la TVA.

Toutefois, lorsqu'il s'agit d'immeubles nus à usage industriel ou commercial, la société peut opter pour l'imposition des loyers à la TVA.

4.2- Locations en meublé

La location d'immeubles équipés ou meublés à titre habituel a un caractère commercial. Lorsque cette activité est exercée par une société civile, celle-ci est passible de l'impôt sur les BIC conformément aux dispositions de l'article 3-10° du Code général des Impôts.

La société est imposable à l'impôt sur le revenu foncier, à l'impôt sur le patrimoine foncier et à la contribution des patentes.

Les associés sont imposables à raison des distributions éventuelles de dividendes.

Il convient de préciser que la société civile immobilière qui exerce l'activité de location en meublé est également soumise à la taxe sur les locaux loués en garni.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01480/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 mai 2022 portant sur le même objet

MODALITES DE GESTION DES SUCCURSALES ET ETABLISSEMENTS SECONDAIRES DES CONTRIBUABLES RELEVANT DE LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES ET DE LA DIRECTION DES MOYENNES ENTREPRISES

Note n° 03016/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

La Direction générale est régulièrement saisie de contestations émanant de certaines grandes et moyennes entreprises quant à la gestion administrative de leurs succursales et autres établissements secondaires situés tant à Abidjan qu'à l'intérieur du pays.

Pour divers motifs, les services de base exigent des succursales et des établissements secondaires, le paiement à leurs caisses des impôts professionnels tels que la contribution des patentes, la taxe d'abattement, etc., alors que ceux-ci participent à la formation du résultat du siège qui est fiscalement domicilié à la Direction des grandes Entreprises (DGE) ou à la Direction des moyennes Entreprises (DME).

Des cas de fermeture de succursales et établissements secondaires fondés sur le non-paiement des impôts susvisés ont même été signalés, bien que la preuve ait été apportée par les contribuables que les impôts dont le paiement est réclamé, ont déjà été acquittés auprès des services de la DGE ou de la DME.

La présente note a pour but d'apporter les précisions suivantes.

Au plan organisationnel, la DGE et la DME sont chargées de la gestion, du contrôle y compris de la vérification générale de comptabilité, et du recouvrement des impôts et taxes dont sont redevables les entreprises inscrites à leurs fichiers.

Relèvent de la DGE, les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises est supérieur ou égal à trois (3) milliards de francs, ainsi que les organismes et entreprises exerçant dans certains secteurs d'activités qui, bien que ne remplissant pas le critère de chiffre d'affaires susvisé, peuvent lui être rattachés.

En ce qui concerne la DME, elle est compétente pour la gestion des dossiers des entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 500 000 000 de francs et 3 000 000 000 de francs toutes taxes comprises.

Ces deux directions constituent des guichets uniques à compétence exclusive, auprès desquels les entreprises concernées accomplissent l'ensemble de leurs obligations fiscales dans le cadre de la gestion du

dossier unique, à l'exception des matières expressément exclues par les textes en vigueur.

Il n'y a donc pas de compétence partagée entre ces directions et les centres des Impôts en ce qui concerne la gestion des impôts professionnels exigibles des entreprises concernées, quel que soit le nombre de succursales ou d'établissements exploités par celles-ci et le lieu de leur implantation.

En conséquence, les succursales et établissements secondaires des entreprises relevant de la DGE ou de la DME sont tenus d'acquitter à la caisse des receveurs de ces directions, l'ensemble de leurs impôts professionnels.

NOTIONS D'AMENAGEMENTS, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS ET DE CONSTRUCTION EN MATIERE D'IMPOT FONCIER ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01481/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Dans le cadre des mesures d'aide aux entreprises dans leurs efforts d'investissement, les articles 20 de l'annexe fiscale 2003 et 1^{er} de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2006-234 du 02 août 2006 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2006, excluent de l'assiette de la contribution des patentes et de l'impôt foncier, les aménagements, agencements et installations.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la définition de ces notions au plan fiscal, les précisions suivantes sont apportées.

1. Les aménagements, agencements et installations

Par aménagements, agencements et installations, il convient d'entendre, notamment les accessoires d'un bien immobilier telles que les installations de tuyauterie ou conduite d'eau, d'électricité, de chauffage, de gaz, de conditionnement d'air et de climatisation, de téléphone, de réception d'images, les pompes distributrices de carburant.

Ces éléments se distinguent des constructions proprement dites qui demeurent imposables.

Seuls étaient imposables à la patente et à l'impôt foncier, les aménagements, agencements et installations attachés au fonds à perpétuelle demeure.

Désormais, tous les aménagements, agencements et installations, qu'ils soient fixés au fonds à demeure ou non, sont exclus de l'assiette de la contribution des patentes et de l'impôt foncier.

2. Les constructions

Sont considérées comme constructions, toutes édifications du gros œuvre (immeuble nu) quelles que soient leur nature et leur forme, fixées au sol à perpétuelle demeure.

L'édification doit être reliée au sol de façon qu'il soit impossible de la déplacer sans la démolir. Il en est ainsi lorsqu'elle repose sur des fondations ou sur une assise en ciment ou en maçonnerie incorporées au sol.

Sont notamment concernées, les immobilisations suivantes :

- les bâtiments quelle que soit leur affectation ;
- les additions de constructions qui donnent de la valeur aux immobilisations existantes.

Sont assimilés à des constructions :

- les installations destinées à abriter des personnes ou des biens (ateliers, hangars, parkings, etc.) ;
- les conteneurs servant de local d'exploitation ou d'habitation ;
- les installations de stockage tels que réservoir, cuve, silo, citerne, château d'eau, etc., les ouvrages telles que les cheminées d'usines, 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 ou l'industrie, même s'ils sont retenus simplement par des amarres.

Toutes ces constructions et assimilées sont imposables à la contribution des patentes et à l'impôt foncier.

DEFINITION ET TRAITEMENT DE L'ACTE ANORMAL DE GESTION

Note n° 01482/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Des difficultés s'étant fait jour quant au régime applicable aux actes anormaux de gestion, la présente note apporte les précisions ci-après.

1. Définition

D'une manière générale, constitue un acte anormal de gestion, le fait de mettre une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou de priver cette dernière d'une recette, sans que cela se justifie par les intérêts de l'exploitation.

L'acte anormal de gestion suppose donc la poursuite d'un intérêt étranger à l'entreprise (charges engagées sans rapport avec les intérêts de l'entreprise, dépenses excessives, avantages injustifiés consentis à d'autres entreprises, renonciation à un profit ou à une recette, prélèvements gratuits sur les stocks, etc.).

Par ailleurs, est considéré comme un acte anormal de gestion, l'acte qui, sans être étranger à l'intérêt de l'entreprise, lui fait courir un risque excessif. C'est le cas par exemple d'un prêt important consenti par un établissement bancaire à une personne physique qui ne produit pas de garanties ou offre des garanties manifestement insuffisantes.

2. Traitement fiscal

2.1- Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

L'article 14 du Code général des Impôts dispose que le bénéfice imposable est constitué par le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises.

Au regard de ces dispositions, les sommes se rattachant à des actes anormaux de gestion doivent être réintégrées au résultat fiscal et imposées comme telles.

Lorsque l'Administration invoque le caractère anormal d'un acte de gestion à l'appui d'un redressement, elle est tenue d'apporter la preuve que cet acte n'a pas été accompli dans l'intérêt de l'entreprise.

Toutefois, dans le cas où, du fait de la procédure d'imposition, le contribuable supporte la charge de la preuve (imposition d'office par exemple), il lui appartient de démontrer l'intérêt que revêt pour lui l'opération contestée.

2.2- Au regard de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

L'article 180 du Code général des Impôts dispose que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières s'applique à tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital social, ainsi qu'à toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

L'impôt s'applique notamment à toutes les sommes désinvesties. Ne sont donc pas à prendre en compte, les amortissements et les provisions.

Les sommes désinvesties suite à un acte anormal de gestion et réintégrées au bénéfice imposable, sont réputées distribuées. Elles sont passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans les conditions suivantes :

- lorsque le redressement a eu pour effet de majorer un résultat bénéficiaire déjà déclaré à l'impôt sur les bénéfices, le complément de bénéfice résultant du redressement est imposable en tant que revenu distribué, au nom du bénéficiaire, que celui-ci soit un associé ou un tiers ;
- lorsque le redressement opéré aboutit à substituer à un déficit déclaré un solde bénéficiaire.

En revanche, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne sera pas réclamé lorsque le redressement aboutit simplement à annuler ou à réduire le déficit déclaré. Les sommes réintégrées ne pourront être considérées comme revenus distribués que si la preuve est apportée qu'elles ont été perçues par les associés.

La présomption de distribution s'applique uniquement à concurrence de la fraction du redressement correspondant effectivement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

ARRET PROVISOIRE D'ACTIVITE

Note n° 01483/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Certaines situations conjoncturelles obligent parfois les entreprises à cesser momentanément leurs activités.

L'exigibilité de certaines impositions pendant la période d'inactivité est souvent à l'origine de contestations de la part des contribuables.

Les précisions suivantes sont apportées sur la notion d'entreprise en arrêt provisoire d'activité et sur le régime fiscal y afférent.

1. Généralités

1.1- Entreprises concernées

Sont considérées comme étant en arrêt provisoire d'activité, les personnes morales ou entreprises individuelles qui, sans avoir souscrit une déclaration fiscale de cessation d'activité, se trouvent dans un état de suspension d'activité.

1.2- Caractéristiques de l'arrêt provisoire d'activité

1.2.1- L'arrêt provisoire d'activité doit être total

Il doit s'agir :

- pour les entreprises industrielles, d'un arrêt total des achats, de la production et de la commercialisation des produits de l'entreprise ;
- pour les entreprises de distribution qui acquièrent des biens en vue de les revendre, d'un arrêt total des achats et des ventes de l'entreprise ;
- pour les entreprises de prestations de services, d'un arrêt total d'exécution des prestations de l'entreprise.

1.2.2- Le personnel doit être en inactivité

L'inactivité doit concerner l'ensemble du personnel de l'entreprise (personnel administratif, d'encadrement, d'exécution, etc.).

Toutefois, le maintien du personnel chargé de l'entretien du matériel de production et du gardiennage de l'ensemble des installations de l'entreprise, ne remet pas en cause ce critère.

1.3- Procédures à suivre

1.3.1- En ce qui concerne le contribuable

L'entreprise qui entend arrêter provisoirement son activité doit souscrire auprès de son service d'assiette des Impôts de rattachement, une déclaration fiscale sur un imprimé spécial d'arrêt provisoire d'activité.

La déclaration doit être effectuée dans un délai maximum de dix (10) jours à compter de la date de l'arrêt. A défaut, l'entreprise sera réputée être en activité, avec toutes les conséquences fiscales qui en découlent.

La simple lettre d'intention ou d'information adressée à l'Administration ne constitue qu'un simple indice qui ne vaut pas déclaration fiscale d'arrêt provisoire d'activité.

1.3.2- En ce qui concerne l'Administration

Le service compétent établit une fiche de situation fiscale qui est un document comportant trois feuillets visés conjointement par le chef du service d'assiette des Impôts et le receveur des Impôts. Ces feuillets, portent dans l'ordre, le premier la mention "Contribuable", le deuxième la mention "ORDOC" et le troisième la mention "Direction des Systèmes d'Information" :

- le feuillet "Contribuable" est remis immédiatement au contribuable après le dépôt de l'imprimé de la déclaration fiscale d'arrêt provisoire d'activité, auprès du service des Impôts compétent ;
- le feuillet "ORDOC" est à classer au dossier du contribuable, à l'ORDOC ;
- le feuillet "Direction des Systèmes d'Information" est transmis au service chargé de l'informatique, pour la prise en compte de la date de l'arrêt provisoire d'activité.

2. Régime fiscal applicable aux entreprises ayant souscrit une déclaration d'arrêt provisoire d'activité

L'inactivité d'une entreprise consécutive à un arrêt provisoire d'activités ne fait pas obstacle au respect des obligations générales lui incombant.

2.1- Obligations déclaratives

2.1.1- Pendant la durée de l'inactivité

Les entreprises en arrêt provisoire d'activités ne sont pas dispensées de la souscription des déclarations périodiques prévues par le Code général des Impôts et le Livre de Procédures fiscales.

Ainsi, les entreprises concernées sont tenues d'effectuer, auprès du service d'assiette dont elles relèvent, les déclarations de TVA, d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI), de prélèvements à la source sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel et de taxe spéciale d'équipement. Ces déclarations devront être souscrites dans les délais habituels.

De même, les impôts sur les traitements et salaires dus en raison du maintien d'un personnel minimum, seront déclarés chaque mois dans les conditions habituelles.

Ces entreprises doivent, bien entendu, souscrire annuellement leur déclaration de résultat et établir leurs états financiers de synthèse.

Toutes les déclarations susvisées doivent impérativement porter la mention « Entreprise en arrêt provisoire d'activité ».

La durée de l'arrêt provisoire d'activité ne peut excéder vingt-quatre (24) mois. Au-delà de cette période, l'arrêt devra être considéré comme une cessation définitive d'activité avec toutes les conséquences fiscales qui s'y rattachent.

2.1.2- Au terme de la période d'inactivité

A l'expiration de la période d'arrêt provisoire d'activité, l'entreprise devra obligatoirement souscrire soit, une déclaration de cessation d'activité, soit une déclaration fiscale de reprise d'activité auprès de son service d'assiette des Impôts de rattachement.

Cette déclaration devra être produite dans les délais légaux, sous peine des sanctions prévues par le Code général des Impôts en matière de commencement d'activité.

2.2- Obligations contributives

L'arrêt provisoire d'activité d'une entreprise est sans incidence sur sa situation au regard de l'exigibilité des impôts et taxes en général.

L'entreprise en arrêt provisoire d'activité est tenue d'acquitter les impôts dont elle demeure redevable, notamment l'impôt sur les salaires, à raison des rémunérations versées au personnel maintenu en activité.

Les dispositions particulières suivantes sont également prévues à l'égard des entreprises en arrêt provisoire d'activité en matière de TVA, de contribution des patentes et d'impôt sur les bénéfices.

2.2.1- En matière de taxe sur la valeur ajoutée

L'entreprise doit produire chaque trimestre, sa déclaration de TVA auprès des services compétents de la Direction générale des Impôts. Il ne lui est pas interdit de reporter le crédit de TVA éventuellement détenu à la date de l'arrêt provisoire d'activité, sous réserve de respecter les délais d'imputation.

Ne réalisant plus d'opérations imposables, elle ne peut par contre exercer de droit à déduction, notamment au titre des dépenses d'entretien, de réparation ou de surveillance.

L'entreprise ne peut non plus prétendre au remboursement du crédit de TVA éventuellement détenu sur la base de l'article 382 du Code général des Impôts ; les dispositions de cet article ne s'appliquant qu'en cas de cessation définitive d'activité.

A l'expiration d'une période de vingt-quatre (24) mois consécutifs, l'arrêt provisoire d'activité est considéré comme une cessation définitive d'activité entraînant le reversement dans les conditions habituelles, de la TVA récupérée sur les stocks, les immobilisations non amortissables et sur la fraction non amortie des immobilisations amortissables, ouvrant légalement droit à déduction et éventuellement le remboursement de crédit de TVA.

2.2.2- En matière de contribution des patentes

Aux termes des dispositions des articles 264 et 283 du Code général des Impôts, la contribution des patentes est due pour l'année entière par toute personne physique ou morale, exerçant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, un commerce, une industrie ou une profession non compris dans la liste des exemptions.

Toutefois, la patente n'est pas due pour l'année entière du fait de la fermeture de l'établissement ou du magasin en vertu de l'article 299 du Code général des Impôts, dans les cas suivants :

- décès de l'exploitant ;
- liquidation judiciaire ou faillite déclarée ;
- expropriation ou expulsion.

Ces différents cas donnent lieu au non-paiement de la fraction de la patente restant à payer. La demande de cessation devra être présentée dans les trente (30) jours suivant la fermeture définitive de l'établissement, suite à la survenance de l'événement.

Il en résulte qu'en cas d'arrêt d'activité pour des motifs autres que ceux prévus par l'article 299 du Code général des Impôts, la patente est due pour l'année entière.

Toutefois, ce principe de l'annualité connaît une atténuation. Les entreprises en arrêt provisoire d'activité peuvent en effet être dispensées du paiement de la patente à compter de l'année suivant celle de l'arrêt d'activité, à condition que la durée de leur arrêt provisoire 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 « prorata temporis » en cas de reprise d'activité par l'entreprise durant la période de suspension.

2.2.3- En matière d'impôt sur les bénéfices

Les entreprises en arrêt provisoire d'activité sont passibles de l'impôt sur les bénéfices ou de l'impôt minimum forfaitaire au titre du dernier exercice clos avant l'arrêt provisoire d'activité.

Elles restent également redevables de l'impôt minimum forfaitaire au titre de l'année de l'arrêt de l'activité, lorsque l'arrêt provisoire d'activité intervient à partir du 1^{er} juillet.

Par conséquent, en cas d'arrêt d'activité entre le 1^{er} janvier et le 30 juin inclus, l'impôt minimum forfaitaire n'est pas dû au titre de l'année d'arrêt.

L'impôt n'est également pas dû au titre des deux années suivantes, sauf s'il y a reprise d'activité.

2.3- Sanction

Les entreprises qui souscrivent une déclaration d'arrêt provisoire d'activité le font sous leur responsabilité et sont tenues, en cas de contrôle, de justifier de l'arrêt effectif de leur activité.

A défaut de justification suffisante, elles seront considérées comme ayant été toujours en activité, avec toutes les conséquences fiscales y afférentes.

3- Traitement de l'arrêt provisoire d'activité sans déclaration préalable

Certains contribuables suspendent de fait leurs activités et ne procèdent à aucune démarche en vue de la déclaration fiscale d'arrêt provisoire d'activité.

Pour cette catégorie de contribuables, l'Administration devra engager les actions ci-après.

3.1- Procéder au constat de l'inactivité

Le constat de l'inactivité est établi par le service d'assiette dont relève le contribuable. Le constat est consigné dans un procès-verbal.

Les impositions en cours et les arriérés d'impôts du contribuable à la date du constat de la non-activité devront être établis d'office.

3.2- Etablir une fiche de situation fiscale

Une fiche de situation fiscale avec la mention « Arrêt provisoire d'activité » est établie par le chef du service d'assiette dont relève le contribuable, après avis du receveur des Impôts compétent.

Cette fiche fera l'objet d'une mise à jour dans le dossier du contribuable et classée à l'ORDOC.

4- Transmettre la fiche de suspension d'activité à la Direction des Systèmes d'Information

La fiche d'arrêt provisoire d'activité conjointement visée par le chef du service d'assiette et le receveur est transmise à la Direction des Systèmes

d'Information pour la prise en compte dans le fichier des contribuables non fonctionnels.

NOTION ET TRAITEMENT ADMINISTRATIF ET FISCAL DES TRANSFORMATIONS D'ENTREPRISES

Note n° 01484/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Depuis l'adoption de l'Acte uniforme de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, les entreprises ont la possibilité de se transformer en cours d'exploitation, en adoptant une autre forme juridique prévue par l'OHADA ou même de changer de statut juridique, tout en continuant l'exercice de leurs activités.

En pratique, ces changements de forme ou de statut juridique peuvent se réaliser selon des modalités diverses.

Des hésitations s'étant fait jour quant au traitement administratif et fiscal à réserver à de telles transformations, les précisions suivantes sont apportées.

1. Notion de transformation d'entreprise

Est considéré comme une transformation d'entreprise, tout changement intervenant dans la forme ou le statut juridique d'une entreprise, sans forcément affecter la nature de l'activité ni les éléments d'exploitation, c'est-à-dire notamment le local professionnel, les matériels et outillages ainsi que le personnel.

Pour qu'il y ait transformation, l'entreprise doit par ailleurs conserver les mêmes liens et engagements professionnels et éventuellement les mêmes stocks de marchandises et de matières premières.

En pratique, la transformation d'entreprise n'entraîne pas un arrêt de l'exploitation, mais se traduit plutôt par la continuité de l'activité.

Sont donc considérées comme des transformations d'entreprises au sens de la présente note, les situations suivantes :

- les transformations d'entreprises individuelles en sociétés unipersonnelles ;
- les transformations de succursales d'entreprises étrangères en sociétés de droit national ou vice versa ;
- les changements de forme juridique des sociétés (transformation de SARL en SA par exemple ou transformation de sociétés de personnes en sociétés de capitaux) ;

- les fusions-absorptions ;
- les dissolutions-confusions de sociétés.

2. Traitement administratif et fiscal des transformations d'entreprises

Le traitement administratif et fiscal adéquat à réserver à chaque transformation d'entreprise doit être analysé selon le cas de figure.

2.1- Transformation d'entreprise individuelle en société unipersonnelle

La transformation d'une entreprise individuelle en société unipersonnelle est la situation dans laquelle un entrepreneur individuel décide de poursuivre son exploitation désormais sous la forme de société de capitaux, dans laquelle il est l'associé ou l'actionnaire unique.

En pratique, cette opération se traduit par la disparition de l'entreprise individuelle et la transmission concomitante de ses actifs à la société unipersonnelle nouvellement créée.

En raison du maintien des principaux éléments d'exploitation, à savoir la personne de l'exploitant, la nature de l'activité, les moyens matériels et humains de production, etc., l'entreprise initiale est considérée au plan fiscal, comme se prolongeant à travers une autre forme juridique.

Il en découle les conséquences suivantes.

2.1.1- Traitement administratif

Au plan des formalités administratives, il est procédé à la souscription d'une simple déclaration fiscale de modification des conditions d'exploitation et la nouvelle société unipersonnelle est enregistrée au fichier des contribuables sous le numéro de compte contribuable ayant servi à l'exploitation sous la forme d'entreprise individuelle.

Les applications informatiques permettront de distinguer les biens relevant du patrimoine personnel de l'exploitant de ceux qui auront été régulièrement apportés à l'actif de la société unipersonnelle nouvellement créée.

Les services sont par ailleurs appelés à veiller de façon stricte à l'accomplissement jusqu'à leur terme, des formalités administratives de cessation de l'entreprise individuelle.

Il convient également de préciser qu'en cas de cession ultérieure de la société unipersonnelle à une tierce personne, ou en cas de perte de la qualité de société unipersonnelle par l'ouverture du capital à d'autres

associés (transformation de la société unipersonnelle en société pluripersonnelle), les services des Impôts devront obligatoirement en être avisés, afin de procéder à l'attribution systématique d'un nouveau numéro de compte contribuable à la société, différent de celui jusque-là utilisé.

Dans ce cas, il y a lieu de procéder à l'accomplissement des formalités de cessation des activités de la société unipersonnelle, suivie de la création et de l'immatriculation de la nouvelle entité juridique.

2.1.2- Traitement fiscal

Au plan fiscal, la transformation d'une entreprise individuelle en société unipersonnelle est considérée comme la continuité de la même personne. Il s'ensuit les conséquences ci-après.

2.1.2.1- Au niveau de l'entreprise individuelle

Quelle que soit l'opération juridique adoptée pour sa réalisation, la transformation d'une entreprise individuelle en société unipersonnelle ne rend pas immédiatement exigibles les impositions non encore échues au moment de la réalisation de l'opération.

2.1.2.2- Au niveau de la société unipersonnelle nouvellement créée

➤ *En matière de droits d'enregistrement*

Aux termes de l'article 703-33 du Code général des Impôts, les actes ayant pour objet la transformation d'une entreprise individuelle en société, sont soumis à un droit fixe de 18 000 francs.

Les services ne devront donc réclamer que ce droit fixe, à l'exclusion de tous autres droits proportionnels, notamment ceux prévus à l'article 754 du Code général des Impôts pour la création de sociétés de capitaux.

➤ *En matière d'impôt minimum forfaitaire*

L'article 40 du Code général des Impôts exonère d'impôt minimum forfaitaire toutes les entreprises nouvelles, au titre de leur premier exercice comptable.

Il est précisé que la société unipersonnelle créée par transformation d'une entreprise individuelle, ne peut bénéficier de cette disposition, dans la mesure où cette transformation est fiscalement considérée comme la continuité de la même entreprise. La société unipersonnelle devra donc acquitter l'impôt minimum forfaitaire au titre de l'année de sa création, dans les conditions de droit commun.

➤ ***En matière de crédit de départ de taxe sur la valeur ajoutée et d'amortissement de biens immobilisés***

Aucun crédit de départ en matière de taxe sur la valeur ajoutée ne peut être constaté par la société unipersonnelle nouvelle, du fait de l'entrée dans son patrimoine de biens appartenant auparavant à l'entreprise individuelle.

Par ailleurs, ces biens ne doivent pas faire l'objet d'un nouvel amortissement ; ils doivent en effet être amortis sur leur valeur nette comptable, constatée au moment de la transformation de l'entreprise et sur la durée d'amortissement restant à courir, en tenant compte des annuités déjà pratiquées.

2.2- Transformation de succursale en société de droit national ou vice versa

Aux termes des dispositions de l'article 120 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, les succursales d'entreprises étrangères installées dans l'espace OHADA doivent être apportées à une société de droit national existant ou à créer d'un des pays membres, au-delà d'une durée de deux ans de présence dans cet espace.

Lorsque cette situation donne lieu à la création d'une société de droit national, elle est traitée comme suit.

2.2.1- Traitement administratif

Au plan administratif, il est procédé comme en matière de transformation d'entreprise individuelle en société unipersonnelle.

Ainsi, la nouvelle société de droit national doit être enregistrée au fichier des contribuables de la Direction générale des Impôts sous le numéro de compte contribuable déjà utilisé par la succursale. Une simple déclaration de modification des conditions d'exploitation sera souscrite et les services compétents procéderont aux corrections informatiques nécessaires à la prise en compte du nouveau statut juridique de l'entreprise.

L'on peut également rencontrer la situation inverse, c'est-à-dire celle dans laquelle une société de droit national, détenue à 100 % par une société étrangère, décide de se transformer en succursale de l'entreprise étrangère.

En tout état de cause, le même traitement administratif devra être appliqué à cette situation.

2.2.2- Traitement fiscal

La transformation d'une succursale en société de droit national en application des dispositions de l'OHADA est fiscalement traitée, au regard

de tous les impôts, comme en matière de transformation de société individuelle en société unipersonnelle, sauf en ce qui concerne les droits d'enregistrement.

Aucune imposition n'est rendue exigible du fait de la transformation.

En matière de droits d'enregistrement, cette opération donnant en principe lieu à la constitution d'un capital social, les droits liés à la constitution d'apports sont perçus, comme en cas de création de société de capitaux.

Ainsi, hormis le cas des droits d'enregistrement susvisés, la transformation d'une succursale en société de droit national n'a, en principe, aucune incidence sur son traitement fiscal.

Il en est de même en cas de transformation d'une société de droit national en succursale. Toutefois, dans ce dernier cas, il sera perçu le droit fixe de 18 000 francs au titre des droits d'enregistrement, prévu par l'article 703 du Code général des Impôts, en lieu et place du droit proportionnel d'apport.

Cette solution s'explique par le fait que ladite transformation ne donne pas lieu à la constitution d'apports et que la société est réputée avoir déjà acquitté le droit proportionnel sur son capital au moment de sa création.

3. Changement de forme juridique des sociétés

Aux termes de l'article 99 de l'Acte uniforme susvisé, la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme, n'entraîne pas la création d'une personne juridique nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire.

Le traitement administratif et fiscal de cette opération découle de ce principe.

3.1- Traitement administratif

Au plan juridique, les changements de forme des sociétés donnent lieu à une simple modification des statuts et des inscriptions au Registre du Commerce et du Crédit mobilier.

Au niveau de l'Administration fiscale, ces changements aboutissent à la souscription d'une déclaration de modification des conditions d'exploitation et au maintien du numéro de compte contribuable de la société.

Au plan informatique, les services procèdent aux corrections nécessaires à la prise en compte de la nouvelle forme.

3.2- Traitement fiscal

Les changements de forme juridique n'emportent aucune incidence sur l'exigibilité des impôts en cours.

En matière de droits d'enregistrement, il n'est perçu d'autres droits que ceux qui sont dus pour la modification des statuts.

4. Fusion-absorption

La fusion-absorption est l'opération par laquelle une société est apportée à une autre société existante ou à créer. Elle se traduit par la disparition de la société absorbée et le transfert de ses actifs et de son passif à la société absorbante.

Cette opération qui constitue une modalité fréquemment utilisée pour les restructurations d'entreprises, emporte les conséquences suivantes au plan fiscal.

4.1- Au niveau de l'entreprise absorbante

Lorsque l'entreprise absorbante préexistait à l'opération de fusion, elle conserve son numéro de compte contribuable. La fusion-absorption n'entraîne en principe aucune modification de ses conditions d'exploitation, sauf augmentation de son capital ou modification de son actionnariat s'il y a lieu.

Aucune formalité administrative particulière n'est donc requise pour prendre en compte ce type d'opération.

La société absorbante est par ailleurs tenue de communiquer au service gestionnaire de son dossier, tous les documents ayant trait à l'opération de fusion-absorption, ceux-ci comprenant notamment :

- le procès-verbal de l'assemblée générale ayant autorisé l'opération ;
- le traité de fusion-absorption ;
- les états financiers prévisionnels d'avant et d'après la réalisation de l'opération.

L'entreprise absorbante est soumise à l'ensemble de ses obligations fiscales dans les conditions de droit commun.

Toutefois, elle peut, si elle en exprime la demande auprès du Directeur général des Impôts, bénéficier du régime optionnel de faveur en matière de fusion-absorption, prévu par l'article 27 du Code général des Impôts.

Ce dispositif permet notamment à l'entreprise absorbante de bénéficier des crédits d'impôts, déficits reportables et autres avantages fiscaux non prescrits de la société absorbée.

4.2- Au niveau de l'entreprise absorbée

L'opération de fusion-absorption entraîne la dissolution de la société absorbée. L'ensemble des formalités relatives à la cessation d'activité doivent donc être accomplies, pour aboutir à la radiation définitive de la société absorbée du fichier des contribuables de la Direction générale des Impôts.

Au plan du traitement fiscal, l'opération rend immédiatement exigibles tous les impôts et droits non encore échus au niveau de la société absorbée. Il en est notamment ainsi de l'impôt sur les bénéfices, du solde de la contribution des patentes et de la taxe sur la valeur ajoutée entièrement déduite sur les biens non encore totalement amortis.

Par ailleurs, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est dû sur le boni éventuel de fusion.

Enfin, les déficits reportables, crédits d'impôts et autres avantages fiscaux de l'entreprise absorbée sont en principe perdus, sauf autorisation expresse de les transférer à la société absorbante, accordée par le Directeur général des Impôts, en application de l'article 27 du Code général des Impôts.

5. Dissolution-confusion

Aux termes de l'article 201 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, la dissolution d'une société dans laquelle tous les titres sont détenus par un seul associé entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à cet associé, sans qu'il y ait lieu à liquidation. Cette opération est appelée dissolution-confusion.

En pratique, cette opération intervient généralement entre une société mère et sa filiale détenue à 100 %.

Le traitement administratif et fiscal à réserver à cette opération est le suivant.

5.1- Traitement administratif

Dans la mesure où la dissolution-confusion entraîne la disparition d'une société, les formalités administratives à souscrire sont celles relatives à la cessation définitive d'activité.

Ces formalités doivent notamment aboutir à la radiation de la société dissoute du fichier des contribuables et à la désactivation de son numéro de compte contribuable.

5.2- Traitement fiscal

L'opération de dissolution-confusion produit les mêmes effets que la fusion-absorption.

Les impositions en cours sont donc rendues immédiatement exigibles et les avantages fiscaux non prescrits de l'entreprise dissoute sont en principe perdus.

Toutefois, l'article 27 bis du Code général des Impôts prévoit la possibilité, pour la société absorbante, de bénéficier d'un régime de faveur qui comprend les avantages suivants :

- transfert des déficits fiscaux et des amortissements réputés différés en périodes déficitaires de la filiale à la société mère ;
- transfert des avantages fiscaux et crédits d'impôts de la filiale à la société mère ;
- exonération de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur le boni de dissolution éventuel.

Le bénéfice de ces avantages est subordonné à l'autorisation du Directeur général des Impôts, après vérification de la sincérité des déficits déclarés.

REGIME DE DEDUCTION DES « CADEAUX D'ENTREPRISE » ET DES FRAIS DE PARRAINAGE ET MECENAT AU REGARD DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES ET DE LA TVA

Note n° 01485/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Dans le cadre de leur politique de promotion commerciale, les entreprises sont souvent amenées à offrir à leurs partenaires ou à leurs employés, des cadeaux sous la forme de divers gadgets, articles et services.

Elles peuvent également entreprendre des actions de parrainage (sponsoring) et de mécénat.

La présente note apporte des précisions sur le régime applicable à ces « cadeaux d'entreprise » et aux activités de parrainage et de mécénat en matière d'impôt sur les bénéfices et de taxe sur la valeur ajoutée.

1. En ce qui concerne les cadeaux d'entreprise

1.1- Les articles publicitaires

Il s'agit de gadgets et articles divers distribués pour faire connaître un produit ou d'une manière générale, le nom commercial d'une entreprise. Ces articles sont soit acquis à titre onéreux auprès d'autres entreprises, soit fabriqués totalement ou en partie par l'entreprise qui les offre.

L'admission en charge du coût de ces cadeaux à caractère publicitaire et la déduction de la TVA qui grève leur acquisition ou leur production, sont subordonnées aux conditions suivantes :

- les articles doivent être destinés à toute la clientèle et ne pas être réservés à une catégorie de partenaires ;
- les articles ne doivent pas présenter un caractère somptuaire. La valeur totale des articles pour un même bénéficiaire ne peut excéder 100 000 francs hors taxes par an ;
- la dénomination commerciale (logo, sigle ou marque commerciale) de l'entreprise doit être indiquée de manière apparente et durable sur les articles ou sur leurs emballages.

Ces trois conditions devront être cumulativement satisfaites pour autoriser l'inscription en charge et la déduction de la TVA.

1.2- Les échantillons ou spécimens gratuits

L'échantillon ou le spécimen gratuit est une petite quantité de marchandises prélevées sur le stock destiné à la vente. Il est offert aux clients en vue d'une promotion du produit.

Au regard de l'impôt sur les bénéfices, le coût d'acquisition ou de production de ces échantillons et spécimens est déductible dans les conditions de droit commun.

En matière de TVA, la taxe grevant le coût d'acquisition ou de production des échantillons et spécimens gratuits ouvre droit à déduction, à condition que leur distribution n'aboutisse pas à une vente déguisée.

Cette condition est satisfaite si le produit est donné en faible quantité ou qu'il est indiqué sur les spécimens qu'ils ne sont pas destinés à la vente.

1.3- Les cadeaux d'affaires

Il s'agit de services et de biens n'ayant pas la qualité d'articles publicitaires et qui sont offerts dans le cadre de relations d'affaires à des clients et fournisseurs.

Sont notamment visés, les biens ainsi que les services que certaines entreprises offrent à leurs partenaires.

L'admission en charge de ces cadeaux est autorisée dans la limite d'une moyenne de 100 000 francs hors taxes par an pour un même bénéficiaire. La TVA n'est déductible que pour les biens et services n'excédant pas cette limite.

2. En ce qui concerne les opérations de parrainage et de mécénat

Le parrainage consiste à financer entièrement ou partiellement dans un but publicitaire les actions d'organismes ou de personnes physiques ou morales tels que les associations, organisations non gouvernementales, syndicats, établissements scolaires, etc.

En ce qui concerne le mécénat, il consiste à financer sans but lucratif des activités culturelles, sportives, scientifiques et éducatives.

Ces opérations peuvent être effectuées sous diverses formes telles que le versement direct de sommes d'argent, la prise en charge de dépenses, la mise à disposition de personnel ou de matériels, le remboursement de frais, etc.

Le régime suivant leur est applicable en matière d'impôt sur les bénéfices et de taxe sur la valeur ajoutée.

2.1- Régime applicable en matière d'impôt sur les bénéfices

Les frais de parrainage engagés dans un but publicitaire sont déductibles lorsqu'ils sont exposés dans l'intérêt de l'entreprise. Cela implique que la promotion de l'image de l'entreprise soit effectivement assurée.

En ce qui concerne les dépenses relatives au mécénat, elles s'analysent en des dons.

Leur régime fiscal est prévu par l'article 18 G du Code général des Impôts.

Aux termes de cet article, sont déductibles les dons et libéralités consentis :

- aux associations sportives reconnues par le Ministre en charge des Sports et désignées par arrêté conjoint du Ministre chargé du Budget et du Ministre en charge des Sports ;
- aux organismes de recherche scientifique désignés par arrêté conjoint du Ministre chargé du Budget et du Ministre de la Recherche scientifique ;
- aux associations et organismes œuvrant dans les domaines de la santé publique et de l'action sociale, désignés par arrêté conjoint

du Ministre chargé du Budget et du Ministre de la Santé et de la Protection sociale ;

- aux associations œuvrant dans le domaine de la culture et de l'enseignement reconnues par le Ministre de la Culture ou de l'Enseignement et désignées par arrêté conjoint du Ministre chargé du Budget et du Ministre de tutelle concerné ;
- aux associations religieuses reconnues par le Ministère en charge des Cultes sur la base d'un programme ou d'un bilan d'actions sociales prouvées ;
- aux malades démunis présentés par les services sanitaires ou sociaux ou par les centres de santé publics ;
- aux élèves et étudiants ivoiriens non boursiers de l'Etat sous la forme de bourses d'études annuelles ;
- aux personnes handicapées, par les entreprises qui engagent des dépenses pour la fourniture d'installations de rééducation, de matériels orthopédiques et autres matériels spécifiques ;
- aux associations de jeunes et de femmes pour les aider à initier ou à développer une activité lucrative ;
- aux associations qui œuvrent à la réadaptation des toxicomanes et des alcooliques ;
- aux organismes privés à but non lucratif qui œuvrent à la conservation de l'environnement ;
- aux mutuelles pour leurs opérations de financement, de construction, de réhabilitation ou d'équipement d'écoles, de centres de santé ou de centres polyvalents au profit d'une collectivité ;
- à l'Etat ou aux organismes publics œuvrant dans le domaine de la salubrité urbaine et de l'assainissement ;
- aux organismes de recherche scientifique, aux entreprises privées engagées dans la recherche, le développement et l'innovation, aux inventeurs et innovateurs nationaux.

La valeur des dons et libéralités consentis est déductible dans la double limite de 2,5 % du chiffre d'affaires et de 200 millions de francs par an.

En ce qui concerne les bourses d'études annuelles, elles ne doivent pas excéder la double limite particulière de 600 000 francs pour chaque

étudiant bénéficiaire et 12 000 000 de francs par entreprise donatrice. Les sommes ne doivent être versées ni aux conjoints, ni aux ascendants et descendants des membres de la direction et des cadres de l'entreprise. Ce seuil de 600 000 francs est porté à 1 000 000 de francs pour les étudiants en cycle de recherche.

2.2- Régime applicable en matière de TVA

Les frais engagés dans le cadre d'une opération de parrainage sont passibles de la TVA lorsqu'ils constituent la contrepartie d'une opération réalisée au profit de l'entreprise. Ainsi, les sommes versées ou le montant des charges supportées par l'entreprise dans ce cadre, doivent être soumis à la TVA.

En revanche, lorsque les frais ont été exposés sous forme de don, ils ne sont pas soumis à la TVA.

En ce qui concerne les dépenses de mécénat, l'absence de contrepartie directe les place hors du champ d'application de la taxe. Ces sommes ne sont donc pas imposées à la TVA.

Par ailleurs, il convient d'indiquer qu'en application de l'article 355-24 du Code général des Impôts, les dons destinés aux œuvres de solidarité nationales ou internationales ou à l'Etat, sont exonérés de TVA sur autorisation expresse du Ministre en charge du Budget.

Par cette disposition, les acquisitions de biens par des personnes physiques ou morales ne supportent pas la taxe, dès lors que lesdits biens sont destinés aux œuvres précitées.

Pour l'application de cette mesure, les donataires doivent adresser une demande au Ministre en charge du Budget.

L'exonération accordée par décision du Ministre est mise en œuvre par voie d'attestation délivrée par l'Administration fiscale (Direction des Opérations d'Assiette).



N.B. : La présente note remplace la note n° 01486/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 mai 2022 portant sur le même objet

REGIME FISCAL DES BIENS IMMEUBLES ACQUIS PAR CREDIT-BAIL AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER ET DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 03022/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

La détermination des personnes imposables en cas d'acquisition de biens immeubles par crédit-bail et la valeur à prendre en compte pour le calcul de l'impôt foncier et de la contribution des patentes desdits immeubles, ont souvent donné lieu à des controverses entre les contribuables et l'Administration fiscale.

La présente note a pour but d'apporter des précisions sur le régime fiscal des biens immeubles acquis par ce mode de financement, au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes.

1. Notion et caractéristiques de l'opération de crédit-bail

a- Notion

Le crédit-bail est défini par la loi n° 2015-905 du 30 décembre 2015 portant organisation du crédit-bail, comme toute opération de location de biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels à usage professionnel, spécialement acquis ou construits, en vue de cette location par une entreprise qui en demeure propriétaire. Cette opération de location, quelle que soit sa dénomination, doit prévoir la faculté à terme pour le locataire d'acquies tout ou partie des biens loués moyennant un prix convenu, tenant compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers.

En d'autres termes, le crédit-bail est une technique contractuelle moderne de crédit à moyen terme, par laquelle une entreprise dite de crédit-bail acquiert, sur la demande d'un client, la propriété de biens mobiliers ou immobiliers à usage professionnel, en vue de les donner en location à un client pour une période déterminée et en contrepartie de loyers. A l'issue de la période fixée, le locataire jouit d'une option. Il peut soit restituer le bien à la société ayant financé l'acquisition du bien ou demander le renouvellement du contrat, soit acquies le bien pour un prix qui tient compte, au moins pour partie, des versements effectués à titre de loyers.

Conçu à l'origine pour les biens d'équipements mobiliers, le crédit-bail peut s'appliquer à l'acquisition ou à la construction d'immeubles à usage professionnel.

b- Caractéristiques

La particularité de ce mécanisme réside dans le fait que le crédit-bailleur demeure propriétaire du bien immeuble jusqu'à la levée de l'option. Le crédit-preneur qui l'utilise n'est que le « locataire » du bien qu'il a fait acheter ou construire, pendant toute la durée du contrat.

Toutefois, l'entreprise bénéficiaire bien que n'étant pas propriétaire du bien financé par crédit-bail tant qu'elle n'a pas levé l'option d'achat, est néanmoins autorisée à le faire figurer à l'actif de son bilan et à pratiquer les amortissements s'y rapportant conformément aux dispositions de l'article 18 B) - 2° du Code général des Impôts.

2- Régime fiscal des biens immeubles acquis par crédit-bail au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes

a- En matière d'impôt foncier

Les conséquences pratiques de ce mode de financement en matière d'impôt foncier, s'apprécient avant la levée de l'option d'achat et après la levée de cette option par le crédit-preneur.

- Avant la levée de l'option

Avant la levée de l'option, le bien immeuble mis à la disposition du crédit-preneur, demeure la propriété du crédit-bailleur. Ainsi, les impositions foncières afférentes audit bien, sont exclusivement à la charge du crédit-bailleur conformément aux dispositions de l'article 154 du Code général des Impôts.

Ces impositions foncières (impôt sur le patrimoine foncier et impôt sur le revenu foncier) sont déterminées sur la base des loyers annuels versés au crédit-bailleur par le crédit-preneur (locataire).

- Après la levée de l'option

Lorsque le crédit-preneur lève l'option d'achat du bien immeuble à l'échéance du contrat de crédit-bail, il en devient le propriétaire. Dans ce cas, les impositions foncières cessent d'être à la charge du crédit-bailleur et sont dues par le crédit-preneur sur la base de la valeur locative du bien inscrit au bilan.

b- En matière de contribution des patentes

La distinction entre les périodes antérieures et postérieures à la levée d'option est sans intérêt.

En effet, la contribution des patentes est due par la personne qui utilise le bien immeuble pour l'exercice de son activité (le crédit-preneur).

Aux termes des dispositions de l'article 264 du Code général des Impôts, la contribution des patentes est due par toute personne physique ou morale qui exerce en Côte d'Ivoire un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exemptions déterminées par ledit Code.

En l'espèce, le bien immeuble financé par crédit-bail est utilisé par le crédit-preneur dans l'exercice de son activité et non par le crédit-bailleur.

La contribution des patentes est donc due par le crédit-preneur qui exploite ledit bien.

Par ailleurs, le droit sur la valeur locative à retenir pour le calcul de la contribution des patentes, est déterminé d'après la valeur d'acquisition du bien inscrite par le crédit-preneur à l'actif de son bilan.

PRECISIONS RELATIVES AUX REDEVABLES DE LA TAXE SUR LES LOCAUX LOUES EN GARNI

Note n° 01487/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'article 158 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales, dispose que la taxe sur les locaux loués en garni est exigible de toute personne faisant profession de fournir un logement meublé.

Des divergences d'interprétation s'étant fait jour quant à la notion de logement meublé en vue de l'application de ladite taxe, les précisions suivantes sont apportées.

Au sens du dispositif susvisé, « le logement meublé » désigne une pièce ou un appartement garni d'un mobilier, notamment une literie, une table, des appareils électro ménagers, du linge, des couverts et des ustensiles de cuisine, permettant une vie courante. Les loyers sont fixés par jour d'occupation du logement.

Au regard de cette définition, la taxe sur les locaux loués en garni s'applique aux résidences meublées. Sont également assujettis à cette taxe, les logements, appartements et studios meublés même lorsque leur location fait l'objet d'un contrat de bail.

Sont exclus du champ d'application de la taxe, les hôtels proprement dits, les complexes hôteliers et les résidences de particuliers donnés occasionnellement en location par des personnes n'en faisant pas une activité habituelle.

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE MAGASIN A RAYONS MULTIPLES

Note n° 01488/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'article 145 du Livre de Procédures fiscales dispense les entreprises de vente à rayons multiples dont les opérations au détail donnent lieu à la délivrance de tickets ou de tickets de caisse, de l'obligation d'utiliser une facture normalisée.

Des divergences d'interprétation étant apparues quant à la notion de magasin à rayons multiples, les précisions suivantes sont apportées.

Le magasin à rayons multiples se définit comme un magasin de grande ou moyenne surface, comportant des sections spécialisées et où l'on vend au détail un large assortiment de biens de consommation.

La vente dans ces établissements se caractérise par le libre-service, c'est-à-dire l'accès direct des clients aux produits de leur choix sans l'intermédiaire d'un préposé.

Il s'agit notamment des supermarchés, hypermarchés, superettes et des librairies organisées en libre-service, qui sont dispensés de la délivrance de la facture normalisée.

Par ailleurs, l'exemption de l'utilisation de la facture normalisée ne concerne que les ventes faites au détail par ces magasins.

Par conséquent, les ventes en gros et demi-gros réalisées par les magasins à rayons multiples doivent faire l'objet de délivrance d'une facture normalisée.

REGIME FISCAL DES HOLDINGS

Note n° 01495/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Une holding est une société dont l'objet est de posséder des titres de filiales ou de participation de sociétés dans lesquelles elle intervient pour contrôler leur gestion ou diriger leurs activités.

La holding est aussi une société de portefeuille dont l'activité consiste à investir dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante.

On distingue différentes sortes de holdings dont notamment :

- la holding pure qui a pour seul objet la prise de participation ;

- la holding mixte où la société détient des titres mais dirige, conseille, contrôle, organise, harmonise et coordonne l'activité de ses filiales ;
- la holding de financement dont l'objet est de gérer la trésorerie d'un groupe tout en se conformant à la réglementation bancaire ;
- la holding de "brevet" destinée à posséder et à mettre en valeur des droits de propriété intellectuelle, par exemple en concédant des licences d'exploitation.

La constitution, le fonctionnement, la dissolution ou la liquidation de la holding, obéissent au régime de droit commun qui s'applique généralement aux sociétés mères.

Cependant, sous certaines conditions, les holdings bénéficient d'un régime de faveur que la présente note a pour objet de préciser.

1. Conditions pour bénéficier des avantages prévus

1.1 Conditions tenant aux sociétés

Aux termes des dispositions de l'article 23 du Code général des Impôts, un régime fiscal particulier est applicable aux sociétés holdings de droit ivoirien constituées sous la forme d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée dont les deux tiers (2/3) au moins de l'actif immobilisé sont composés de participations assurant à la société holding, au moins 10 % du capital d'une société de capitaux.

1.2 Conditions tenant aux titres

Les titres de participation doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'Administration.

Ils doivent représenter au moins 10 % du capital de la société émettrice, à l'exception des titres reçus en rémunération d'apports partiels admis au régime fiscal des fusions et des participations dont le prix de revient excède 1 milliard de francs. Ce pourcentage minimal de participation de 10 % s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation.

Les titres de participation doivent avoir été souscrits à l'émission, ou à défaut, la personne morale participante doit avoir pris l'engagement de les conserver pendant deux ans.

Les titres de participation doivent revêtir ce caractère sur le plan comptable et donner droit au régime des sociétés mères.

Selon le système comptable OHADA, les titres de participation sont des titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise,

notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence notable sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

1.3 Conditions tenant à la nature des activités

Les holdings doivent, outre la gestion de participations, exercer limitativement les activités ci-après :

- activités de prestations de services correspondant à des fonctions de direction, de gestion, de coordination et de contrôle des sociétés du groupe ;
- activités de recherche et développement au seul profit du groupe ;
- gestion de la trésorerie du groupe.

Pour être éligibles aux avantages fiscaux, les holdings ne doivent pas exercer des activités autres que celles visées ci-dessus. Ainsi, les holdings exerçant à la fois les activités susvisées et d'autres activités, ne sont pas éligibles au régime de faveur.

2. Avantages accordés

2.1 En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

2.1.1- Déductibilité des intérêts de comptes courants d'associés

Les sociétés holdings bénéficient de la déductibilité des intérêts de comptes courants dans les conditions de droit commun. En effet, aux termes des dispositions de l'article 18 A-6° du Code général des Impôts, les intérêts versés aux associés des holdings à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société en sus de leur part au capital, sont déductibles.

2.1.2- Taxation réduite ou exonération d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Les plus-values provenant de la cession des titres de participation par les sociétés holdings bénéficient d'une taxation réduite en matière d'impôt sur les BIC. Ces plus-values normalement incluses dans le résultat comptable sont taxées à l'impôt sur les BIC à un taux réduit de 12 % au lieu de 25 % ; ce qui implique une déduction extracomptable des plus-values du résultat imposable à 25 %.

Pour bénéficier du taux préférentiel de 12 % visé ci-dessus, la holding doit respecter les conditions suivantes relativement aux titres de participation :

- les titres de participation doivent revêtir ce caractère sur le plan comptable et donner droit au régime des sociétés mères ;

- les titres de participation doivent avoir été détenus depuis au moins deux ans.

Par ailleurs, sous réserve du respect des mêmes conditions, les plus-values provenant de la cession de titres en portefeuille par les sociétés holdings telles que définies à l'article 23 du Code général des Impôts, sont exonérées d'impôt sur les BIC, si au moment de la cession, le portefeuille de la société holding est composé pour au moins 60 % de participations dans des sociétés dont le siège est situé dans l'un des pays membres de l'UEMOA.

Il est fait une compensation entre les plus-values et les moins-values de même nature réalisées au cours d'un même exercice.

Les titres de même nature sont des titres qui ont été émis par une même personne morale et qui confèrent à leurs détenteurs les mêmes droits au sein de la société émettrice.

La plus-value nette d'un exercice peut être utilisée pour compenser le déficit de l'exercice et les déficits reportables au titre des exercices antérieurs, ainsi que les amortissements réputés différés. La moins-value nette d'un exercice est déductible uniquement des plus-values réalisées au cours des cinq exercices suivants.

La base d'imposition des plus-values est constituée par les plus-values nettes dégagées au titre d'un exercice, déduction faite des moins-values reportables au titre des exercices précédents et des frais strictement nécessaires à la réalisation de la cession. Il s'agit des frais d'approche, des droits d'enregistrement et de toutes les dépenses sans lesquelles la réalisation de la cession ne serait pas possible.

Ces frais déductibles de la plus-value nette doivent en revanche être réintégrés dans le résultat imposable de la société.

Les cessions de titres compris dans le portefeuille sont réputées porter par priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne ; les plus ou moins-values résultant des cessions sont déterminées en fonction de la valeur d'origine pour laquelle les titres figurent au bilan. Sur option, le prix d'origine des titres cédés peut être calculé d'après le coût d'achat moyen pondéré. Cette option est irrévocable et porte sur tous les titres.

Exemple

Une holding détient 1000 titres d'une société A acquis comme suit :

- 260 titres en N-8 à 20.000 francs l'un ;
- 70 titres en N-6 à 30.000 francs l'un ;

450 titres en N-5 à 35.000 francs l'un ;
220 titres en N-1 à 40.000 francs l'un.

Elle cède 500 titres de la société A en mai de l'année N au prix unitaire de 43.000 francs, puis 480 titres de la même société en septembre N au prix unitaire de 37.000 francs.

Les titres doivent être cédés de la manière suivante :

Au titre de la vente du mois de mai de l'année N

Calcul du prix d'acquisition des titres détenus :

$260 \times 20\,000 = 5\,200\,000$ francs

$70 \times 30\,000 = 2\,100\,000$ francs

$170 \times 35\,000 = 5\,950\,000$ francs.

Soit pour les 500 titres, le montant de 13 250 000 francs.

La plus-value est la différence entre le prix de cession et la valeur d'origine des titres, soit $21\,500\,000 (43\,000 \times 500) - 13\,250\,000 = 8\,250\,000$ francs.

Les titres étant détenus depuis au moins deux ans, cette plus-value est imposable à l'impôt sur les BIC au taux de 12 %.

Au titre de la vente du mois de septembre de l'année N

Elle porte sur :

- a) $450 - 170 = 280$ titres acquis au cours de l'année N-5 (170 titres étant déjà cédés en mai de l'année N).
- b) 200 titres acquis au cours de l'année N-1 (ces derniers sont détenus depuis moins de deux ans).

Calcul de la plus-value

- a) Titres détenus depuis au moins deux ans

Prix d'acquisition :

$280 \times 35\,000 = 9\,800\,000$ francs

Prix de vente :

$280 \times 37\,000 = 10\,360\,000$ francs

Plus-value :

$10\,360\,000 - 9\,800\,000 = 560\,000$ francs.

Cette plus-value sera imposée à l'impôt sur les BIC au taux réduit de 12 %.

- b) Titres détenus depuis moins de deux ans

Prix d'acquisition :

$200 \times 40\,000 = 8\,000\,000$ francs

Prix de vente :

$200 \times 37\,000 = 7\,400\,000$ francs

Moins-value :

$7\,400\,000 - 8\,000\,000 = -600\,000$ francs.

Après ces deux ventes, il reste en portefeuille 20 titres de la société A acquis au cours de l'année N-1 pour une valeur d'acquisition de 800 000 francs (20 x 40 000).

2.1.3- Imposition des revenus de participations

Pour l'imposition des revenus de participations, les holdings sont soumises au régime des sociétés mères.

Le bénéfice imposable est ainsi obtenu en déduisant du bénéfice net total, dans la proportion de 95 %, le revenu net des valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif des entreprises redevables de l'impôt sur les BIC.

Exemple

A la fin de l'exercice N, la holding X a réalisé un bénéfice net comptable de 140 000 000 de francs dont 40 000 000 de francs de dividendes au titre de ses participations dans la société Y dont elle détient 15 % des actions.

L'imposition des bénéfices de la holding X se fera de la manière suivante :

Imposition à l'IRVM des dividendes reçus :

$40\,000\,000 \times 12\% = 4\,800\,000$ francs soit des dividendes nets de 35 200 000 francs.

Proportion à déduire du bénéfice imposable de la holding

$35\,200\,000 \times 95\% = 33\,440\,000$ francs.

Fraction à comprendre dans le bénéfice imposable de la holding

$35\,200\,000 - 33\,440\,000 = 1\,760\,000$ francs

Résultat imposable de la holding X

$100\,000\,000 + 1\,760\,000 = 101\,760\,000$ francs.

2.2- Imposition à l'impôt sur le revenu des créances

Les intérêts des emprunts contractés par les holdings auprès d'établissements financiers installés à l'étranger, lorsque ces emprunts sont destinés au financement de l'acquisition de titres de participation d'une part, et les intérêts servis aux actionnaires ou associés des holdings à raison des sommes prêtées à ces sociétés et destinées au financement de l'acquisition ou de la souscription de titres de participations d'autre part, sont soumis à l'IRC au taux de 8,25 % au lieu de 16,5 %.

3- Assujettissement des sociétés holdings aux autres impôts et taxes

3.1- Impôt minimum forfaitaire

La circulaire d'application de l'impôt minimum forfaitaire n° 1773/MEF/DGI du 15 juin 1994 a précisé (titre I-II 2 - Produits non imposables) que les dividendes qui ont supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) étaient exclus de l'assiette de l'impôt minimum forfaitaire (IMF).

Toutefois, en ce qui concerne les sociétés holdings dont l'activité principale consiste à gérer des participations, des portefeuilles de valeurs mobilières ou des actifs financiers, il est précisé que les produits perçus par ces sociétés, à savoir les dividendes, coupons d'obligations, intérêts de créances, etc., constituent leur chiffre d'affaires et non des produits subsidiaires.

Ces produits sont donc imposables à l'IMF dans les conditions de droit commun sur leur montant hors IRVM ou IRC, mais avant application des réfections prévues en matière de BIC par l'article 21 du Code général des Impôts.

A titre de règle pratique, ces produits financiers seront considérés comme des produits imposables à l'IMF dès lors qu'ils représentent plus de 25 % du total des autres produits réalisés.

3.2- Taxe sur la valeur ajoutée

Aux termes des dispositions de l'article 339 du Code général des Impôts, sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, à l'exclusion des activités salariées ou agricoles.

Partant des dispositions de l'article susvisé, les holdings dites « pures » à savoir celles se bornant exclusivement à la détention de participations dans d'autres entreprises sans s'immiscer dans leur gestion, ne sont pas à rechercher en paiement de la TVA. En effet, la prise de participations financières ne peut s'analyser en une livraison de biens ou en une prestation de services ouvrant droit au paiement de la taxe.

En revanche, les holdings qui, en plus de la détention de participations, interviennent dans la direction, la gestion, ou exercent des activités de coordination et de contrôle des sociétés ou de recherche, de développement et de gestion de trésorerie, rendent des services, sont normalement soumises à la TVA.

Il en est ainsi notamment des frais d'assistance technique et des « management fees » facturés par une holding à sa filiale. De même, la mise

à disposition de personnel effectuée par une holding dans le cadre d'une assistance technique à une filiale, entre dans le champ d'application de la taxe.

Pour l'exercice de son droit à déduction, la holding peut, à défaut de constituer des secteurs distincts d'activités, appliquer la règle du prorata général de déduction.

3.3- Contribution des patentes

Toute personne physique ou morale, qui exerce en Côte d'Ivoire un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exemptions prévues par le Code général des Impôts est assujettie à la contribution des patentes. Celle-ci se compose d'un droit sur le chiffre d'affaires et d'un droit sur la valeur locative.

Les holdings, lorsqu'elles sont « pures » ont généralement une implantation ou une installation très légère.

Les holdings dites « pures » qui n'ont pas de locaux déterminés dans lesquels s'exerce leur activité, sont soumises au droit sur la valeur locative à concurrence du minimum d'imposition.

En pareille hypothèse, le minimum de droit sur la valeur locative sera égal au tiers du droit sur le chiffre d'affaires conformément à l'article 278 du Code général des Impôts.

Les holdings sont également soumises au droit sur le chiffre d'affaires au taux de 0,5 %.

Aux termes des dispositions de l'article 270 du Code général des Impôts, le chiffre d'affaires s'entend de l'ensemble des recettes et produits acquis dans le cadre de l'exercice de l'activité, y compris toutes les sommes provenant de l'exercice des activités annexes et accessoires ou de la gestion de l'actif commercial, quelle que soit leur situation fiscale au regard des taxes sur le chiffre d'affaires.

Le chiffre d'affaires qui doit servir de base à l'établissement du droit sur le chiffre d'affaires au taux de 0,5 % est le montant brut des revenus annuels de ces sociétés, constitués des dividendes, des plus-values de cession de titres ainsi que des produits financiers perçus.

REGIME FISCAL DES INTERETS MORATOIRES

Note n° 01496/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant au régime fiscal applicable aux intérêts moratoires, les précisions ci-après sont apportées.

1. En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices

Le Code général des Impôts dispose en son article 14 que le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris en fin d'exploitation.

L'article 15 dudit Code précise que le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Il appert des dispositions susmentionnées que tous les produits, gains ou revenus concourant à la formation de l'actif net d'une entreprise, doivent être compris dans la base imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Par conséquent, les intérêts moratoires qu'une entreprise perçoit de ses clients ou de tiers, sont à inclure dans la base de l'impôt sur les bénéfices.

2. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des créances

Aux termes de l'article 192-1° du Code général des Impôts, l'impôt sur le revenu des créances s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits de créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toutes opérations de crédit commercial ne présentant pas la nature juridique d'un prêt.

Les intérêts moratoires perçus en exécution de contrats de ventes commerciales ou de prestations de services, n'ont pas le caractère juridique de revenu d'un prêt et ne sont pas de ce fait soumis à l'impôt sur le revenu des créances.

3. En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée

Aux termes des dispositions de l'article 358-1° du Code général des Impôts, le chiffre d'affaires à prendre en compte pour la liquidation de la TVA, est constitué par le montant des ventes, fournitures ou services tous frais et taxes compris ou par la valeur des objets remis en paiement.

Les intérêts moratoires sanctionnant le retard dans l'exécution d'une obligation contractuelle, ils sont indissociables de l'opération à laquelle ils se rattachent.

Ils constituent un élément du chiffre d'affaires du redevable qui les perçoit et suivent donc le régime fiscal de l'opération principale à laquelle ils se rattachent.

Il s'ensuit que lorsque l'opération principale est taxable, ces intérêts le sont également.

En revanche, les indemnités versées en réparation d'un préjudice en cas d'inexécution d'une obligation contractuelle ne sont pas rattachées au chiffre d'affaires. Elles ne constituent donc pas la contrepartie d'une opération imposable à la taxe sur la valeur ajoutée.

Par conséquent, elles ne sont pas passibles de ladite taxe.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01497/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

PRECISIONS RELATIVES AU LIEU DE DEPOT DES DEMANDES D'AUTORISATION DE FABRICATION DES FACTURES NORMALISEES SPECIFIQUES

Note n° 03019/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Le Livre de Procédures fiscales prévoit en son article 145 que les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises qui en font la demande, peuvent être autorisées à fabriquer elles-mêmes leurs factures qui comporteront dans ce cas, des stickers spécifiques.

Le bénéfice de cette mesure est subordonné à la réalisation d'un chiffre d'affaires d'au moins cinq cent millions de francs pour les entreprises relevant de la Direction des moyennes Entreprises et de trois milliards de francs pour celles qui sont rattachées à la Direction des grandes Entreprises.

Toutefois, en pratique, il a été donné de constater que certains contribuables dont le chiffre d'affaires n'atteint pas le seuil de trois milliards de francs, déposent leurs demandes d'édition de leurs propres factures auprès de la Direction des grandes Entreprises, nonobstant les règles de rattachement susvisées.

Afin de corriger cette situation qui pose des difficultés de gestion à la Direction des grandes Entreprises, il est précisé que les demandes d'autorisation de fabrication de leurs propres factures normalisées en ce qui concerne les contribuables relevant de la Direction des moyennes Entreprises, doivent exclusivement être déposées auprès de ladite Direction.

PRECISIONS PORTANT SUR LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES REPRESENTATIONS DIPLOMATIQUES ET STRUCTURES ASSIMILEES ETABLIES EN COTE D'IVOIRE

Note n° 01498/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Les missions diplomatiques, consulaires et organisations internationales assimilées ainsi que leurs personnels sont régis par les conventions de Vienne de 1961 et de 1963 sur les relations diplomatiques et consulaires. Ces conventions prévoient en leur faveur, des privilèges et immunités.

Pour tenir compte du statut particulier de ces structures, l'Administration ivoirienne observe une procédure spéciale pour la mise en œuvre du régime fiscal qui leur est applicable.

Ainsi, les correspondances de toute nature à adresser par l'Administration fiscale aux représentations diplomatiques ou aux organisations internationales assimilées, sont obligatoirement transmises par le Directeur général des Impôts au cabinet du Ministre du Budget, afin que celui-ci les fasse suivre aux structures concernées via le Ministère en charge des Affaires étrangères.

Toutefois, en ce qui concerne les actes de recouvrement, ils doivent être obligatoirement centralisés à la Recette générale des Impôts pour leur acheminement au Directeur général des Impôts, aux fins de transmission par note au Ministre de tutelle.

Par conséquent, les procédures engagées directement par les services auprès des structures bénéficiant de privilèges fiscaux en vertu des conventions de Vienne et d'accords de siège, notamment en matière de recouvrement et d'enquêtes, constituent des cas de violation des immunités diplomatiques susceptibles d'engager la responsabilité disciplinaire du signataire de l'acte incriminé ainsi que celle de son supérieur hiérarchique ayant autorisé son émission.

PRECISIONS RELATIVES A LA MISE EN ŒUVRE DES TAXES FORESTIERES

Note n° 01499/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 telle que modifiée par l'ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018, a institué en son article 42, une taxe sur les ventes de bois en grumes au taux de 5 % qui se substitue à la taxe d'abattage.

Cette taxe dont le champ d'application a été étendue par l'article 19 de l'annexe fiscale 2022 aux ventes des essences ligneuses issues des forêts classées, des périmètres d'exploitation forestiers ou autres concessions forestières destinées aux scieries locales, est codifiée sous l'article 1097-ter du Code général des Impôts.

Par ailleurs, la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier, prévue par l'article 1134 du Code général des Impôts, dont les règles d'assiette et de recouvrement étaient identiques à celles de la taxe d'abattage, a été aménagée par l'article 36 de l'annexe fiscale 2019 qui précise que l'assiette, le recouvrement et le contrôle de ladite taxe sont assurés dans les mêmes conditions, procédures, sanctions et sûretés que la taxe sur les ventes de bois en grumes.

En outre, les tarifs applicables aux taxes forestières prévues à l'article 1097 du Code général des Impôts ont été aménagés par l'article 20 de l'annexe fiscale 2020.

En vue de faciliter la mise en œuvre des règles applicables en ce qui concerne les livraisons à soi-même, l'arrêté interministériel n° 0016/MPMBPE/MINEF du 08 juillet 2020 a précisé la base d'imposition de la taxe sur les ventes de bois en grumes et de la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier.

Par ailleurs, l'article 19 de l'annexe fiscale 2022 a supprimé au profit des industriels du bois, la taxe sur les ventes de bois sur pied et a étendu le champ d'application de la taxe sur les ventes de bois en grumes.

Toutefois, en pratique, il est constaté des difficultés d'application de ces dispositions.

En vue d'une meilleure application des dispositions relatives aux taxes forestières, les précisions suivantes sont apportées.

1- Champ d'application

La taxe sur les ventes de bois en grumes et la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier s'appliquent :

- sur la valeur des livraisons réalisées localement ;
- aux ventes des essences ligneuses issues des forêts classées, des périmètres d'exploitation forestiers ou autres concessions forestières destinées aux scieries locales.

Par livraison locale, il convient d'entendre la mise à la disposition d'une entreprise locale par un fournisseur de bois en grumes ou la livraison à soi-même. Cette livraison doit être destinée à un établissement installé sur le territoire national.

2- Assiette et taux

La taxe sur les ventes de bois en grumes et la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier sont dues à l'occasion des livraisons de bois en grumes, des ventes des essences ligneuses issues des forêts classées, des périmètres d'exploitation forestiers ou autres concessions forestières destinées aux scieries locales.

Ces taxes sont assises sur la valeur transactionnelle, en ce qui concerne les livraisons effectuées par les tiers.

Le taux de la taxe sur les ventes de bois en grumes est fixé à 5 % et celui de la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier est de 2,5 %.

S'agissant des livraisons à soi-même, la base à retenir pour la détermination desdites taxes est fixée par mètre cube de grumes entrée usine, selon les tarifs ci-après :

- catégorie 1..... 25 000 francs ;
- catégorie 2..... 20 000 francs ;
- catégorie 3..... 18 000 francs.

La catégorisation des essences forestières exploitées est indiquée par l'arrêté interministériel n° 0016/MPMBPE/MINEF du 08 juillet 2020, qui précise en son article 2 que les montants prévus peuvent faire l'objet de révision de façon périodique pour tenir compte des évolutions du marché.

En ce qui concerne la taxe d'attribution des périmètres d'exploitation forestière et la taxe de superficie, les tarifs applicables sont rappelés ainsi qu'il suit :

- taxe d'attribution des périmètres d'exploitation forestière : 30 francs par hectare ;
- taxe de superficie : 50 francs par hectare.

Par ailleurs, l'attention des services est appelée sur le suivi et le contrôle des déclarations servies par les opérateurs forestiers, concessionnaires de périmètres d'exploitation forestière.

3- Modalités de recouvrement des taxes forestières

La taxe sur les ventes de bois en grumes et la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier sont perçues par voie de retenue à la source opérée par les entreprises locales bénéficiaires. Elles sont reversées auprès de la Recette des Impôts de rattachement.

Il est rappelé que lesdites taxes sont déclarées et acquittées au plus tard :

- le 10 de chaque mois, pour les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises ;
- le 15 de chaque mois pour les entreprises soumises à un régime du réel normal d'imposition et rattachées à un Centre des Impôts (CDI) ;
- les 15 avril, 15 juillet, 15 octobre et 15 janvier pour les entreprises soumises à un régime du réel simplifié d'imposition.

4- Obligations des redevables

Les redevables de la taxe sur les ventes de bois en grumes et de la taxe spéciale pour la préservation et le développement forestier doivent déposer au plus tard, aux échéances de paiement susrappelées, auprès de la Recette des Impôts compétente, les déclarations précisant les mentions suivantes :

- la nature de l'essence forestière achetée et/ou livrée à soi-même ;
- le volume de bois acheté et/ou livré à soi-même ;
- le tarif de l'essence par mètre cube ;
- le montant total de l'opération.

S'agissant des livraisons à soi-même, la déclaration devra être appuyée d'un exemplaire de l'état récapitulatif mensuel des entrées de grumes sur parc usine dénommé « Etat E », authentifié par l'Administration forestière.

PRECISIONS RELATIVES AU REGLEMENT DES TAXES FORESTIERES DUES PAR LES ATTRIBUTAIRES DES PERIMETRES D'EXPLOITATION FORESTIERE LAISSES VACANTS

Note n° 01500/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'Administration forestière procède, à la demande des exploitants des ressources ligneuses et selon la réglementation en vigueur, à des réattributions de périmètres d'exploitation forestière laissés vacants.

Les bénéficiaires de ces réattributions sont redevables de la taxe d'attribution du permis temporaire d'exploitation et de la taxe de superficie, prévues par l'article 1097 du Code général des Impôts.

Aux termes des dispositions de l'article 1111 du même Code, les assujettis et redevables desdites taxes doivent en acquitter le montant auprès du Receveur des Domaines compétent, aux dates suivantes :

- le 30 mars au plus tard ;
- le 30 juin au plus tard ;
- le 30 septembre au plus tard.

Ces taxes sont donc dues pour l'année entière.

Toutefois, afin de ne pas pénaliser les nouveaux concessionnaires de périmètres dont les autorisations sont généralement délivrées en cours d'année, les services des Recettes domaniales sont invités à leur réclamer, non pas le paiement intégral annuel des taxes d'attribution et de superficie, mais le règlement de celles-ci au prorata du nombre de jours restant à courir jusqu'au 31 décembre de l'année de réattribution du périmètre d'exploitation forestière.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01502/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

TRAITEMENT FISCAL DES COMPTES COURANTS D'ASSOCIES

Note n° 03015/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

La présente note a pour objet d'apporter des précisions sur la notion de compte courant d'associés et de déterminer le régime d'imposition des intérêts les rémunérant.

1. Définitions et caractéristiques

Les comptes courants d'associés se définissent comme étant des prêts ou avances de fonds consentis par des associés à la société, en sus de leur part de capital social, quelle que soit la forme de la société.

Ils constituent donc un moyen de financement des entreprises.

D'une nature différente du capital social, les comptes courants d'associés ne représentent pas un apport, et par conséquent ne créent pas les mêmes droits que les actions et parts sociales. En effet, les comptes courants d'associés ne confèrent ni droit de vote, ni droit aux dividendes. En revanche, ils donnent droit, lorsque la convention le prévoit, à des versements d'intérêts à titre de rémunération.

Les sommes prêtées à la société ou mises à sa disposition sont remboursables soit à l'issue d'une période définie, soit à tout moment.

Les comptes courants d'associés se retrouvent donc uniquement dans les relations entre une société et son actionnariat, contrairement aux comptes courants pouvant exister entre deux entreprises.

Ces derniers s'entendent, d'une manière générale, des contrats par lesquels deux personnes, périodiquement créancières et débitrices réciproques, font figurer leurs créances et dettes en articles de comptes indivisibles ; seul le solde étant dû après clôture.

2. Traitement fiscal

2.1. Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

Sont déductibles des bénéfices imposables, conformément à l'article 18 A) 6° du Code général des Impôts, les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société en sus de leurs parts de capital, quelle que soit la forme de celle-ci, dans les limites suivantes :

- le montant total des sommes laissées à la disposition de la société par l'ensemble de ces personnes ne peut excéder le montant total du capital social de celle-ci ;
- le montant total des intérêts servis au titre des sommes susvisées ne peut excéder 30 % du résultat de l'entreprise avant impôt, intérêts, dotations aux amortissements sur immobilisations et provisions ;
- le taux des intérêts servis ne peut excéder le taux moyen des avances de la BCEAO pratiqué au titre de l'année en cours, majoré de deux points ;
- le remboursement des sommes doit intervenir dans les 5 années suivant leur mise à disposition et la société ne doit pas faire l'objet d'une liquidation pendant cette période ;
- les intérêts servis à ces personnes ne sont déductibles, quel que soit leur montant, qu'à la condition que le capital social de la société emprunteuse ait été entièrement libéré.

Il est précisé que les limites de déduction susénumérées s'appliquent également aux intérêts servis sur les comptes courants existant entre l'entreprise et les personnes qui lui sont directement ou indirectement liées, même si celles-ci ne sont pas des associés ou ne disposent pas de part de capital.

2.1.1 La limite relative au délai de remboursement et à la situation de l'entreprise

Le délai de remboursement des sommes prêtées doit s'étendre sur une période inférieure ou égale à cinq ans.

En ce qui concerne l'entreprise bénéficiaire des fonds, elle ne doit pas faire l'objet d'une liquidation de droit ou de fait.

Il y a liquidation de droit, lorsque les difficultés financières auxquelles l'entreprise est confrontée sont constatées par un tribunal, avec ou sans l'ouverture d'une période d'observation.

Dans le cas contraire, on parle de liquidation de fait. En tout état de cause, cette société ne doit pas faire l'objet d'une des procédures collectives d'apurement du passif prévues par le droit OHADA.

2.1.2 La limite relative au taux d'intérêt

Pour être déductibles, les intérêts rémunérant les comptes courants doivent être calculés par application d'un taux qui ne peut dépasser celui des avances de la BCEAO majoré de deux points.

Ainsi, si le taux des avances de la BCEAO pour la période considérée est de 10 %, le taux maximum des intérêts déductibles sera plafonné à 12 % (10 % + 2 %).

Le montant des intérêts à prendre en considération est fonction des écritures ressortant de la comptabilité de l'entreprise. Il comprend en plus de l'intérêt proprement dit, toutes les prestations que les bénéficiaires reçoivent à titre de rémunération complémentaire du capital constitué par ces sommes et notamment, l'avantage indirect que représente pour eux, éventuellement, la prise en charge par la société de tout ou partie de l'impôt dont ils sont personnellement redevables à raison desdits intérêts.

Lorsque, au cours d'un même exercice, le taux des intérêts versés aux associés, ou le taux des avances de la BCEAO ou encore le montant des prêts ou avances varient, il convient pour le calcul des limites, de considérer successivement chaque période comptant des éléments différents, et non de procéder par des moyennes.

➤ Exemple d'application 1

Au cours des mois de janvier à mars 2018, les sommes laissées en comptes courants par les associés de la société ALPHA S.A au capital de 200 000 000 de francs se sont élevées à 100 000 000 de francs. Pour les autres mois de la même année, et en prévision des contraintes de trésorerie de la

société, les associés ont convenu de mettre à sa disposition, la somme de 45 000 000 de francs.

Les comptes courants ouverts sont indifféremment rémunérés par un taux d'intérêt de 10 %.

Le taux d'intérêt de la BCEAO qui était de 10 % pendant les mois de janvier à mars 2018, a été abaissé à 7 % du 1^{er} avril au 31 décembre de la même année.

Pour la détermination des intérêts déductibles au 31 décembre 2018, il est procédé ainsi qu'il suit :

a- Calcul des intérêts à verser (montants théoriques)

- pour les 3 premiers mois : $100\,000\,000 \times 10\% \times 3/12 = 2\,500\,000$ francs
- pour les 9 derniers mois : $45\,000\,000 \times 10\% \times 9/12 = 3\,375\,000$ francs

Soit pour l'ensemble de l'exercice : 5 875 000 francs.

b- Détermination des taux d'intérêt admis en déduction au titre de l'année 2018

- pour les mois de janvier à mars 2018 : 10 % + 2 points = 12 %
- pour les mois d'avril à décembre 2018 : 7 % + 2 points = 9 %.

c- Détermination des intérêts fiscalement déductibles

- pour les mois de janvier à mars 2018

Sur ladite période, le taux d'intérêt convenu (10 %) étant inférieur à celui des avances de la BCEAO majoré de 2 points (12 %), les intérêts déductibles s'établissent comme suit :

$100\,000\,000 \times 10\% \times 3/12 = 2\,500\,000$ francs.

- pour les mois d'avril à décembre 2018

Le taux accepté par les parties (10 %) étant supérieur à celui de la BCEAO rehaussé de 2 points (9 %), les intérêts déductibles sont à calculer sur la base de ce dernier taux. Ils se présentent comme suit :

$45\,000\,000 \times 9\% \times 9/12 = 3\,037\,500$ de francs ;

Les intérêts fiscalement déductibles s'élèvent donc à la somme de 5 537 500 francs (2 500 000 francs + 3 037 500 de francs).

d- *Rapprochement du montant théorique des intérêts avec le montant des intérêts fiscalement déductibles, afin de déterminer la fraction taxable des intérêts*

Fraction taxable = (montant théorique des intérêts à servir) - (montant des intérêts fiscalement déductibles) = 5 875 000 francs - 5 537 500 francs = 337 500 francs.

La somme de 337 500 francs ainsi déterminée correspond à la fraction excédentaire des intérêts générés par les sommes mises à la disposition de la société ALPHA SA.

Cette fraction excédentaire doit être réintégrée au bénéfice imposable de la société et considérée comme un revenu distribué.

➤ **Exemple d'application 2**

Déterminez le sort des intérêts déductibles de la base de l'impôt sur les BIC de l'année 2018, en sachant qu'au 31 décembre, les éléments de la comptabilité de la société ALPHA SA feront apparaître les éléments suivants :

- Bénéfice comptable : 15 250 000 francs
- Charges non déductibles : 3 750 425 francs
- Produits non imposables : 1 778 560 francs
- Amortissements et provisions déductibles : 6 250 000 francs.

a- *Détermination du résultat fiscal (avant impôt)*

Résultat fiscal = (bénéfice comptable + charges non déductibles) - (produits non imposables) = (15 250 000 francs + 3 750 425 francs) - 1 778 560 francs = 17 221 865 francs.

b- *Détermination du résultat de l'entreprise avant impôt, intérêts, dotations aux amortissements sur immobilisations et provisions*

Résultat fiscal + Dotations aux amortissements et provisions + intérêts = 17 221 865 francs + 6 250 000 francs + 7 187 500 francs = 30 659 365 francs.

c- *Détermination du pourcentage des intérêts déductibles*

$(7\,187\,500 / 30\,659\,365) \times 100 = 23\%$

Le pourcentage ainsi déterminé étant inférieur à celui prévu par l'article 18 A) 6° du Code général des Impôts (30 %), l'entreprise ALPHA S.A pourra

déduire les intérêts légalement générés par les sommes mises à sa disposition par les associés.

➤ **Exemple d'application 3**

Au cours de l'exercice N, la société NETWORK S.A au capital de 150 000 000 de francs et filiale de la société OMEGA a reçu de cette dernière une avance de fonds d'un montant de 200 000 000 de francs. Cette somme est assortie d'un taux d'intérêts de 10 %. La société OMEGA répond à la définition des sociétés holdings donnée par l'article 23 du Code général des Impôts.

Pendant cette même période, le taux d'intérêt de la BCEAO est de 7 %.

a- Calcul des intérêts à servir (montant théorique)

$200\ 000\ 000 \times 10\ \% = 20\ 000\ 000$ de francs.

b- Détermination de la fraction déductible des intérêts au regard du taux également admis

- Taux légal admis = taux des avances de la BCEAO majoré de 2 points, soit 9 %.

- Montant des intérêts déductibles : $200\ 000\ 000 \times 9\ \% = 18\ 000\ 000$ de francs.

c- Détermination de la fraction excédentaire à réintégrer dans les bénéfices imposables

$20\ 000\ 000$ de francs - $18\ 000\ 000$ de francs = $2\ 000\ 000$ de francs.

2.2- Au regard de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

L'article 180 du Code général des Impôts dispose que l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières s'applique à tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital social, ainsi qu'à toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

En pratique, l'impôt s'applique notamment à toutes les sommes désinvesties et réintégréées au bénéfice imposable à l'impôt sur les BIC (hors les amortissements et les provisions).

La partie non déductible des intérêts rémunérant les comptes courants d'associés est réputée distribuée. Elle est par conséquent passible de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, même lorsque le résultat fiscal est déficitaire.

Le taux effectif de l'impôt est de 17, 64 % et s'obtient par la formule suivante :

$$\frac{(\text{Taux légal})}{(100 - \text{taux légal})}, \text{ soit } \frac{15}{85}$$

Ainsi, dans les exemples d'application 1 et 3 ci-dessus, l'IRVM dû sera respectivement égal à :

- 520 835 x 15/85 = 91 912 francs ;
- 2 000 000 x 15/85 = 352 941 francs.

2.3- Au regard de l'impôt sur le revenu des créances

Les articles 192 et 193 du Code général des Impôts soumettent les intérêts des comptes courants d'associés à l'impôt sur le revenu des créances au taux de 18 %. Ce taux est assis sur le montant brut des intérêts.

Le fait générateur de l'impôt réside dans l'échéance des intérêts stipulés par la convention des parties. L'impôt est à la charge exclusive du créancier, nonobstant toute clause contraire quelle qu'en soit la date. Toutefois, le créancier et le débiteur en sont tenus solidairement.

Lorsque l'impôt est mis à la charge du débiteur des intérêts, l'impôt ainsi pris en charge s'analyse comme un supplément de revenu passible de l'impôt sur le revenu des créances. Ce supplément de revenu est déductible de l'assiette de l'impôt sur les BIC.

Toutefois, il est précisé qu'en application de l'article 216 du Code général des Impôts, l'IRC n'est pas dû sur les intérêts des comptes courants figurant dans les écritures d'une entreprise industrielle, commerciale, agricole ou minière dans le cas où les conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- les parties à la convention de compte courant ont l'une ou l'autre la qualité d'industriels, de commerçants, d'exploitants agricoles ou miniers ;
- des opérations inscrites en compte courant se rattachent exclusivement à l'industrie, au commerce ou à l'exploitation des deux parties ;
- les parties à la convention de compte courant sont toutes les deux imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux en Côte d'Ivoire.

OBLIGATIONS DECLARATIVES DES CONTRIBUABLES BENEFICIANT D'UN REGIME FISCAL DEROGATOIRE EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES BENEFICES ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 01503/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Certains contribuables bénéficiant d'un régime fiscal prévoyant des exonérations en matière d'impôts sur les bénéfices et de contribution des patentes, notamment en application du Code des Investissements, ne souscrivent pas de déclaration au titre de ces impôts.

Il est rappelé que la déclaration annuelle des résultats, ainsi que la déclaration de contribution des patentes s'imposent à tous les contribuables, y compris ceux qui bénéficient d'une exonération concernant lesdits impôts.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 169 du Livre de Procédures fiscales, le défaut de production des déclarations de résultats exonérés est sanctionné par une amende de 3 000 000 de francs majorée de 300 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire en ce qui concerne les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises. Cette amende est de 1 000 000 de francs majorée de 100 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire, s'agissant des entreprises de la Direction des moyennes Entreprises et de 500 000 francs majorée de 50 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire, concernant les entreprises des Directions régionales des Impôts. Les sanctions ci-dessus s'appliquent également en cas de retard de production des déclarations de résultats exonérés.

En ce qui concerne la contribution des patentes, conformément aux dispositions de l'article 170 nonies du Livre de Procédures fiscales, le défaut ou le retard de production des déclarations de patentes par les contribuables exonérés, est sanctionné par une amende de 200 000 francs si le retard n'excède pas un mois. Cette amende est majorée de 20 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.

En outre, l'octroi des avantages fiscaux étant dans tous les régimes dérogatoires subordonné à la tenue d'une comptabilité complète et régulière, le non-dépôt ou le dépôt hors délai des états financiers, c'est-à-dire après le 30 juin suivant la date de clôture de l'exercice comptable pour les entreprises soumises à l'obligation de certification de leurs comptes par un commissaire aux comptes, ou le 30 mai pour les autres entreprises, est sanctionné par l'application d'une amende de 1 000 000 de francs, majorée de 100 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire en application du deuxième paragraphe de l'article 169 du Livre de Procédures fiscales.

Passé un délai de trois mois à partir des dates susindiquées, l'amende visée au paragraphe ci-dessus est portée à 2 000 000 de francs, majorée de

200 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire. Cette amende se cumule avec l'amende initiale de 1 000 000 de francs prévue ci-dessus.

DISPOSITIONS D'ORDRE FISCAL PREVUES PAR LA CONVENTION DE VIENNE DU 18 AVRIL 1961 SUR LES RELATIONS DIPLOMATIQUES

Note n °01504/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La présente note a pour objet d'apporter des précisions sur les dispositions d'ordre fiscal prévues par la Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques.

Ces dispositions sont prévues par les articles 23, 28, 34, 36 et 37 de ladite Convention, qui se rapportent aux privilèges fiscaux accordés :

- à l'Etat étranger lui-même ;
- aux agents diplomatiques ;
- aux membres du personnel administratif et technique de la Mission ;
- aux domestiques privés des membres de la Mission.

Il convient de rappeler que les privilèges diplomatiques, en ce qui concerne les représentations de pays étrangers, ne sont accordés que sous réserve de réciprocité.

I- Etat étranger (Etat accréditant)

1- Exonération des locaux

L'article 23 de la Convention dispose que :

« L'Etat accréditant et le Chef de la Mission sont exempts de tous impôts et taxes nationaux, régionaux ou communaux au titre des locaux de la Mission dont ils sont propriétaires ou locataires, pourvu qu'il ne s'agisse pas d'impôts ou taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus.

L'exemption fiscale prévue dans le présent article ne s'applique pas à ces impôts et taxes lorsque, d'après la législation de l'Etat accréditaire, ils sont à la charge de la personne qui traite avec l'Etat accréditant ou avec le Chef de la Mission ».

a) Locaux dont l'Etat accreditant et le Chef de Mission sont propriétaires

L'exonération concerne en l'état actuel de la législation :

- l'impôt sur le patrimoine foncier et l'impôt sur le revenu foncier ;
- les droits d'enregistrement (droit de bail, droits de mutation, droits de publicité foncière).

L'exonération s'applique même lorsque les locaux ne sont pas utilisés à des fins officielles (logement du personnel, location à des tiers).

Toutefois, les impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus demeurent exigibles, notamment :

- le salaire du Conservateur de la Propriété foncière et des Hypothèques ;
- la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (perçue par la Compagnie ivoirienne d'Electricité) ;
- la taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement.

b) Locaux dont l'Etat accreditant et le Chef de Mission sont locataires

L'exonération concerne en l'état actuel de la législation, le droit de bail.

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est exigible.

Les impôts dus par les propriétaires des locaux loués à l'Etat accreditant et au Chef de Mission ne sont pas affectés par le statut diplomatique de leurs occupants.

L'impôt est directement perçu entre les mains du propriétaire des immeubles loués et est fixé conformément aux dispositions des articles 156 et 158 du Code général des Impôts, à 15 % du montant des loyers pour les locaux appartenant à des personnes morales et à 12 % pour les locaux appartenant à des personnes physiques.

Ainsi, l'impôt foncier reste dû uniquement par le propriétaire des locaux concernés ou par les intermédiaires qui en assurent la gestion.

L'Etat accreditant et le Chef de Mission ne sont pas tenus de prélever à la source sur les loyers qu'ils paient, l'acompte de 15 % représentatif de l'impôt foncier dû par le propriétaire.

2- Exonération des actes officiels

L'article 28 de la Convention dispose que les droits et redevances perçus par la Mission pour les actes officiels sont exempts de tous impôts et taxes.

3- Exonération à l'importation

Aux termes de l'article 36 de la Convention, suivant les dispositions législatives et réglementaires qu'il peut adopter, l'Etat accréditaire accorde l'entrée et l'exemption de droits de douane, taxes et autres redevances connexes, autres frais d'entreposage, de transport et frais afférents à des services analogues sur les objets destinés à l'usage officiel de la Mission.

4- Situation au regard des taxes sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée, taxe sur les opérations bancaires, taxes spécifiques)

Aucune exonération n'est prévue par la Convention de Vienne susvisée en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont en effet des taxes incorporées au prix des marchandises et dont le redevable légal est le fournisseur du bien ou du service.

Les livraisons de biens et les services rendus aux missions diplomatiques sont donc en principe soumis aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Les exonérations en la matière, notamment en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), se fondent sur la pratique courante et la courtoisie internationale. Elles peuvent également procéder d'accords bilatéraux basés sur le principe de la réciprocité et dont la portée dépend de la qualité et de l'intensité des relations qu'entretiennent les Etats intéressés.

Les services doivent donc au cas par cas se référer aux accords bilatéraux conclus par la Côte d'Ivoire avec les Etats étrangers ayant des représentations diplomatiques sur le territoire ivoirien ou vérifier la réciprocité du traitement fiscal.

5- Situation au regard de l'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI)

Les missions diplomatiques sont des consommateurs finaux exonérés de plein droit de l'AIRSI sur toutes leurs acquisitions de biens.

6- Situation au regard du prélèvement sur les rémunérations versées aux prestataires du secteur informel

Au regard des dispositions de l'article 23 de la Convention de Vienne, les exonérations fiscales dont bénéficient les missions diplomatiques ne

s'étendent pas aux impôts pour compte de tiers retenus à la source, dont le redevable réel est la personne qui traite avec la Mission.

Toutefois, en pratique l'Administration fiscale n'exige pas aux missions diplomatiques d'effectuer le prélèvement sur les rémunérations versées aux prestataires du secteur informel.

II- Agents diplomatiques

1- En matière de fiscalité intérieure

L'article 34 de la Convention prévoit que l'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes personnels ou réels, nationaux ou communaux à l'exception :

- des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services ;
- des impôts et taxes sur les biens immeubles privés sur le territoire de l'Etat accréditaire à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'Etat accréditant aux fins de sa mission ;
- des droits de succession perçus par l'Etat accréditaire, sous réserve des dispositions du paragraphe 4 de l'article 39 ;
- des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'Etat accréditaire et des impôts sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'Etat accréditaire ;
- des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus ;
- des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'article 23.

Il résulte de cet article, les conséquences suivantes :

- **En ce qui concerne les impôts sur les revenus**

L'exonération ne concerne que la rémunération officielle et les revenus privés de source étrangère.

Ces agents sont donc imposables sur leurs revenus de source ivoirienne (y compris ceux du conjoint et des enfants à charge), sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales.

- **En ce qui concerne les impôts sur les locaux**

Tous les impôts et taxes sur les locaux sont dus dans les conditions de droit commun (droit d'enregistrement, impôts fonciers, taxe d'enlèvement des ordures ménagères, etc.).

- **En ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires**

Il n'existe aucune exonération en régime intérieur. Tous les biens livrés et services rendus aux agents diplomatiques doivent supporter normalement les taxes indirectes exigibles. Toutefois, l'exonération en la matière peut résulter d'accords bilatéraux ou être basée sur le principe de la réciprocité.

- **En ce qui concerne les taxes sur les véhicules à moteur (vignette)**

Les véhicules dont les agents diplomatiques sont propriétaires sont exonérés de la vignette.

En outre, l'article 961 du Code général des Impôts exonère les véhicules diplomatiques de la taxe sur les véhicules à moteur.

- **En ce qui concerne la taxe sur les bateaux de plaisance**

Les embarcations détenues par les agents diplomatiques sont exonérées de la taxe sur les bateaux de plaisance instituée par l'article 933 du Code général des Impôts.

- **En ce qui concerne les droits de succession**

La succession d'un agent diplomatique en poste en Côte d'Ivoire est en principe considérée comme ouverte hors de Côte d'Ivoire.

Ainsi, seuls les droits sur les biens situés en Côte d'Ivoire sont exigibles, sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales. Il est fait abstraction des meubles corporels de la résidence principale et des fonds (article 39 § 4).

2- En matière de fiscalité de porte

L'article 36 de la Convention prévoit que, suivant les dispositions législatives et réglementaires qu'il peut adopter, l'Etat accréditaire accorde l'entrée et l'exemption de droits de douane, taxes et autres redevances connexes, autres frais d'entreposage, de transport et frais afférents à des services analogues, sur les objets destinés à l'usage personnel de l'agent diplomatique ou des membres de sa famille qui font partie de son ménage, y compris les effets destinés à son installation.

Remarque : L'article 37 de la Convention accorde des privilèges identiques aux membres de la famille de l'agent diplomatique qui font partie de son ménage, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'Etat accréditaire.

III- Membres du personnel administratif et technique de la Mission

L'article 37 de la Convention prévoit que les membres du personnel administratif et technique de la Mission ainsi que les membres de leur famille qui font partie de leurs ménages respectifs bénéficient, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'Etat accréditaire ou n'y aient pas leur résidence permanente, des mêmes avantages fiscaux que les agents diplomatiques, sauf en ce qui concerne les exonérations à l'importation qui sont limitées aux seuls objets importés lors de leur première installation.

IV- Membres du personnel de service de la Mission

Aux termes de l'article 37 de la Convention, les membres du personnel de service de la Mission qui ne sont pas ressortissants de l'Etat accréditaire ou n'y ont pas leur résidence permanente, sont exonérés des impôts et taxes sur les salaires qu'ils reçoivent du fait de leurs services.

V- Domestiques privés des membres de la Mission

Les domestiques privés des membres de la Mission qui ne sont pas ressortissants de l'Etat accréditaire ou n'y ont pas leur résidence permanente, sont exemptés des impôts et taxes sur les salaires qu'ils reçoivent du fait de leurs services.

Remarque : Les missions diplomatiques sont tenues de prélever à la source les impôts exigibles sur les traitements et salaires versés aux ressortissants ivoiriens et aux personnels ayant leur résidence permanente en Côte d'Ivoire.

Sont résidents permanents, au sens de la Convention de Vienne, les personnes majeures de nationalité étrangère qui, au moment de leur recrutement, résidaient en Côte d'Ivoire depuis plus d'un an.

Les missions diplomatiques sont exonérées des contributions à la charge des employeurs.

REGIME D'IMPOSITION DES SUBVENTIONS ET ABANDONS DE CREANCES

Note n° 01505/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

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^{er} 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 déteu 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.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01507/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

PRECISIONS RELATIVES AU REGIME FISCAL DES BUREAUX DE LIAISON OU DE REPRESENTATION

Note n° 03012/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Dans le cadre de l'exercice de leurs activités en Côte d'Ivoire, les entreprises étrangères ont quelques fois recours à l'implantation d'entités ou de bureaux non dotés de la personnalité juridique, effectuant leurs activités pour le compte de ladite entreprise étrangère.

En pratique, ces bureaux exercent :

- soit des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire ;

- soit tout ou partie des activités exercées par l'entreprise étrangère qu'ils représentent.

Des hésitations s'étant fait jour quant au régime fiscal applicable à chacune de ces deux catégories de bureaux, les précisions suivantes sont apportées.

I. Les bureaux de liaison exerçant des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire

Lorsque les entreprises étrangères réalisent leurs activités en Côte d'Ivoire, à travers des bureaux non dotés de la personnalité juridique se limitant à effectuer des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire, ces entités sont qualifiées de bureaux de liaison.

1- Notion de bureau de liaison à caractère préparatoire ou auxiliaire

Sont considérés comme bureaux de liaison exerçant des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire, les organismes dont les prestations ne constituent pas l'objet même de l'entreprise représentée.

Ces entités présentent notamment les caractéristiques suivantes :

- absence de personnalité juridique ;
- absence d'une autonomie de gestion ;
- exercice exclusif d'activités préparatoires et auxiliaires par rapport à celles des entreprises qu'ils représentent.

Sont notamment visés, les bureaux de liaison réalisant exclusivement des activités de recherche scientifique, de collecte d'informations, de démarchage de la clientèle et de suivi des commandes, de publicité, sauf si ces activités correspondent à l'objet même de l'entreprise représentée.

Ainsi, par exemple, un bureau de liaison ayant pour objet la publicité ne peut être considéré comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire dès lors qu'il représente une entreprise de publicité. Il en est de même d'un laboratoire de recherche scientifique représentant une entreprise dont l'activité est de faire de la recherche scientifique.

Entrent également dans la catégorie des bureaux de liaison exerçant des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire, les bureaux de prospection ou d'études installés en vue de l'implantation d'un établissement industriel ou commercial en Côte d'Ivoire.

Il est précisé que l'activité d'un bureau de liaison perd son caractère préparatoire ou auxiliaire, dès lors qu'en plus de l'entreprise mère qu'il représente, il vend des biens ou effectue des prestations de services au profit d'entreprises indépendantes ; peu importe que ces opérations soient conformes à son objet.

Par ailleurs, contrairement aux succursales qui doivent être transformées en société de droit ivoirien ou être apportées à une telle société au bout d'un délai de deux (2) ans de présence en Côte d'Ivoire, prorogable une seule fois, la durée d'existence d'une représentation exploitée sous la forme de bureau de liaison n'est pas limitée, pourvu que son activité conserve un caractère préparatoire ou auxiliaire.

2- Régime fiscal applicable aux bureaux de liaison à caractère préparatoire ou auxiliaire

Les bureaux de liaison c'est-à-dire les représentations d'entreprises étrangères exerçant des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire sont assujettis, sous réserve des conventions fiscales internationales, à un impôt minimum forfaitaire (IMF) annuel de 3 000 000 de francs. Ils n'acquittent pas l'impôt sur les bénéfices proprement dit.

Ils restent assujettis aux autres impôts et taxes, à l'exception de la contribution des patentes, de la taxe sur la valeur ajoutée et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

En ce qui concerne la taxe spéciale d'équipement, la base d'imposition est constituée par le montant total des charges effectives de fonctionnement du bureau de liaison.

II. Les autres types de bureaux de liaison

1- Notion d'autres types de bureaux de liaison

Les autres types de représentations d'entreprises étrangères concernées sont celles qui exercent tout ou partie de l'activité même de l'entreprise qu'elles représentent, c'est-à-dire celles dont l'activité ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Ces entités ne sont pas à considérer et à traiter comme des bureaux de liaison ou de représentation.

Sont à classer dans cette catégorie :

- les représentations ou bureaux en relation directe ou indirecte de quelle que manière que ce soit avec la clientèle ou les fournisseurs de l'entreprise qu'ils représentent. Il s'agit notamment des bureaux réalisant pour le compte de l'entreprise mère ou pour une autre entreprise, des prestations liées :
 - au suivi de l'exécution de contrats portant sur des brevets ;
 - aux achats pour le compte de l'entreprise ;

- à la transmission de commandes de clients ou de l'entreprise ;
 - à la livraison de marchandises aux clients de l'entreprise ;
 - à la réception ou à l'entreposage de stocks de marchandises ;
 - au service après-vente ;
 - à la coordination et à la surveillance des activités des filiales ou établissements de l'entreprise ;
- les bureaux de prospection ou d'études ;
 - les bureaux régionaux et les quartiers généraux.

2- Régime fiscal applicable aux autres types de bureaux de liaison

Les bureaux non dotés de la personnalité juridique, exerçant tout ou partie de l'activité de l'entreprise étrangère qu'ils représentent, sont assujettis à toutes les natures d'impôts, déterminées dans les conditions de droit commun.

Ils doivent donc acquitter tous les impôts et taxes auxquels leurs activités et leur régime d'imposition déterminé en fonction de leur chiffre d'affaires, les assujettit.

Ces représentations sont donc tenues de procéder à leur immatriculation fiscale et doivent facturer les prestations ou ventes qu'elles réalisent, tenir une comptabilité selon les normes en vigueur, déterminer leurs résultats et acquitter leurs impôts dans les conditions de droit commun.

III. Incidence des conventions fiscales internationales

Il convient de préciser que le régime fiscal applicable aux bureaux de liaison peut être impacté par l'existence ou non d'une convention fiscale entre la Côte d'Ivoire et le pays de situation de l'entreprise qu'ils représentent.

Ainsi, les bureaux de liaison d'entreprises résidant dans un pays signataire d'une convention fiscale avec la Côte d'Ivoire, ne sont pas passibles de l'IMF, à condition que leurs activités conservent un caractère préparatoire et auxiliaire par rapport à celles de l'entreprise étrangère qu'ils représentent.

En effet, si leurs activités gardent un tel caractère, ces bureaux ne sont pas constitutifs d'établissements stables au sens de la convention.

A contrario, les bureaux de liaison dont les activités n'ont pas de caractère préparatoire ou auxiliaire sont considérés comme des établissements

stables en cas d'existence d'une convention fiscale et par conséquent imposés comme tels aux impôts et taxes en vigueur.

Chaque convention fiscale conclue par la Côte d'Ivoire énumère à titre indicatif, les situations dans lesquelles les activités des installations fixes d'affaires sont non constitutives d'établissement stable. Ces situations sont présentées dans le tableau ci-après, en fonction du pays signataire de la convention avec la Côte d'Ivoire.

PAYS	ACTIVITES NON CONSTITUTIVES D'ETABLISSEMENT STABLE
ALLEMAGNE	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire.</p>
BELGIQUE	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>

CANADA	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée, aux seules fins de réunir des informations pour l'entreprise, sauf si ces informations constituent l'objet même de l'activité de l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire.</p>
FRANCE	<p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de fournitures d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont pour l'entreprise un caractère préparatoire.</p>
ITALIE	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition, de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées, aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire.</p>
MAROC	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont</p>

	<p>entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition. Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) de l'article 5-4 de la convention, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>
NORVEGE	<p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire.</p>
PORTUGAL	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) de l'article 5-4 de la convention, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant</p>

	de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.
ROYAUME- UNI/ IRLANDE DU NORD	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée pour l'entreprise, aux seules fins d'exercer toute autre activité de caractère préparatoire.</p>
SUISSE	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) de l'article 4-4, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>
TUNISIE	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, de livraison ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p>

	<p>Une installation fixe d'affaires est utilisée à des fins de publicité.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) de l'article 5-3 de la convention, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>
<p>TURQUIE (Convention signée le 29 février 2016, ratifiée par la Turquie, non encore ratifiée par la Côte d'Ivoire)</p>	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité à caractère préparatoire ou auxiliaire.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) de l'article 5-4 de la convention, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>
<p>UEMOA</p>	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins</p>

	<p>d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) de l'article 4-3, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>
<p>EMIRATS ARABES UNIS (signée le 25 novembre 2021 mais pas encore ratifiée par les parties)</p>	<p>Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition.</p> <p>Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.</p> <p>Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité.</p> <p>Le maintien d'une installation fixe d'affaires uniquement pour toute combinaison d'activités visée aux alinéas a à e, à condition que cette activité ou, dans le cas visé à l'alinéa f, l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires, revête un caractère préparatoire ou auxiliaire.</p>

Les installations fixes d'affaires exerçant des activités non constitutives d'établissement stable telles qu'énumérées dans le tableau ci-dessus, ne sont pas passibles de l'impôt sur les bénéfices ni de l'impôt minimum forfaitaire.

Elles ne sont pas non plus assujetties à la contribution des patentes.

REGIME SPECIAL DES FUSIONS DE SOCIETES, SCISSIONS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIFS

Note n° 01508/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

La fusion de sociétés est la réunion de deux ou plusieurs sociétés pour n'en former qu'une seule. Cette opération se traduit par la disparition d'une ou de plusieurs sociétés absorbées ou fusionnées et par l'apport de l'intégralité de leur actif à la société absorbante ou nouvelle. Elle peut s'effectuer suivant deux modalités distinctes :

- soit par création d'une société nouvelle, à laquelle est apporté l'ensemble du patrimoine des sociétés fusionnées ;
- soit par absorption d'une ou de plusieurs sociétés par une autre société déjà existante.

La scission d'une société est l'opération juridique par laquelle une société transmet à l'occasion de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à au moins deux sociétés préexistantes ou nouvellement créées à cet effet. Les actionnaires ou associés de la société dissoute par scission reçoivent en contrepartie de leur apport, des parts dans le capital des sociétés ayant reçu le patrimoine scindé.

La dissolution-confusion est la dissolution d'une société dans laquelle tous les titres détenus par un seul associé (filiale à 100 %) entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à cet associé, sans qu'il y ait lieu à liquidation.

L'apport partiel d'actif est l'opération par laquelle une société apporte une partie de son actif à une ou plusieurs autres sociétés. Contrairement à la fusion proprement dite, à la scission, ou à la dissolution-confusion, l'apport partiel ne se traduit pas par la disparition de la société apporteuse.

La fusion-absorption, la scission, la dissolution-confusion et l'apport partiel d'actif entraînent, au plan fiscal, toutes les conséquences d'une cession ou d'une cessation totale ou partielle d'activité sous un régime de droit commun. Il en résulte notamment l'exigibilité des impôts applicables en cas de dissolution de société, ainsi que celle des droits afférents à la constitution d'une société ou à l'augmentation de capital d'une société existante.

En vue de faciliter la concentration ou le regroupement des entreprises, ces opérations peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'un régime spécial de faveur prévu par le Code général des Impôts, en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et les droits d'enregistrement.

1- Régime spécial des fusions de sociétés

1.1- Aperçu général sur le régime spécial des fusions

1.1.1- Sociétés concernées

Le régime spécial prévu par le Code général des Impôts est réservé aux opérations de fusion de sociétés anonymes ou de sociétés à responsabilité limitée.

Ne peuvent donc bénéficier du régime spécial, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés civiles non passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La société absorbante doit avoir son siège social en Côte d'Ivoire.

Le bénéfice du régime spécial n'est pas subordonné à la condition que la société absorbante ait un objet social similaire à celui de la société absorbée.

1.1.2- Opérations concernées

Les dispositions de l'article 32 du Code général des Impôts s'appliquent dans tous les cas de fusion proprement dite, caractérisée par l'apport de l'universalité des biens composant l'actif de la société absorbée, réalisé en principe, moyennant l'attribution d'actions ou de parts sociales.

A cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer suivant que la société absorbée remet son actif brut à la société absorbante ou nouvelle, à charge pour celle-ci de payer son passif ou se réserver de liquider elle-même une partie de cet actif pour régler son passif par ses propres soins. Dans ce dernier cas, la liquidation de l'actif ainsi réservé ne donnant pas lieu à l'attribution gratuite de titres sociaux, le régime spécial ne peut pas s'appliquer aux profits ou plus-values correspondants.

Lorsque la société absorbante est déjà propriétaire d'actions ou de parts de la société absorbée, la concentration se réalise par deux opérations bien distinctes :

- soit par un allotissement, c'est-à-dire un « partage » pour la portion de l'actif correspondant à la participation de la société absorbante ;
- soit par une fusion, c'est-à-dire un « apport » pour le surplus de l'actif.

La fusion entraîne la perception du droit d'apport en société. L'allotissement est passible du droit de partage et la plus-value qu'il fait apparaître ne peut pas bénéficier du régime fiscal de faveur.

1.1.3- Contenu du régime spécial

1.1.3.1- Au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Indépendamment du régime de droit commun, l'article 32 du Code général des Impôts instaure en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, un régime spécial facultatif qui tend à atténuer les conséquences de la cession ou de la cessation d'entreprise, en faisant apparaître la société absorbante ou nouvelle comme la continuatrice de la société absorbée ou des sociétés fusionnées.

Conformément à ce texte, les plus-values, autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution d'actions ou de parts sociales (parts de capital), à la suite de fusions de sociétés anonymes ou sociétés à responsabilité limitée, sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Toutefois, l'application de cette disposition est subordonnée à l'obligation constatée dans l'acte de fusion pour la société absorbante ou nouvelle, de calculer les amortissements annuels et les plus-values ultérieures afférentes aux éléments autres que les marchandises, compris dans l'apport, d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés fusionnées ou pour la société absorbée, déduction faite des amortissements déjà effectués par elles.

L'application de ce régime spécial constitue une simple faculté et non une obligation pour les sociétés fusionnées. Celles-ci peuvent, si elles le désirent, demeurer sous le régime de droit commun : cela entraîne notamment la taxation immédiate des plus-values de fusion, mais permet à la société absorbante de calculer ultérieurement les amortissements et la plus-value de cession afférents aux immobilisations apportées d'après leur valeur réelle au moment de la fusion et non d'après le prix de revient qu'elles comportaient pour les sociétés absorbées.

1.1.3.2- Au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

En matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, l'article 231 du Code général des Impôts dispose que les attributions gratuites d'actions ou de parts sociales dans le cadre d'une fusion de sociétés anonymes ou sociétés à responsabilité limitée, ne sont pas considérées comme des revenus imposables aux termes de l'article 180 dudit Code.

1.1.3.3- Au titre des droits d'enregistrement

En application de l'article 755 du Code général des Impôts, les apports à titre onéreux sont soumis à un droit fixe de 18 000 francs en cas de fusion de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée. L'article 754 du même Code soumet les apports purs et simples à un droit d'apport minoré égal à la moitié du taux de droit d'apport normal sur la partie de l'actif net apporté qui n'excède pas le montant du capital appelé de la société absorbée. Le surplus est susceptible de donner prise à un droit d'apport majoré au taux de 6 % en application des articles 758 et 759 du Code général des Impôts.

1.2- Situation de la société absorbée

1.2.1- Conditions d'application du régime spécial

L'application du régime spécial est subordonnée à une option expresse pour ce régime dans l'acte de fusion et à un certain nombre d'engagements qui doivent être pris par la société absorbante, dans ce même acte (voir paragraphe 1.3.1).

1.2.2- Plus-values exonérées

L'article 32 du Code général des Impôts prévoit, sous réserve que les conditions de son application soient remplies, que pour toutes les fusions de sociétés anonymes ou sociétés à responsabilité limitée, les plus-values autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales (parts de capital), sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Seules les plus-values résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales sont exonérées. Sont ainsi exclues, les plus-values provenant de la remise d'obligations en contrepartie des éléments apportés ou résultant de la remise de sommes en numéraire.

Enfin, les plus-values réalisées sur les marchandises sont exclues de l'exonération, même lorsqu'elles résultent de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales.

1.2.2.1- Prise en charge du passif

Il est admis que, dans le cas où une société apporte son actif brut à une autre société, à charge pour celle-ci de payer tout ou partie de son passif, les plus-values autres que celles réalisées sur les marchandises, constatées à l'occasion de cette opération doivent être exonérées d'impôt, même à concurrence de la fraction qui, se trouvant compensée par la prise en charge par la société absorbante ou nouvelle du passif correspondant aux éléments générateurs de ces plus-values, ne donne pas lieu, en fait, à l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales.

1.2.2.2- Détermination de la plus-value exonérée

a)- En cas de création d'une société nouvelle

Lorsque la fusion est réalisée par voie de création d'une société nouvelle, chacune des sociétés absorbées reçoit en rémunération de son apport, des actions ou des parts sociales de la société nouvelle. En outre, il est de règle que la société nouvelle prenne à sa charge le passif dû aux tiers par les sociétés absorbées.

La plus-value réalisée ou la moins-value subie par les sociétés absorbées s'obtient dans ces conditions, en ajoutant à la valeur réelle des actions ou des parts remises en contrepartie de l'apport, le montant du passif pris en charge par la société nouvelle, puis en retranchant du total ainsi obtenu, la valeur comptable nette de l'actif apporté (prix de revient de cet actif diminué des amortissements déjà pratiqués).

b)- En cas d'apport à une société existante

Lorsque la fusion est opérée par voie d'apport à une société existante, deux situations peuvent se présenter :

- **la société absorbante est déjà propriétaire d'un lot d'actions ou de parts de la société absorbée**

Dans ce cas, elle ne peut émettre de nouvelles actions en représentation de la partie du fonds social de la société absorbée qui correspond à ses droits dans cette société.

Les seules actions à émettre sont celles correspondant aux droits des autres actionnaires de la société absorbée.

La valeur réelle des actions nouvellement émises ne représente dès lors qu'une fraction de celle du patrimoine apporté.

Dans ces conditions, pour déterminer la plus-value réalisée par la société absorbée, il faut ajouter à la valeur réelle des actions ou des parts sociales émises par la société absorbante en rémunération des apports, la valeur qui doit être attribuée à la partie des apports qui n'est pas effectivement rémunérée.

- **la société absorbante ne possède pas d'actions dans la société absorbée**

Dans cette hypothèse, elle émet de nouvelles actions correspondant aux droits des actionnaires dans le fonds social de la société absorbée.

c)- Montant net de la plus-value exonérée

Pour obtenir le montant de la plus-value exonérée en vertu de l'article 32 du Code général des Impôts, la plus-value totale ainsi dégagée doit, s'il y a eu apport de marchandises, être diminuée du gain réalisé à l'occasion de la fusion sur ces marchandises. Ce gain se détermine en retranchant de la valeur pour laquelle les marchandises apportées auront été reprises par la société absorbante ou nouvelle, celle pour laquelle elles étaient inventoriées par la société absorbée.

Conformément à l'article 32 du Code, ce gain restera compris dans le bénéfice net à prendre en considération pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société absorbée.

1.2.2.3- Cas où l'apport comporte des éléments en moins-values et des éléments en plus-values

Lorsque certains éléments apportés comportent une valeur d'apport inférieure à leur valeur comptable, la moins-value ainsi constatée doit être obligatoirement imputée sur les plus-values résultant de l'apport d'autres éléments et exonérées en vertu de l'article 32 du Code général des Impôts. Corrélativement, la société absorbante ou nouvelle est fondée à calculer les amortissements afférents à tous les éléments, même à ceux générateurs de la moins-value ainsi que les plus-values ou moins-values résultant de la réalisation de ces éléments, d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour la société absorbée, déduction faite des amortissements déjà réalisés par elle.

1.2.2.4- Plus-values à réemployer

L'article 28 du Code général des Impôts exonère les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation d'éléments d'actif, sous condition de leur réinvestissement en immobilisations avant l'expiration d'un délai de trois ans à partir de la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées.

Si le emploi est effectué dans ce délai, les plus-values distraites du bénéfice imposable viennent en déduction du prix de revient des nouvelles immobilisations, soit pour le calcul des amortissements s'il s'agit d'éléments d'actif amortissables, soit pour le calcul des plus-values réalisées ultérieurement.

Si une société ayant bénéficié de ces dispositions est absorbée dans ce délai de trois ans, les plus-values à réinvestir deviennent immédiatement taxables. Cependant, à titre exceptionnel, il peut être admis que la société absorbante puisse se substituer à la société absorbée pour l'exécution des engagements pris par cette dernière, tant en matière de délai qu'en ce qui concerne les sommes à réinvestir et les amortissements.

Ce transfert doit faire l'objet d'une demande conjointe des deux sociétés, comportant l'engagement formel de la société absorbante. En cas d'inexécution des engagements pris, les plus-values seront rapportées aux bénéfices réalisés par la société absorbante au titre de l'exercice au cours duquel a expiré le délai de trois ans.

1.2.3- Imposition de la société absorbée consécutivement à la fusion

L'article 71-4° du Code général des Impôts prévoit qu'en cas de cession ou de cessation d'entreprise, les bénéfices non encore taxés doivent être immédiatement soumis à l'impôt, au vu d'une déclaration qui doit être souscrite dans un délai de dix jours.

Pendant la période intercalaire de la procédure de fusion, la société absorbée doit, en application de l'article 71 du Code général des Impôts, faire l'objet d'une imposition immédiate du fait de la cessation à raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés, c'est-à-dire, en principe, des profits réalisés depuis la fin de la dernière période imposée jusqu'au jour où la fusion est devenue effective.

Toutefois, il reste entendu que cette imposition immédiate ne porte pas sur les plus-values constatées à l'occasion de la fusion et qui sont exonérées par l'article 32 du Code général des Impôts.

Au regard d'une part, du régime spécial de fusion et d'autre part, en présence d'une clause de rétroactivité, et compte tenu de l'obligation qui est faite à la société absorbante de reprendre à son compte toutes les opérations actives et passives réalisées par la société absorbée, il est admis que l'imposition des résultats de la période intercalaire soit réalisée au niveau de la société absorbante, au titre de l'exercice au cours duquel la fusion est intervenue.

1.2.3.1- Incidence de la convention d'effet rétroactif de la fusion

Les sociétés peuvent décider de donner un effet rétroactif à leur opération de fusion. La clause de rétroactivité convenue par les parties ne se présume pas. Elle doit être expressément stipulée dans la convention de fusion.

Dans ce cas, cette clause de rétroactivité s'impose aux parties.

La rétroactivité peut être admise au plan fiscal, si elle s'inscrit dans le cadre d'une gestion commerciale normale et, en particulier, si les conditions suivantes sont remplies :

- les sociétés doivent, avant la réalisation définitive de la fusion, faire connaître à l'Administration leur intention de se prévaloir de la rétroactivité ;
- les intérêts du Trésor ne doivent pas être lésés par cette rétroactivité. Par exemple, la fusion ne doit pas avoir pour conséquence la compensation entre les bénéfices de la société absorbante et les pertes de la société absorbée ;

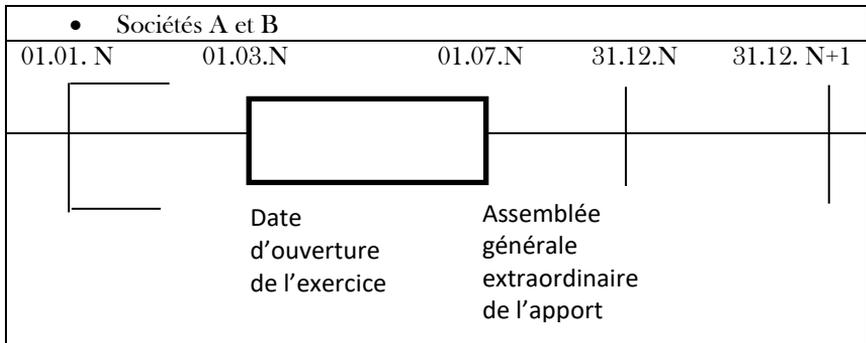
- la période de rétroactivité doit être limitée à six mois au maximum et ne pas remonter au-delà de la date d'ouverture de l'exercice de la société absorbante pendant lequel l'opération de fusion est devenue définitive.

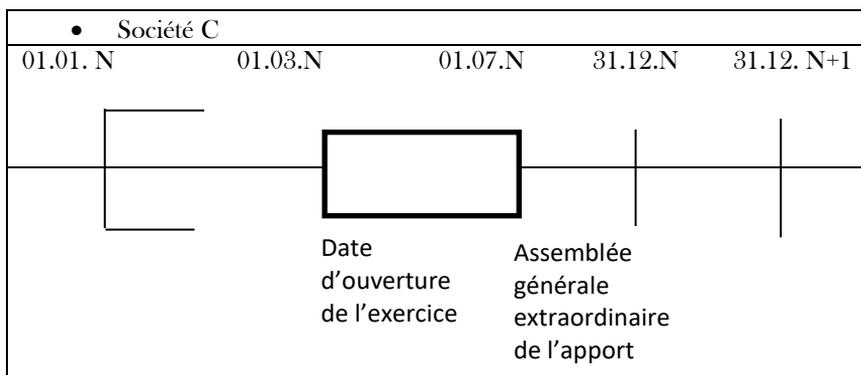
Les conséquences fiscales de la rétroactivité sont les suivantes :

- les résultats de la période intercalaire sont compris dans les résultats de l'exercice en cours de la société absorbante ;
- les plus-values constatées lors de l'opération de fusion ou d'apports partiels sont déclarées par la société absorbée ou apporteuse et imposées selon les règles de l'article 33 du Code général des Impôts en cas de fusion, et selon le droit commun en cas d'apports partiels d'actifs.

Exemple

Une opération de fusion est réalisée par l'apport à une société C nouvellement créée, de l'ensemble des patrimoines de deux sociétés A et B. La société nouvelle commence son premier exercice le 1^{er} mars N et l'opération est approuvée par l'assemblée générale du 1^{er} juillet N, selon le calendrier suivant :





L'effet rétroactif conféré à la fusion ne peut fiscalement être pris en compte au-delà du 1^{er} mars N.

1.2.3.2- Sort des provisions

Les provisions constituées par la société absorbée deviennent sans objet et elles doivent être rapportées aux bénéfices réalisés par cette société au cours de son dernier exercice.

1.2.3.3- Sort des réductions d'impôts résultant de l'article 110 du Code général des Impôts

L'article 110 du Code général des Impôts prévoit la possibilité pour les assujettis à l'impôt sur les BIC de bénéficier d'une réduction d'impôt au titre de certains investissements agréés, qu'ils financent à partir des bénéfices réalisés en Côte d'Ivoire.

Les aliénations totales ou partielles de biens amortissables acquis dans le cadre de cette réduction entraînent l'exigibilité de l'impôt non acquitté dans la proportion de l'amortissement restant à courir, au moment de l'aliénation.

Toutefois, conformément à l'alinéa 11 de l'article 110 précité, les droits à réduction d'impôt acquis à raison de biens compris dans les apports réalisés à l'occasion d'opérations de fusion ou de scission de sociétés ou d'apports partiels d'actif bénéficiant du régime de faveur mais non utilisés à la date de l'apport, peuvent être transférés à la société bénéficiaire des apports, à condition que l'acte constatant ces apports comporte la mention de l'option pour le transfert des droits à réduction, en faveur de la société bénéficiaire des apports.

La période de quatre années au cours de laquelle la déduction peut être pratiquée, continue à courir à partir de la même date que celle à laquelle les droits à réduction concernant les biens transférés avaient été précédemment acquis.

Les aliénations totales ou partielles de biens ayant donné lieu au transfert de droits à réduction par la société absorbante ou bénéficiaire des apports, entraînent l'exigibilité immédiate de l'impôt non acquitté par ladite société, dans la proportion de l'amortissement restant à courir au moment de l'aliénation.

1.2.3.4- Déclaration de cessation et pièces à joindre

La société absorbée doit faire parvenir à la Direction générale des Impôts, notamment à son Centre des Impôts de rattachement, dans le délai de dix jours à compter de la réunion de l'assemblée générale des associés ayant approuvé l'opération, la déclaration des bénéfices non encore taxés réalisés jusqu'au jour où la fusion est devenue effective, accompagnée des pièces indiquées à l'article 36 du Code général des Impôts. Le fait de ne pas avoir de résultat à déclarer, en cas d'effet rétroactif au premier jour de l'exercice notamment, ne dispense pas la société absorbée de déposer une déclaration fiscale. Cette déclaration fera au moins apparaître les éventuelles plus-values de fusion.

Pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 32 du Code général des Impôts, il est en outre requis de la société absorbante, la production des documents suivants :

- une copie du bilan après fusion de la société absorbante ou du bilan de départ de la société nouvelle ;
- une copie de l'acte de fusion constatant l'obligation pour la société absorbante ou nouvelle de se conformer aux obligations qui lui incombent.

Ces documents doivent être certifiés conformes par un représentant autorisé de la société absorbante ou nouvelle.

1.2.3.5- Versement du solde de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Le solde de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par la société absorbée doit être versé à l'expiration du délai de dix jours imparti pour souscrire la déclaration de ses bénéfices non encore taxés.

1.3- Situation de la société absorbante

1.3.1- Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

1.3.1.1- Obligations de la société absorbante

L'exonération des plus-values de fusion prévue par l'article 32 du Code général des Impôts est subordonnée à la constatation, dans l'acte de fusion, de deux engagements.

a) Amortissement des éléments compris dans l'apport

La société absorbante ou nouvelle doit prendre dans l'acte de fusion, l'engagement de calculer les amortissements annuels afférents aux éléments compris dans l'apport, autres que les marchandises, d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés dissoutes par la fusion, déduction faite des amortissements déjà réalisés par celles-ci.

L'obligation requise de la société absorbante ne porte que sur le mode de calcul des amortissements déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. La société absorbante n'est donc nullement tenue d'inscrire à l'actif de son propre bilan comptable, les éléments compris dans l'apport pour leur valeur nette comptable figurant dans les écritures de la société absorbée.

b) Plus-value de cession des éléments compris dans l'apport

La société absorbante ou nouvelle doit prendre dans l'acte de fusion, l'engagement de calculer les plus-values ultérieures résultant de la réalisation des éléments compris dans l'apport, autres que les marchandises, d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés dissoutes par la fusion, déduction faite des amortissements déjà réalisés par celles-ci.

Aucun délai de conservation des éléments apportés par les sociétés absorbées n'est imposé à la société absorbante ou nouvelle.

Sous réserve qu'elle se conforme, pour le calcul des plus-values, aux dispositions de l'article 32 du Code général des Impôts, la société absorbante ou nouvelle peut donc céder à tout moment ces éléments.

1.3.1.2- Droits de la société absorbante

a) Amortissement des éléments reçus en apport

Base d'amortissement

La société absorbante est tenue, du point de vue fiscal, de calculer les amortissements annuels afférents aux éléments compris dans l'apport,

autres que les marchandises, sur leur valeur nette comptable dans les écritures de la société absorbée à la date effective de la fusion. Cette base est constituée du prix de revient de ces éléments pour la société absorbée, diminué des amortissements déjà réalisés par celle-ci.

Les biens amortissables étant cependant inscrits en comptabilité pour leur valeur d'apport, la société absorbante devra procéder à des retraitements extracomptables pour la détermination de son bénéfice fiscal. A cet effet, elle pourra utiliser la ligne spéciale de la déclaration annuelle de bénéfices réservée à la réintégration des amortissements non déductibles.

Taux d'amortissement

La durée d'amortissement est égale à la durée probable d'utilisation des biens apportés, appréciée à la date effective de la fusion. Elle peut donc excéder la durée dont aurait disposé la société absorbée pour achever son plan d'amortissement. Le taux d'amortissement est déterminé en fonction de cette durée probable d'utilisation.

Exemple

Un bien apporté pour une valeur de 800, dans le cadre d'une opération de fusion placée sous le régime spécial, acquis à 1000 par la société absorbée et amorti selon le mode linéaire au taux annuel de 10 % pour 400 par ses soins, peut être amorti fiscalement par la société absorbante à concurrence de 600.

A supposer que la durée normale d'utilisation de ce bien, appréciée à la date de la fusion, soit de 8 ans, la société absorbante sera admise à déduire de ses résultats imposables une dotation annuelle pour amortissement de : $1/8 \times 600 = 75$.

Comptablement, ce bien devra toutefois être inscrit à l'actif de la société absorbante pour sa valeur d'apport, soit 800. Son amortissement comptable sur 8 ans conduira la société absorbante à pratiquer des dotations annuelles de 100.

La société absorbante sera donc tenue de réintégrer au titre de chacune de ces huit années un amortissement non déductible de $100 - 75 = 25$ pour la détermination de son bénéfice imposable.

Mode d'amortissement

L'article 18-C2 du Code général des Impôts réserve le bénéfice de l'amortissement dégressif aux matériels et outillages neufs pour lesquels l'entreprise a obtenu un agrément de la Direction générale des Impôts.

Du fait de la transmission universelle de patrimoine à son profit, la société absorbante est admise à pratiquer l'amortissement dégressif sur les matériels et outillages de la société absorbée qui ont été agréés à ce mode d'amortissement et ce, nonobstant leur caractère usagé.

En outre, la société absorbante a la faculté, au lieu de continuer d'appliquer le taux dégressif retenu par la société absorbée en fonction de la durée initiale d'utilisation du bien, de retenir le taux dégressif correspondant à la durée probable d'utilisation des biens, appréciée à la date effective de la fusion.

b) Cession de titres de participation reçus en apport

Lorsqu'une société holding au sens de l'article 23 du Code général des Impôts absorbe une société qui répond elle-même aux conditions exigées pour bénéficier du régime fiscal des sociétés holdings, la plus-value de cession ultérieure des titres de participation reçus en apport, est imposable au taux réduit de 12 % prévu par l'article 29 du même Code. La société absorbante pourra se référer à la date d'entrée de ces titres dans le patrimoine de la société absorbée pour s'assurer que la condition de détention depuis au moins deux ans est remplie.

c)- Dividendes attachés aux participations que détenait la société absorbée

L'article 22 du Code général des Impôts prévoit qu'en cas d'absorption d'une société ayant la qualité de société mère au sens de ce même article, le régime fiscal attaché aux dividendes provenant des participations que détenait cette société est transféré, de plein droit du fait de la fusion, à la société absorbante ou nouvelle.

d) Report des déficits

Une distinction est faite entre les déficits de la société absorbée et ceux de la société absorbante.

Déficits subis par la société absorbée

Les déficits de la société absorbée, y compris ceux provenant d'amortissements comptabilisés en période déficitaire (amortissements réputés différés), sont en principe non déductibles des bénéfices de la société absorbante, dès lors que celle-ci a une personnalité juridique différente de celle de la société disparue.

Ce n'est que sur agrément spécial et préalable du Directeur général des Impôts que la société absorbante peut être autorisée, dans la mesure définie par cet agrément, à reporter sur ses bénéfices, les déficits de la société absorbée. En toute hypothèse, en application des dispositions de

l'article 27 du Code général des Impôts, seules les opérations de fusion-absorption de sociétés de droit ivoirien sont susceptibles d'ouvrir droit à cet agrément.

Déficits subis par la société absorbante

En règle générale, les déficits subis par la société absorbante avant la fusion, sont déductibles des bénéfices réalisés ultérieurement.

Toutefois, si l'opération présente un caractère fictif ou ne répond à aucun intérêt économique autre que la recherche d'une compensation entre les bénéfices et les pertes respectifs des deux entreprises en vue de faire échapper à l'impôt les bénéfices de la société absorbée, cette imputation est susceptible d'être contestée en application de l'article 25 du Livre de Procédures fiscales relatif à la répression des abus de droit.

e) Conséquence de l'annulation par la société absorbante de sa participation dans la société absorbée ou de ses propres actions reçues en apport

Principe d'exonération

Il est fréquent, en pratique, que la société absorbante détienne une participation dans la société absorbée. La situation inverse se rencontre également.

La société absorbante est alors conduite à annuler, soit sa participation dans la société absorbée, soit ses propres titres qu'elle reçoit en apport.

Dans les deux situations, la plus-value susceptible d'être réalisée à cette occasion est exonérée d'impôt, dès lors que la fusion est placée sous le régime spécial de l'article 32 du Code général des Impôts.

Cas particulier de la société absorbante qui a acquis des titres de la société absorbée en remploi d'une plus-value exonérée dans le cadre de l'article 28 du Code général des Impôts

Lorsqu'une société absorbe une autre société dans laquelle elle détient des actions précédemment acquises en remploi d'une plus-value de cession d'actifs immobilisés dans le cadre du dispositif prévu à l'article 28 du Code général des Impôts, l'annulation des titres de la société ainsi absorbée, fait apparaître un profit qui comprend notamment l'ancienne plus-value exonérée, dont le montant vient en déduction du prix d'acquisition de ces titres.

En règle générale, le profit qui résulte du remboursement de titres à un prix supérieur à leur prix de revient est imposable dans les mêmes conditions que les gains provenant d'une vente de titres.

Par suite, la plus-value résultant de l'annulation des titres doit, dans la mesure où elle provient de l'ancienne plus-value exonérée en application de l'article 28 du Code, être prise en compte pour la détermination du bénéfice imposable de la société absorbante, sous réserve, le cas échéant, d'une nouvelle application du dispositif d'exonération sous condition de emploi.

Par ailleurs, l'article 28 ne s'applique que si les titres de la société absorbée étaient entrés dans le patrimoine de la société absorbante depuis cinq ans au moins au moment de la fusion ou que l'acquisition de ces titres a eu pour effet de lui assurer la pleine propriété de 30 % au moins du capital de la société absorbée.

1.3.2- Droits d'enregistrement

Pour la société absorbante, la fusion constitue un apport nouveau en capital. Cette opération entraîne donc l'exigibilité du droit d'apport.

1.3.2.1- Assiette du droit d'apport

L'apport global d'actifs consenti par la ou les sociétés qui disparaissent à la société absorbante existante ou à la société nouvelle, entraîne pour ces dernières une augmentation de capital ou une création de capital, selon le cas.

L'assiette du droit d'apport est ainsi normalement constituée par la valeur de l'actif net apporté par la société absorbée.

Lorsque la société absorbante détient une participation dans la société absorbée et qu'elle renonce à ses droits dans l'apport, le droit d'apport est calculé non pas sur l'augmentation de capital effectivement réalisée, mais sur la totalité de l'actif net apporté par la société absorbée.

De même, lorsque la société absorbante rémunère l'apport par des titres d'une valeur nominale inférieure à la valeur réelle de l'apport et qu'elle constitue une prime de fusion, le droit d'apport est calculé sur la totalité de la valeur de l'actif net apporté, quel que soit le traitement de l'apport dans les comptes de la société absorbante (capital social ou prime de fusion).

1.3.2.2- Taux du droit d'apport

Le régime des droits d'enregistrement applicable aux fusions est prévu aux articles 754, 755, 756, 758 et 759 du Code général des Impôts. Ce régime s'applique obligatoirement lorsque les conditions prévues par ces articles sont réunies.

a) Conditions d'application du régime spécial

Pour bénéficier de ce régime spécial, deux conditions doivent être remplies :

- les sociétés concernées doivent revêtir la forme de sociétés anonymes ou sociétés à responsabilité limitée ;
- la société absorbante ou nouvelle doit avoir son siège social en Côte d'Ivoire.

b) Apports purs et simples

Les apports purs et simples sont soumis à un droit d'apport minoré égal à la moitié du taux du droit d'apport normal. L'assiette à laquelle s'applique ce taux est le montant de l'actif net apporté, à hauteur du capital social de la société apporteuse. Le barème normal du droit d'apport est le suivant :

Valeur imposable	Taux
- montant supérieur à dix millions et inférieur ou égal à cinq milliards	0,3 %
- au-delà de cinq milliards	0,1 %

Par ailleurs, la partie de l'actif apporté par la ou les sociétés fusionnées, qui excède le capital appelé et non remboursé de ces sociétés, est soumise au droit d'apport minoré susvisé.

Le droit d'apport minoré reste applicable sur les sommes correspondantes, lorsque les bénéfices, réserves ou provisions incorporés au capital ont déjà supporté l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt général sur le revenu.

c) Apports à titre onéreux

Dans le régime des fusions, l'article 755 du Code général des Impôts dispose que la prise en charge d'un passif, est soumise au seul droit fixe de 18 000 francs.

d) Droits de publicité foncière

En cas d'apport d'immeuble, le régime spécial des fusions prévoit l'exonération du droit de transcription. Seul le salaire du Conservateur est perçu sur la valeur d'apport des immeubles.

1.4- Situation des associés personnes physiques de la société absorbée

Pour les associés personnes physiques de la société absorbée, la fusion se traduit par une substitution de titres. Détenant des titres d'une société A qui a été absorbée par une société B, les actions de la société A se trouvent annulées et remplacées gratuitement par des actions nouvelles de la société B.

Cet échange comporte plusieurs conséquences fiscales qui sont examinées ci-après.

Dès lors que la valeur réelle des titres distribués aux associés excède le montant des apports sociaux effectués initialement par les membres de la société dissoute, il y a, à hauteur de cet excédent, un boni passible de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Aux termes des dispositions de l'article 231 du Code général des Impôts, les attributions gratuites d'actions ou de parts sociales dans le cadre d'une fusion de sociétés anonymes ou sociétés à responsabilité limitée, ne sont pas considérées comme un revenu de valeurs mobilières imposable.

Lorsque la rémunération de l'apport a nécessité la création d'une prime de fusion, la distribution ultérieure de cette prime de fusion, sous forme d'actions gratuites, est exonérée d'IRVM, pour la fraction revenant aux actions créées à l'occasion de la fusion.

Lorsque, dans les dix ans suivant la fusion, la société absorbante procède à une réduction de capital non motivée par des pertes ou à un remboursement même partiel des titres attribués gratuitement, l'IRVM redevient exigible sur la portion du capital remboursé.

1.5- Situation des entreprises associées de la société absorbée

Pour les entreprises autres que la société absorbante, actionnaires ou associées de la société absorbée, la fusion se traduit par la distribution gratuite de titres de la société absorbante ou nouvelle, en échange des actions ou parts sociales de la société absorbée qu'elles détenaient en portefeuille. Cette opération est le plus souvent génératrice d'une plus-value pour ces entreprises.

Cependant, il est admis que les distributions d'actions gratuites sont considérées comme n'impliquant pas nécessairement une augmentation des valeurs d'actif portées au bilan de l'entreprise ; le prix de revient de l'ensemble des titres possédés à la suite d'une telle distribution ne différant pas, pour cette entreprise, du prix de revient effectif des titres anciens.

Les entreprises actionnaires de la société absorbée peuvent, à la suite de l'échange des titres de la société absorbée contre ceux de la société absorbante ou nouvelle, valablement maintenir inchangée l'évaluation de leur portefeuille, et ne constater dès lors à cette occasion, aucun profit susceptible d'être imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Il reste entendu que, si les titres en cause sont ultérieurement réévalués ou cédés, les plus-values dégagées par rapport à l'évaluation des titres anciens maintenus au bilan seront comprises dans les bénéfices imposables.

1.6- Situation des sociétés mères des sociétés absorbées

Pour bénéficier du régime des sociétés mères en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, la participation de la société mère dans le capital de la filiale doit être d'au moins 10 % ou d'un prix de revient supérieur à un milliard de francs.

Aux termes des dispositions de l'article 22 du Code général des Impôts, ce pourcentage minimal n'est pas exigé lorsque les titres ont été reçus en rémunération d'apports partiels d'actifs admis au régime fiscal des fusions.

Par ailleurs, en cas d'absorption par une tierce personne d'une société détenant une participation satisfaisant aux conditions exigées par l'article précité, le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères est transféré de plein droit de la société absorbée à la société absorbante ou nouvelle.

De même, une société participante demeure fondée à se prévaloir du régime de faveur, lorsque la société dont elle détient les actions ou parts absorbe une tierce société ou est absorbée par celle-ci, sous réserve que la fusion ne soit pas réalisée pour faire échec aux conditions susvisées et sans que la participation puisse bénéficier d'un traitement plus favorable que si l'opération n'avait pas eu lieu.

En outre, le bénéfice du régime des sociétés mères continuera à s'appliquer aux produits des actions ou parts reçues en remplacement de celles de la filiale.

1.7- Situation des associés de la société absorbante

La fusion ne peut avoir d'incidence fiscale que sur la situation de ceux des associés de la société absorbante qui avaient la qualité de société mère. Ces associés perdent cette qualité, hormis le cas où le coût de revient de leur participation atteint 1 milliard de francs, si le pourcentage de leurs droits dans la société absorbante s'est trouvé abaissé à moins de 10 % en raison de la fusion.

La perte de la qualité de société mère ne remet pas en cause l'exonération partielle des dividendes antérieurement reçus de la société absorbante (puisque'elle n'est pas provoquée par la cession des titres jusqu'alors admis au bénéfice de cette exonération).

2- Régime spécial des dissolutions-confusion

Ce régime fiscal spécial se caractérise par :

- le transfert des déficits fiscaux et des amortissements réputés différés de la filiale à la société mère. Les déficits fiscaux et les amortissements comptabilisés en période déficitaire (amortissements réputés différés) sont inscrits au passif de la société mère. Ils se cumulent avec les déficits fiscaux et les amortissements réputés différés propres à la société mère ;
- le transfert des avantages fiscaux et crédits d'impôts de la filiale. La société mère bénéficie des avantages fiscaux et des crédits d'impôts que détenait la filiale antérieurement à la dissolution-confusion ;
- l'exonération de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur le boni de dissolution éventuel. Suite à l'absorption de la filiale, la différence positive entre le montant de l'actif net et le montant des apports effectués (au niveau de la filiale) n'est pas imposable à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Toutefois, le bénéfice des mesures ci-dessus est subordonné à l'autorisation du Directeur général des Impôts, après contrôle de la sincérité des déficits provenant de l'entreprise dissoute.

3- Régime spécial applicable aux scissions de sociétés

Sous certaines conditions, les scissions ou divisions de sociétés peuvent être placées sous le régime spécial des fusions.

3.1- Champ d'application du régime spécial

3.1.1- Sociétés concernées

Comme pour les fusions proprement dites, le régime spécial est réservé aux opérations de scission de sociétés anonymes ou de sociétés à responsabilité limitée. De même, les sociétés bénéficiaires des apports doivent avoir leur siège social en Côte d'Ivoire.

3.1.2- Opérations concernées

Les dispositions de l'article 32 du Code général des Impôts s'appliquent à la division de société dénommée scission, qui consiste dans l'absorption

totale et simultanée, entraînant sa dissolution immédiate, d'une société par deux ou plusieurs sociétés existantes ou nouvelles entre lesquelles sont répartis les divers éléments d'actif et de passif de la société absorbée.

3.2- Conditions d'application du régime spécial

L'application du régime spécial n'est pas optionnelle et est subordonnée à un certain nombre d'engagements qui doivent être pris dans les actes d'apport par les sociétés bénéficiaires de la scission. Ces engagements sont les mêmes que ceux exigés de la société absorbante en cas de fusion (cf. supra paragraphe 1.3.1).

Les apports doivent résulter de conventions prenant effet à la même date pour les différentes sociétés qui en sont bénéficiaires et doivent entraîner, dès leur réalisation, la dissolution immédiate de la société apporteuse.

Une division ou scission de société doit être considérée du point de vue fiscal, comme une opération unique à envisager dans son ensemble et qui ne peut bénéficier du régime des fusions qu'à la condition que l'assimilation soit totale. En d'autres termes, si le bénéfice de l'article 32 du Code général des Impôts est octroyé, ce texte s'applique intégralement à tous les apports dont la réalisation concomitante caractérise la scission.

3.3- Conséquences de la scission

Dès l'instant où la division de société est assimilée à une fusion lorsqu'elle est placée sous le régime de l'article 32 du Code général des Impôts, les deux opérations entraînent, mutatis mutandis, les mêmes conséquences.

Il y a seulement lieu de tenir compte du fait que, tandis qu'en cas de fusion une seule société est bénéficiaire des apports, la division se fait au profit de deux ou plusieurs sociétés.

Il convient de se reporter aux paragraphes 1.3 à 1.7 pour ce qui concerne la portée et les conséquences du régime spécial pour les différentes parties à l'opération, à l'exception toutefois des déficits de la société scindée dont le transfert aux sociétés bénéficiaires de la scission, n'est pas admis.

4- Régime spécial applicable aux apports partiels d'actifs

Le régime spécial des fusions, qui tend à atténuer les conséquences de la cession ou de la cessation d'entreprise en faisant, dans une certaine mesure, apparaître la société bénéficiaire des apports comme la continuatrice de la société apporteuse, s'applique dans une large mesure aux apports partiels d'actifs.

4.1- Champ d'application du régime spécial

4.1.1- Sociétés concernées

Comme en matière de fusions, le régime spécial est réservé aux opérations d'apports partiels d'actifs de sociétés anonymes ou de sociétés à responsabilité limitée. De même, la société bénéficiaire de l'apport doit avoir son siège social en Côte d'Ivoire.

4.1.2- Opérations concernées

L'apport partiel d'actifs, désigné parfois sous le nom de fusion partielle, est l'opération par laquelle une société fait apport d'une partie de son actif à une ou plusieurs autres sociétés. Contrairement à la fusion proprement dite ou à la division, l'apport partiel ne se traduit pas par la disparition de la société apporteuse.

4.2- Conditions d'application du régime spécial

L'application du régime spécial est subordonnée à une option expresse pour ce régime et à un certain nombre d'engagements qui doivent être pris dans l'acte d'apport par la société bénéficiaire de l'apport. Ces engagements sont les mêmes que ceux exigés de la société absorbante en cas de fusion (cf. Supra paragraphe 1.3.1).

En outre, en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, l'article 231 du Code général des Impôts réserve expressément l'exonération de l'attribution gratuite des titres de la société bénéficiaire de l'apport, aux opérations soumises au régime spécial des fusions en matière de droits d'enregistrement.

4.3- Conséquences fiscales de l'apport partiel d'actifs

4.3.1- Plus-value exonérée

D'une manière générale, la plus-value résultant de l'apport doit être calculée, conformément aux règles habituelles, en fonction de la valeur réelle des titres sociaux et, le cas échéant, des sommes en numéraires, remis en rémunération de l'apport et du passif pris en charge par la société réceptrice (voir paragraphe 1.2.2). Mais, elle n'est pas dans tous les cas, exonérée en totalité de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Sont exclues du bénéfice de l'exonération, les plus-values réalisées sur les marchandises.

Par ailleurs, l'article 32 du Code général des Impôts spécifie que les plus-values exonérées sont seulement celles résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales (parts de capital).

Comme pour les fusions, l'exonération couvre la fraction de la plus-value provenant de la prise en charge par la société bénéficiaire, de l'apport du passif correspondant aux éléments générateurs de cette plus-value. En revanche, la plus-value ne saurait être exonérée pour ce qu'elle résulte de la prise en charge d'un passif qui ne se rapporte pas aux éléments dont il s'agit.

4.3.2- Prix de revient des parts ou actions reçues en rémunération de l'apport

Nonobstant l'exonération des plus-values d'apports, les actions ou parts sociales remises gratuitement à la société apporteuse en rémunération de l'apport, entrent dans son actif pour leur valeur réelle, déterminée en fonction de la valeur attribuée aux éléments apportés, et la plus-value exonérée n'a pas, en pareil cas, à être affectée à l'amortissement des titres concernés.

Il s'ensuit notamment que si ceux-ci viennent à faire l'objet d'une cession ultérieure, c'est en principe, compte tenu de la valeur réelle, au moment de l'apport que devra être calculée la plus-value éventuelle.

4.3.3- Déclaration de cessation et pièces à joindre

Lorsque la société qui effectue un apport partiel d'activités continue d'exister, les éléments de l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés afférents à la branche apportée, seront déclarés par la société apporteuse en même temps que les bénéfices de l'exercice au cours duquel l'opération a été réalisée.

La société apporteuse doit, en outre, pour s'assurer le bénéfice de l'exonération, produire des pièces analogues à celles prévues en cas de fusion de sociétés (voir paragraphe 1.3.1).

4.3.4- Distribution par la société apporteuse des titres rémunérant l'apport

La société apporteuse a la possibilité de conserver dans son patrimoine les titres de la société bénéficiaire de l'apport ou de les distribuer à ses associés.

Lorsque l'apport est soumis au régime des fusions en matière de droit d'enregistrement, l'exonération prévue par l'article 231 du Code général des Impôts porte non seulement, sur l'attribution des titres de la société bénéficiaire de l'apport à la société apporteuse, mais également sur l'attribution de ceux-ci aux propres associés de la société apporteuse.

Si la valeur de ces titres à la date de la répartition aux associés est supérieure à celle pour laquelle ils ont été inscrits au bilan de la société apporteuse, la comparaison de ces deux valeurs fait apparaître une plus-

value qui doit, en principe, entrer en compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dès lors qu'elle ne résulte pas directement de l'apport, mais d'une évolution ultérieure de la valeur des titres. En cas de baisse, la moins-value peut être admise en déduction pour l'établissement de l'impôt.

4.3.5- Droits d'enregistrement

Les conditions posées par l'article 756 du Code général des Impôts pour l'assimilation d'un apport partiel d'actifs à une opération de fusion, sont celles requises pour bénéficier du régime spécial en matière d'impôt sur les bénéfices, à savoir :

- la société bénéficiaire de l'apport doit avoir son siège en Côte d'Ivoire ;
- la société apporteuse et la société bénéficiaire de l'apport doivent expressément manifester leur volonté dans l'acte d'apport, de bénéficier de cette assimilation.

REEVALUATION LIBRE DE BILAN

Note n° 01509/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Aux termes des dispositions de l'article 330 du Code général des Impôts, les personnes physiques ou morales assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sont autorisées à réévaluer leurs immobilisations amortissables et non amortissables à l'exception des éléments incorporels et des titres de participation.

Ce mécanisme de réévaluation appelle quelques précisions quant à sa notion et aux modalités de son exécution.

1- Notion de réévaluation libre

La réévaluation est l'opération qui consiste à augmenter la valeur comptable d'une immobilisation, de sorte que celle-ci corresponde à la valeur actuelle de ladite immobilisation ou s'en approche. Elle permet de substituer une valeur dite réévaluée à la valeur nette comptable telle qu'elle figure au bilan.

La réévaluation de bilan est dite libre lorsque l'initiative est laissée à l'entreprise qui l'effectue. Elle doit toutefois être réalisée dans les conditions prescrites par la loi.

Il s'agit d'une exception à la règle et au principe comptable de l'enregistrement aux coûts historiques, motivée par la recherche d'une image fidèle de la comptabilité de l'entreprise.

L'initiative de la réévaluation du bilan est ouverte uniquement aux personnes physiques ou morales relevant d'un régime réel d'imposition. Tel n'est pas le cas en matière de réévaluation légale de bilans où le législateur oblige les entreprises ou certaines d'entre elles à réévaluer certains éléments de leur actif.

2- Modalités d'exécution de la réévaluation libre

2.1- Biens pouvant faire l'objet d'une réévaluation libre

Toutes les immobilisations amortissables ou non amortissables peuvent faire l'objet d'une réévaluation libre, à l'exception des immobilisations expressément exclues, à savoir les éléments incorporels et les titres de participation.

L'opération de réévaluation porte sur la totalité des immobilisations faisant partie de l'actif immobilisé de l'entreprise. Il n'est donc pas possible en principe de réévaluer un bien sans procéder à la réévaluation des autres.

La valeur à prendre en compte pour la réévaluation est la valeur actuelle des immobilisations.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 332 du Code général des Impôts, les immobilisations sont réévaluées en fonction de la valeur actuelle qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité de l'élément pour l'entreprise. Pour les biens nécessaires à l'exploitation, la valeur actuelle d'un bien est le prix qu'accepterait d'en donner, dans le lieu et l'état où se trouve ce bien, un acquéreur de l'entreprise (et non du bien isolé), compte tenu de l'utilité que sa possession présenterait pour la réalisation des objectifs de l'entreprise.

2.2- Biens exclus de la réévaluation libre

L'article 330 du Code général des Impôts exclut du régime de la réévaluation libre, les éléments incorporels et les titres de participation.

2.3- Traitement de l'écart de réévaluation

2.3.1- Traitement comptable et droits d'enregistrement

L'écart de réévaluation, déterminé par la différence entre les valeurs réévaluées et les valeurs nettes précédemment comptabilisées est inscrit au compte " écart de réévaluation en franchise d'impôt " et n'est pas distribuable.

Par contre, il peut être incorporé au capital social. Dans ce cas, il donne lieu au paiement du droit proportionnel au taux de 6 % prévu à l'article 758 du Code général des Impôts.

2.3.2- Traitement au regard de l'impôt sur les BIC

Pour la détermination du résultat fiscal, l'entreprise réintègre dans son résultat, le montant de l'écart de réévaluation afférent à un élément amortissable selon la durée d'amortissement de ce bien. Elle ne peut réintégrer au cours d'un exercice la totalité de l'écart de réévaluation sur les biens amortissables, même lorsque cela lui est profitable.

C'est la valeur réévaluée des immobilisations amortissables qui sert de base au calcul des amortissements sur la durée d'utilisation restant à courir depuis l'ouverture de l'exercice de réévaluation, sauf révision du plan d'amortissement.

La plus-value ou la moins-value de cession est du point de vue fiscal calculée sur les valeurs non réévaluées.

Exemple

Au cours de l'exercice N, la société X décide d'effectuer une réévaluation de bilan avec un coefficient de 2.

Avant la réalisation de l'opération, figurait au bilan de cette entreprise, une construction acquise en N-10 pour une valeur de 100 000 000 de francs (durée d'amortissement : 20 ans, soit une annuité de 5 000 000 de francs).

La valeur nette comptable s'élève à 50 000 000 de francs.

L'opération de réévaluation se fera de la manière suivante :

Valeur nette comptable x 2 = 100 000 000 de francs.

L'écart de réévaluation sera égal à la différence entre la nouvelle valeur réévaluée et l'ancienne valeur nette comptable, soit :

$100\,000\,000 - 50\,000\,000 = 50\,000\,000$ de francs.

La réintégration annuelle de l'écart de réévaluation se fera ainsi qu'il suit :

$50\,000\,000 \times 1/10 = 5\,000\,000$ de francs / an de N à N+9.

Le bien est cédé quatre ans après, à compter de l'exercice de réévaluation à 70 000 000 de francs (valeur comptable nette au moment de la cession = 60 000 000 de francs).

Plus-value comptable : $70\,000\,000 - 60\,000\,000 = 10\,000\,000$ de francs.

Plus-value fiscale : $70\,000\,000 - 30\,000\,000$ (5 000 000 de francs x 4 ans + 10 000 000 de francs de plus-value comptable) = 40 000 000 de francs.

Cette règle permet de réintégrer la partie non amortie de l'écart de réévaluation.

En cas de cession d'éléments non amortissables réévalués, la totalité de la plus-value de réévaluation afférente aux éléments cédés qui n'a pas été

incorporée au capital, vient en augmentation du compte de résultat de l'exercice en cours à la date de l'aliénation.

La provision exceptionnellement constituée en vue de faire face à la dépréciation d'une immobilisation réévaluée n'est pas, à concurrence de l'augmentation de la valeur de cette immobilisation, déductible de l'assiette de l'impôt.

Au regard des opérations de fusion, la réévaluation de bilan effectuée préalablement à la fusion n'est admise par l'Administration fiscale que si elle répond, non à des considérations fiscales prédominantes, mais à un intérêt économique réel.

Ainsi, les réévaluations libres réalisées préalablement à une fusion dans le but uniquement de compenser les plus-values avec les déficits de la société absorbée pourront être regardées comme des abus de droit et sanctionnées comme tels.

Les entreprises intéressées à une opération de fusion peuvent choisir entre le régime de faveur des fusions prévu à l'article 32 du Code général des Impôts et le régime de droit commun.

Si elles optent pour le régime de faveur, les plus-values calculées sur les valeurs réévaluées sont exonérées de l'impôt sur les BIC au niveau de la société absorbée.

Si elles retiennent le régime de droit commun, la plus-value est calculée sur les valeurs non réévaluées et est imposée conformément au régime des plus-values réalisées en fin d'exploitation, défini par l'article 33 du Code général des Impôts.

2.3.3- Traitement au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes

La réévaluation des immobilisations a une incidence directe sur le calcul de l'impôt sur le revenu foncier et de l'impôt sur le patrimoine foncier ainsi que sur celui de la contribution des patentes.

En effet, les valeurs des immobilisations réévaluées sont prises en compte pour l'assiette desdits impôts, notamment lorsque les impositions ont été établies en fonction d'une assiette déterminée par voie d'appréciation directe.

3- Obligations déclaratives

Les entreprises qui procèdent à une réévaluation de bilan doivent joindre à leur déclaration de résultat, les informations prévues à l'article 338 du Code général des Impôts, à savoir un état faisant apparaître pour chaque poste d'immobilisations réévaluées, la valeur brute d'origine, les

amortissements cumulés, la valeur nette comptable avant réévaluation, l'écart de réévaluation.

Chaque année, et tant que les immobilisations réévaluées figurent au bilan, l'entreprise fournit un état mis à jour de ces immobilisations en faisant apparaître :

- le montant des amortissements réintégrés dans le résultat fiscal, pour les immobilisations amortissables ;
- l'écart entre la plus-value et la moins-value fiscale, pour les immobilisations réévaluées cédées au cours de l'exercice ;
- la liste des provisions afférentes aux immobilisations réévaluées en faisant apparaître la valeur d'origine du bien réévalué, le montant de la dotation, la fraction de la provision réintégrée au résultat fiscal.

REGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS ET AUTRES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

Note n° 01510/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leurs activités, dans un but non lucratif.

Une association ou un organisme est considéré comme poursuivant un but non lucratif lorsqu'il remplit les conditions suivantes :

- sa gestion est désintéressée ;
- son activité ne concurrence pas le secteur commercial ou s'il y a concurrence, l'activité s'exerce dans des conditions différentes de celles du secteur marchand.

Le but de l'association est librement déterminé, mais il est toujours dénué d'intérêt pécuniaire, ce qui n'exclut pas :

- la possibilité de mettre en commun certaines ressources matérielles pour favoriser le but que se propose l'association ;
- l'obligation de verser des cotisations pour subvenir aux dépenses nécessaires au but poursuivi.

Le régime fiscal des associations et autres organismes sans but lucratif est défini par la présente note au regard des impositions suivantes :

- l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

- l'impôt sur les traitements et salaires ;
- l'impôt sur le revenu foncier et l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties ;
- la contribution des patentes ;
- la taxe sur la valeur ajoutée.

1- Impôt sur les bénéficiaires industriels et commerciaux

Les organismes de bienfaisance et de lutte contre la pauvreté et les associations sans but lucratif qui exercent des activités dans le cadre strict de leur objet social, sont exonérés de l'impôt sur les BIC.

Lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, c'est-à-dire à des activités de nature commerciale, les associations deviennent passibles de l'impôt sur les BIC dans les conditions de droit commun.

Toutefois, l'Administration admet que l'exercice d'une activité commerciale n'est pas de nature à remettre en cause le caractère non lucratif d'une association lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- a) l'activité exercée entre dans le cadre de l'activité désintéressée de l'association ou contribue par sa nature, et non simplement financièrement, à la réalisation de cet objet ; mais cette condition n'est pas exigée lorsqu'il s'agit d'opérations occasionnelles dont le profit est modéré et reste en rapport avec les besoins de l'association (par exemple, organisation de bals, kermesses, séances récréatives, tombolas, etc.) ;
- b) la gestion de l'association ne procure aucun profit matériel direct ou indirect aux fondateurs, dirigeants, membres (salaires, gratifications) ;
- c) la réalisation d'excédents de recettes n'est pas systématiquement recherchée (absence de recours à des méthodes commerciales) ;
- d) lorsqu'ils existent, les excédents de recettes sont réinvestis dans l'œuvre elle-même et non distribués entre les membres sous quelque forme que ce soit.

2- Impôt sur les traitements et salaires

Les associations, quels que soient leur nature et leur objet, sont soumises dans les conditions de droit commun aux obligations déclaratives incombant aux employeurs, à raison des rémunérations qu'elles versent au personnel qu'elles emploient.

3- Impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier

Les immeubles bâtis appartenant aux associations sont imposables dans les conditions de droit commun à l'impôt sur le revenu foncier et l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, qu'ils soient ou non productifs de revenus.

Les propriétés ci-après appartenant aux associations et désignées à l'article 151 du Code général des Impôts bénéficient de l'exonération. Ce sont :

- les édifices servant à l'exercice public des cultes ;
- les immeubles à usage scolaire non productifs de revenus fonciers ;
- les immeubles affectés à des œuvres d'assistance médicale ou d'assistance sociale.

4- Contribution des patentes

La contribution des patentes est un impôt professionnel qui frappe les personnes physiques ou morales exerçant en Côte d'Ivoire un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exemptions légales.

L'association de bienfaisance et de lutte contre la pauvreté qui se borne à exercer, de manière désintéressée, les activités sans but lucratif dans le cadre de son objet social, est exonérée de la contribution des patentes. Elle devient imposable lorsqu'elle se livre à des opérations relevant d'une activité de nature commerciale. Toutefois, il ne sera pas établi d'imposition lorsqu'il s'agit d'opérations commerciales occasionnelles en rapport avec les besoins de l'association.

5- Taxe sur la valeur ajoutée

5.1- Principe

Aux termes de l'article 339 du Code général des Impôts, les opérations imposables à la TVA s'entendent des livraisons de biens et des prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel.

La TVA étant un impôt réel, les associations en sont passibles lorsqu'elles réalisent des opérations qui entrent dans son champ d'application.

Les associations sont soumises au régime général d'exercice du droit à déduction en matière de TVA.

5.2- Exceptions

Il existe des exonérations spécifiques en faveur des associations.

5.2.1- Opérations exonérées dans le cadre général des activités des associations et organismes à but non lucratif

Les opérations effectuées à titre onéreux sont soumises à la TVA ou à la TOB.

Toutefois, l'Administration admet que l'exonération reste acquise à l'association lorsque la prestation ou la vente réalisée a uniquement pour but d'accroître les recettes affectées exclusivement à son objet.

Cette condition suppose notamment que :

- le service soit rendu sans but lucratif, c'est-à-dire dans un but autre que la recherche du profit ;
- l'association soit gérée et administrée à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;
- l'association ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices sous quelque forme que ce soit.

Les opérations réalisées sans but lucratif par les associations et directement rattachées à leur objet, sont exonérées quels que soient les bénéficiaires de ces opérations, qu'ils soient membres de l'association ou des tiers.

Ainsi, les ventes réalisées directement par l'association à ses membres ou à des tiers sont exonérées dès lors que les opérations se rattachent directement à l'objet non lucratif de ladite association.

Toutefois, les membres, lorsqu'ils sont des entreprises, ne doivent pas retirer de ces opérations un quelconque avantage concurrentiel dans la réalisation de leurs activités respectives. Tel est notamment le cas des chambres consulaires (chambre de commerce, par exemple) qui feraient des opérations de ventes de biens ou de prestations aux entreprises membres, lorsque ces biens ou services sont utilisés pour l'activité de ces entreprises.

5.2.2- Exonérations dans le cadre particulier des associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire

L'article 355 du Code général des Impôts exonère de la TVA les services rendus sans but lucratif par les associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire.

L'exonération est applicable sous certaines conditions :

- il doit s'agir de prestations de services. Cette condition exclut de l'exonération, les livraisons de biens (ventes) effectuées à titre onéreux, même si ces livraisons sont faites à prix coûtant ;
- le service doit être rendu sans but lucratif, c'est-à-dire dans un but autre que la recherche du profit ;
- il doit s'agir d'associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire.

L'activité de telles associations recouvre notamment, l'organisation de clubs sportifs, de compétitions, l'exploitation de stades, terrains ou salles de sport (sport éducatif), l'organisation de voyages d'études et de découverte (tourisme), l'organisation de cours, conférences, concerts, séances de théâtre ou de cinéma, expositions à caractère éducatif ou culturel (éducation et culture populaire).

La notion de la nature de l'activité de l'association doit être strictement interprétée. Les services qui ne présentent pas un caractère de sport éducatif, touristique, éducatif ou culturel, demeurent imposables à la TVA, dès lors qu'ils présentent un caractère commercial. On peut citer à titre d'exemples :

- les locations d'emplacements publicitaires, de voitures de tourisme, d'avions d'affaires ;
- l'organisation de semaines ou quinzaines commerciales.

5.2.3- Exonérations dans le cadre particulier des organismes de bienfaisance et de lutte contre la pauvreté

L'article 355 du Code général des Impôts exonère de la TVA, les dons faits par les organismes de bienfaisance :

- aux associations religieuses reconnues par le Ministère en charge des Cultes ;
- aux personnes handicapées, par les entreprises qui engagent des dépenses pour la fourniture d'installations de rééducation, de matériels orthopédiques et autres matériels spécifiques ;
- aux malades démunis présentés par les services sanitaires ou sociaux ou par les centres de santé publics ;
- aux élèves et étudiants régulièrement inscrits dans un établissement agréé ou reconnu par le Ministère de l'Éducation

nationale ou le Ministère de l'Enseignement supérieur et/ou technique, sous forme de bourses d'études annuelles ;

- aux associations de jeunes et de femmes pour les aider à initier ou à développer une activité lucrative ;
- aux associations qui œuvrent à la réadaptation des toxicomanes et des alcooliques ;
- aux organismes privés sans but lucratif qui œuvrent à titre bénévole à la conservation de l'environnement ;
- aux mutuelles pour leurs opérations de financement, de construction, de réhabilitation ou d'équipement d'écoles, de centres de santé ou de centres polyvalents au profit d'une collectivité.

5.2.4- Dons

Sont exonérés de la TVA, sur autorisation expresse du Ministre en charge du Budget, les dons destinés aux œuvres de solidarité nationales ou internationales ou à l'Etat.

Les biens acquis par le donateur sont exonérés de la TVA dans la mesure où celui-ci apporte la preuve de leur destination finale à une œuvre de solidarité nationale ou internationale.

Les associations constituées pour assurer des œuvres de solidarité nationales ou internationales bénéficient de la franchise de la TVA sur les biens acquis lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- les biens doivent être destinés à des dons, et non être cédés à titre onéreux ;
- les dons doivent être destinés exclusivement à des œuvres de solidarité nationales ou internationales ;
- l'autorisation expresse du Ministre en charge du Budget doit être obtenue. Il s'agit d'une autorisation préalable donnée par écrit.

Doit être soumis à l'examen du Ministre, un dossier comprenant :

- la présentation du donateur et du bénéficiaire ;
- les statuts de l'association bénéficiaire du don ;
- la description précise de la nature du don (forme, montant hors taxes) et l'affectation de ce don ;

- l'engagement du donateur et du bénéficiaire le cas échéant, d'affecter le don à une œuvre de solidarité ;
- la présentation de l'œuvre de solidarité.

REGIME FISCAL DES REDEVANCES ET REMUNERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES VERSEES A L'ETRANGER

Note n° 01511/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

En vue de prémunir le Trésor public contre le risque de non recouvrement des impôts applicables à certains revenus de source ivoirienne perçus par les personnes physiques et les sociétés n'ayant pas d'installations professionnelles en Côte d'Ivoire, ces revenus font l'objet de retenues à la source au titre de :

- l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (article 92 du Code général des Impôts) ;
- l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (article 196 du Code général des Impôts) ;
- la taxe sur la valeur ajoutée (article 442 du Code général des Impôts).

Par ailleurs, afin d'éviter certaines pratiques consistant à localiser à l'étranger des bénéfices normalement imposables en Côte d'Ivoire, l'article 38 du Code général des Impôts autorise l'Administration à redresser les résultats déclarés par les entreprises ivoiriennes qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire, lorsque des bénéfices sont indirectement transférés à ces entreprises étrangères, soit par voie de majoration des prix d'achat ou de diminution des prix de vente, soit par tout autre moyen.

Des dispositions particulières s'appliquent sur ce dernier point aux rémunérations de prestations de services.

En effet, selon le Code général des Impôts, les rémunérations de ces prestations de services ne sont déductibles au titre de l'impôt sur les bénéfices que si le bénéficiaire de la prestation apporte la preuve de la matérialité du service reçu et du caractère normal et non exagéré de la rémunération.

Même dans ce cas, les rémunérations versées ne sont déductibles que dans des limites calculées en fonction du chiffre d'affaires, des frais généraux de l'entreprise débitrice et de leur montant brut, lorsqu'elles sont versées à des personnes situées dans des pays ou territoires à fiscalité privilégiée.

Ainsi, sont successivement présentés :

- l'application de la retenue à la source prévue par l'article 92 du Code général des Impôts aux redevances et rémunérations pour prestations de services versées aux personnes physiques ou morales non établies en Côte d'Ivoire ;
- la retenue à la source en matière d'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ;
- le régime de la TVA pour compte de tiers ;
- les conditions de déductibilité des redevances et autres rémunérations au regard de l'impôt sur les BIC.

Dans chaque cas, l'incidence des conventions fiscales internationales est examinée.

1. Retenue à la source d'impôt sur les bénéfices sur les rémunérations des prestations de services rendues et les redevances versées à des non-résidents

La retenue à la source à titre d'impôt sur les bénéfices non commerciaux prévue à l'article 92 du Code général des Impôts est applicable à certains revenus versés par une personne qui exerce une activité en Côte d'Ivoire, à des bénéficiaires n'ayant pas en Côte d'Ivoire d'installation professionnelle. Les dispositions de l'article 92 du Code général des Impôts s'appliquent, sous réserve de celles des conventions internationales.

1.1- En l'absence de conventions

1.1.1- Champ d'application de la retenue

1.1.1.1- Sommes et produits concernés

Il s'agit des sommes payées aux personnes physiques ou morales n'ayant pas d'installation professionnelle en Côte d'Ivoire, en rémunération des prestations de toute nature matériellement fournies ou utilisées en Côte d'Ivoire, quel que soit le lieu où elles sont rendues (par exemple, études réalisées hors de Côte d'Ivoire dont les résultats sont utilisés en Côte d'Ivoire).

Ces sommes comprennent notamment :

- les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en Côte d'Ivoire dans l'exercice de l'une des professions non commerciales mentionnées à l'article 92-1° du Code général des Impôts, à savoir les professions libérales, les charges et offices

dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et toutes activités ou exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéficiaires ou de revenus ;

- les sommes versées en rémunération des prestations de nature commerciale, industrielle ou artisanale fournies ou utilisées en Côte d'Ivoire ;
- les produits visés à l'article 92-2° du Code général des Impôts et perçus pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et de télévision ;
- les produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés relatifs à l'usage ou la concession de l'usage d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ne constituant pas un bien immobilier ou en contrepartie d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;
- les sommes payées aux artistes de théâtre ou de music-hall, musiciens et autres artistes non domiciliés en Côte d'Ivoire, à l'occasion des représentations ou concerts organisés en Côte d'Ivoire.

1.1.1.2- Personnes imposables

La retenue à la source prévue par l'article 92 du Code général des Impôts est applicable, que le bénéficiaire des sommes ou produits concernés soit une personne physique ou une personne morale.

Pour que la retenue soit exigible, il faut que le bénéficiaire n'ait pas d'installation professionnelle en Côte d'Ivoire.

D'une manière générale, il y a installation professionnelle en Côte d'Ivoire lorsque le contribuable y dispose d'un local aménagé en vue de l'exercice de la profession, même si ce local n'est pas spécialement adapté à cette profession.

En cas d'installation professionnelle en Côte d'Ivoire, les revenus qui y sont réalisés sont imposés selon le régime de droit commun et ne sont pas soumis à la retenue à la source.

En ce qui concerne les rémunérations visées au paragraphe 2 de l'article 85 du Code général des Impôts, versées au titre de la propriété littéraire et artistique, de l'usage ou de la concession de l'usage de droits de propriété

industrielle, de matériels ou de savoir-faire, la retenue s'applique que le bénéficiaire de ces droits ou produits soit l'écrivain, le compositeur ou l'inventeur lui-même ou qu'il les ait acquis à titre gratuit ou onéreux.

1.1.2- Calcul de la retenue

1.1.2.1- Base imposable

L'assiette de l'impôt est constituée des sommes perçues en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Côte d'Ivoire.

Le montant net des sommes imposables est déterminé en appliquant aux encaissements bruts, une déduction de 20 %.

En ce qui concerne les produits des représentations et concerts revenant aux artistes, les encaissements bruts sont au préalable diminués des droits et taxes frappant les entrées. Il en est de même du produit des opérations grevées d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

La déduction de 20 % est portée à 50 % en ce qui concerne les primes versées aux compagnies de réassurance domiciliées à l'étranger, en rémunération des risques couverts en Côte d'Ivoire.

Si le débiteur prend à sa charge la retenue à la source, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à la retenue. Il en est de même lorsque le débiteur prend en charge certains frais qui incombent normalement au bénéficiaire tels que les frais de déplacement.

Les débours et autres frais analogues ne sont pas compris dans la base imposable.

1.1.2.2- Taux

Le taux de la retenue est fixé à 25 % conformément aux dispositions de l'article 92-2° a) du Code général des Impôts.

Le calcul de la retenue à la source effectivement due sur les rémunérations qui y sont assujetties peut être présenté comme suit :

Rémunération brute hors TVA = 1 000 000

Retenue à la source :

$[1\ 000\ 000 - (20\ \% \times 1\ 000\ 000)] \times 25\ \% = 800\ 000 \times 25\ \% = 200\ 000$

Rémunération nette : $1\ 000\ 000 - 200\ 000 = 800\ 000$

Ainsi :

- lorsque la retenue à la source demeure à la charge du bénéficiaire de la rémunération, le taux effectif de la retenue est de 25 % x 80 % = 20 % du montant brut des sommes versées ;
- lorsque le prestataire met la retenue à la source à la charge du débiteur qui verse les sommes en cause, le taux effectif de la retenue appliqué au montant net perçu par le bénéficiaire s'élève à 25 % :

$$\left(\frac{20}{100 - 20}\right) \times 100 = 25 \%$$

1.1.3- Reversement de la retenue

1.1.3.1- Conditions d'exigibilité

L'impôt est dû dès le paiement des sommes au prestataire étranger.

L'inscription en compte courant est considérée comme un paiement et emporte obligation de régler le montant de la retenue à la source.

Toutefois, en ce qui concerne les prestations exécutées par des entreprises appartenant au même groupe, la retenue est exigible après une période de deux ans sans paiement de la prestation, à compter de l'inscription des sommes concernées dans un compte de charges ou au crédit d'un compte de tiers.

1.1.3.2- Délai de paiement

Le reversement de la retenue opérée intervient dans les conditions suivantes :

- au plus tard le 10 du mois suivant le paiement de la rémunération au prestataire non-résident, en ce qui concerne les personnes ci-après :
 - entreprises industrielles, pétrolières et minières relevant de la Direction des grandes Entreprises (DGE) ou de la Direction des moyennes Entreprises (DME) ;
 - entreprises assujetties à l'impôt des microentreprises, à la taxe d'Etat de l'entrepreneur dans les services d'assiette des Impôts, quelle que soit la nature de leurs activités ;

- au plus tard le 15 du mois suivant le paiement de la rémunération au prestataire non-résident, en ce qui concerne les personnes suivantes :
 - entreprises commerciales relevant de la DGE ou de la DME ;
 - entreprises assujetties à un régime réel d'imposition (RNI ou RSI), relevant des services d'assiette des Impôts, quelle que soit la nature de leurs activités;
- au plus tard le 20 du mois suivant le paiement de la rémunération au prestataire non-résident, en ce qui concerne les entreprises prestataires de services relevant de la DGE ou de la DME.

La retenue pratiquée sur les rémunérations versées au comptant aux artistes non-résidents doit être reversée sans délai.

1.1.3.3- Sanctions

Les sanctions pour manquements aux dispositions de l'article 92 du Code général des Impôts sont les suivantes :

- **Intérêts de retard pour reversement tardif des retenues opérées :**
10 % + 1 % par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.
- **Majoration pour déclaration hors délai des retenues effectuées :**
 - retard de moins de 30 jours : 10 % ;
 - absence de régularisation dans les 30 jours de la demande de l'Administration : 100 %.
- **Défaut ou insuffisance de déclaration : pourcentage des droits rappelés en fonction de leur importance par rapport aux droits dus :**
 - inférieurs au quart des droits dus : 30 %
 - supérieurs au quart des droits dus : 60 %
 - en cas de manœuvres frauduleuses : 150 %

Ces pénalités s'appliquent en sus du rappel du montant des retenues non opérées ou effectuées et non reversées.

- **Non-déductibilité des sommes versées ou passées en charge**

Les omissions ou insuffisances constatées dans les retenues à la source à titre d'impôts sur les bénéfices non commerciaux entraînent la non-déductibilité des sommes versées ou passées en charge, sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

1.2- Incidence des conventions fiscales

Lorsque les rémunérations sont versées à des personnes qui résident fiscalement dans un Etat avec lequel la Côte d'Ivoire a conclu une convention fiscale de non double imposition, les dispositions de cette convention prévalent sur le droit interne des deux Etats. Les conventions fiscales actuellement en vigueur sont celles conclues par la Côte d'Ivoire avec les pays suivants :

- Allemagne ;
- Belgique ;
- Canada ;
- Etats de l'UEMOA ;
- France ;
- Italie ;
- Maroc ;
- Norvège ;
- Portugal ;
- Royaume-Uni/Irlande du Nord ;
- Suisse ;
- Tunisie.

S'agissant des rémunérations objet de la présente note, les conventions fiscales internationales prévoient :

- la non-imposition en Côte d'Ivoire des rémunérations versées aux prestataires résidents de l'autre Etat (pas de retenue à la source), lorsque celui-ci ne dispose pas en Côte d'Ivoire d'un établissement stable ou d'une base fixe ;
- l'imposition en Côte d'Ivoire selon le régime de droit commun, des rémunérations versées aux prestataires résidents de l'autre Etat, lorsque celles-ci sont rendues par l'intermédiaire d'un établissement stable (pour les entreprises), ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale ;
- l'application d'une retenue à la source au taux maximum prévu par chaque convention, aux sommes versées par un résident ivoirien et un résident de l'autre Etat, lorsque celles-ci sont considérées comme des dividendes, des redevances ou des intérêts par la convention.

1.2.1- Rémunérations des prestations de services utilisées ou fournies en Côte d'Ivoire

Les revenus versés à un résident de l'autre Etat en contrepartie des prestations de services fournies ou utilisées en Côte d'Ivoire, sont imposables en Côte d'Ivoire, si ce dernier dispose de façon habituelle en Côte d'Ivoire d'un établissement stable ou d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Dans ce cas, les revenus sont imposables en Côte d'Ivoire, uniquement sur la fraction des revenus imputables audit établissement stable ou à ladite base fixe.

En effet, la notion d'utilisation d'une prestation de services renvoie au bénéfice tiré des résultats de cette prestation ou à l'exploitation desdits résultats.

Par conséquent, le lieu d'utilisation de la prestation de services s'analyse comme le lieu où est établi le bénéficiaire de ladite prestation, c'est-à-dire la personne physique ou morale au profit de laquelle cette prestation est rendue ou le lieu où est déployée l'activité au profit de laquelle ladite prestation est rendue.

Les revenus sont également imposables si le bénéficiaire desdits revenus séjourne en Côte d'Ivoire sur une ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant l'année civile considérée, mais uniquement pour la part des revenus perçus pendant la ou lesdites périodes.

Cette période de 183 jours est considérée dans les conventions avec le Royaume-Uni et la Suisse sur une période de 12 mois consécutifs et non sur l'année civile. Dans ce cas, les bénéfices tirés de ces prestations de services sont imposables aux impôts sur les bénéfices, dans les conditions de droit commun.

En cas d'absence d'établissement stable ou de base fixe, l'impôt n'est pas dû en Côte d'Ivoire. La retenue prévue par l'article 92 précité n'est pas non plus applicable.

1.2.2- Redevances et rémunérations assimilées

1.2.2.1- Droit d'imposer

Selon les conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire, les redevances et rémunérations assimilées provenant de la Côte d'Ivoire sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, à condition que ce dernier en soit le bénéficiaire effectif.

Toutefois, la plupart de ces conventions précisent que lorsque la législation de chaque Etat le prévoit, celui-ci peut appliquer une retenue à la source

sur de tels revenus. Ainsi, des redevances sont également imposées par la Côte d'Ivoire par voie de retenue à la source, conformément à l'article 92 du Code général des Impôts.

Néanmoins dans ce cas, et si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi prélevé en Côte d'Ivoire ne peut excéder un pourcentage généralement fixé à 10 % ou 15 % du montant brut des redevances.

1.2.2.2- Définition de redevances et rémunérations assimilées

Le tableau ci-après indique les différentes sommes qualifiées de redevances et rémunérations assimilées, au sens des conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire.

Sommes qualifiées de redevances ou de rémunérations assimilées	Pays liés à la Côte d'Ivoire par une convention
Rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, de films cinématographiques et de tous autres enregistrements des sons ou des images.	Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA
Rémunérations relatives à l'utilisation d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets.	Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA
Rémunérations relatives à l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement agricole, industriel, commercial ou scientifique.	Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège

	Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA
Rémunérations relatives aux informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique.	Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA
Rémunérations pour études de nature scientifique, géologique ou technique et pour travaux d'ingénierie avec plans y afférents. Rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre enregistrée pour la radiodiffusion ou la télévision.	France
"Honoraires de gestion" : expression désignant les rémunérations de toute nature payées à une personne quelconque, autre qu'à un employé de la personne qui paie les rémunérations, pour des prestations de services de nature technique, de consultation ou de gestion.	Royaume-Uni/Irlande du Nord
Rémunérations pour des études économiques ou techniques.	Norvège

(1) Dans le cadre de la convention avec la France, ces rémunérations ne sont pas imposables dans l'Etat d'où elles proviennent lorsque le titulaire de ce droit est l'autre Etat ou une personne morale de l'audiovisuel relevant du secteur public de cet autre Etat.

Les conventions conclues par la Côte d'Ivoire ne visent en tant que redevances, que les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage, et non les gains tirés de la vente ou de l'échange des droits ou biens générateurs de redevances.

En conséquence, les gains provenant de cessions de ces droits ne doivent pas être traités comme des redevances, mais comme des gains en capital dont le régime d'imposition doit être précisé conformément aux dispositions spécifiques de chacune de ces conventions fiscales.

1.2.2.3- Distinction entre redevances et rémunérations de prestations de services

La distinction entre les redevances et les rémunérations de prestations de services revêt une importance particulière, dans la mesure où :

- les redevances sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Toutefois, elles font l'objet de retenue à la source en Côte d'Ivoire, en vertu de la législation ivoirienne et des conventions signées par la Côte d'Ivoire ;
- les rémunérations des prestations de services exécutées ou utilisées en Côte d'Ivoire sont imposées en Côte d'Ivoire, à condition qu'elles soient imputables à un établissement stable ou à une base fixe du prestataire étranger, situé sur le territoire ivoirien.

Seules les conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire avec le Royaume-Uni, la France et la Norvège prévoient expressément le droit d'imposer dans l'Etat de la source des rémunérations pour services techniques (voir définitions dans le tableau ci-dessus).

N.B : La convention avec le Maroc et celle avec le Portugal, considèrent également comme redevances, les sommes versées en contrepartie de l'assistance technique et des prestations rendues par les personnes non salariées ou exerçant des professions indépendantes.

En pratique, il s'agit de distinguer les prestations comportant des informations relatives à une expérience acquise dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique qui donnent lieu à versement de redevances, des autres prestations de services.

A cet égard, il convient de distinguer :

- les contrats comportant un transfert de savoir-faire dans lesquels l'une des parties s'oblige à communiquer ses expériences et ses connaissances particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Dans un tel contrat, le concédant n'intervient pas dans l'application des formules

concedées et n'en garantit pas le résultat. Dans ce cas, la communication d'informations doit effectivement être considérée comme étant rémunérée par des redevances au sens de la convention ;

- les contrats de prestations de services, dans lesquels l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à rendre elle-même un service à l'autre partie. Rentrent dans cette catégorie, les contrats de « pure assistance technique », les consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, ou encore les rémunérations obtenues pour des services après-vente.

L'un des éléments qui permet de faire la distinction entre ces deux types de contrats réside dans la nature des informations fournies ou utilisées : si celles-ci sont secrètes, il y a, a priori, transfert de savoir-faire ; si l'entreprise n'a fait qu'utiliser son expérience et les connaissances usuelles de sa profession pour rendre un service, qu'un autre professionnel aurait pu rendre, il s'agit, en principe, de la réalisation d'une prestation de services soumise au régime des bénéfiques d'entreprises.

Dans le cas d'un contrat qui combine les deux éléments, il convient en principe d'en décomposer le montant en fonction des différentes prestations qu'il contient et de soumettre chacune de ses parties au régime qui lui est propre (prestations de services ou redevances).

Toutefois, lorsque l'un des éléments est l'objet principal du contrat, il y a lieu en principe de faire jouer la règle de l'accessoire, c'est-à-dire d'assujettir l'ensemble des rémunérations au régime suivi par la prestation principale, sous réserve des règles applicables en matière de convention fiscale internationale.

2. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers

Les résidents ivoiriens qui payent des intérêts à des personnes domiciliées hors de la Côte d'Ivoire, doivent retenir à la source l'impôt sur le revenu des créances pour le compte du Trésor public, sous réserve des conventions fiscales.

2.1- En l'absence de convention fiscale

2.1.1- Revenus imposables

Aux termes des dispositions de l'article 192 du Code général des Impôts, l'impôt sur le revenu des créances s'applique aux intérêts, arrérages et tous autres produits :

- des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires, à l'exclusion de toutes opérations de crédit commercial ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ;
- des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ;
- des cautionnements en numéraires ;
- des comptes courants ;
- des emprunts non obligataires.

Sont notamment exonérés de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des créances (IRC), les intérêts moratoires perçus en exécution de contrats de ventes commerciales ou de prestations de services, les intérêts facturés à l'occasion de crédits commerciaux qui entrent dans l'objet de l'entreprise et dont la conclusion est indissociable des opérations commerciales réalisées et les intérêts des prêts octroyés aux entreprises réalisant des activités de recherche, de développement et d'innovation, pour une période de trois ans suivant l'année du début des investissements.

2.1.2 Calcul de la retenue

L'assiette de la retenue est constituée du montant brut des intérêts, arrérages et tous autres produits soumis à l'impôt sur le revenu des créances (article 194 du Code général des Impôts).

L'impôt est à la charge exclusive du créancier, nonobstant toute clause contraire, quelle qu'en soit la date. Toutefois, le créancier et le débiteur en sont tenus solidairement.

Si par convention, l'impôt est mis à la charge du débiteur des intérêts, l'avantage indirect ainsi procuré au bénéficiaire doit être ajouté au revenu servant de base à la retenue.

Le taux de droit commun de l'impôt est fixé à 18 %. Le calcul de la retenue à la source effectivement due sur les rémunérations qui y sont assujetties, peut être résumé comme suit :

- Rémunération brute hors TVA = 1 000 000
- Retenue à la source : $1\,000\,000 \times 18\% = 180\,000$
- Rémunération nette : $1\,000\,000 - 180\,000 = 820\,000$

Ainsi :

- lorsque le bénéficiaire des intérêts met l'IRC à la charge du débiteur, le taux effectif de la retenue appliqué au montant net perçu par le bénéficiaire s'élève à 21,95 % c'est-à-dire :

$$\frac{18}{100 - 18} \times 100$$

- lorsque la retenue à la source reste à la charge du créancier, le taux de la retenue est de 18 %.

Il est précisé qu'aux termes de l'article 193 bis du Code général des Impôts, le montant de l'IRC est majoré de 25 % lorsque des sommes imposables sont versées à une personne physique ou morale située ou établie dans un pays ou territoire non coopératif ou à fiscalité privilégiée au sens de l'article 38 du même Code.

2.1.3 Reversement de l'impôt

L'IRC est payé sur la déclaration faite par :

- le notaire rédacteur, lorsque celui-ci est domicilié en Côte d'Ivoire et qu'il a été chargé de payer ou de percevoir les intérêts ;
- le débiteur, si celui-ci est domicilié en Côte d'Ivoire et paie directement les intérêts au créancier ;
- le créancier, si le débiteur n'est pas domicilié en Côte d'Ivoire et ne paie pas les intérêts au créancier par l'intermédiaire d'un notaire établi en Côte d'Ivoire ;
- les banquiers, agents de change et courtiers en valeurs mobilières.

Les déclarations sont déposées et l'impôt est versé au plus tard le 15 du mois qui suit celui de l'inscription en charge ou de l'échéance des intérêts stipulés par convention entre les parties, lorsque le redevable relève d'un régime réel d'imposition.

En ce qui concerne les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises, l'échéance de paiement est fixée comme suit :

- au 10 du mois, pour les entreprises industrielles et les entreprises pétrolières et minières ;
- au 15 du mois, pour les entreprises commerciales ;
- au 20 du mois, pour les entreprises de prestations de services.

La déclaration se présente sous la forme d'un tableau contenant les indications suivantes :

- date du paiement des intérêts ou du remboursement du capital ;
- nom, prénoms, profession et domicile du créancier ;
- nom, prénoms, profession et domicile du débiteur ;
- date du titre constitutif de la créance ;
- montant des intérêts payés par le débiteur ;
- indication de la période à laquelle s'appliquent les intérêts ;
- montant du capital remboursé.

Dans une colonne intitulée « Observations », sont mentionnées, s'il y a lieu, avec leurs dates, les modifications du taux des intérêts, ou substitutions des débiteurs effectuées au cours de l'année.

2.2 Incidence des conventions fiscales

2.2.1- Droit d'imposer

Selon les conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire, les intérêts provenant de la Côte d'Ivoire sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Ces intérêts sont également imposables par la Côte d'Ivoire par voie de retenue à la source et conformément à la législation ivoirienne. Toutefois, l'impôt ainsi prélevé en Côte d'Ivoire ne peut excéder :

- 16 % du montant brut des intérêts si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif et est résident de la Norvège ou de la Belgique ;
- 10 % s'il est résident du Maroc, de la Tunisie ou du Portugal ;
- 15 % dans les autres cas.

La double imposition est évitée par l'octroi au bénéficiaire d'un crédit d'impôt généralement égal à la retenue effectivement pratiquée ou par l'exonération dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, des sommes ayant subi la retenue à la source.

Les intérêts de source ivoirienne payés à une personne domiciliée dans un autre Etat contractant et qui en est le bénéficiaire, ne sont imposables que dans ce dernier Etat :

- lorsque le bénéficiaire du revenu est l'Etat lui-même, une collectivité locale ou une personne morale de droit public (conventions fiscales avec la France, l'Allemagne, le Canada, l'Italie, le Royaume-Uni et les pays de l'UEMOA) ;
- lorsque les intérêts sont payés par l'une des personnes visées ci-dessus (convention fiscale avec la France) ;
- lorsque les intérêts sont liés à une vente à crédit (conventions fiscales avec la France et la Suisse) ;
- lorsque les intérêts sont payés en liaison avec la fourniture d'une prestation de services (convention fiscale avec la France).

Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une collectivité locale, une personne morale de droit public ou une personne domiciliée dans cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non domicilié dans l'un des Etats, a dans un Etat, un établissement stable ou une base fixe, pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable ou la base fixe est situé.

Si le bénéficiaire effectif des intérêts, exerce en Côte d'Ivoire une activité industrielle ou commerciale à travers un établissement stable ou une profession indépendante à travers une base fixe, et que la créance génératrice des intérêts se rattache à cet établissement stable ou à cette base fixe, lesdits intérêts sont exclusivement imposables en Côte d'Ivoire.

Par ailleurs, l'ensemble des conventions susvisées prévoient que les dispositions favorables relatives aux intérêts ne s'appliquent pas lorsque le montant réglé par un débiteur à un bénéficiaire lié par des relations privilégiées excède le montant qui aurait été convenu en l'absence de telles relations. L'Etat de provenance des intérêts peut alors imposer la partie excédentaire des intérêts conformément à son droit interne.

Afin de bénéficier des dispositions des conventions fiscales (réduction du taux, non-application de la retenue), les personnes physiques ou morales résidentes d'Etats liés à la Côte d'Ivoire par une convention fiscale, doivent produire une attestation de résidence émanant de l'Administration fiscale de l'Etat concerné.

2.2.2 Définition des intérêts

Le terme "intérêts" employé dans les différentes conventions désigne les revenus des créances de toute nature assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts,

ainsi que tous les autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'Etat d'où proviennent les revenus.

Il convient de préciser que le terme "intérêts" utilisé dans les conventions fiscales prend en compte des revenus tels que les produits des emprunts obligataires, normalement imposables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans le dispositif fiscal ivoirien.

3- Taxe sur la valeur ajoutée

Les prestations de services donnant lieu à paiement de redevances ou à d'autres rémunérations au profit d'entreprises non-résidentes, sont imposables à la TVA en Côte d'Ivoire, soit parce qu'elles y sont exécutées, soit parce qu'étant exécutées dans un autre pays, elles sont utilisées en Côte d'Ivoire (article 351 du Code général des Impôts).

L'article 352 du Code général des Impôts détermine le lieu d'imposition des prestations de services par énumération. Le législateur distingue ainsi entre les prestations matériellement localisables et les autres prestations.

L'article précité vise notamment :

- les prestations portant sur des immeubles qui sont imposables en Côte d'Ivoire si l'immeuble y est situé. Ainsi, les honoraires payés à un expert immobilier pour sa prestation portant sur un immeuble en Côte d'Ivoire, sont imposables localement ;
- les prestations de nature artistique, culturelle, scientifique ou sportive pour lesquelles le lieu d'imposition se situe à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées ;
- les opérations bancaires et financières notamment celles qui se rattachent au commerce des valeurs et de l'argent, ainsi que les prêts d'argent effectués par les assujettis, à l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue où à défaut, au lieu de son domicile où de sa résidence habituelle ;
- les prestations rendues par les opérateurs de plateformes de services en ligne, qui sont imposables au lieu de résidence du bénéficiaire du service ;
- les commissions perçues par les opérateurs de plateformes de ventes en ligne ou de services numériques à l'occasion des ventes ou prestations effectuées via leurs plateformes, sur le territoire ivoirien, dès lors que l'exploitant de la plateforme numérique, le vendeur du bien ou l'acheteur, le fournisseur de la prestation ou

L'utilisateur, se trouvent sur le territoire ivoirien au moment de la vente du bien ou de l'exécution du service en ligne.

En ce qui concerne les opérations de vente en ligne et les prestations de services numériques, le Code général des Impôts prévoit pour les exploitants de plateformes numériques réalisant des activités en Côte d'Ivoire sans y être établis, une procédure simplifiée d'immatriculation, de déclaration et de paiement des taxes exigibles.

Les articles 71 et 437 du Code général des Impôts font obligation à ces opérateurs numériques de produire en ligne et à distance, une déclaration d'existence et une déclaration des taxes exigibles au titre d'un mois.

Le non-dépôt de ces actes dans les délais requis est sanctionné par la suspension de l'accès à la plateforme à partir du territoire ivoirien, sans préjudice des sanctions prévues par le dispositif fiscal en vigueur.

Le paiement des taxes exigibles est également fait par voie électronique en ligne, conformément aux dispositions de l'article 439 du Code général des Impôts.

Par ailleurs, l'article 442 du Code général des Impôts dispose que les prestations qu'une personne n'ayant pas d'installations professionnelles en Côte d'Ivoire y effectue ou y fait effectuer, sont imposables en Côte d'Ivoire.

Cet article détermine également les modalités de déclaration de la taxe, s'agissant d'un prestataire non-résident. En effet, l'alinéa 2 dispose que la taxe est acquittée par la personne intervenant en quelque qualité que ce soit pour le non-résident ou, à défaut, par l'acheteur ou le bénéficiaire de la prestation de services qui sont solidairement responsables de son paiement.

En pratique, la taxe est acquittée, soit par le représentant fiscal de l'entreprise étrangère, soit par le bénéficiaire de la prestation qui procède à une déclaration pour compte de tiers en utilisant son propre numéro de compte contribuable. La taxe acquittée ouvre droit à déduction si les conditions normales de récupération de la TVA acquittée en amont sont réunies.

Pour les prestations de services intragroupes, l'article 361-2 du Code général des Impôts prévoit que la taxe est exigible après une période de deux ans sans paiement de la prestation, à compter de la comptabilisation de l'opération dans un compte de charges ou au crédit d'un compte de tiers.

L'existence d'une convention fiscale entre la Côte d'Ivoire et le pays de résidence du prestataire est sans influence sur ce régime.

4- Conditions de déductibilité au regard de l'impôt sur les BIC des sommes versées par une entreprise ivoirienne à une entreprise étrangère sous son contrôle ou dont elle dépend

Les conditions de déductibilité des redevances et rémunérations de prestations de services versées par une entreprise ivoirienne à une entreprise étrangère apparentée, doivent être appréciées selon qu'il n'existe pas de convention fiscale entre la Côte d'Ivoire et le pays de résidence du bénéficiaire de la rémunération, ou au contraire, qu'une convention fiscale est applicable.

4.1- En l'absence de convention fiscale

Afin d'empêcher certaines pratiques consistant à localiser à l'étranger des bénéfices normalement imposables en Côte d'Ivoire, l'article 38 du Code général des Impôts autorise l'Administration à redresser les résultats déclarés par les entreprises ivoiriennes qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire.

Ainsi, les bénéfices indirectement transférés à ces entreprises étrangères, soit par voie de majoration des prix d'achat ou de diminution des prix de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés aux résultats de l'entreprise ivoirienne.

Ce dispositif est également applicable aux entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire.

En application du troisième alinéa de l'article 38 précité, il incombe au débiteur, pour faire admettre comme charges déductibles les sommes et rémunérations versées, d'apporter la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Ces sommes concernent les intérêts et autres revenus de créances ainsi que les redevances, les rémunérations de services payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en Côte d'Ivoire, à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies hors de Côte d'Ivoire.

Aux termes des dispositions de cet article, lesdites sommes ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que dans la double limite de 5 % du chiffre d'affaires hors taxes et de 20 % des frais généraux de l'entreprise débitrice.

Lorsque le bénéficiaire des sommes versées est situé dans un pays ou territoire non coopératif ou à fiscalité privilégiée, la déduction est plafonnée

à 50 % des sommes brutes versées ; la fraction excédentaire n'étant pas admise en déduction.

Malgré ces limites, le débiteur des sommes en cause n'est pas dispensé d'apporter la preuve de la réalité de l'opération rémunérée et de l'absence de caractère anormal ou exagéré de la rémunération. Si cette preuve n'est pas rapportée, la totalité de la somme concernée doit être réintégrée aux résultats imposables et soumise à l'IRVM en tant que bénéfices réputés distribués. Si elle est rapportée, seule la portion desdites sommes dépassant la double limite susvisée donne lieu à réintégration aux résultats imposables, sans préjudice des sanctions fiscales prévues à cet effet.

Par ailleurs, les articles 25 et 26 du Livre de Procédures fiscales prévoient une procédure de répression des abus de droit qui peut être mise en œuvre par l'Administration, lorsqu'un transfert déguisé de bénéfice est réalisé au moyen de cette pratique.

4.1.1 Réalité de l'opération

Afin de prouver la réalité de l'opération, le contribuable doit apporter la preuve de sa matérialité. A cet effet, les seuls documents contractuels sont insuffisants. Il est nécessaire d'apporter tous éléments de nature à établir que les engagements réciproques qui sont la contrepartie des sommes prises en charge ont été effectivement exécutés ou sont sur le point de l'être, lorsqu'il y a des prestations échelonnées dans le temps.

Par exemple, dans le cas d'une prestation de services, il faut pouvoir établir que le cocontractant a réellement exécuté sa prestation. Dans le cas du paiement de redevances au titre de l'usage de droits de propriété industrielle ou de la rémunération pour la cession de savoir-faire, il y a lieu de démontrer l'existence de l'utilisation effective des droits concédés, du savoir-faire acquis.

4.1.2 Le caractère non exagéré de la rémunération

Pour que les charges exposées soient déductibles, l'entreprise bénéficiaire de la prestation doit prouver que le montant des sommes payées ne présente pas un caractère exorbitant, eu égard à l'importance et à la nature de la prestation ou du droit concédé. Elles doivent correspondre à la juste contrepartie de cette prestation ou de ce droit. La preuve de leur caractère non exagéré peut être apportée par tout moyen, notamment par comparaison avec les contrats similaires, exécutés dans des conditions analogues.

4.1.3- Le plafonnement de la déductibilité

Aux termes de l'alinéa 3 de l'article 38 du Code général des Impôts, lorsque les sommes versées remplissent les conditions ci-dessus, leur déductibilité est plafonnée dans la double limite suivante :

- 5 % du chiffre d'affaires hors taxes ;
- 20 % des frais généraux.

La déductibilité des sommes versées est plafonnée à 50 % de leur montant, lorsque le bénéficiaire desdites sommes est situé dans un pays ou territoire non coopératif ou à fiscalité privilégiée.

4.2- Incidence des conventions fiscales

Les conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire comportent des clauses destinées à prévenir les transferts indirects de bénéfices entre entreprises, qui sont similaires à celles de l'alinéa premier de l'article 38 du Code général des Impôts.

Par ailleurs, certaines dispositions des conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire visent à permettre la rectification des bénéfices imposables. Tel est le cas lorsqu'une entreprise de l'un des Etats, du fait de sa participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un autre Etat, fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une entreprise indépendante. Les bénéfices qui, dans ces conditions, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise, peuvent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise.

Cette règle est également applicable lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de chacune des deux entreprises.

En tout état de cause, au titre de la déductibilité, l'article 36 du Code général des Impôts prévoit à la charge des entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire, notamment le dépôt d'un état des transactions intragroupes dont la non-production entraîne le rejet comme charges déductibles des sommes payées au titre des opérations passées avec les entreprises associées.

Dans ce cadre, il est fait obligation auxdites entreprises de faire figurer sur ledit état, les sommes comptabilisées au titre des opérations effectuées avec les entreprises apparentées. En outre, ces entreprises sont tenues de fournir une description des méthodes de détermination des prix de transfert

utilisées pour la valorisation de leurs transactions internationales intragroupes concernées par l'état.

Les informations ci-dessus, relatives au contenu des conventions fiscales ont un caractère indicatif. Elles ne peuvent être interprétées comme se substituant aux dispositions conventionnelles auxquelles il convient de se référer en cas de besoin.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01512/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

PRECISIONS RELATIVES A LA GESTION ET AU TRAITEMENT FISCAL DES SOCIETES COOPERATIVES

Note n° 03021/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Des hésitations s'étant fait jour quant aux procédures fiscales relatives à la gestion des sociétés coopératives et à leur régime fiscal au regard des différents impôts et taxes, les précisions ci-après sont apportées à toutes fins utiles.

I - Procédures fiscales relatives à la gestion des coopératives

A- Réimmatriculation fiscale des coopératives suite au changement de dénomination sociale

Les articles 205 et 268 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives disposent que ces sociétés doivent obligatoirement faire précéder ou suivre leur dénomination sociale, de l'expression « Société coopérative simplifiée » et du sigle « SCOOPS » ou de l'expression « Société coopérative avec Conseil d'Administration » et du sigle « COOP-CA », selon le cas.

Toutefois, il a été donné de constater qu'à l'occasion du changement de dénomination des coopératives pour prendre en compte cette recommandation légale, les services des Impôts procèdent à une nouvelle immatriculation de ces sociétés en leur attribuant un autre numéro de compte contribuable (NCC), alors qu'il ne s'agit ni de nouvelles sociétés, ni de nouvelles déclarations de sociétés coopératives.

L'attention des services est donc appelée sur le fait que la personne morale demeurant la même, la procédure de changement de dénomination sociale des coopératives ne devrait pas donner lieu à une nouvelle immatriculation fiscale.

En effet, il s'agit en l'espèce d'une simple déclaration modificative conduisant à compléter la dénomination sociale indiquée sur la déclaration fiscale d'existence, au niveau de l'application informatique.

B- Immatriculation fiscale des établissements secondaires

Les articles 82 et 83 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives précisent que les établissements secondaires ouverts dans une région en dehors du lieu de résidence du siège social, sont tenus de formuler une demande d'immatriculation secondaire, en vue de l'attribution d'un nouveau numéro au registre local des sociétés coopératives.

Toutefois, cette immatriculation ne saurait donner lieu à l'attribution d'un nouveau numéro de compte contribuable dans les services d'assiette des Impôts.

C- Services en charge du suivi des sociétés coopératives

Dans le but d'améliorer le suivi et la contribution aux recettes fiscales des sociétés coopératives, la Direction des grandes Entreprises (DGE), la Direction des moyennes Entreprises (DME) et les Directions régionales des Impôts sont compétentes chacune en ce qui la concerne, pour gérer l'ensemble des impôts et taxes y compris les droits d'enregistrement dont sont redevables les sociétés coopératives figurant aux fichiers de leurs contribuables.

Ainsi, les coopératives dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est égal ou supérieur à 3 milliards de francs et celles dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est égal ou supérieur à 500 millions de francs et inférieur à 3 milliards de francs, relèvent respectivement de la DGE et de la DME.

Les autres coopératives, à savoir celles dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est inférieur à 500 millions de francs, sont gérées par les Directions régionales.

II- Principe en ce qui concerne le régime fiscal

A- En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

L'alinéa 4 de l'article 4 du Code général des Impôts exonère de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, les sociétés mutuelles de production rurale, les sociétés coopératives agricoles de production et les unions de coopératives fonctionnant conformément à leurs statuts.

Au regard de cette disposition, seules sont visées par l'exonération de l'impôt sur les bénéfices, les sociétés coopératives susmentionnées. Toutefois, pour bénéficier de ladite exonération, ces coopératives ne peuvent acheter plus de 20 % de leurs produits auprès des tiers.

Ainsi, les sociétés coopératives exportatrices (COOPEX) ne sont pas concernées par l'exonération de l'impôt sur les bénéfices, dans la mesure

où d'une part, leurs exportations constituent des activités de grande valeur ajoutée leur conférant un caractère commercial et d'autre part, la majorité de leurs produits ne proviennent pas des exploitations de leurs membres.

B- En matière de retenue à la source sur les livraisons de café et de cacao aux exportateurs

Aux termes de l'article 60 du Code général des Impôts, les exportateurs de café et de cacao sont tenus de prélever à la source pour le compte du Trésor public, une retenue de 2 francs par kilogramme de café et de 2,5 francs par kilogramme de cacao livrés par les traitants.

Ainsi, les coopératives exportatrices de café-cacao dont les exportations sont constituées en majorité de produits ne provenant pas des exploitations de leurs membres, sont tenues d'opérer la retenue à la source sur toutes les sommes dues aux traitants, conformément aux dispositions de l'article susvisé.

C- En matière de contribution des patentes

Les sociétés coopératives de production ou de consommation sont exonérées de la contribution des patentes, suivant les dispositions des alinéas 14 et 15 de l'article 280 du Code général des Impôts.

Cette exonération concerne aussi bien le siège de la coopérative que ses établissements secondaires, à condition que lesdits établissements exercent exclusivement les activités pour lesquelles l'agrément a été accordé.

D- En matière de taxe spéciale d'équipement

L'article 1084-8° du Code général des Impôts exonère de la taxe spéciale d'équipement, les exportateurs de café-cacao.

En application de ces dispositions, les coopératives exportatrices de café-cacao sont exonérées de cette taxe.

E- En matière d'impôt sur les traitements et salaires et d'impôt général sur le revenu

Les coopératives, quels que soient leur nature et leur objet, sont soumises dans les conditions de droit commun, aux obligations déclaratives incombant aux employeurs à raison des rémunérations qu'elles versent à leurs employés.

Par ailleurs, les membres de la coopérative qui, en plus de leur statut de membres coopérateurs, exercent une activité professionnelle pour le compte de la société coopérative, sont imposables en ces deux qualités.

Ainsi, les rémunérations versées au titre de ces activités, notamment les indemnités de fonctions versées pour le remboursement de frais de

mission ou de mandat ainsi que les salaires, sauf application de l'exonération expresse prévue pour les activités professionnelles agricoles, agro-industrielles et assimilées expressément énumérées à l'article 148 du Code général des Impôts, sont fiscalement traitées selon le régime de droit commun.

F- En matière de droit de timbre relatif aux lettres de voiture

L'article 883 du Code général des Impôts soumet au droit de timbre, les lettres de voiture et tous autres écrits et pièces en tenant lieu.

Ainsi, outre les lettres de voiture proprement dites (document matérialisant le contrat de transport et émis par le Ministère chargé des Transports, à travers l'Office ivoirien des Chargeurs), le droit de timbre peut également être établi sur tous les actes analogues, c'est-à-dire les pièces susceptibles de remplacer les lettres de voiture, car comportant les mentions caractéristiques de ce document, à savoir :

- l'identification du transporteur (raison sociale, numéro de la carte de transporteur, adresse postale, numéro de téléphone, fax) ;
- l'identification du chargeur ou de l'affréteur (raison sociale, adresse postale, numéro de téléphone, fax) ;
- les caractéristiques du véhicule transportant la marchandise (camion ou tracteur, remorque ou semi-remorque, immatriculation, marque et type, validité de la visite technique, désignation de l'assureur, numéro de la police d'assurance) ;
- le conditionnement ou le mode d'emballage de la marchandise ;
- l'itinéraire convenu (mention des villes ou localités concernées) ;
- la nature et la valeur des marchandises ;
- le prix du transport.

Par conséquent, il est rappelé que toute opération de transport public de marchandises par route qui n'est pas accompagnée d'un formulaire de lettre de voiture, doit obligatoirement donner lieu au paiement des droits de timbre sur la base d'un écrit ou d'une pièce en tenant lieu, auprès de la Recette de l'Enregistrement.

REGIME FISCAL DU GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE

Note n° 01513/MBPE/DGI-DLCD du 04 Mai 2022

Le groupement d'intérêt économique (GIE) a été institué par l'Acte uniforme de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, en ses articles 869 et suivants.

Doté de la personnalité morale et de la capacité juridique, il est ouvert à toutes les personnes qui désirent, sans aliéner leur individualité ou leur autonomie, mettre en commun certaines de leurs activités.

Les sociétés, groupes de sociétés ou entreprises opérant dans un même secteur d'activité y ont de plus en plus recours pour organiser leurs opérations.

La présente note a pour but d'apporter des précisions au regard du régime fiscal qui lui est applicable.

1- Définition

Le groupement d'intérêt économique a pour but exclusif de mettre en œuvre pour une durée déterminée, tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

L'activité du GIE doit se rattacher essentiellement à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci.

Le groupement d'intérêt économique revêt les caractéristiques juridiques suivantes :

- il jouit de la personnalité morale et de la capacité juridique à compter de son immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier ;
- il peut être constitué avec ou sans capital social ;
- il ne poursuit pas en principe la recherche de bénéfices, mais a le droit d'en réaliser et de le partager entre ses membres ;
- en cas de liquidation, les membres du groupement d'intérêt économique peuvent s'approprier le boni éventuel ;
- les membres du groupement sont indéfiniment et solidairement responsables des dettes de celui-ci.

Le contrat constitutif du groupement d'intérêt économique dont le caractère civil ou commercial est déterminé en fonction de l'activité qu'il exerce, et ce, quel que soit le caractère de l'activité de ses membres, doit être établi par un acte sous seing privé ou notarié.

2- Règles d'imposition

Les règles d'imposition du groupement d'intérêt économique sont à analyser à trois niveaux :

- au moment de sa constitution ;
- lors de son fonctionnement ;
- au moment de sa dissolution.

2.1- Règles d'imposition en phase de constitution

L'une des caractéristiques importantes du groupement d'intérêt économique est la possibilité qu'il puisse être constitué avec ou sans capital.

2.1.1- Groupement d'intérêt économique constitué avec capital

Lors de sa constitution, le patrimoine du groupement d'intérêt économique peut être formé d'apports effectués à titre pur et simple par les membres en échange de titres non négociables représentatifs de leurs droits, ou d'apports à titre onéreux.

Les actes de constitution de groupements comportant des apports à titre pur et simple sont soumis au droit d'enregistrement au tarif dégressif fixé par l'article 754 du Code général des Impôts, comme suit :

- montant supérieur à dix millions et inférieur ou égal à cinq (5) milliards : 0,3 % ;
- au-delà de cinq (5) milliards : 0,1 %.

Lorsqu'il s'agit d'apports effectués à titre onéreux, les droits applicables dépendent de la nature des biens apportés. Ainsi :

- les biens immeubles sont imposables au taux de 4 % (article 760 du CGI) ;
- les biens meubles sont soumis au droit fixe de 18.000 francs (article 765 du CGI).

2.1.2- Groupement d'Intérêt économique constitué sans capital

Lorsque le groupement d'intérêt économique est constitué sans capital, les actes de formation donnent lieu au paiement d'un droit fixe de 18.000 francs. Ce droit est payé lors de l'enregistrement du contrat constitutif du

groupement. Ce contrat est l'acte dans lequel les membres du groupement aménagent la quasi-totalité des règles de fonctionnement que la loi leur laisse la liberté de choisir.

2.2- Règles d'imposition en cours d'activité

2.2.1- Impôt sur les bénéfices

2.2.1.1- Principe

Le groupement d'intérêt économique est soumis au même régime fiscal que les sociétés de personnes, c'est-à-dire celui de la transparence fiscale. Les bénéfices réalisés sont déterminés au niveau du groupement lui-même, déclarés par celui-ci et vérifiés à son niveau. Mais les résultats sont répartis entre les membres en fonction des droits de chacun dans le groupement et imposés en leurs noms.

2.2.1.2- Détermination du résultat

La détermination du résultat à répartir entre les membres est opérée globalement au niveau du groupement.

Il est fait abstraction, le cas échéant, des déficits des exercices antérieurs reportables, dans la mesure où le droit au report s'apprécie distinctement au niveau de chaque participant.

S'agissant des amortissements réputés différés, ils peuvent être reportés sans limitation de durée pour la détermination des bénéfices du groupement. En conséquence, ils ne peuvent être imputés sur les résultats de chaque entreprise participante en proportion de ses droits dans le groupement.

Les amortissements des immobilisations doivent être pratiqués sur la base et dans la limite du prix de revient de ces immobilisations et calculés d'après les taux conformes aux usages, en fonction de leur durée normale d'utilisation.

Par ailleurs, les dépenses correspondant à la rémunération de l'activité d'un des membres du groupement ne sont pas admises en déduction. Tel est le cas des charges de la gérance si elle est confiée à l'une des entreprises participantes.

De même, les intérêts versés au titre du capital souscrit ne constituent pas des charges déductibles. Il en va différemment des intérêts des comptes courants respectant les conditions de l'article 18 A) 6° du Code général des Impôts.

L'établissement de l'impôt sur les bénéfices auquel sont personnellement assujettis les membres du groupement d'intérêt économique tient donc compte essentiellement de deux éléments :

- les rémunérations et les intérêts qui ont été réintégrés au résultat imposable du groupement ;
- la fraction des résultats résiduels imposables en proportion des droits respectifs des membres.

Toutefois, pour éviter que la fraction correspondant au premier élément du produit de la participation imposable ne fasse double emploi avec les rémunérations et intérêts pris en compte par les entreprises participantes au fur et à mesure de leur acquisition, ces rémunérations et intérêts ne doivent pas être considérées comme des recettes, mais comme des produits de participation dont la comptabilisation affecte les résultats des entreprises participantes à la date où ces produits sont réputés être appréhendés.

Exemple

Soit deux entreprises A et B qui participent pour moitié à un groupement d'intérêt économique dont l'administration est confiée à A. Au titre de sa gestion, A a perçu 10 000 000 de francs au cours d'un exercice donné ; le résultat bénéficiaire du groupement après déduction de la rémunération de la gérance est de 40 000 000 de francs.

Le résultat imposable du groupement après réintégration de la rémunération de la gérance est de 50 000 000 de francs. Dans cette hypothèse, le montant des parts respectives de A et B dans le résultat, s'établit comme suit :

- Entreprise A : $10\,000\,000 + (40\,000\,000 \times \frac{1}{2}) = 30\,000\,000$ de francs.
- Entreprise B : $40\,000\,000 \times \frac{1}{2} = 20\,000\,000$ de francs.

En cas de déficit, le groupement peut faire remonter les pertes qu'il a subies dans les résultats de ses membres ; leur montant sera déduit du revenu imposable de chacun des membres.

S'agissant des amortissements réputés différés, ils peuvent être reportés sans limitation de durée pour la détermination des bénéfices du groupement. Toutefois, ils ne peuvent être imputés sur les résultats de chaque entreprise participante en proportion de ses droits dans le groupement.

2.2.1.3- Modalités de répartition des résultats entre les membres du groupement d'intérêt économique

D'un point de vue juridique, la répartition des résultats entre les membres du groupement d'intérêt économique diffère selon que celui-ci est constitué avec ou sans capital.

En présence d'un groupement d'intérêt économique constitué avec capital, les droits des membres résultent de la participation au capital, ou du contrat de groupement.

Lorsque le groupement d'intérêt économique est constitué sans capital, la répartition des résultats se fait par fractions égales en l'absence de toutes stipulations contraires prévues dans le contrat de groupement.

A cet égard, il est précisé que les modifications du contrat ne sont opposables à l'Administration qu'à compter de la date de la publicité qui en est faite. L'Administration considère que le groupement d'intérêt économique ne doit pas être un moyen pour répartir librement des résultats en fonction de la situation personnelle de ses membres. Une telle option peut être dénoncée et sanctionnée suivant la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article 25 du Livre de Procédures fiscales.

Si les membres du groupement sont des sociétés, ils doivent inclure dans leurs bénéfices soumis à l'impôt sur les BIC, la part des bénéfices correspondant à leurs droits, que ces bénéfices aient été distribués ou non.

De même, si les membres du groupement sont des personnes physiques dont l'activité relève de l'impôt sur les BIC, ils doivent comprendre dans leur revenu imposable, la part de profits du groupement correspondant à leurs droits (que ces profits aient été distribués ou non).

La part de revenus du groupement d'intérêt économique attribuée aux membres dont l'activité relève de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, sera soumise à cet impôt entre les mains de ces derniers selon les règles propres à cet impôt.

Les bénéfices non commerciaux sont ceux énumérés par l'article 85-1° du Code général des Impôts. Il s'agit des bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes les occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

2.2.2- Taxe sur la valeur ajoutée

Le groupement d'intérêt économique est soumis à la TVA dans les conditions de droit commun, sauf exonérations particulières.

Le groupement d'intérêt économique étant doté d'une personnalité morale distincte de celle de ses membres, les opérations qu'il réalise avec ces derniers sont taxables dans les conditions de droit commun.

Quant aux entreprises membres, elles peuvent déduire la TVA qui leur est facturée par le groupement.

2.2.3- Contribution des patentes

Le groupement d'intérêt économique est doté d'une personnalité morale propre et exerce une activité distincte de celle de ses membres. A ce titre, il est assujéti à la contribution des patentes dans les conditions de droit commun.

2.3- Règles d'imposition en phase de transformation et de dissolution

2.3.1- En phase de transformation

Si la transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, c'est-à-dire une société autre que le GIE (S.A, SARL, etc.), il est perçu un droit fixe de 18.000 francs.

Toutefois, il est précisé que l'article 882 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, dispose que le groupement peut être transformé en société en nom collectif sans donner lieu à dissolution ni à création d'une personne morale nouvelle.

En cas de création d'une personne morale nouvelle, l'opération sera assimilée à une cessation d'activité entraînant l'exigibilité des droits dus en cas de dissolution et de liquidation de société et de création d'une nouvelle société. Seront ainsi imposés, les bénéfices non encore taxés, les plus-values sur les titres, le partage et les apports à la nouvelle structure.

2.3.2- En phase de dissolution et de liquidation

La dissolution du groupement d'intérêt économique soulève la question du sort de ses biens. Le groupement peut détenir des biens propres et des biens qui ont été mis à sa disposition par les personnes participantes.

Pour le partage des biens du groupement, une distinction est faite entre les apports à titre pur et simple et les acquêts sociaux.

Pour les apports faits à titre pur et simple, les droits de mutation non perçus lors des apports, deviennent immédiatement exigibles si les biens en cause sont attribués à un associé autre que l'apporteur.

Dans le cas contraire, l'apporteur est censé n'avoir jamais cessé d'être le propriétaire et aucun droit de mutation ne doit être perçu.

S'agissant des acquêts mobiliers et immobiliers, leur partage, y compris les apports à titre onéreux donne ouverture au paiement des droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun. Lorsque le partage porte sur des immeubles, la publication au livre foncier s'impose.

MODALITES D'APPLICATION DU REGIME D'ENTREPRISE FRANCHE DE TRANSFORMATION DES PRODUITS HALIEUTIQUES

Note n° 01526/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

La loi n° 2005-556 du 02 décembre 2005 institue le régime d'entreprise franche de transformation des produits halieutiques. Le décret n° 2006-416 du 22 décembre 2006 fixe les modalités d'application et détermine les conditions d'agrément au régime d'entreprise franche.

La présente note apporte des précisions relatives aux modalités d'application du régime d'entreprise franche de transformation des produits halieutiques.

1- Conditions d'éligibilité

L'article premier du décret susvisé dispose que toute entreprise industrielle de transformation des produits halieutiques de droit ivoirien, ayant réalisé au moins 90 % de son chiffre d'affaires à l'exportation au cours de l'exercice précédent sa demande d'admission au régime franc, est éligible à ce régime.

Pour les entreprises non encore en activité, l'éligibilité au régime franc est déterminée sur la base du chiffre d'affaires prévisionnel à l'exportation indiqué dans le dossier d'agrément. Une régularisation est effectuée en fin d'exercice pour tenir compte du chiffre d'affaires effectivement réalisé à l'exportation.

A l'issue de cette régularisation, lorsque le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation par cette entreprise s'avère en deçà de celui requis pour bénéficier de l'éligibilité au régime d'entreprise franche de transformation des produits halieutiques tel que précisé ci-dessus, l'agrément accordé par le Comité d'agrément doit être retiré à cette entreprise.

Dans ce cas, le retrait de l'agrément se fait par application des dispositions de l'article 11 du décret. Ainsi, le retrait de l'agrément doit être notifié à l'entreprise concernée par le Comité d'administration après constat de son inéligibilité.

Par conséquent, afin de permettre aux différents services compétents de l'Administration identifiés par l'article 7 du décret pour assurer le contrôle

des entreprises en sus du Comité d'administration du régime franc, de suivre l'évolution du chiffre d'affaires des entreprises en début d'activité, lesdites entreprises doivent leur faire connaître leurs chiffres d'affaires effectivement réalisés.

2- Conditions d'agrément

Aux termes des dispositions de l'article 8 du décret susvisé, l'agrément est accordé à toute entreprise de transformation de produits halieutiques ayant rempli ses obligations fiscales, socioprofessionnelles, sanitaires et sécuritaires.

Pour les entreprises non encore en activité, ces obligations concernent les formalités de création et d'importation des biens destinés à la mise en place desdites entreprises.

3- Régime fiscal

3.1- Les impôts et taxes exonérés

Les entreprises de transformation des produits halieutiques, agréées au régime d'entreprise franche, sont totalement exonérées des impôts et taxes suivants :

- taxe sur la valeur ajoutée ;
- contribution des patentes
- impôts fonciers ;
- contribution à la charge des employeurs ;
- impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ces entreprises bénéficient également d'un abattement de 50 % sur le tarif de base, pour la consommation d'eau et d'électricité, la consommation téléphonique et les acquisitions de produits pétroliers.

Ces exonérations sont permanentes et entrent en application à compter de la date de l'arrêté portant agrément de l'entreprise franche.

3.2- Les impôts et taxes dus

Les entreprises franches sont tenues d'acquitter une redevance calculée sur la base du tonnage brut de poisson transformé. Elles doivent également acquitter :

- les retenues fiscales prévues pour les salaires et appointements versés au personnel ;

- les prélèvements fiscaux à la source effectués sur les rémunérations versées à des tiers ;
- les droits et taxes relatifs aux véhicules exclusivement personnels.

4- Obligations déclaratives

Les entreprises franches sont soumises aux obligations déclaratives suivantes :

- produire leurs états financiers de synthèse ;
- déclarer à la fin de chaque trimestre, aux mois de mars, juin, septembre et décembre, au Comité d'administration du régime franc, le tonnage brut de produit transformé ;
- informer un mois à l'avance, par écrit, ledit Comité de tout projet de fusion ou de scission d'une entreprise franche, de même que toute cessation d'activité ;
- fournir aux agents de contrôle toute information nécessaire à l'exercice de leurs fonctions.

PRECISION RELATIVE AU TRAITEMENT FISCAL DES ENTREPRISES AGREEES AU REGIME DE ZONE FRANCHE DE LA BIOTECHNOLOGIE ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ZBTIC), AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE CONCERNANT LES OPERATIONS FOURNIES EN DEHORS DE L'ENCLAVE

Note n° 01527/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

La loi n° 2004-429 du 30 août 2004, portant régime de la Zone franche de la Biotechnologie et des Technologies de l'Information et de la Communication (ZBTIC), prévoit des avantages fiscaux pour les entreprises installées en zone franche, notamment des exonérations d'impôts, à condition que celles-ci exercent leurs activités au sein de cette enclave.

Des difficultés d'application étant apparues quant à la mise en œuvre de cette loi, un atelier a été organisé par le VITIB en 2014, à l'attention des dites sociétés et de la Direction générale des Impôts pour rechercher des solutions. Il est apparu à la pratique, que des incompréhensions demeurent en ce qui concerne le traitement des opérations hors zone franche, en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Afin de mettre un terme aux hésitations enregistrées, les précisions suivantes sont apportées.

Aux termes des dispositions de l'article 31 de la loi susvisée, les entreprises soumises au régime de la ZBTIC sont exonérées de tous impôts et taxes durant leurs activités. L'article 2 de ladite loi précise que ces entreprises doivent exercer exclusivement leurs activités au sein de l'enclave que représente cette zone.

A cet effet, les opérations réalisées par les entreprises agréées au régime de la ZBTIC bénéficient de l'exonération de TVA lorsqu'elles sont exécutées à l'intérieur de l'enclave de la ZBTIC. Il s'ensuit que ces opérations ne sont pas exonérées de cette taxe lorsqu'elles sont faites au profit de sociétés situées sur le territoire douanier national.

Ainsi, il convient donc de rappeler que les entreprises concernées sont tenues de facturer la TVA à leurs clients, lorsqu'elles réalisent des opérations non exonérées de cette taxe. Le montant de la TVA doit apparaître clairement sur les factures délivrées à la clientèle et cette TVA doit être collectée et reversée dans les conditions de droit commun.

Les entreprises concernées devront à l'avenir se conformer à ces dispositions sous peine des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE LA MARGE COMMERCIALE DES PHARMACIENS EXERCANT EN OFFICINES

Note n° 01528/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Les pharmaciens en officine, bien qu'exerçant une profession à caractère libéral, se livrent à des opérations d'achat-revente qui constituent des actes de commerce par nature et sont de ce fait, passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Conformément à la réglementation de l'activité de pharmacien d'officine, la marge sur les produits est fixée à un pourcentage différent selon qu'il s'agit de médicaments ou d'autres types de produits, notamment les cosmétiques.

Toutefois, à la pratique, il est donné de constater qu'à l'occasion des contrôles fiscaux, pour la détermination de la marge commerciale de ces pharmaciens, les agents vérificateurs appliquent systématiquement un taux unique quelle que soit la nature des produits vendus, précisément celui des médicaments qui est plus élevé.

Cette situation conduit à une surimposition des pharmacies et est source de contentieux.

Afin de mettre fin à ces contentieux, il est précisé que la marge commerciale des pharmaciens d'officine doit être déterminée conformément aux taux et à la nomenclature des produits prévus par la réglementation relative à leur activité.

PRECISIONS RELATIVES AUX CONDITIONS D'APPLICATION DU PRELEVEMENT SUR LES BOIS EN GRUMES A TITRE D'IMPOT SUR LES BENEFICES

Note n° 01529/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'ordonnance n° 2000-252 du 28 mars 2000 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2000 a institué, en l'article 24 de son annexe fiscale, un prélèvement de 10 % à titre d'impôt sur les bénéfices sur les sommes brutes payées aux exploitants de bois en grumes.

Le taux de ce prélèvement a été réduit à 5 % par l'ordonnance n° 2000-596 du 17 août 2000 portant modification des conditions d'application du prélèvement sur certaines productions agricoles.

Les conditions d'exploitation et les usages liés à la mise en valeur des bois en grumes étant source de difficultés, les précisions suivantes sont apportées.

1- Non-assujettissement des exploitants forestiers régulièrement déclarés et de certaines opérations de livraisons de bois en grumes au prélèvement

Il est précisé que les exploitants forestiers ayant satisfait à l'obligation de déclaration fiscale ne sont pas passibles du prélèvement à condition toutefois qu'ils produisent une attestation de régularité de situation fiscale dûment signée par le Directeur régional des Impôts compétent et dont la durée de validité ne peut excéder 12 mois.

Par ailleurs, les livraisons de bois en grumes effectuées par un industriel au profit d'un autre industriel ne sont pas soumises au prélèvement dans la mesure où ceux-ci sont fiscalement connus des services des Impôts.

2- Détermination de l'assiette du prélèvement

L'objectif du dispositif est de soumettre au prélèvement de 5 %, les sommes nettes revenant aux exploitants forestiers.

Ainsi, l'assiette de ce prélèvement est constituée du montant facturé, déduction faite des frais de transport et de la taxe sur les ventes de bois en grumes instituée par l'ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018 relative à l'aménagement de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018.

PROCEDURE DE CESSATION D'ACTIVITE ET NIVEAU HIERARCHIQUE POUR LA SIGNATURE DE LA DECLARATION FISCALE DE CESSATION

Note n° 01530/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'arrêt définitif d'activité ou cessation d'activité est une situation qui entraîne des obligations fiscales à la charge de l'entreprise.

Des difficultés s'étant fait jour quant à la procédure à suivre et le niveau hiérarchique requis pour la signature de la déclaration fiscale y afférente, les précisions suivantes sont apportées.

1. Délai de déclaration de cessation d'activité

L'arrêt définitif ou la cessation d'activité doit être portée à la connaissance de l'Administration dans les dix (10) jours suivant la date de sa survenance effective. Cette formalité s'accomplit sur un imprimé administratif prévu à cet effet, à retirer auprès du Service d'Assiette des Impôts (SAI) de rattachement du contribuable.

L'imprimé de déclaration de cessation dûment rempli par le contribuable doit être déposé au Service d'Assiette des Impôts compétent. A cette occasion, une attestation de déclaration de cessation d'activité lui est établie.

2. Signature de l'attestation de déclaration de cessation d'activité

La délivrance de l'attestation de déclaration de cessation d'activité vise à établir la prise en charge par l'Administration fiscale et la traçabilité de la procédure de cessation.

L'attestation de déclaration de cessation d'activité est signée par le Chef du Service d'Assiette des Impôts de rattachement du contribuable. Si la situation fiscale du contribuable est régulière, une déclaration fiscale de cessation d'activité signée par le responsable hiérarchique habilité lui sera délivrée.

Lorsque le contribuable a des arriérés d'impôts et taxes, la déclaration fiscale de cessation d'activité lui est également établie.

En tout état de cause, la cessation n'éteint pas la dette fiscale et le receveur est fondé à en poursuivre le recouvrement par tout moyen de droit.

3. Niveau hiérarchique requis pour la signature de la déclaration fiscale de cessation d'activité

Le contribuable détenant l'attestation de déclaration de cessation, souscrit une déclaration fiscale de cessation d'activité qu'il dépose auprès du Service d'Assiette des Impôts dont il relève.

Le Chef du Service d'Assiette compétent transmet dans un délai de deux (2) jours, au Chef du Centre des Impôts dont il dépend, le dossier de cessation d'activité comprenant la déclaration de cessation, l'attestation de cessation et la déclaration fiscale de cessation d'activité.

Le Chef du Centre des Impôts signe la déclaration fiscale de cessation d'activité, dans un délai de trois (3) jours à compter de la date de réception, et la transmet au Directeur régional des Impôts pour la désactivation du numéro de compte contribuable concerné.

En ce qui concerne les services non pourvus en Chef CDI, la déclaration fiscale de cessation est signée directement par le Directeur régional.

4. Désactivation du numéro de compte contribuable et niveau d'habilitation

La désactivation du numéro de compte contribuable a pour effet de rendre celui-ci non fonctionnel.

L'opération de désactivation du numéro de compte contribuable est faite par le Directeur régional des Impôts qui a seul compétence en la matière.

A cet effet, il dispose d'un délai de trois (3) jours à partir de la date de réception de la déclaration fiscale de cessation d'activité.

Une copie de la déclaration fiscale de cessation d'activité signée par le Chef du Centre des Impôts est remise au contribuable par le Directeur régional.

Le Directeur régional des Impôts dresse un état trimestriel des cessations d'activité qu'il communique au Directeur des Opérations d'Assiette, pour information.

MODALITES D'APPLICATION DE LA TAXE SPECIFIQUE SUR LES COMMUNICATIONS TELEPHONIQUES ET LES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

Note n° 01531/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'article 26 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014 a institué la taxe spécifique sur

les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication.

Cette taxe au taux de 3 %, assise sur le prix hors taxes de la communication et supportée par l'émetteur de l'appel ou le client du fournisseur d'accès internet est, aux termes de l'article 26 susvisé, collectée par les entreprises de télécommunication et des technologies de l'information et de la communication ou par le fournisseur d'accès internet.

Toutefois, l'application de la mesure soulève des difficultés d'interprétation, en ce qui concerne les éléments suivants :

- le contenu de la notion de « communications téléphoniques » ;
- le fait générateur et l'exigibilité de la taxe pour les clients dits « prépayés » ;
- le redevable de la taxe en matière de fourniture d'accès internet ;
- l'incidence de la taxe sur la base imposable à la TVA.

A cet effet, la présente note apporte les précisions suivantes.

1- Notion de « communications téléphoniques »

La communication téléphonique s'entend de toute liaison entre un utilisateur nommé appelant et un autre utilisateur nommé appelé. L'appel émis par le premier utilisateur est dénommé « appel sortant » et l'appel reçu par l'autre est dit « appel entrant ».

La communication téléphonique est donc un échange entre deux ou plusieurs personnes via le téléphone.

2- Fait générateur et exigibilité de la taxe pour les clients dits « prépayés »

Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe se produisent à l'exécution des prestations. Pour les clients dits « prépayés », l'exécution de la prestation est réputée se réaliser lors de l'encaissement du prix c'est-à-dire à la facturation.

Ainsi, dès lors que les achats sont effectués auprès des entreprises de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, la taxe est facturée.

En pratique, les modalités de recouvrement de la taxe n'ont aucune conséquence sur la valeur des produits vendus aux distributeurs et au consommateur final.

Par ailleurs, il convient de préciser que le reversement de la taxe encaissée se fait indépendamment de la consommation effective du crédit par les clients « prépayés ».

3- Notion de « client du fournisseur d'accès internet » et de redevable de la taxe

La taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication est assise sur le prix hors taxes de la communication et est supportée par l'émetteur de l'appel ou le client du fournisseur d'accès internet.

Le « client du fournisseur d'accès internet » désigne le consommateur final de l'internet qui est le redevable réel de la taxe.

Les redevables légaux de la taxe s'entendent des entreprises de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, ainsi que des fournisseurs d'accès internet.

En ce qui concerne les fournisseurs d'accès internet, lorsque qu'ils fournissent l'accès internet à des personnes autres que les entreprises de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, ils conservent leur qualité de redevable légal.

Toutefois, lorsqu'une entreprise de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication est liée à une autre entreprise de même nature qui lui permet d'avoir, par le système INTERNET CABLES ACCES (ICA), une connexion afin de desservir ses propres clients, elle ne peut être considérée de ce fait comme un redevable réel. Elle demeure un redevable légal ayant seulement la charge de collecter sur ses clients, la taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication.

Dans une telle hypothèse, l'entreprise qui fournit initialement l'accès internet est dérogée de l'obligation de collecter la taxe au titre de cette opération.

4- Incidence de la taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication sur la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée

Conformément aux dispositions de l'article 358 du Code général des Impôts, le chiffre d'affaires servant à la liquidation de la TVA comprend, outre le prix principal de la marchandise ou du service, les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acheteur ou au preneur, ainsi que le

montant des droits de douane et toutes autres taxes applicables aux produits ou aux services, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Les taxes comprises dans la base de la TVA sont celles qui sont supportées par le prestataire ou le vendeur, c'est-à-dire dans le cas d'espèce, les entreprises de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication ainsi que les fournisseurs d'accès internet. Ces entreprises sont donc les redevables légaux. En conséquence, les taxes à la charge des redevables réels à savoir les clients de ces entreprises, ne doivent pas être prises en compte dans l'assiette de la TVA.

En définitive, la taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication ne constitue pas un élément de la base imposable à la TVA.

PRECISIONS RELATIVES AU REFERENTIEL COMPTABLE APPLICABLE PAR LES ENTREPRISES, SUITE A L'ADOPTION DE L'ACTE UNIFORME RELATIF AU DROIT COMPTABLE ET A L'INFORMATION FINANCIERE

Note n° 01532/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Le Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) a adopté, lors de sa 43^e session tenue le 26 janvier 2017 à Brazzaville (Congo), un nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière ainsi que le système comptable OHADA qui lui est annexé.

Ce nouvel Acte uniforme qui est en adéquation avec l'environnement juridique et économique des Etats parties de l'OHADA, tient fondamentalement compte de l'évolution de la normalisation comptable internationale et des meilleures pratiques dans le monde, et se caractérise par :

- l'adoption de deux systèmes comptables suivant le critère de chiffre d'affaires : le système minimal de trésorerie pour les petites entités économiques et le système normal, pour les autres entités ;
- la reconnaissance de la spécificité du système comptable des secteurs réglementés ;
- l'obligation faites aux entreprises inscrites à une bourse des valeurs mobilières ou faisant appel public à l'épargne, de produire en sus de leurs états financiers individuels établis suivant la norme SYSCOHADA ou le référentiel comptable spécifique à leurs activités, des états financiers selon les normes internationales financières (IFRS), afin de garantir la qualité et la comparabilité

des données produites.

L'entrée en vigueur de ce nouvel Acte uniforme est fixée aux dates suivantes :

- le 1^{er} janvier 2018 pour les comptes personnels des entités économiques ;
- le 1^{er} janvier 2019, pour les comptes consolidés, les comptes combinés et les états financiers établis selon les normes internationales IFRS.

Aussi, est-il précisé qu'en attendant les ajustements administratifs nécessaires, les états financiers de synthèse à produire par les entreprises au titre de l'exercice 2018, doivent être présentés conformément au référentiel comptable de l'OHADA (SYSCOHADA) actuellement en vigueur dans l'espace OHADA.

PRECISIONS RELATIVES AU DOCUMENT JUSTIFICATIF DE L'EXONERATION DU PRELEVEMENT A TITRE D'ACOMPTE D'IMPOT SUR LE REVENU DU SECTEUR INFORMEL

Note n° 01534/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

La loi n° 90-434 du 29 mai 1990 portant prélèvement à la source à titre d'acompte sur divers impôts et ses textes modificatifs subséquents, soumettent à un prélèvement à la source à titre d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI), au taux de 5 % :

- les importations effectuées par les contribuables relevant du régime de l'impôt des microentreprises, de la taxe d'Etat de l'Entreprenant ou de la taxe communale de l'Entreprenant ;
- les ventes effectuées par tout importateur, fabricant ou commerçant relevant d'un régime réel d'imposition aux entreprises ne relevant pas d'un régime réel d'imposition.

Ce taux de prélèvement est réduit à 2 %, 1,5 % et 0,2 % selon la nature des biens.

Toutefois, certaines structures et opérations en sont exonérées. C'est le cas notamment des achats et importations effectués par les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition.

Le dispositif susvisé prévoit que les entreprises sont tenues d'exiger de leurs clients, la production d'une attestation délivrée par les services

compétents de la Direction générale des Impôts, établissant que lesdits clients relèvent effectivement d'un régime réel d'imposition.

Cependant, il est donné de constater que certains services fiscaux exigent des contribuables, lors des opérations de contrôle, la production d'une attestation d'exonération comme preuve justificative de la dispense de prélèvement à la source au titre de l'AIRSI. Or, un tel document ne figure pas dans la nomenclature des actes délivrés par la Direction générale des Impôts.

La présente note a donc pour objet de préciser que l'attestation de régime d'imposition délivrée aux contribuables relevant du régime du réel simplifié d'imposition ou du réel normal d'imposition tient lieu d'attestation d'exonération en matière d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel.

Il convient d'indiquer que le délai de validité de l'attestation de régime d'imposition est fixé à trois (03) ans. Il doit être ajusté par les services gestionnaires en fonction du temps restant à courir pour le déclassement éventuel des contribuables lorsqu'ils constatent que le chiffre d'affaires de ceux qui sollicitent l'attestation est demeuré pendant une ou deux années consécutives en dessous du seuil d'assujettissement à un régime du réel d'imposition.

Par ailleurs, il est rappelé que le prélèvement ne s'applique pas aux opérations réalisées entre deux entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises, c'est-à-dire dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes incluses est égal ou est supérieur à trois milliards de francs.

De même, les acquisitions de biens faites par les particuliers ne sont pas soumises au prélèvement au titre des achats personnels qu'ils effectuent. Le caractère non professionnel de telles acquisitions peut être apprécié au regard notamment de leur volume et de leur fréquence.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01541/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 qui avait pour objet « Droit sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes et de taxe spéciale d'équipement des acheteurs de produits »

PRECISIONS RELATIVES AU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES ET DE TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT DES ACHETEURS DE PRODUITS

Note n° 03020/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Des hésitations étant apparues quant au chiffre d'affaires à retenir pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des

patentes et de la taxe spéciale d'équipement des acheteurs de produits, les précisions suivantes sont apportées.

1- En ce qui concerne le droit sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes

Aux termes de l'article 265 du Code général des Impôts, la contribution des patentes se compose d'un droit sur le chiffre d'affaires et d'un droit sur la valeur locative.

Le chiffre d'affaires des acheteurs de produits est normalement constitué par le montant total des ventes réalisées.

Toutefois, compte tenu des spécificités du secteur, il sera retenu 5 % de ce chiffre d'affaires, pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires.

Il est entendu que tout chiffre d'affaires accessoire réalisé par ailleurs (chiffre d'affaires non lié à la revente de produits achetés), est de plein droit et en totalité passible du droit sur le chiffre d'affaires.

En tout état de cause, le minimum de perception de 300 000 francs en matière de droit sur le chiffre d'affaires, demeure applicable.

2. En ce qui concerne la taxe spéciale d'équipement

Aux termes de l'article 1084 du Code général des Impôts, la taxe spéciale d'équipement est déterminée sur la base du chiffre d'affaires hors taxe des entreprises soumises à un régime réel d'imposition.

S'agissant des acheteurs de produits, cette taxe est déterminée sur une base correspondant également à 5 % de leur chiffre d'affaires, auquel s'ajoute le cas échéant, le chiffre d'affaires non lié à la revente de produits.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01549/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

PRECISIONS RELATIVES AU CHIFFRE D'AFFAIRES A RETENIR POUR LA DETERMINATION DU REGIME D'IMPOSITION ET DES IMPOTS ET TAXES ASSIS SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DES STATIONS-SERVICE, DES VENDEURS DE BOISSONS, DES DISTRIBUTEURS DE GAZ BUTANE ET DES DISTRIBUTEURS DE PRODUITS DE TELEPHONIE

Note n° 03024/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Aux termes des dispositions de l'article 270 du Code général des Impôts, le chiffre d'affaires s'entend de l'ensemble des recettes et produits acquis dans le cadre de l'activité, y compris toutes les sommes provenant des activités annexes et accessoires ou de la gestion de l'actif commercial, quelle que soit leur situation fiscale au regard des taxes sur le chiffre d'affaires.

En application de ces dispositions, sont à comprendre dans le chiffre d'affaires, le montant total des opérations de vente et de prestations de services effectuées par le contribuable.

Toutefois, en ce qui concerne les stations-service, les vendeurs de boissons, les distributeurs de gaz butane et les distributeurs de produits de téléphonie, le chiffre d'affaires à retenir pour la détermination du régime d'imposition ainsi que des impôts et taxes assis sur le chiffre d'affaires, s'établit suivant les modalités particulières précisées comme suit.

1- Détermination du chiffre d'affaires

a) En ce qui concerne les stations-service

Les recettes brutes réalisées par les stations-service à l'occasion de la vente de produits pétroliers pour le compte des compagnies de distribution, ne doivent pas être prises en compte dans la détermination de leur chiffre d'affaires.

En revanche, sont à retenir dans la base de calcul du chiffre d'affaires des exploitants de stations-service, les sommes perçues à titre de rémunérations ou commissions de toute nature que ces exploitants reçoivent des compagnies de distribution.

Ainsi, le chiffre d'affaires à retenir pour la détermination de leur régime d'imposition et de leurs impôts et taxes, est constitué par les sommes susmentionnées, et non par le montant total des ventes réalisées pour le compte des compagnies de distribution.

b) En ce qui concerne les vendeurs de boissons

Les vendeurs de boissons visés par la présente note sont les personnes physiques ou morales relevant d'un régime réel d'imposition et exerçant l'activité de concessionnaires, de distributeurs ou d'exploitants de dépôts ou de sous-dépôts dans le cadre d'un contrat de concession avec un ou plusieurs fournisseurs, en contrepartie de rémunérations, quelles que soient la dénomination, la forme et la nature desdites rémunérations (versement en espèces, remises sur factures, commissions, ristournes, etc.).

Il est indispensable que les rémunérations soient prévues par des dispositions contractuelles imposant au vendeur des conditions de ventes particulières tenant notamment aux normes de vente, à la zone de concession, à la représentation de la marque et au tarif pratiqué.

Les recettes brutes provenant de la vente des boissons pour le compte des fournisseurs ne doivent pas être considérées comme le chiffre d'affaires des vendeurs de boissons et servir de base pour leur classement dans un régime d'imposition et au calcul de leurs impôts et taxes. Seuls sont pris en

compte les commissions, ristournes et autres frais que les concessionnaires, distributeurs, exploitants de dépôts et sous-dépôts de boissons perçoivent de leurs fournisseurs.

c) En ce qui concerne les distributeurs et revendeurs de gaz butane

Les distributeurs et revendeurs de gaz butane effectuent leurs opérations de vente sur la base des prix administrés auxquels ils sont tenus de se conformer. Les produits sont distribués à travers un réseau de vente comprenant en amont, les entreprises pétrolières et en aval, les distributeurs répartis par zone géographique ainsi que les revendeurs.

Des marges de distribution sont définies à chaque stade de la distribution.

Au regard de cette structuration, le chiffre d'affaires à retenir pour la détermination du régime d'imposition et des impôts et taxes des distributeurs et revendeurs de gaz, est constitué des marges ou commissions perçues, et non du montant total des ventes réalisées qu'ils versent aux compagnies pétrolières.

d) En ce qui concerne les distributeurs de produits de téléphonie

Les entreprises de téléphonie ont recours à des distributeurs agréés, pour la distribution de leurs produits, notamment les recharges téléphoniques et la fourniture à l'accès internet.

Ces distributeurs sont chargés de revendre aux conditions fixées contractuellement par l'entreprise de téléphonie, les produits mis à leur disposition. Au nombre de ces conditions, figurent les prix de revente qui sont déterminés d'avance.

Ces revendeurs sont rémunérés par les opérateurs de téléphonie au moyen de commissions indexées sur le volume des ventes que ceux-ci réalisent.

Pour la détermination du régime d'imposition et des taxes assises sur le chiffre d'affaires, seules doivent être prises en compte les sommes brutes perçues à titre de rémunérations ou de commissions des entreprises de téléphonie, à l'exclusion des recettes brutes réalisées à l'occasion de la vente de ces produits.

N.B. : Lorsque les stations-service, les vendeurs de boissons, les distributeurs de gaz butane et les distributeurs de produits de téléphonie exercent des activités accessoires, connexes ou indépendantes de leur activité de distribution, les recettes desdites activités doivent être incluses dans leur chiffre d'affaires.

2- Impôts et taxes assis sur le chiffre d'affaires

Les impôts et taxes déterminés sur cette base sont les suivants :

- l'impôt minimum forfaitaire (IMF) ;
- la taxe spéciale d'équipement (TSE) ;
- le droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des patentes ;
- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

La base de l'IMF et de la TSE est identique à celle retenue pour la détermination du droit sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes, tel que défini par la présente note de service.

Ainsi, comme en matière de contribution des patentes, la base de l'IMF et de la TSE est exclusivement constituée des commissions, ristournes et autres rémunérations perçues par les stations-service, les vendeurs de boissons, les distributeurs de gaz butane et les distributeurs de produits de téléphonie, dans le cadre du contrat de concession prévoyant expressément ces rémunérations ainsi que des recettes relatives aux activités accessoires.

En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les commissions perçues sont réputées toutes taxes comprises.

Les distributeurs relevant d'un régime réel d'imposition doivent donc la reverser après déduction de la TVA supportée.

Ces commissions et autres rémunérations de même nature, sont passibles de la retenue à la source sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel, lorsque le distributeur relève du régime de la taxe d'Etat de l'Entrepreneur ou de celui des microentreprises.



Titre cinquième

Procédures fiscales

MODALITES DE MISE EN ŒUVRE DES AVANTAGES ACCORDES EN PHASE D'EXPLOITATION AUX ENTREPRISES AGREES AU CODE DES INVESTISSEMENTS

Note n° 01139/MBPE/DGI-DLCD du 06 Avril 2022

Les dispositions de l'ordonnance n° 2018-646 du 1^{er} août 2018 portant Code des Investissements telles que modifiées par l'ordonnance n° 2019-1088 du 18 décembre 2019, prévoient en phase d'exploitation, des avantages fiscaux au profit des entreprises agréées aux régimes de la déclaration ou de l'agrément à l'investissement.

Ainsi, indépendamment du régime de l'investissement, les dispositions dudit Code prévoient des exonérations totales ou partielles d'impôts pour les entreprises agréées de la catégorie 1 et des crédits d'impôts pour celles de la catégorie 2.

Des hésitations s'étant fait jour quant aux conditions et modalités d'application de ces avantages, les précisions suivantes sont apportées.

I- Champ d'application des avantages fiscaux prévus par le Code des Investissements

A- Les personnes visées

Le bénéfice des avantages est accordé selon la catégorie, aussi bien aux grandes qu'aux petites et moyennes entreprises qui remplissent les conditions fixées aux articles 5 et 11 du Code des Investissements.

Les grandes entreprises s'entendent de celles qui réalisent un chiffre d'affaires toutes taxes incluses supérieur à un milliard de francs et les petites et moyennes entreprises (PME), un chiffre d'affaires toutes taxes incluses inférieur à un milliard de francs et moins de 200 employés au regard de l'article premier dudit Code.

Par ailleurs, il convient de préciser que le bénéfice des exonérations, en ce qui concerne le régime d'agrément, est subordonné à un seuil minimum d'investissement à savoir :

- deux cents millions de francs hors TVA et hors fonds de roulement pour les grandes Entreprises ;
- cinquante millions de francs hors TVA et hors fonds de roulement pour les petites et moyennes entreprises.

1- Les entreprises agréées de la catégorie 1

Conformément à l'article 5 du Code des Investissements, sont éligibles au bénéfice des exonérations, les entreprises de la catégorie 1 agréées au

régime de la déclaration ou au régime d'agrément à savoir celles exerçant dans les secteurs d'activités suivants :

- l'agriculture ;
- la santé ;
- l'hôtellerie, lorsque le montant des investissements est égal ou supérieur à cinq milliard en zone A et à deux milliards en zones B et C.

2- Les entreprises agréées de la catégorie 2

Les dispositions de l'article 11 du Code des Investissements prévoient au profit des entreprises relevant de la catégorie 2, des avantages fiscaux sous la forme de crédits d'impôts.

Il s'agit des entreprises qui exercent dans les secteurs d'activités éligibles autres que ceux relevant de la catégorie 1.

Sont également exclues du bénéfice de ladite mesure, les entreprises exerçant dans les secteurs :

- du commerce ;
- des banques et établissements financiers ;
- des professions libérales ;
- du bâtiment à usage non industriel.

B- Les impôts concernés

Les entreprises agréées au régime de déclaration ou au régime d'agrément, en phase d'exploitation, bénéficient selon les zones d'investissement des avantages suivants :

1- En ce qui concerne les entreprises de la catégorie 1

• Grandes entreprises

Zone A (District d'Abidjan)

Une exonération pour une durée de cinq ans. Cette exonération est de cinquante pour cent (50 %) et porte sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution à la charge des employeurs, concernant les employés nationaux, à l'exclusion de la taxe d'apprentissage

et de la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue ;

- l'impôt sur le patrimoine foncier.

Zone B (Chefs-lieux de régions, Bonoua et Grand-Bassam.)

Une exonération pour une durée de dix ans. Elle est totale sur les cinq premières années et de cinquante pour cent (50%) sur les cinq années suivantes et concerne :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- la contribution à la charge des employeurs, concernant les employés nationaux, à l'exclusion de la taxe d'apprentissage et de la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour les dividendes versés aux actionnaires nationaux.

Zone C (Agglomérations hors zones A et B)

Une exonération d'une durée de quinze ans. Cette exonération est totale sur les dix premières années et de soixante-quinze pour cent (75 %) sur les cinq années suivantes et porte sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- la contribution à la charge des employeurs, concernant les employés nationaux, à l'exclusion de la taxe d'apprentissage et de la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour les dividendes versés aux actionnaires nationaux.

- **Petites et moyennes entreprises (PME)**

Zone A

Une exonération pour une durée de cinq ans. Elle est de soixante-quinze pour cent (75 %) et est relative à :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;

- la contribution des patentes et licences ;
- la contribution à la charge des employeurs, concernant les employés nationaux, à l'exclusion de la taxe d'apprentissage et de la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur les opérations bancaires.

Zone B

Une exonération d'une durée de dix ans. Cette exonération est totale en ce qui concerne les cinq premières années et de soixante-quinze pour cent (75 %) sur les cinq années suivantes et porte sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- la contribution à la charge des employeurs, concernant les employés nationaux, à l'exclusion de la taxe d'apprentissage et de la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur les opérations bancaires ;
- l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour les dividendes versés aux actionnaires nationaux.

Zone C

Une exonération totale d'une durée de quinze ans portant sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- la contribution à la charge des employeurs, concernant les employés nationaux, à l'exclusion de la taxe d'apprentissage et de la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières pour les dividendes versés aux actionnaires nationaux ;
- la taxe sur les opérations bancaires.

2- En ce qui concerne les entreprises de la catégorie 2

Les entreprises agréées au régime de déclaration ou d'agrément, en phase d'exploitation, bénéficient selon les zones d'investissement, des avantages suivants :

- **Grandes entreprises**

Zone A (District d'Abidjan)

Un crédit d'impôt de vingt-cinq pour cent (25 %) du montant des investissements effectivement réalisés et imputable sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la contribution à la charge de l'employeur au titre des emplois locaux.

Zone B (Chefs-lieux de régions, Bonoua et Grand-Bassam)

Un crédit d'impôt de trente-cinq pour cent (35 %) du montant des investissements effectivement réalisés, imputable sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la contribution à la charge de l'employeur au titre des emplois locaux.

Zone C (Autres agglomérations hors zones A et B)

Un crédit d'impôt de cinquante pour cent (50 %) du montant des investissements effectivement réalisés, imputable sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la contribution à la charge de l'employeur au titre des emplois locaux.

- **Petites et moyennes Entreprises**

Zone A (District d'Abidjan)

Un crédit d'impôt de trente-sept virgule cinq pour cent (37,5 %) du montant des investissements effectivement réalisés, imputable sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la contribution à la charge de l'employeur au titre des emplois locaux.

Zone B (Chefs-lieux de régions, Bonoua et Grand-Bassam)

Un crédit d'impôt de cinquante-deux virgule cinq pour cent (52,5 %) du montant des investissements effectivement réalisés, imputable sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la contribution à la charge de l'employeur au titre des emplois locaux.

Zone C (Autres agglomérations hors zones A et B)

Un crédit d'impôt de soixante-quinze pour cent (75 %) du montant des investissements effectivement réalisés, imputable sur :

- l'impôt sur les bénéfices, y compris l'impôt minimum forfaitaire ;
- la contribution des patentes et licences ;
- l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- la contribution à la charge de l'employeur au titre des emplois locaux.

II- Modalités et procédures de mise en œuvre des avantages

A- Modalités de mise en œuvre des avantages

1- En ce qui concerne les exonérations

Les exonérations sont accordées dans les proportions et durées prévues dans le certificat d'agrément à l'exploitation délivré par l'organisme en

charge de la promotion des investissements en Côte d'Ivoire, notamment le Centre de Promotion des Investissements en Côte d'Ivoire (CEPICI).

Elles portent sur les impôts et taxes visés aux articles 11, 17 et 18 du Code des Investissements jusqu'au terme de la période des exonérations indiqué par le certificat délivré.

2- En ce qui concerne les crédits d'impôts

Le Code des Investissements prévoit des crédits d'impôts déterminés en pourcentage des montants investis.

Les crédits d'impôts accordés, sont calculés sur la base d'un taux appliqué au montant de l'investissement effectivement réalisé par l'entreprise bénéficiaire. Ils s'imputent directement sur le montant des impôts et taxes normalement exigibles et visés aux articles 11, 17 et 18 du Code des Investissements jusqu'à épuisement total du crédit détenu par le bénéficiaire.

En pratique, le montant du crédit à imputer ainsi que les impôts et taxes concernés sont indiqués par le certificat à l'exploitation délivré par le CEPICI.

B- Procédure de mise en œuvre des avantages

1- Service gestionnaire compétent

La Direction des Opérations d'Assiette est compétente pour recevoir et instruire les demandes d'exonération et les demandes d'imputation des crédits d'impôts.

Afin de s'assurer que le bénéfice des exonérations ou des imputations des crédits d'impôts ne s'étend pas au-delà de ce qui a été octroyé conformément aux indications mentionnées sur les différents certificats délivrés par le CEPICI, les services des Impôts de rattachement des contribuables en assurent le contrôle et le suivi.

2- Pièces à fournir

La demande d'exonération ou d'imputation des crédits d'impôts doit être portée sur un formulaire administratif, datée, signée et accompagnée :

- de l'original et de la copie du certificat d'agrément à l'exploitation ou du certificat de déclaration d'investissement ;
- de la photocopie de la déclaration fiscale d'existence (DFE) et du rapport de localisation délivré par le service des Impôts de rattachement compétent ;
- des déclarations des différents impôts à acquitter et au titre desquels doivent être appliquées les exonérations ou imputations des crédits d'impôts sollicités.

3- Instruction et délivrance des attestations de crédits d'impôts

La Direction des Opérations d'Assiette (DOA) vérifie que :

- la liquidation du montant de la taxe est conforme à la législation en vigueur ;
- les pièces produites à l'appui de la demande sont conformes.

Au terme de ce contrôle et en cas d'avis favorable, la DOA établit une attestation de crédits d'impôts ou d'exonération selon le modèle prescrit par l'Administration à faire valoir auprès de la recette de son centre des Impôts de rattachement pour la mise en œuvre effective desdits crédits ou des exonérations.

Cette attestation doit également mentionner le reliquat de crédits d'impôts à imputer sur les impôts à acquitter ultérieurement si ceux-ci excèdent le montant des impôts à payer ou les exonérations à faire valoir sur le nombre d'années restant.

Toute demande incomplète ou non fondée en droit est rejetée. La décision de rejet indique les motifs et est notifiée au requérant par écrit.

L'attestation de crédits d'impôts ou d'exonération est signée par le Directeur des Opérations d'Assiette.

4- Prise en charge des exonérations ou crédits d'impôts conformément à l'attestation d'exonération ou des crédits d'impôts par la recette des Impôts de rattachement

Le receveur des Impôts compétent est habilité à affecter lesdits crédits conformément à l'attestation de crédits d'impôts délivrée par le Directeur des Opérations d'Assiette, à l'apurement de la dette fiscale du contribuable bénéficiaire et à concurrence du montant des crédits d'impôts mentionnés dans l'attestation.

Dans l'hypothèse où les crédits d'impôts ne suffisent pas à apurer la dette fiscale du contribuable, celui-ci doit régler la différence dans les conditions de droit commun. Il en est de même de la gestion des exonérations conformément à l'attestation d'exonération.

5- Suivi des exonérations et des imputations des crédits d'impôts

Les entreprises concernées doivent servir pour chaque exonération ou imputation, une déclaration de suivi selon le modèle prescrit par l'Administration suivant les modalités de mise en œuvre des exonérations ou des crédits d'impôts.

Les services gestionnaires doivent transmettre simultanément à la Direction de la Stratégie, des Etudes et des Statistiques fiscales (DSESF) et à la

Direction des Opérations d'Assiette (DOA), l'état trimestriel des exonérations et des imputations opérées en vue de la détermination des coûts fiscaux et de la dépense fiscale.

6- Publication des attestations de crédits d'impôts ou d'exonération par la Direction des Systèmes d'Information

La Direction des Systèmes d'Information (DSI) publie sur le site internet de la Direction générale des Impôts, les références des attestations dont les copies lui sont transmises par la DOA, afin de permettre la vérification de l'authenticité desdits documents, par la consultation en ligne via le portail fiscal « <http://e-impots.gouv.ci> ».

PRECISIONS RELATIVES AU FORMAT DE PRESENTATION DES DOCUMENTS COMPTABLES LORS DES CONTROLES FISCAUX

Note n° 01490/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Aux termes de l'article 2 du Livre de Procédures fiscales relatif à la vérification de comptabilité, l'Administration fiscale vérifie sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables.

Ledit article ajoute que lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le Code général des Impôts.

Par ailleurs, l'article 8 du même Livre prévoit que les services de contrôle peuvent demander aux contribuables lors des contrôles fiscaux, tous renseignements, explications, éclaircissements ou justifications qu'ils jugent utiles, notamment les documents comptables tenus au moyen de systèmes informatisés.

Toutefois, il est donné de constater que les documents et fichiers comptables produits par certains contribuables dans le cadre des vérifications de comptabilité, se présentent sous des formats tel que PDF (Portable Document Format) ne permettant pas leur exploitation ; ce qui amène les vérificateurs à solliciter souvent, la mise à disposition des documents sous un format aisément exploitable notamment un fichier Excel ou un autre tableur.

Le refus de produire les documents comptables sous format Excel ou un autre tableur permettant l'exploitation des feuilles de calcul, s'apparente

parfois à des manœuvres tendant à altérer la qualité des notifications de redressements émises et les exposant ainsi à des contestations de leur part.

Il est donc rappelé aux services de contrôle qu'ils sont fondés, s'ils l'estiment nécessaire, à demander aux contribuables dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, la production des documents comptables sous le format Excel ou sous tout autre format permettant une meilleure exploitation des feuilles de calcul.

Afin de préserver l'authenticité des informations transmises, les contribuables sont invités à produire sous format Excel ou sous tout autre format permettant une meilleure exploitation des feuilles de calcul, les documents communiqués à l'Administration sous format PDF ou sur un support dématérialisé non modifiable (CD-Rom non modifiable).

En cas de contestation, le fichier non modifiable fera foi.

Le défaut de réponse à cette demande, doit être constaté par un procès-verbal que le contribuable, son représentant ou son conseil fiscal le cas échéant, sont invités à contresigner. En cas de refus de signature, mention en est faite dans le procès-verbal.

Lorsque la réponse à cette demande équivaut à un refus sur tout ou partie des éléments sollicités, le service de contrôle adresse au contribuable une mise en demeure en précisant les points sur lesquels une clarification est attendue.

MODALITES DE SUBSTITUTION DE PROCEDURES ET DE BASES LEGALES

Note n° 01514/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

La substitution de procédures est la situation dans laquelle, une procédure engagée à l'encontre d'un contribuable pour la notification d'impositions est remplacée par une autre procédure, au titre des mêmes impositions.

La procédure de substitution de base légale est quant à elle, la situation dans laquelle le fondement légal invoqué à l'appui d'un redressement fiscal est remplacé par une autre base légale, dans le cadre de la même procédure.

Afin de veiller au respect des garanties accordées aux contribuables, les modalités de mise en œuvre de ces procédures sont précisées.

A- Substitution de procédures de redressement

Lorsqu'il est utilisé une procédure qui s'avère inappropriée, l'Administration conserve la possibilité de reprendre une nouvelle procédure de redressement, à condition :

- d'être dans le délai de prescription ;
- d'avoir notifié l'annulation de l'imposition irrégulière ;
- d'adresser une nouvelle notification de redressements au contribuable.

Toutefois, il est précisé que les contrôles fiscaux engagés selon la procédure contradictoire, peuvent valablement aboutir à des impositions d'office, lorsque les conditions desdites impositions sont réunies. Ces impositions d'office peuvent porter soit sur la totalité des droits mis à la charge du contribuable, soit sur une partie seulement d'entre eux.

Dans ce cas, la notification doit indiquer de façon explicite les impositions pour lesquelles il est fait usage de chaque procédure et les motifs qui fondent le recours à la procédure d'office.

Exemple : Au cours de l'année N, l'entreprise X a régulièrement produit ses déclarations fiscales, à l'exception des déclarations de TVA et d'ITS du 3^{ème} trimestre. En cas de contrôle, il pourra être simultanément appliqué à l'entreprise, dans la même notification de redressements, la procédure contradictoire pour les impôts ayant fait l'objet de déclaration et une taxation d'office pour la TVA et les ITS au titre du 3^{ème} trimestre.

B- Substitution de bases légales

La base légale invoquée à l'appui d'un redressement peut être corrigée par la substitution de base légale.

La substitution de base légale s'effectue en phase de contrôle par l'Administration, soit entre la notification provisoire et la notification définitive de redressements, soit après la notification définitive de redressements, au moyen d'une simple notification rectificative, à condition de rester dans les délais impartis pour adresser lesdites notifications. La substitution de base légale peut également intervenir au cours de la procédure contentieuse, à l'initiative de la juridiction contentieuse.

Toutefois, la substitution de base légale ne peut, sous peine de nullité, entraîner la modification des chefs de redressements initialement retenus, ni faire intervenir de nouveaux chefs de redressements. Au stade de la procédure contentieuse, la substitution ne doit pas entraîner le rehaussement des impositions portées en litige.

Il s'agit donc en pratique dans tous ces cas, d'une simple correction technique de la base légale invoquée à l'appui du redressement.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01515/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

REGLES DE CONTROLE DE L'IMPOT

Note n° 03025/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Le système fiscal de la Côte d'Ivoire est déclaratif. Il consiste à laisser au contribuable l'initiative de déterminer son impôt dans un esprit de sincérité et de le déclarer sous sa propre responsabilité.

En contrepartie, l'Administration dispose d'un droit de contrôle. Le contrôle fiscal apparaît ainsi comme le corollaire du système déclaratif et constitue une prérogative de l'Administration fiscale pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables.

Le contrôle fiscal s'exerce dans un cadre légal précis prévu par la loi n° 97-244 du 25 avril 1997 portant Livre de Procédures fiscales (LPF) qui offre des garanties aux contribuables. Il revêt différentes formes et se réalise suivant des procédures bien déterminées.

Les contribuables qui estiment que les garanties qui leur sont accordées ne sont pas respectées, disposent de voies de recours.

La présente note porte sur :

- le cadre général du contrôle de l'impôt ;
- la mise en œuvre du contrôle fiscal.

1- Cadre général du contrôle

1.1- Pouvoir de contrôle de l'Administration

1.1.1- Etendue du pouvoir de contrôle

L'article premier du Livre de Procédures fiscales en ses alinéas 1 et 2, définit l'étendue du pouvoir de contrôle de l'Administration en indiquant que celle-ci peut contrôler :

- les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances ;

- les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions, remboursements ou dégrèvements d'impôts, des exonérations et attestations fiscales.

Le pouvoir de contrôle peut s'exercer à l'égard de tous les contribuables et concerne tous les impôts et taxes.

L'article 3 du LPF dispose que l'Administration peut également exercer son droit de contrôle auprès « des institutions et organismes qui n'ont pas la qualité de commerçant ou de membres d'une profession libérale, et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature, ou qui encaissent, gèrent ou distribuent des fonds pour le compte de leurs membres ou adhérents ».

Ces institutions et organismes sont tenus de communiquer à l'Administration, sur sa demande, leurs livres comptables et pièces annexes ainsi que les documents relatifs à leurs activités (article 3 alinéa 2 du LPF).

Aux termes des dispositions de l'article 43 du LPF, « le droit de communication s'exerce à l'égard des membres des professions non commerciales et des personnes qui se livrent à des activités non commerciales qui, régies par un ordre ou un statut particulier, ou qui, sans relever d'un tel ordre ou statut, interviennent dans des transactions, des prestations à caractère juridique, financier ou comptable ou qui détiennent des fonds ou des biens pour le compte de tiers.

Il s'exerce également à l'égard des groupements, collectivités et associations, même à but non lucratif ».

1.1.2- Différents types de contrôle

Le contrôle peut revêtir diverses formes qui sont souvent complémentaires. Ainsi, on distingue notamment :

- le contrôle sur pièces qui consiste pour l'Administration à contrôler à partir de ses bureaux, les déclarations du contribuable qui lui sont remises, en vue d'en vérifier l'exactitude et la sincérité. Cet examen est effectué à l'aide des documents et renseignements figurant au dossier fiscal de l'intéressé ou communiqués à la demande de l'Administration (article 4 du LPF) ;

- la vérification de comptabilité qui a pour objet d'examiner sur place des documents de l'entreprise pour s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ou de confronter les déclarations du contribuable avec les écritures comptables en vue d'en contrôler la sincérité (article 2 du LPF) ;

- la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques (VASFE) qui a pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration des revenus de personnes physiques, au regard de l'impôt général sur le revenu (article 5 du LPF).

Tous ces contrôles doivent respecter des procédures destinées à garantir les droits des contribuables.

1.1.3- Limites du pouvoir de contrôle

Le pouvoir de contrôle de l'Administration ne s'exerce pas sans limites. Un certain nombre de restrictions sont prévues par la loi.

La faculté que détient l'Administration de réparer les omissions ou insuffisances d'imposition ne peut être exercée que dans des délais fixés par la loi, à l'expiration desquels il y a prescription.

L'Administration est par ailleurs tenue de respecter les droits et garanties reconnus aux contribuables.

1.1.3.1- Délais de prescription

➤ *Délais généraux*

Les délais généraux au cours desquels l'Administration peut exercer son droit de reprise, peuvent être résumés comme suit :

Types d'impôts et références légales	Délais d'exercice du droit de reprise
Impôts directs et assimilés : impôt général sur le revenu, impôts sur les bénéfices, impôts sur les traitements et salaires, contribution à la charge des employeurs, taxe d'Etat de l'entrepreneur, impôt des microentreprises, impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier, contribution des patentes et des licences, retenues à la source. (Article 84 alinéa 1 du LPF)	Jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.
Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes spécifiques, acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI), prélèvements sur les rémunérations versées aux prestataires de services	Jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

du secteur informel et retenues à la source représentatifs de ces impôts. (Article 86 alinéas 1 et 4 du LPF)	
Droits d'enregistrement (Article 158 du LPF)	5 ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte pour les actes présentés à la formalité de l'enregistrement ou prescription de droit commun de 10 ans dans certains cas.
Autres impôts, taxes ou droits pour lesquels un délai plus court n'est pas prévu. (Article 87 du LPF)	10 ans à partir du fait générateur de l'impôt.

Tous les délais prévus par le Livre de Procédures fiscales sont des délais francs, c'est-à-dire que le jour au cours duquel se produit l'événement ainsi que le jour de son expiration ne doivent pas être comptés.

Toutefois, l'article 20-3° du LPF prévoit pour le temps de présence en entreprise, des délais ouvrables lorsque la vérification est limitée à des opérations particulières ou à des impôts déterminés (vérification ponctuelle).

NB : Les jours ouvrables correspondent à tous les jours de la semaine, à l'exception des jours de repos hebdomadaires (généralement les samedi et dimanche) et des jours fériés habituellement non travaillés.

Les jours ouvrés quant à eux correspondent aux jours effectivement travaillés dans une entreprise ou une administration (généralement du lundi au vendredi inclus), à l'exception des jours fériés habituellement non travaillés.

➤ *Délais spéciaux*

Dans les cas suivants, le délai de reprise est fixé par des dispositions particulières applicables même si le délai général de reprise est expiré :

- erreurs sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition : ces erreurs peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé le dégrèvement de l'imposition initiale (article 89 du LPF) ;
- décès d'un contribuable : les omissions ou insuffisances constatées en matière d'impôt général sur le revenu ou d'autres impôts sur les revenus, dans les impositions établies au nom du défunt au titre de l'année du décès ou de l'une des trois années antérieures,

peuvent être mises en recouvrement jusqu'à la fin de la deuxième année suivant celle de la déclaration de succession ou, si aucune déclaration n'a été faite, celle du paiement par les héritiers, des droits de mutation par décès (article 85 du LPF).

➤ ***Dérogation aux délais généraux***

L'Administration peut procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des trois années excédant le délai ordinaire de prescription :

- lorsqu'elle a découvert qu'un contribuable se livrait à des agissements frauduleux et a déposé une plainte contre lui. Le recouvrement des impositions supplémentaires établies au titre de la période excédant le délai ordinaire de prescription est suspendu jusqu'à la décision de la juridiction pénale, à condition que le contribuable constitue des garanties suffisantes. Ces impositions sont caduques si la procédure judiciaire se termine par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies bénéficient d'une décision de relaxe (article 90 du LPF) ;
- lorsqu'elle découvre qu'un contribuable n'a pas reversé la taxe sur le chiffre d'affaires collectée ou l'impôt sur les traitements et salaires prélevé à la source, même en l'absence de plainte en justice. Cette prorogation du délai de reprise est applicable au redevable concerné, à ses complices et le cas échéant, aux personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise (article 91 du LPF).

➤ ***Droit de contrôle de certaines années prescrites***

Le droit de contrôle de l'Administration peut porter sur les opérations suivantes effectuées au cours d'années prescrites, lorsqu'elles ont une incidence sur les impositions d'une période postérieure, non couvertes par la prescription :

- en matière d'impôts sur les bénéfices : contrôle des opérations ayant conduit à un déficit ordinaire reporté sur le résultat d'exercices non prescrits ou des amortissements réputés différés en période déficitaire, imputés ou reportés sur les résultats des exercices non prescrits (article 84 alinéa 2 du LPF) ;
- en matière de TVA : contrôle des justifications même datant d'une période prescrite relatives à la TVA déductible et au crédit de taxe existant à l'ouverture de la période non prescrite (article 86 alinéa 3 du LPF).

➤ *Interruption des prescriptions*

Les événements suivants, lorsqu'ils interviennent avant l'expiration du délai de reprise, ont pour effet d'interrompre la prescription et d'ouvrir à l'Administration, un nouveau délai pour mettre en recouvrement les droits omis :

- la notification de propositions de redressements régulièrement effectuée, les déclarations ou notifications de procès-verbaux constatant l'omission de droits ou taxes. La prescription n'est interrompue que dans la limite du montant des redressements notifiés ou constatés et n'a d'effet qu'au regard des impôts qui sont visés dans les notifications, déclarations ou procès-verbaux ;
- tous actes comportant reconnaissance par les contribuables de la dette fiscale concernée ;
- les actes interruptifs de prescription de droit commun (citation en justice, saisie, commandement, etc.).

Conformément au droit commun, l'interruption de la prescription a pour conséquence de suspendre l'écoulement du délai de reprise, jusqu'à ce que cette interruption soit levée. En pratique, le délai initial de reprise est rallongé du temps de la suspension.

La notification d'un avis de mise en recouvrement interrompt également la prescription courant contre l'Administration et lui substitue la prescription décennale de l'action en recouvrement.

➤ *Prescriptions en matière de pénalités fiscales*

Conformément à l'article 92 du LPF :

- les pénalités et amendes fiscales sanctionnant les infractions aux règles d'assiette et de recouvrement des impôts et taxes se prescrivent dans les mêmes délais et conditions que les droits simples correspondants. Les sanctions fiscales concernées consistent en des intérêts de retard, des majorations, des suppléments de droits ou amendes fixes, prévus notamment par les articles 161 à 170 duodecimes du LPF ;
- les autres amendes fiscales sont prescrites à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises.

1.1.3.2- Droits et garanties des contribuables

Dans le cadre du contrôle fiscal, les contribuables vérifiés bénéficient de droits ou garanties destinés à limiter le pouvoir de l'Administration à leur égard.

Ces garanties sont récapitulées dans les tableaux ci-après :

- *Garanties applicables en cas de vérification de comptabilité ou de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)*

Garanties	Références au LPF
<p>1. Information du contribuable</p> <p>Envoi préalable d'un avis de vérification ou de VASFE au moins quinze jours avant l'engagement de la procédure.</p> <p>Obligation d'information du contribuable des résultats de la vérification de comptabilité ou de la VASFE, même en l'absence de redressement.</p>	<p>Article 15, alinéas 1, 2, 3 et 5</p> <p>Article 17</p>
<p>2. Assistance d'un conseil</p> <p>L'avis de vérification doit, sous peine de nullité de la procédure, mentionner expressément la faculté pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.</p> <p>En cas de vérification inopinée, l'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai de deux jours, permettant au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.</p>	<p>Article 15, alinéa 2</p> <p>Article 16 alinéa 5</p>

<p style="text-align: center;">3. Délais de procédures</p> <p>Limitation à 12 mois de la durée des VASFE à compter de la réception de l'avis de vérification, sauf prorogation prévue par la loi.</p> <p>Limitation à 6 mois de la durée des vérifications sur place, sauf prorogation prévue par la loi.</p> <p>Limitation à 3 mois de la durée des vérifications sur place concernant les entreprises relevant du réel simplifié d'imposition, de la taxe d'État de l'Entreprenant ou de l'impôt des microentreprises, du BNC ou du réel normal dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1 000 000 000 de francs toutes taxes comprises, avec prorogation éventuelle de 45 jours en cas de suspension de la vérification.</p> <p>Limitation à 30 jours ouvrables de la vérification sur place, à l'égard de tous les contribuables, lorsque celle-ci porte sur des opérations particulières ou sur des impôts déterminés, avec prorogation éventuelle de 15 jours en cas de suspension de la vérification à la demande du contribuable ou de 10 jours en cas de suspension à la demande de l'Administration (vérification ponctuelle).</p>	<p>Article 6 du LPF</p> <p>Article 20-1° du LPF (Vérification générale de comptabilité)</p> <p>Article 20-2° du LPF (Vérification générale de comptabilité)</p> <p>Article 20-3° du LPF (Vérification ponctuelle de comptabilité)</p>
<p style="text-align: center;">4. Non-renouvellement des contrôles</p> <p>Interdiction de renouveler, après un délai de 12 mois à compter de la date de la remise de la notification définitive de redressements au contribuable, pour</p>	

<p>en vertu des dispositions de conventions fiscales internationales.</p> <p>Tous avis et communications échangés entre les agents de l'Administration ou adressés par eux au contribuable doivent être transmis sous enveloppe fermée.</p>	<p>Article 82 du LPF</p>
<p>3- Garantie contre les changements de doctrine administrative</p> <p>Cette garantie a pour effet, sous certaines conditions décrites ci-après, de mettre les contribuables à l'abri de rehaussements qui proviendraient d'un changement de la doctrine administrative.</p>	<p>Article 21 du LPF</p>

➤ *Cas spécifique de la garantie contre les changements de doctrine de l'Administration*

Les positions prises par l'Administration à l'égard d'un contribuable concernant une situation précise et à un moment donné relativement aux règles applicables à cette situation, sont opposables à l'Administration et audit contribuable.

Ces positions sont opposables à l'Administration uniquement dans ses rapports avec ledit contribuable, à condition que la situation de fait de celui-ci corresponde strictement à celle qui a été décrite et qui est à l'origine de la position de l'Administration. Elle ne peut être valablement invoquée par un autre contribuable, même placé dans une situation qu'il juge similaire.

Par ailleurs, lorsque les circulaires administratives de portée générale donnent d'une disposition légale, une interprétation dont les contribuables ont intérêt à se prévaloir, cette interprétation est opposable à l'Administration. C'est pourquoi, le législateur a institué sous l'article 21 du LPF, une garantie particulière qui a pour effet, sous certaines conditions, de mettre les contribuables à l'abri de rehaussements qui proviendraient d'un changement de la doctrine administrative.

Cette garantie contre les changements de doctrine de l'Administration porte sur :

- les interprétations du texte fiscal résultant de documents de portée générale (article 21-1° du LPF) ;

- les réponses individuelles aux questions des contribuables (article 21-2° du LPF) ;
- les décisions ou solutions contenues dans une notification de redressements (article 21-3° du LPF).

L'alinéa 4 de l'article 21 du LPF précise que les garanties visées aux alinéas 2 et 3 ne jouent pas lorsque la législation a été modifiée ou lorsque l'Administration a publié une nouvelle interprétation des textes au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale.

➤ ***Interprétation du texte fiscal résultant de documents de portée générale (article 21-1° du LPF)***

Lorsque le contribuable a appliqué des textes dont l'interprétation par l'Administration a été publiée au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale, l'Administration ne peut effectuer aucun redressement en soutenant une interprétation différente.

Les documents concernés sont ceux qui :

- interprètent un texte fiscal et règlent d'une manière générale une situation donnée. Les instructions, circulaires et autres documents qui se bornent à donner de simples recommandations en laissant une certaine liberté d'appréciation à l'Administration, ou à régler des questions d'organisation interne, n'interprètent pas la loi fiscale au sens de l'article 21-1° du LPF et de ce fait, ne sont pas opposables à l'Administration ;
- ont fait l'objet de la part de l'Administration, d'une diffusion destinée aux contribuables (quel que soit le moyen de diffusion : publication, diffusion auprès d'organisations professionnelles, etc.). Les instructions, notes de service et documents internes de l'Administration dont les contribuables ne sont pas les destinataires et qui n'ont pas fait l'objet d'une telle diffusion, ne peuvent être regardés comme comportant une interprétation formelle d'un texte fiscal au sens de l'article 21 du LPF. Ils ne sont donc pas opposables à l'Administration sur le fondement de cet article.

➤ ***Réponses individuelles***

L'article 21-2° du LPF définit la procédure d'obtention de réponses individuelles sur l'interprétation d'un texte ou sur l'appréciation d'une situation de fait clairement exprimée au regard d'un texte fiscal. Cet article prévoit également en son alinéa 1°, l'application de la garantie contre les changements de doctrine à ces réponses individuelles, dans les termes suivants :

« Les contribuables peuvent interroger l'Administration sur l'interprétation d'un texte ou sur les conséquences fiscales qu'il convient de tirer d'une situation de fait clairement exprimée.

Cette demande doit être adressée au Directeur général des Impôts qui dispose d'un délai de six mois pour répondre au contribuable.

La décision ou l'interprétation expressément fournie sur support papier ou par voie électronique est opposable au contribuable, et celui-ci ne peut faire l'objet de redressements fondés sur une interprétation différente. Cette garantie ne joue pas lorsque les faits sur la base desquels l'interprétation a été fournie sont différents de ceux qui sont constatés ultérieurement ».

Il en résulte qu'il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impôts sur le fondement d'une différence d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, dès lors que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement et formellement admise par l'Administration dans une réponse individuelle.

Les réponses individuelles doivent exclusivement émaner du Directeur général des Impôts et porter sur l'appréciation des conséquences fiscales d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Il s'agit par exemple de la qualification du caractère taxable ou non taxable d'une activité ou de sa soumission à un régime d'imposition déterminé, ou de la détermination de la base d'imposition.

Le contribuable doit avoir mis le Directeur général des Impôts en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question posée. Cette condition implique, de la part du contribuable, un exposé complet, clair et sincère de la situation. En effet, les réponses écrites du Directeur général des Impôts ne peuvent être opposées à l'Administration fiscale que dans la mesure où la situation réelle de l'auteur de la question correspond effectivement à celle qui a été exposée. Le contribuable doit ensuite avoir correctement appliqué la décision qui lui a été notifiée.

La garantie prévue par l'article 21-2° du LPF ne peut être invoquée par le contribuable concerné :

- pour une imposition postérieure à la prise de position de l'Administration, lorsque cette imposition a été établie à partir d'une situation de fait différente de celle qu'elle a formellement appréciée ;
- lorsque la législation a été modifiée ;

- lorsque l'Administration a publié son interprétation des textes au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale.

Il convient de préciser que l'Administration conserve le droit de réviser sa position exprimée suite à une requête individuelle du contribuable. Dans ce cas, seules les opérations postérieures à cette révision sont couvertes par la nouvelle interprétation de l'Administration.

➤ ***Décision ou solution contenue dans une notification de redressements***

Conformément à l'article 21-3° du LPF, l'Administration ne peut effectuer aucun autre redressement concernant la même opération, les mêmes impôts ou taxes ainsi que la même période, lorsque le contribuable a appliqué une décision ou une solution comprise dans une notification émise dans le cadre :

- de la procédure de redressement contradictoire prévue par l'article 22 du LPF ; ou
- d'une imposition d'office effectuée conformément aux articles 27 à 31 du LPF.

Cette garantie s'applique à condition que le contribuable ait correctement appliqué la décision ou solution qui lui a été notifiée par l'Administration.

En revanche, elle ne joue pas lorsque les faits sur la base desquels l'interprétation a été fournie sont différents de ceux qui sont constatés ultérieurement.

1.2- Conséquences de l'exercice du droit de contrôle

Lorsque le contrôle aboutit à la constatation d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits ou taxes, l'Administration procède à des redressements consistant en des rappels de droits ou rehaussements, assortis de pénalités.

Certaines infractions peuvent entraîner l'application de sanctions pénales par les tribunaux.

Les procédures de redressements sont régies par les articles 22 à 31 du LPF.

Elles comprennent :

- la procédure de redressement contradictoire qui constitue la procédure de droit commun ; cette procédure implique un

échange d'arguments entre l'Administration et le contribuable. La preuve du bien-fondé des impositions est à la charge de l'Administration en cas de contestation par le contribuable ;

- des procédures d'office permettant à l'Administration, dans des cas limitativement énumérés, d'établir unilatéralement les impositions qui sont en principe notifiées sans inviter le contribuable à exposer sa position.

Les notifications mentionnent les natures d'impôts, les chefs de redressements, les bases et autres éléments d'imposition ainsi que les droits et pénalités exigibles. Elles doivent également indiquer la procédure de redressement utilisée. En cas de taxation d'office, la notification indique le type de procédure d'office appliquée et les motifs ayant conduit à son utilisation.

Il est précisé que les deux types de procédures peuvent être utilisés au cours du même contrôle, concernant des chefs de redressements différents.

Le tableau ci-après résume les modalités de mise en œuvre des procédures de redressements.

Procédures de redressements et références au LPF	Description-conditions de mise en œuvre
Procédure contradictoire (Articles 20 et 22)	Envoi au contribuable d'une notification indiquant la nature du redressement envisagé et l'invitant à faire connaître son acceptation ou ses observations motivées dans un délai de trente (30) jours. (Article 22 du LPF)
	Lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai prescrit, l'Administration confirme le redressement par une notification définitive qui doit lui être adressée dans un délai maximum de trois (3) mois à compter de la date de réception de la notification provisoire en ce qui concerne la vérification générale de comptabilité et le contrôle sur pièces (article 20-1° alinéa 3 et 6° du LPF) et de soixante (60) jours à compter de la date de réception de la notification provisoire

	<p>pour le contrôle ponctuel (article 20-3° alinéa 4).</p> <p>En cas d'accord du contribuable, l'Administration confirme les redressements envisagés par une notification définitive.</p> <p>Si les observations du contribuable sont admises par l'Administration, celle-ci adresse une notification définitive sur les bases acceptées.</p> <p>Si les observations présentées par le contribuable dans le délai prescrit expriment un désaccord, l'Administration confirme les redressements qu'elle maintient par une notification définitive de redressements.</p> <p>Le contribuable peut contester l'imposition par voie de recours contentieux. La charge de la preuve incombe à l'Administration pour ce qui concerne les redressements contestés par le contribuable.</p> <p>En tout état de cause, après la notification définitive de redressements, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.</p> <p>En cas de désaccord consécutif à une vérification sur place de comptabilité et portant sur une question de fait, à l'exclusion de toute question de droit, le contribuable ou l'Administration peut demander, dans les trente (30) jours de la réception de la lettre de confirmation des redressements notifiés, la saisine de la Commission mixte paritaire prévue à l'article 94 alinéa 5 du LPF.</p>
<p>Taxation d'office</p> <p>(Articles 27 et 28 du LPF)</p>	<p>Cas d'application :</p> <ul style="list-style-type: none"> - défaut de déclaration dans les délais légaux notamment en matière d'IGR, de TVA, de TOB et autres taxes indirectes, de contributions

	<p>foncières, de contributions des patentes et licences, d'impôts et taxes retenus à la source pour le compte du Trésor public, de droits d'enregistrement et de timbre ;</p> <ul style="list-style-type: none"> - défaut de production par les contribuables soumis à l'impôt sur les BIC, des documents et informations comptables prévus aux articles 35, 36 et 37 du Code général des Impôts ; - défaut de réponse ou réponse équivalant à un refus de répondre aux demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications prévues aux articles 8 à 11 du LPF ; - dépenses personnelles du contribuable, ostensibles ou notoires, dépassant le revenu net déclaré en matière d'IGR.
<p>Evaluation d'office (Article 29 du LPF)</p>	<p>Lorsqu'un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable (opposition individuelle) ou d'autres personnes agissant pour son compte ou dans son intérêt (opposition collective).</p>
<p>Rectification d'office (Article 30 du LPF)</p>	<p>Cas d'application :</p> <ul style="list-style-type: none"> - défaut de présentation de la comptabilité, de documents comptables, de livres et registres et de tout document dont la tenue est obligatoire ; - erreurs, omissions ou inexactitudes graves ou répétées constatées dans la comptabilisation des opérations effectuées ; - absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ; - tenue d'une comptabilité parallèle ; - erreurs matérielles figurant dans les déclarations, non régularisées par le contribuable après un délai de dix (10) jours suivant une relance de l'Administration.

<p>Répression des abus de droit</p> <p>(Articles 25 et 26 du LPF)</p>	<p>Restitution de leur véritable caractère aux contrats ou conventions comportant des clauses destinées à dissimuler leur portée véritable et à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - faire appliquer des droits d'enregistrement ou une taxe de publicité foncière moins élevée ; - déguiser soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ; - éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations réellement effectuées. <p>N.B. : Cette procédure n'est pas applicable lorsque le contribuable a consulté par écrit la Direction générale des Impôts préalablement à la conclusion du contrat ou de la convention concernée, et que l'Administration n'a pas répondu dans un délai de six mois, à compter de la réception de la demande.</p>
---	--

La mise en œuvre de ces procédures est indépendante du type de contrôle effectué par l'Administration (contrôle sur place ou contrôle sur pièces). Elle dépend uniquement de la nature des infractions constatées.

La procédure de rectification d'office n'est pas spécifique au contrôle sur place. Aux termes des dispositions des articles 4 et 30-5 du LPF, les déclarations faisant l'objet d'un contrôle sur pièces, peuvent être rectifiées d'office en cas d'erreurs matérielles constatées dans lesdites déclarations, non régularisées dix jours (10) après une relance de l'Administration.

En outre, peut faire l'objet de taxation d'office, tout contribuable qui s'est abstenu de répondre aux demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications prévues par les dispositions du Livre de Procédures fiscales.

2- Mise en œuvre du contrôle fiscal

2.1- Méthodes et procédures d'information de l'Administration

La mise en œuvre du contrôle fiscal nécessite au préalable, que l'Administration dispose de renseignements ou informations sur l'activité, les revenus et la situation du contribuable. Ces informations sont partiellement contenues dans les déclarations périodiques du contribuable.

Elles peuvent être complétées par des opérations spécifiques prévues par le LPF.

2.1.1- Demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications

L'Administration peut, conformément au principe général posé par l'article premier alinéa 3 du LPF, demander préalablement ou en dehors de toute procédure de contrôle, les renseignements, explications, éclaircissements ou justifications qu'elle juge utiles pour asseoir et contrôler l'impôt.

L'Administration peut également recourir aux procédures de demande de justifications et d'éclaircissements prévues par les articles 8 à 11 du LPF.

Ces procédures sont distinctes du droit de communication qui permet à l'Administration de prendre connaissance de tous documents, informations et renseignements détenus par des personnes physiques ou morales, y compris ceux concernant d'autres contribuables.

2.1.1.1- Demandes d'informations simples

L'Administration peut effectuer des demandes d'informations dans le cadre de l'article premier alinéa 3 du LPF par écrit ou verbalement. Dans ce dernier cas, le service adresse une convocation au contribuable en vue d'un entretien dans les locaux de l'Administration. De telles demandes peuvent porter sur tous les points à propos desquels le service des Impôts souhaite recevoir des explications de la part du contribuable.

Pour les demandes de renseignements par écrit, un délai de réponse de 30 jours est imparti au contribuable (article premier alinéa 4 du LPF).

Le silence ou le refus de répondre aux demandes de renseignements par écrit entraîne l'application d'une procédure d'imposition d'office. Le refus de déférer à une demande de communication de documents formulée en application des articles 32 et suivants du LPF est sanctionné par des amendes fiscales fixées par les articles 63 à 66 bis du LPF.

Lorsque le contribuable a répondu dans les délais impartis à une demande de renseignements de l'Administration, celle-ci est tenue d'accuser réception de la réponse.

Cette première phase d'information aboutit :

- soit au classement des renseignements recueillis, s'ils sont jugés satisfaisants et propres à justifier les éléments de la déclaration ;
- soit à une imposition d'office, lorsque le contribuable s'abstient ou refuse de fournir les renseignements demandés, ou donne une réponse dilatoire à une demande d'éclaircissements ou de justifications spécifiques, prévue par les articles 8 à 11 du LPF ;

- soit à l'engagement d'une procédure contradictoire de contrôle, s'il y a lieu.

2.1.1.2- Demandes d'éclaircissements ou de justifications

Conformément à l'article 8 du LPF, en vue de l'établissement des impôts sur le revenu, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes indirectes, l'Administration peut demander au contribuable tous éclaircissements, explications ou justifications qu'elle juge utiles.

La demande d'éclaircissements est destinée d'une manière générale à obtenir les explications du contribuable, notamment sur les discordances relevées :

- entre les énonciations des diverses parties de la déclaration ; ou
- entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure ; ou encore
- entre la teneur de la déclaration et les renseignements dont le service est à même de faire état, notamment à la suite de recoupements.

La demande de justifications vise à obtenir des réponses précises, détaillées, comportant les éléments chiffrés nécessaires et assorties, s'il y a lieu, d'éléments de preuve ou justifications vérifiables.

En matière d'impôt général sur le revenu, les demandes de justifications peuvent porter sur :

- la situation et les charges de famille du contribuable ;
- les charges retranchées du revenu global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application de l'article 241 du Code général des Impôts ;
- les revenus catégoriels déclarés ou non déclarés (traitements et salaires, pensions, rentes, revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux ou non commerciaux, bénéfices agricoles, etc.) ;
- les disproportions constatées entre les revenus déclarés et la situation patrimoniale du contribuable.

➤ *Forme et libellé des demandes*

Les demandes d'éclaircissements et de justifications sont effectuées par écrit ou verbalement. Elles doivent :

- indiquer explicitement les points sur lesquels des éclaircissements ou des justifications sont jugés nécessaires. Par exemple, s'il s'agit d'une ou de plusieurs opérations déterminées, il convient d'indiquer la date, le montant et la nature de chacune d'elles ;

- mentionner le délai de réponse dont dispose le contribuable, qui ne doit pas être inférieur à trente jours ;
- comporter l'indication des conséquences du défaut de réponse.

➤ ***Réponse du contribuable***

- ***Forme et délai***

Dans le cas d'une demande d'éclaircissements écrite, il n'est pas nécessaire que la réponse soit rédigée de la main de l'intéressé et signée par lui, dès lors qu'elle présente un caractère suffisant d'authenticité.

L'article 10 du LPF fixe à trente (30) jours minimum le délai dont dispose le contribuable pour répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications. Ce délai a pour point de départ la date de réception physique ou électronique par le contribuable, de la demande d'éclaircissements ou de justifications ou la date de convocation en cas de demande verbale d'éclaircissements.

Le contribuable peut solliciter un délai supplémentaire pour répondre à la demande d'éclaircissements ou de justifications. Il doit en faire la demande par écrit avant l'expiration du délai de réponse initialement accordé par la loi, en précisant la durée du délai complémentaire souhaité.

L'Administration informe le contribuable de sa décision en lui indiquant dans les meilleurs délais, dans l'affirmative, la date d'expiration du délai complémentaire accordé, ou dans la négative, son refus du report pour lui permettre de répondre à l'échéance légalement prévue.

En cas de réponse tardive, mais comportant les éléments d'information demandés, il convient néanmoins d'examiner les explications avancées par le contribuable afin d'éviter d'établir des taxations exagérées ou purement formelles.

- ***Contenu de la réponse à une demande écrite de justifications***

La nature des justifications à fournir par le contribuable à la suite d'une demande écrite qui lui est adressée, dépend de l'objet des questions posées par l'Administration et du caractère plus ou moins général ou précis de ces questions.

Cependant, la réponse ne peut valablement se limiter à de simples affirmations ou allégations de caractère général, imprécis et invérifiable. Au contraire, les explications données doivent être précises, détaillées, comporter les éléments chiffrés nécessaires et être assorties, s'il y a lieu, d'éléments de preuve ou justifications contrôlables.

En cas de réponse jugée insuffisante à l'issue du délai accordé au contribuable, l'Administration doit mettre celui-ci en demeure d'apporter des précisions complémentaires dans un délai de quinze jours (article 11 alinéa 3 du LPF). Le nouveau délai de quinze jours a pour point de départ la date de réception par le contribuable, de la mise en demeure.

- ***Conséquences de la réponse ou du défaut de réponse***

Le refus de réponse ou le silence du contribuable à la suite d'une demande verbale d'éclaircissements ou de justifications n'entraîne pas de sanction.

En revanche, le contribuable qui s'abstient de répondre dans le délai légal imparti ou qui répond oralement ou hors délai à une demande écrite d'éclaircissements ou de justifications visée aux articles 8 à 11 du LPF, peut faire l'objet d'une taxation d'office conformément à l'article 27-3° du LPF.

Lorsque la réponse est toujours incomplète après l'expiration du délai supplémentaire de quinze jours dans lequel le contribuable a été mis en demeure de compléter une réponse insuffisante, celui-ci peut être regardé comme s'étant abstenu de répondre et être taxé d'office sur les sommes concernant les points sur lesquels il n'a pas apporté d'éléments de réponse suffisants.

En principe, une réponse orale à une demande écrite est assimilée à un défaut de réponse. Toutefois, dans le cadre des échanges consécutifs à une telle demande, le contribuable peut être amené à fournir verbalement des explications ou à présenter des

justificatifs, en dehors de sa réponse écrite. Le vérificateur consigne par écrit ces éléments de réponse s'il a l'intention de les utiliser dans le cadre d'une procédure de contrôle, et les considérera dans ce cas, comme une partie de la réponse écrite à la demande d'éclaircissements ou de justifications. Si ces éléments sont insuffisants, une mise en demeure sera alors adressée au contribuable, indiquant les compléments à apporter.

- ***Combinaison de la demande d'éclaircissements et de justifications avec d'autres procédures de contrôle ou de redressement***

Les dispositions qui permettent à l'Administration de demander aux contribuables des éclaircissements ou justifications, lui ouvrent une simple faculté, sans lui imposer l'obligation d'y recourir avant de mettre en œuvre la procédure contradictoire de redressement.

Ainsi, l'Administration est en droit d'user simultanément du droit d'adresser au contribuable une demande d'éclaircissements et de justifications dans les conditions posées par les articles 8 à 11 du LPF et du droit de notifier les rehaussements envisagés au vu des éléments

d'information déjà en sa possession dans le cadre de l'une des procédures légales de contrôle.

Cependant, les deux procédures doivent produire distinctement les effets qui leur sont propres.

L'Administration est en droit de taxer d'office le contribuable qui ne répond pas à une demande d'éclaircissements ou de justifications, ou qui donne une réponse qui, par son imprécision, équivaut à un refus de répondre.

Toutefois, cette taxation ne peut pas s'appliquer aux revenus qui font l'objet de propositions de rehaussements indépendantes de la demande d'éclaircissements ou de justifications.

➤ ***Cas particulier de demandes de justifications en matière d'impôt général sur le revenu***

En matière d'impôt général sur le revenu, l'Administration a la possibilité de demander au contribuable des éclaircissements sur tout point qu'elle juge utile à l'établissement des impositions.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 9 du LPF, une demande de justifications peut en particulier être adressée au contribuable lorsqu'il apparaît une disproportion entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres de son foyer fiscal, des personnes vivant sous son toit et de celles dont il assure en totalité ou en partie les moyens d'existence.

Les indices permettant à l'Administration de présumer l'existence de revenus plus importants que ceux qui ont fait l'objet de la déclaration et de demander au contribuable des justifications en vue de déterminer l'origine de ses ressources, peuvent par exemple consister :

- au constat de dépenses dont le montant excède les revenus déclarés ;
- en l'existence d'un solde inexpliqué de la balance personnelle de trésorerie.

L'établissement d'une balance de trésorerie personnelle du contribuable qui permet notamment de relever cette discordance consiste à comparer d'une part, la somme des revenus connus et déclarés par le contribuable à l'ensemble de ses revenus connus mais non imposables (disponibilités dégagées), et d'autre part, l'ensemble de ses dépenses connues (acquisitions patrimoniales, versements à des tiers et dépenses apparaissant au débit du compte bancaire) auxquelles sont ajoutées une évaluation des dépenses en espèce, constitutives du train de vie du contribuable, dont le montant

dépend de son statut social, de ses charges de famille, aux autres dépenses effectuées par chèque, carte bancaire, ou par tout autre moyen de paiement.

Si l'excédent des dépenses évaluées par rapport aux disponibilités et revenus connus du contribuable est important, il constitue un indice de l'existence de revenus plus importants que ceux déclarés par le contribuable. Cette situation permet d'entamer une procédure de taxation d'office conformément à l'article 28 du LPF ou de demander au contribuable des justifications sur l'origine des ressources qui lui ont permis de financer cet excédent, suivant la procédure prévue aux articles 8 à 11 du LPF.

Il appartient aux contribuables de prendre toutes les dispositions utiles afin de fournir les éléments de preuve concernant la réalité de l'origine des fonds, en particulier lorsqu'il est fait état d'emprunts personnels ou de prêts consentis à des tiers, de dons consentis par des tiers ou de gains de jeux importants. Ainsi, à titre d'exemple, lorsque le contribuable allègue que l'augmentation de son patrimoine a été financée à l'aide de fonds empruntés, l'Administration est fondée à lui demander, notamment, l'identité des prêteurs, ainsi que les actes attestant de l'existence de ces prêts.

Lorsque dans sa réponse, le contribuable se borne à faire état de considérations générales qui ne sont assorties d'aucun élément précis et chiffré, il peut également être taxé d'office en vertu de l'article 27-3° du LPF.

2.1.2- Droit de visite et droit d'enquête

L'examen des documents fiscaux ou comptables et les informations produites par les contribuables ou par les personnes soumises à l'obligation de communication, ne permet pas toujours de déceler ou de réunir les preuves de certaines infractions ou dissimulations.

L'Administration est donc autorisée à procéder à des contrôles matériels dans le cadre de deux procédures spécifiques, le droit de visite et le droit d'enquête qui ne constituent pas des procédures de vérification, mais plutôt des procédures d'investigation.

Les constatations effectuées suite à ces procédures ne peuvent aboutir à une notification de redressement qu'à la suite de l'engagement d'une procédure de contrôle.

2.1.2.1- Droit de visite

Cette procédure permet aux agents de l'Administration fiscale, habilités à cet effet par le Directeur général des Impôts, de rechercher et saisir en tous

lieux, même privés, des documents, pièces ou biens en vue de la constatation des infractions en matière d'impôt général sur le revenu, d'impôts sur les bénéfices, de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes.

En principe, l'Administration doit, avant l'exercice du droit de visite dans un domicile privé, saisir le Président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter, d'une demande d'autorisation accompagnée de tous les éléments d'information sur les agissements présumés constituer une infraction. L'autorisation est délivrée par le Président du tribunal par voie d'ordonnance dans un délai de 48 heures.

Par exception, l'Administration peut exercer son droit de visite sans autorisation judiciaire en cas de flagrance ou en l'absence de décision du juge dans le délai de 48 heures susvisé.

Les agents des Impôts qui procèdent à une visite doivent respecter strictement les règles suivantes :

- la visite ne peut commencer avant 6 heures ni se dérouler après 21 heures. Dans les lieux ouverts au public, elle peut débuter pendant les heures d'ouverture de l'établissement ;
- la présence d'un officier de Police judiciaire est toujours requise ; celui-ci veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense ;
- la visite est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant. En l'absence de ceux-ci, l'officier de Police judiciaire requiert deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'Administration fiscale ;
- les agents de l'Administration fiscale habilités par le Directeur général des Impôts à effectuer la visite, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de Police judiciaire peuvent, à l'exclusion de toute autre personne, prendre connaissance des pièces et documents avant leur saisie ;
- un procès-verbal de visite relatant les modalités et le déroulement de l'opération, comportant en annexe un inventaire des pièces et documents saisis, est dressé sur le champ par les agents de l'Administration fiscale. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'Administration fiscale, par l'officier de Police judiciaire, ainsi que par l'occupant des lieux ou son représentant ou les deux témoins choisis par l'officier de Police judiciaire. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal ;
- si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de Police judiciaire. L'inventaire est alors établi ;

- les originaux du procès-verbal de visite et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a délivré l'ordonnance, ou au Directeur général des Impôts, lorsqu'une ordonnance n'a pas été délivrée. Une copie de ces documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant et au Directeur général des Impôts, lorsqu'il n'est pas destinataire des originaux.

2.1.2.2- Droit d'enquête

Le droit d'enquête prévu par les articles 67 à 69 du LPF a pour objet de rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA et aux taxes indirectes, ainsi que les manquements aux règles générales de tenue de comptabilité et de déclaration. Il s'exerce de façon inopinée dans les locaux professionnels. Les agents de l'Administration fiscale peuvent toutefois demander copies desdits documents ou adresser une convocation au contribuable en vue d'obtenir des éclaircissements ou justifications dans le cadre d'une audition.

Ainsi, le droit d'enquête permet aux agents de l'Administration ayant au moins le grade d'inspecteur de :

- se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ;
- se faire délivrer copie de toute pièce ;
- recueillir des renseignements et justifications lors d'intervention sur place ou par convocation des personnes concernées dans les bureaux de l'Administration.

Les auditions donnent lieu à l'établissement de compte-rendu.

Les interventions sur place se déroulent comme suit :

- les agents de l'Administration ont accès aux locaux à usage professionnel, aux terrains et entrepôts ainsi qu'aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement. Les interventions doivent être effectuées durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti ;
- lors de la première intervention sur place ou convocation, un avis d'enquête est remis au contribuable ou à la personne recevant les enquêteurs, en l'absence de l'assujetti ou du représentant de la personne morale concernée ;

- chaque intervention fait l'objet d'un procès-verbal dressé sur le champ relatant les opérations effectuées. Ce procès-verbal est signé par les agents de l'Administration fiscale et par la personne qui assistait au déroulement de l'intervention. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. Une copie de celui-ci est remise à cette personne. Une autre copie est transmise à l'assujéti ;

- à l'issue de l'enquête, les agents de l'Administration établissent un procès-verbal consignnant les manquements constatés ou l'absence de manquements et comportant en annexe, la liste des documents dont une copie a été délivrée. Le procès-verbal doit être établi dans les quinze jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation. Il est signé par les agents de l'Administration ainsi que par l'assujéti ou son représentant, qui peut faire valoir ses observations dans un délai de trente jours ;

- les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées au contribuable et aux tiers concernés par la facturation que dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE. Elles peuvent être invoquées lorsqu'est demandée la mise en œuvre d'une procédure de visite et de saisie.

Quiconque empêche ou tente d'empêcher par voie de fait, menace ou moyen dilatoire, l'exercice du droit d'enquête est passible d'une amende de 500 000 à 10 000 000 de francs et d'un emprisonnement d'un à six mois, ou de l'une de ces deux peines seulement (article 178 du LPF).

Les méthodes et procédures les plus couramment utilisées sont résumées dans le tableau ci-après.

Méthodes et procédures d'information de l'Administration et références au LPF	Description
Demandes de renseignements dans le cadre d'une procédure de contrôle (Article premier, alinéa 3)	Demandes écrites (sur support papier ou électronique) ou verbales de renseignements, explications, éclaircissements ou justifications. Les demandes écrites doivent obligatoirement faire l'objet de réponses écrites dans un délai minimum de trente (30) jours. En ce qui concerne les réponses aux demandes verbales, le contribuable a la faculté de faire

	suivre sa réponse verbale de documents écrits.
<p>Demandes d'éclaircissements ou de justifications dans le cadre d'une procédure d'investigation</p> <p>(Articles 8 à 11)</p>	<p>Demandes écrites (sur support papier ou électronique) ou verbales de renseignements, explications, éclaircissements ou justifications. Les demandes écrites doivent obligatoirement faire l'objet de réponses écrites dans un délai minimum de trente (30) jours.</p> <p>L'utilisation de la voie électronique pour les contribuables concernés, doit résulter de l'acceptation expresse par lesdits contribuables avec indication exacte de leurs adresses électroniques.</p> <p>En ce qui concerne les réponses aux demandes verbales, les contribuables ont la faculté de faire suivre leur réponse verbale de documents écrits.</p> <p>Le défaut de réponse à des demandes écrites est susceptible d'entraîner la taxation d'office du contribuable.</p>
<p>Droit de communication</p> <p>(Articles 32 à 66 bis)</p>	<p>Ce droit comporte :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la possibilité pour l'Administration de prendre connaissance, par correspondance ou sur place, de tout document, information ou renseignement détenus par les personnes physiques ou morales, les collectivités, les groupements et associations (article 32) ; - l'obligation pour certaines catégories de personnes ou certains organismes énumérés par le LPF (articles 51 à 62 octies) de fournir des documents ou informations sur les contribuables ou sur les transactions, sans demande préalable de l'Administration. <p>Le refus de communication sur place, le défaut de communication par correspondance ou les omissions ou inexactitudes dans les renseignements fournis donnent lieu à</p>

	<p>l'application d'amendes fiscales prévues par les articles 63 à 66 du LPF. Ces amendes vont de 100 000 francs à 2 000 000 de francs par infraction, majorées de 500 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.</p> <p>Le non-respect de l'obligation de conservation des documents sur lesquels peut porter le droit de communication de l'Administration, est sanctionné par une amende allant de 500 000 francs à 2 000 000 de francs (articles 66 et 66 bis du LPF).</p>
<p>Droit de visite et de saisie</p> <p>(Article 12)</p>	<p>Le droit de visite et de saisie permet aux agents de l'Administration fiscale, spécialement habilités à cet effet par le Directeur général des Impôts, de rechercher et saisir en tous lieux, même privés, en présence d'un officier de Police judiciaire, des documents, pièces ou biens en vue de la recherche et de la constatation des infractions en matière d'impôt général sur le revenu, d'impôts sur les bénéfices, de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes.</p>
<p>Contrôle à la circulation des marchandises et produits</p> <p>(Article 13)</p>	<p>Les constatations effectuées ne peuvent conduire à des redressements qu'à la suite d'une demande d'éclaircissements ou de justifications sans réponse, d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE, sauf dans les cas justifiant une imposition d'office.</p>
<p>Contrôle de la facture normalisée</p> <p>(Articles 13 bis à 13 sexies)</p>	<p>Le contrôle de la facture normalisée permet aux agents de l'Administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur des impôts, d'effectuer un contrôle « sortie magasin » des factures pour vérifier la délivrance effective de la facture normalisée.</p> <p>Le défaut de délivrance d'une facture normalisée entraîne à l'égard du contribuable, outre le retrait et la confiscation des documents</p>

	<p>non normalisés, l'application de l'amende fiscale prévue par l'article 168 du LPF.</p> <ul style="list-style-type: none"> - En cas de récidive, il est fait application des sanctions prévues par l'article 171-2' du LPF - En cas de deuxième récidive, les sanctions prévues par l'article 171-4' du LPF sont appliquées.
<p>Droit d'enquête (Articles 67 à 69)</p>	<p>Le droit d'enquête permet aux agents de l'Administration fiscale de recueillir des renseignements et justifications en vue de rechercher des manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA et aux taxes indirectes ainsi que les manquements aux règles de tenue de comptabilité et de déclaration auxquelles sont soumis l'ensemble des contribuables.</p> <p>L'exercice de ce droit peut donner lieu à des interventions sur place, sans saisie mais avec la possibilité de faire copies des documents, ou à l'audition des personnes concernées dans les bureaux de l'Administration.</p> <p>Les constatations effectuées ne peuvent conduire à des redressements qu'à la suite d'une demande d'éclaircissements ou de justifications sans réponse, d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE, sauf dans les cas justifiant une imposition d'office.</p>

2.2- Vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité prévue par l'article 2 du LPF constitue l'une des formes principales de mise en œuvre du contrôle fiscal.

2.2.1- Cadre général

2.2.1.1 Définition

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place les documents comptables d'une entreprise (individuelle ou constituée sous la forme de société) pour s'assurer de la

régularité et du caractère probant des écritures comptables ou de confronter lesdites écritures à certaines données matérielles ou de fait, afin de contrôler la sincérité des déclarations fiscales souscrites. La vérification de comptabilité conduit, le cas échéant, aux redressements et rappels de droit nécessaires. Elle peut être mise en œuvre pour le contrôle des revenus au titre desquels les contribuables sont astreints à la tenue d'une comptabilité.

2.2.1.2- Contribuables concernés

L'Administration peut vérifier sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables quel que soit leur régime d'imposition.

2.2.1.3 Documents sur lesquels peut porter la vérification

La vérification de comptabilité peut s'exercer sur tous documents de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués par les contribuables dans leurs déclarations **et** documents comptables (états financiers, livres-journaux, grand-livre, balance, livre d'inventaire, factures et autres pièces justificatives).

Pour vérifier les déclarations déposées par le contribuable, le vérificateur peut également faire des recoupements à partir d'informations collectées sur le dossier des contribuables, notamment tous éléments obtenus auprès de tiers dans le cadre du droit de communication prévu par les articles 32 à 62 octies du LPF.

Aux termes des dispositions de l'article 2 alinéa 2 du LPF, la vérification de comptabilités informatisées peut porter sur deux séries d'informations :

- les informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le Code général des Impôts ;
- la documentation informatique relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

➤ ***Informations concourant à la formation des résultats et à l'élaboration des déclarations fiscales***

Il s'agit :

- d'une part, des éléments d'information intégrés dans un système informatique sous une forme conventionnelle pour être conservés, traités ou communiqués ;

- d'autre part, de l'ensemble des opérations réalisées par des moyens automatiques pour obtenir ou exploiter ces éléments d'information et notamment permettre leur collecte, leur saisie, leur enregistrement, leur modification, leur classement, leur tri, leur conservation, leur destruction, leur édition. En conséquence, il peut être demandé des éléments extraits de la comptabilité analytique ou budgétaire pour vérifier, par exemple, le calcul des provisions, la détermination des coûts de production, des coefficients de marge, etc.

➤ ***Documentation informatique***

Le contrôle porte également sur la documentation informatique, à savoir l'ensemble documentaire retraçant les différentes phases du processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique.

La documentation doit être complète et classée, c'est-à-dire, d'une part, retracer chaque stade de développement et être mise à jour à chaque modification, et d'autre part, décrire l'ensemble du système informatique utilisé par l'entreprise. Elle doit en principe être rédigée en français.

A titre indicatif, la documentation peut comprendre :

En ce qui concerne le dossier de conception, de réalisation et de maintenance

- le dossier de conception générale qui décrit les solutions techniques et organisationnelles permettant l'insertion des applications dans le système informatique de l'entreprise ;

- le dossier de spécifications fonctionnelles qui définit de façon précise les entrées et sorties du système, les règles de fonctionnement et l'ensemble des contraintes ;

- le dossier de réalisation informatique qui définit de façon détaillée la conception et la construction de la solution informatique répondant aux spécifications fonctionnelles. Il comprendra notamment le découpage en chaînes de traitement, la description des unités de traitement, la description organique des fichiers et les schémas des bases de données, la codification et la normalisation des données, le code source des programmes ;

- le dossier d'étude de l'organisation qui a pour but la définition au niveau le plus fin de l'organisation administrative et des procédures d'information ;

- le dossier de maintenance qui présente l'historique des mises à jour effectuées pour tout ou partie d'une application en vue de reconstituer les procédures ayant concouru à la détermination des résultats déclarés.

En ce qui concerne le dossier d'utilisation et d'exploitation

- le dossier d'exploitation qui contient l'ensemble des informations nécessaires à l'implantation et à l'exploitation du système. Il est complété des documents relatifs aux procédures internes du service d'exploitation tels que, le planning de travail et le journal des incidents ;
- le dossier d'utilisation qui constitue le mode d'emploi du système, rédigé à l'initiative de responsables opérationnels à l'intention du personnel d'exécution.

2.2.1.4- Modalités de suspension du contrôle fiscal

Aux termes des dispositions de l'article 20 du Livre de Procédures fiscales, la vérification sur place des livres et autres documents comptables des contribuables, ne peut excéder des délais spécifiques en fonction de chaque type de contrôle et du chiffre d'affaires.

Ces délais peuvent faire l'objet d'une prorogation, lorsqu'à la demande expresse du contribuable, la vérification a été suspendue. La demande expresse s'entend d'une demande écrite, motivée et précisant la durée de suspension et la date de reprise du contrôle fiscal.

La suspension du contrôle n'est acquise qu'en cas de réponse positive expresse de l'Administration à la demande du contribuable. Ainsi, l'absence de réponse de l'Administration ne peut en aucun cas être assimilée à une réponse positive. La réponse de l'Administration doit revêtir les mêmes formes.

De même, l'Administration fiscale a l'initiative de la suspension du contrôle et la notification qui en est faite au contribuable, doit être écrite. Elle doit mentionner la date effective de la suspension, celle de la reprise des opérations de contrôle, et en cas de besoin, le motif de la suspension (indisponibilité de certains éléments, besoin d'enquête additionnelle, demande de communication interne, recours à l'assistance administrative auprès d'un Etat étranger, cas de force majeure, etc.).

L'accord préalable du contribuable n'est pas requis dans ce cas.

La suspension du contrôle entraîne la prorogation des délais de notification et de prescription suivant la nature du contrôle, le régime d'imposition et le chiffre d'affaires du contribuable.

2.2.1.5- Interdiction de renouveler une vérification de comptabilité

➤ *Principe*

L'article 19 du LPF dispose que lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe

d'impôts ou de taxes est achevée, l'Administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période même lorsqu'aucun redressement n'a été pratiqué au regard d'un ou plusieurs impôts.

L'impossibilité de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, est effective douze mois à compter de la date de réception par le contribuable de la notification définitive de redressements.

L'Administration conserve dans ce délai, la faculté de procéder à de nouvelles vérifications sur place. Tout contrôle dans ce cadre est subordonné à l'autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

Ces dispositions énoncent le principe de l'impossibilité de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des impôts et des périodes précédemment vérifiés.

➤ ***Notion de double vérification***

L'interdiction édictée par l'article 19 du LPF ne s'applique que si les deux interventions successives de l'Administration ont le caractère d'une vérification de comptabilité. En conséquence, cette disposition n'interdit pas à l'Administration, pour les mêmes impôts et périodes déjà vérifiés, notamment :

- de vérifier les comptes d'un contribuable qui a fait l'objet d'une taxation d'office à la suite, par exemple, d'une demande de justifications non satisfaite ;
- d'adresser au contribuable une demande d'éclaircissements ou de justifications fondée sur les articles 8 à 11 du LPF, et d'effectuer un contrôle après avoir adressé une telle demande, à condition que ce soit à d'autres fins qu'une nouvelle vérification de comptabilité ;
- d'effectuer un contrôle sur pièces après une vérification de comptabilité.

L'interdiction d'effectuer une nouvelle vérification de comptabilité ne s'applique pas dans certaines hypothèses limitativement définies à l'article 19 du LPF.

➤ ***Exceptions à l'interdiction de nouvelle vérification***

L'article 19 du LPF, en son paragraphe premier, prévoit trois exceptions au principe de l'interdiction de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité. Ainsi, il peut être procédé à une autre vérification de comptabilité :

- lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées, telles que notamment crédits de taxes, droits à déduction, frais généraux, amortissements, provisions, à condition que l'avis de vérification ait mentionné que la vérification portait sur lesdites opérations. Un tel contrôle obéit aux mêmes règles et bénéficie des mêmes garanties que toute vérification de comptabilité ;

- lorsque la vérification porte sur les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes indirectes pour les périodes comprises dans des exercices comptables soumis à vérification au regard des impôts sur les bénéfices. L'Administration peut faire porter une vérification en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes indirectes sur une période qui a déjà fait l'objet d'une vérification de comptabilité si cette période se trouve incluse dans un exercice concerné par la vérification en matière d'impôts sur les bénéfices. Dans ce cas, le contrôle ne peut porter que sur les taxes sur le chiffre d'affaires et autres taxes indirectes qui ont un lien avec les chefs de redressements notifiés en matière d'impôt sur les bénéfices ;

- lorsque le réexamen des écritures et des documents comptables s'avère nécessaire pour instruire les observations et réclamations des contribuables.

Toutefois, lorsque l'instruction des observations présentées par un contribuable en réponse aux propositions de rehaussement qui lui ont été notifiées nécessite de nouvelles recherches dans les documents comptables, l'intervention de l'Administration doit être limitée à l'examen des moyens soulevés par le contribuable. En conséquence, aucun redressement nouveau, s'ajoutant à ceux qui lui ont été antérieurement notifiés, ne doit être mis à la charge de ce contribuable.

En tout état de cause, la prescription des périodes vérifiées est effective douze mois après la réception par le contribuable de la notification définitive de redressements. Dans ce délai, il peut être procédé à la reprise d'une vérification de comptabilité déjà achevée sur autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

➤ ***Droit de reprise sans nouvelle vérification***

L'Administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son droit général de reprise.

Les alinéas 5 et 6 de l'article 19 du LPF précisent à cet égard que dans le délai de prescription, l'Administration conserve en tout état de cause, la faculté de procéder à des redressements supplémentaires sur la base des éléments en sa possession, quelle qu'en soit l'origine.

La faculté de procéder aux redressements supplémentaires prévus au paragraphe ci-dessus ne peut donner droit à un réexamen des écritures comptables, ni à de nouvelles investigations sur place.

Le droit de reprise ne peut donner lieu à une nouvelle vérification de comptabilité, mais peut être mise en œuvre dans le cadre des autres procédures légales de contrôle.

2.2.2- Différents types de vérification de comptabilité

2.2.2.1- Contrôle inopiné

Le contrôle inopiné au sens de l'article 16 alinéa 1 du LPF a pour objet de procéder à des constatations matérielles.

Ces simples constatations se distinguent :

- de l'examen critique des documents comptables ainsi que du rapprochement de ces derniers avec les déclarations souscrites par le contribuable vérifié. Elles peuvent en conséquence être effectuées d'une manière inopinée sans que la présence d'un conseil soit obligatoire à ce stade de la vérification, contrairement à ce qui est prévu à l'article 16 alinéa 5 du LPF pour l'examen au fond des documents comptables ;

- de l'exercice du droit de communication qui consiste à prendre connaissance et relever de manière passive certains documents ou écritures comptables. Dans le cas d'un contrôle inopiné, l'avis de vérification est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai de deux jours permettant au contribuable de se faire assister par un conseil (article 16 alinéa 5 du LPF).

Les constatations matérielles effectuées dans le cadre du contrôle inopiné portent notamment sur :

- l'inventaire des pièces justificatives de recettes et de dépenses, des immobilisations, des stocks ou des espèces en caisse ;

- le relevé des prix et des marges pratiquées ;

- les constatations relatives au personnel employé ;

- la constatation de l'existence et de l'état des documents comptables sur lesquels s'exerce le droit de contrôle de l'Administration : le vérificateur est en droit d'exiger la présentation des documents comptables et assimilés, mais ne peut analyser leur contenu.

2.2.2.2- Contrôle ponctuel

Un contrôle est dit ponctuel ou partiel lorsqu'il ne porte pas sur l'ensemble des impôts et taxes exigibles au titre de la période vérifiée.

C'est le cas lorsque la vérification porte sur certains impôts précis tels que la TVA, les impôts sur salaires, ou les droits d'enregistrement. C'est également le cas lorsque la vérification est limitée à des opérations bien déterminées, tel que le contrôle des crédits de

TVA ou le contrôle des retenues à la source BIC, BNC ou TVA, ou encore le contrôle portant sur les frais généraux.

➤ ***Durée du contrôle***

Dans les cas susvisés, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trente jours ouvrables (article 20-3° du LPF).

Cette durée peut être prorogée de 15 jours en cas de suspension de la vérification à la demande du contribuable, sous réserve de l'accord préalable de l'Administration (article 20-3° du LPF).

Elle peut également être prorogée de 10 jours en cas de suspension de la vérification à l'initiative de l'Administration elle-même (article 20-3° du LPF).

La durée de trente jours ouvrables concernant les vérifications limitées à des opérations ou des natures d'impôts est applicable à tous les contribuables, quel que soit leur régime d'imposition ou le montant de leur chiffre d'affaires.

➤ ***Délai de notification***

L'Administration dispose d'un délai de soixante jours à compter de la date de la première intervention sur place pour notifier au contribuable les redressements envisagés. Elle dispose d'un délai maximum de soixante jours à compter de cette notification pour confirmer les redressements qu'elle entend maintenir lorsque le contribuable a présenté des observations (article 20-3° alinéa 4 du LPF).

➤ ***Effets du contrôle ponctuel***

Aux termes des dispositions de l'article 19 du LPF, lorsque la vérification de la comptabilité pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe, ou d'un groupe d'impôts ou taxes, est achevée, l'Administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, même lorsqu'aucun redressement n'a été pratiqué au regard d'un ou plusieurs impôts. Cette règle ne s'applique pas :

- lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées, telles que notamment crédits de taxes, droits à déduction, frais généraux, amortissements, provisions, à condition que l'avis de vérification ait mentionné que la vérification porte sur lesdites opérations ;

- aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes indirectes pour les périodes comprises dans des exercices comptables soumis à vérification au regard des impôts sur les bénéfices ;

- lorsque le réexamen des écritures et des documents comptables s'avère nécessaire pour instruire les observations et réclamations des contribuables.

Sous réserve des cas d'exception à l'interdiction de renouveler la vérification citée par cette disposition, l'Administration ne peut plus procéder à une nouvelle vérification sur place, sur la même période et pour les mêmes impôts, qu'il s'agisse d'une vérification ponctuelle ou d'une vérification générale.

L'impossibilité de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, est effective douze mois à compter de la date de réception par le contribuable, de la notification définitive.

L'Administration conserve dans ce délai, la faculté de procéder à de nouvelles vérifications sur place. Tout contrôle dans ce cadre est subordonné à l'autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

En tout état de cause, l'Administration peut procéder à un contrôle sur pièces sur la même période, au regard des mêmes impôts et taxes.

2.2.2.3- Vérification générale de comptabilité

La vérification générale de comptabilité est celle qui consiste pour l'Administration à vérifier sur place les documents comptables en vue de contrôler la sincérité et la régularité de l'ensemble des déclarations du contribuable sur la période vérifiée.

La vérification générale de comptabilité se distingue de la vérification ponctuelle par le fait qu'elle porte sur l'ensemble de la situation fiscale du contribuable sur toute la période non prescrite.

Il en résulte qu'après une vérification générale de comptabilité, l'Administration fiscale ne peut plus procéder à une autre intervention sur place, même en l'absence de redressement, sous réserve des exceptions prévues par l'article 19 du LPF.

2.2.3- Mise en œuvre

2.2.3.1- Avis de vérification

La vérification générale de comptabilité est engagée par la remise ou l'envoi au contribuable d'un avis de vérification qui, conformément à l'article 15 du LPF, doit préciser :

- les périodes et les impôts, droits et taxes soumis à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ;
- la date et l'heure de la première intervention sur place.

L'avis doit être remis au contribuable au moins quinze jours avant l'engagement de la procédure.

Le contribuable peut demander le report de l'intervention. Il convient, en principe, de ne faire droit à cette demande qui doit être formulée par écrit, que si les raisons invoquées paraissent fondées. Dans un tel cas, l'Administration peut se limiter à prendre acte par pli recommandé avec avis de réception de la date fixée pour la nouvelle intervention.

L'Administration peut prendre également l'initiative du report de la première intervention du vérificateur. Dans ce cas, le service en informe le contribuable par pli recommandé avec accusé de réception de la date fixée pour la nouvelle intervention.

2.2.3.2- Lieu de la vérification

Conformément à l'article 15 alinéa 4 du LPF :

- l'examen des documents comptables doit se dérouler sur place, c'est-à-dire au siège ou au principal établissement de l'entreprise vérifiée ou à un endroit désigné par elle ;
- les contribuables vérifiés ne sont pas tenus d'envoyer au bureau du vérificateur, leurs livres et documents comptables ;
- le vérificateur ne peut emporter les documents comptables (physiques ou numériques) dans les bureaux de l'Administration qu'avec l'accord écrit du contribuable et en lui remettant un reçu détaillé de ces pièces dont l'Administration devient alors le dépositaire.

Sont concernées par ces conditions, aussi bien les pièces comptables proprement dites que toutes les pièces utiles au vérificateur pour l'exécution de sa mission ou au contribuable pour assurer sa défense.

La restitution des documents doit avoir lieu en temps utile pour que le contribuable soit en mesure de présenter ses observations sur les premiers résultats de la vérification ou de répondre à une demande de renseignements portant sur les documents en cause.

2.2.3.3- Durée des opérations de vérification

L'Administration n'est pas tenue d'indiquer au contribuable vérifié quelle sera la durée des opérations de vérification.

Cependant, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre selon le cas, au-delà de l'une des durées fixées par l'article 20 du LPF dont les dispositions peuvent être résumées comme suit :

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE		
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 000.000.000 de francs TTC
Durée maximum de la vérification	6 mois	3 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	3 mois	45 jours

N.B. : Le délai de 6 mois prévu pour les entreprises relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000.000.000 de francs TTC est prorogé de 6 autres mois lorsque la vérification porte sur les opérations internationales intragroupes réalisées par le contribuable (article 20-1° alinéa 2 du LPF).

Par ailleurs, en cas de report de la date du début des opérations matérielles de contrôle sur place ou de suspension desdites opérations sur demande du contribuable ou sur décision de l'Administration, la durée des opérations matérielles de contrôle sur place est rallongée d'une durée équivalente à la période de report ou de suspension. (article 20-5° alinéa 2 du LPF).

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	
	Entreprises relevant du régime du réel simplifié, de la taxe d'Etat de l'entrepreneur, de l'impôt des microentreprises ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC)
Durée maximum de la vérification	3 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	45 jours

VERIFICATION PONCTUELLE	
	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Durée maximum de la vérification	30 jours ouvrables
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	- 15 jours ouvrables à l'initiative du contribuable sous réserve de l'accord préalable de l'Administration - 10 jours ouvrables à la demande de l'Administration

Les délais ci-dessus commencent à courir à compter de la première intervention sur place. La limitation prévue par l'article 20 du LPF ne s'applique qu'aux vérifications de comptabilité.

La durée des opérations ayant pour objet de faire des constatations matérielles dans le cadre du contrôle sur pièces ne nécessitant aucun examen des écritures comptables n'est pas prise en compte, que ces constatations soient antérieures ou postérieures à la vérification.

De même, ne sont pas prises en compte dans ces délais, les périodes d'exercice du droit de communication et du droit d'enquête effectués sur place.

2.2.4- Résultats de la vérification

Aux termes des dispositions de l'article 17 du LPF, à la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration doit porter les résultats de cette vérification à la connaissance du contribuable, même en l'absence de redressement.

A cet égard, il convient d'envisager les situations suivantes, selon qu'il existe des redressements ou pas :

a) En cas d'existence de redressements

Lorsque l'Administration constate au cours de la vérification une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans la base servant au calcul de l'impôt, et qu'elle engage la procédure de redressement contradictoire, elle doit, conformément aux dispositions de l'article 22-1° du LPF, faire connaître au contribuable la nature, le montant et les motifs des redressements envisagés ; la notification des redressements envisagée doit indiquer au contribuable qu'il dispose d'un délai de 30 jours pour faire connaître son acceptation ou formuler ses observations motivées.

Lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai prescrit, l'Administration confirme les redressements par une notification définitive qui doit lui être adressée dans les délais légaux.

En cas d'accord du contribuable, l'Administration confirme les redressements envisagés par une notification définitive.

Si les observations du contribuable sont admises par l'Administration, celle-ci adresse une notification définitive sur les bases acceptées.

Si les observations présentées par le contribuable dans le délai prescrit expriment un désaccord, l'Administration confirme les redressements qu'elle maintient par une notification définitive de redressements.

Le contribuable peut contester l'imposition par voie de recours contentieux. La charge de la preuve incombe à l'Administration pour ce qui concerne les redressements contestés par le contribuable.

En tout état de cause, après la notification définitive de redressements, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.

Lorsque l'Administration procède à une imposition d'office, elle est tenue, en application de l'article 31 du LPF, de communiquer au contribuable, les bases ou les éléments de l'imposition au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination et les motifs du recours à la procédure d'office.

b) En cas d'absence de redressement

Lorsque la vérification n'aboutit à aucun redressement, l'Administration est tenue d'en informer le contribuable. Cette information est réalisée au moyen d'une notification d'absence de redressement.

L'article 20 du LPF fixe des délais maxima à compter de la date de la première intervention sur place pour notifier au contribuable les redressements envisagés ou l'absence de redressement, comme suit :

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE		
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000 000 000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 000 000 000 de francs TTC
Délai de notification provisoire à compter de la date de la première intervention sur place	10 mois	6 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	3 mois	45 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification, après observations du contribuable	3 mois	3 mois

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	
	Entreprises relevant du régime du réel simplifié, de la taxe d'État de l'entrepreneur, de l'impôt des microentreprises ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC)
Délai de notification provisoire à compter de la date de la première intervention sur place	6 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	45 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification, après observations du contribuable	3 mois

VERIFICATION PONCTUELLE	
	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Délai de notification provisoire à compter de la date de la première intervention sur place	60 jours
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	- 15 jours à l'initiative du contribuable sous réserve de l'accord préalable de l'Administration - 10 jours à la demande de l'Administration
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification après observations du contribuable	60 jours

NB : En cas de report de la date du début des opérations matérielles de contrôle sur place ou de suspension desdites opérations sur demande du contribuable ou sur décision de l'Administration, la durée des opérations matérielles de contrôle sur place ainsi que les délais de notification de redressements sont rallongés d'une durée équivalente à la période de report ou de suspension (article 20-5° alinéa 2 du LPF). Cette disposition s'applique aux délais de contrôle et de notification prévus aux tableaux susvisés.

2.3- Contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces prévu par l'article 4 du Livre de Procédures fiscales est l'une des formes de contrôle à la disposition des services de la Direction générale des Impôts, pour vérifier les déclarations déposées par les contribuables et effectuer un contrôle de cohérence sur leur situation fiscale.

2.3.1- Documents visés

Le contrôle sur pièces consiste pour l'Administration, à réaliser un examen des déclarations qui lui sont remises périodiquement par les contribuables en vue d'en vérifier l'exactitude et la sincérité. Il porte également sur l'ensemble des documents exigés par le SYSCOHADA, à savoir : le bilan, le compte de résultat, les états annexés et les états complémentaires.

Outre les différentes déclarations déposées par le contribuable lui-même, l'Administration a le pouvoir d'exercer un contrôle de cohérence à partir des documents ou informations en sa possession ou obtenus par le biais des demandes de renseignements et du droit de communication.

L'Administration a par ailleurs le pouvoir de demander par écrit au contribuable tous renseignements, éclaircissements, explications ou justifications. Malgré la généralité des termes de l'article 3 du LPF, cette demande ne doit pas aboutir en réalité à un contrôle de la comptabilité dans les locaux de l'Administration. La demande de justifications doit se limiter aux documents (factures d'achats ou de ventes notamment) qui sont strictement nécessaires pour éclairer l'Administration et lui permettre d'exercer son contrôle de cohérence.

Le contrôle sur pièces n'autorise pas l'examen des livres comptables des contribuables, tels que la balance générale, le grand livre, le livre journal, etc.

2.3.2- Mise en œuvre

Le contrôle sur pièces est un contrôle qui est exercé par l'Administration à partir de ses bureaux, à l'effet d'examiner le dossier du contribuable en sa possession.

L'Administration n'est pas tenue d'informer le contribuable du déroulement d'un contrôle sur pièces. De ce fait, le contribuable ne bénéficie pas des garanties accordées dans le cadre d'une vérification sur place. Ainsi :

- l'envoi préalable d'un avis de contrôle n'est pas nécessaire ;
- l'assistance d'un conseil n'est pas prévue avant la remise d'une notification provisoire de redressements, le cas échéant ;
- l'information du contribuable en l'absence de redressement ne constitue pas une obligation pour l'Administration, sauf lorsqu'une notification provisoire de redressements a été préalablement adressée au contribuable.

Dans le cadre du contrôle sur pièces, l'Administration peut entendre l'intéressé lorsque son audition lui paraît utile ou lorsque celui-ci demande à fournir des explications orales.

Elle peut également demander par écrit tous renseignements, explications, éclaircissements ou justifications nécessaires.

La durée du contrôle sur pièces n'est pas limitée dans le temps.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration peut procéder à un contrôle sur pièces sur la même période et pour les mêmes impôts.

2.3.3 Procédure de redressements

Le contrôle sur pièces permet à l'Administration de rectifier les éléments d'imposition (bases, taux) déclarés.

Si l'Administration, à la suite d'un contrôle sur pièces, entend procéder à des redressements, elle doit en principe utiliser la procédure de redressement contradictoire prévue par l'article 22 du LPF, sauf dans le cas d'erreurs matérielles constatées dans les déclarations fiscales du contribuable, n'ayant pas fait l'objet de régularisation dix (10) jours après une relance de l'Administration ; ce qui fonde le recours à une rectification d'office.

Dans le cadre du contrôle sur pièces, la notification provisoire de redressements constitue le premier document officiel émanant de l'Administration et informant le contribuable de l'engagement d'une procédure de contrôle. Cette notification provisoire doit également préciser que le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour faire parvenir à l'Administration son acceptation ou ses observations motivées sur les chefs de redressements envisagés.

Si dans ce délai, le contribuable ne répond pas ou donne son accord, ou si les observations qu'il a présentées sont partiellement reconnues fondées, l'Administration lui adresse une notification définitive de redressements.

Si des observations ont été présentées dans le délai prescrit et que le désaccord persiste, l'Administration lui adresse une notification définitive pour confirmer les redressements qu'elle maintient.

Un état de liquidation est alors établi d'après les bases d'imposition arrêtées par l'Administration. Les droits et pénalités réclamés au contribuable par avis de mise en recouvrement sont immédiatement exigibles.

Toutefois, le contribuable peut contester les impositions par voie contentieuse.

2.4 Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques

2.4.1- Personnes et impôt visés

L'Administration fiscale peut procéder à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques en vue de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration de leurs revenus au regard de l'impôt général sur le revenu.

S'agissant des entrepreneurs individuels, il convient d'opérer la distinction entre l'entreprise et l'entrepreneur. L'Administration peut vérifier la situation fiscale de l'entrepreneur dans le cadre d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, alors qu'elle ne peut procéder qu'à une vérification de comptabilité en ce qui concerne l'entreprise.

Si dans le cadre d'une vérification de comptabilité, l'Administration peut tirer en matière d'impôt général sur le revenu, les conséquences des redressements auxquels elle procède au niveau de la société, notamment en ce qui concerne les dirigeants, elle doit en revanche procéder à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, si elle entend examiner la situation personnelle de ceux-ci.

2.4.2- Mise en œuvre

2.4.2.1- Avis de vérification

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt général sur le revenu (IGR) est engagée par la remise ou l'envoi au contribuable d'un avis de vérification. Cet avis doit préciser les périodes et la nature de l'impôt soumis à vérification, les documents, pièces et actes que le contribuable vérifié doit présenter au vérificateur. Il doit mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (article 15 du LPF).

2.4.2.2- Déroulement de la vérification

La vérification a lieu chez le contribuable ou au bureau du vérificateur. Au cours du contrôle, le vérificateur peut procéder à l'examen des opérations relatives aux comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander tous éclaircissements ou justifications sur ces opérations sans que cet examen ou ces demandes constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité.

L'Administration contrôle la cohérence entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal, des personnes vivant sous le toit du contribuable et de celles dont il assume en totalité ou en partie les moyens d'existence.

Le vérificateur est habilité à demander des éclaircissements, des justifications et à exercer son droit de communication auprès des banques qui tiennent les comptes privés ou professionnels du contribuable.

Dans le cadre du contrôle de l'impôt général sur le revenu, l'Administration est habilitée à demander au contribuable des justifications

portant sur sa situation et ses charges de famille, ses charges déduites de son revenu global le cas échéant, ses revenus catégoriels déclarés ou non déclarés (traitements et salaires, revenus de placements, revenus fonciers, revenus commerciaux ou non commerciaux, etc.).

Par ailleurs, aux termes des dispositions de l'article 6 du LPF, l'Administration peut également demander des renseignements aux autorités étrangères, au besoin en utilisant la procédure de l'assistance administrative prévue dans les conventions fiscales internationales, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger, ou lorsqu'il possède à l'étranger des biens mobiliers ou immobiliers.

Le vérificateur dresse la balance de trésorerie ou d'enrichissement du contribuable en tenant compte du total des encaissements (salaires, bénéfices d'exploitations diverses, produits de placements financiers, etc.) et des décaissements (dépenses de train de vie, acquisitions d'immeubles, de titres, de voitures, versements à des comptes bancaires privés ou professionnels, etc.). Lorsque les décaissements sont supérieurs aux encaissements, la différence est considérée comme provenant de revenus dissimulés, à moins que l'intéressé n'apporte une réponse satisfaisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications.

2.4.3- Résultats de la vérification

2.4.3.1- Procédure de redressement

L'Administration fiscale doit porter à la connaissance du contribuable les résultats d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, même en l'absence de redressement (article 17 du LPF). Elle utilise à cet effet la procédure de redressement contradictoire qui constitue la procédure de droit commun en matière de redressement. Cette procédure n'est toutefois pas applicable dans les cas où le contribuable fait l'objet d'une imposition d'office (rectification, taxation ou évaluation d'office).

Le déroulement de la procédure de redressement contradictoire dans le cadre de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble ne peut aboutir, lorsqu'il y a des contestations sur des questions de fait, à la saisine de la Commission mixte paritaire prévue par l'article 94 du LPF. En effet, celle-ci n'est compétente que pour connaître des questions de fait intervenant dans le cadre d'une vérification sur place de comptabilité ou d'une procédure de répression des abus de droit (art. 94-5° du LPF).

2.4.3.2- Interdiction de renouveler la vérification

Lorsque l'Administration a procédé à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, elle ne peut plus procéder à des redressements pour la même période, même si aucun redressement n'a été effectué à l'issue de la vérification, à moins que des faits nouveaux postérieurs à

l'achèvement de cet examen ne lui permettent d'établir le caractère inexact ou incomplet des éléments fournis par le contribuable au cours de la vérification (article 18 du LPF).

L'impossibilité de procéder à de nouveaux redressements est effective douze (12) mois à compter de la date de réception par le contribuable des résultats définitifs de la vérification.

Dans ce délai, toute nouvelle vérification n'est possible que sur autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

PRECISIONS RELATIVES AU CONTROLE DE LA FACTURE NORMALISEE

Note n° 01516/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'article 13 ter du Livre de Procédures fiscales accorde la possibilité à l'Administration fiscale de procéder à tout moment, d'une manière inopinée, au contrôle de la facture normalisée après remise d'un avis de contrôle de ladite facture.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la possibilité pour l'Administration d'effectuer le contrôle de la facture normalisée dans le cadre des procédures de vérification, les précisions suivantes sont apportées.

Il convient de noter que le contrôle de cette facture s'effectue conformément aux dispositions de l'article 13 ter du Livre de Procédures fiscales.

Toutefois, ce contrôle peut également s'effectuer à l'occasion des procédures de vérification sur place, à savoir, la vérification générale de comptabilité, la vérification ponctuelle et la vérification inopinée. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de délivrer au préalable un avis de vérification de la facture normalisée. Les avis de vérification rattachés à ces différentes procédures permettent valablement d'étendre le contrôle à l'obligation de délivrance de la facture normalisée.

PRECISIONS RELATIVES A L'EXIGIBILITE DE L'AMENDE FISCALE EN CAS DE REOUVERTURE DE MAGASINS ET D'ETABLISSEMENTS

Note n° 01517/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'article 124 du Livre de Procédures fiscales (LPF) précise les conditions dans lesquelles peuvent être levées les mesures de fermeture de magasins et d'établissements ou d'interdiction d'exercer prononcées à titre de sanction pour défaut de paiement des impôts.

Aux termes des dispositions de cet article, la levée de ces mesures conservatoires est conditionnée au versement préalable, outre le montant de l'impôt, des pénalités et des frais de poursuite, d'un supplément égal au montant des droits, ou en cas de récidive, au double de ce montant. Ces majorations et suppléments peuvent être doublés, si le contribuable n'établit pas sa bonne foi.

Par ailleurs, l'article 125 du LPF précise que, lorsque la fermeture ou l'interdiction d'exercer est consécutive à une entrave à l'action des agents de l'Administration, une amende fiscale de 300 000 francs ne pouvant faire l'objet d'atténuation gracieuse est exigible, sans préjudice du paiement des montants visés à l'article 124 précité.

A la pratique, il s'avère qu'il est systématiquement exigé de tous les contribuables, pour la levée des mesures de fermeture de magasins et d'établissements, le paiement préalable de l'amende fiscale de 300 000 francs, sans distinction des motifs ayant conduit à la fermeture.

Afin de mettre en conformité les pratiques administratives avec les prescriptions légales, il est rappelé aux services la condition essentielle d'exigibilité de l'amende de 300 000 francs.

Il convient d'indiquer que ladite amende fiscale prévue par l'article 125 du LPF est exigée pour la levée des sanctions uniquement lorsque la fermeture d'établissements ou de magasins a été ordonnée pour entrave à l'action de l'Administration.

Par entrave, il faut entendre notamment l'obstacle, l'empêchement ou la résistance volontaire du fait du contribuable ou d'une personne qui lui est liée, visant à empêcher les agents assermentés de l'Administration fiscale d'accomplir leurs missions.

Dans tous les autres cas, notamment lorsque la fermeture ou l'interdiction d'exercer est consécutive au non-paiement des impôts exigibles, seules les sanctions prévues par l'article 124 du LPF sont applicables.

PRECISIONS RELATIVES AUX DECLARATIONS SANS PAIEMENT

Note n° 01518/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Aux termes des dispositions du Livre de Procédures fiscales, les contribuables peuvent souscrire leurs différentes déclarations d'impôts et taxes sans nécessairement les accompagner de moyens de paiement.

Il s'agit des déclarations sans paiement (DSP) ou à paiement partiel (DPP) qui sont prises en charge par les receveurs des Impôts en vue de leur recouvrement sans préjudice des sanctions fiscales prévues en la matière.

Toutefois, il me revient que certains services refusent le dépôt des déclarations sans paiement ou à paiement partiel effectuées par les contribuables.

Cette situation qu'aucun texte ne prescrit expose injustement les contribuables concernés à des procédures d'imposition d'office.

Par conséquent, j'invite les services à réceptionner de telles déclarations, à charge pour les receveurs des Impôts d'initier les actions en recouvrement nécessaires.

PROCEDURE DE PRISE EN CHARGE DES CONTRIBUABLES IMMATRICULES AU CENTRE DE PROMOTION DES INVESTISSEMENTS EN COTE D'IVOIRE (CEPICI)

Note n° 01519/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Dans le cadre de l'amélioration du climat des affaires et conformément aux dispositions de l'ordonnance 2015-182 du 24 mars 2015 instituant un identifiant unique pour l'immatriculation des entreprises en Côte d'Ivoire, les formalités administratives relatives à la création des entreprises sont exclusivement effectuées par le guichet unique du Centre de Promotion des Investissements en Côte d'Ivoire (CEPICI).

En application de ces dispositions, la note de service n° 02315/MBPE/DGI/DOA/BK/DLCD-SDI/sas/mes docs du 20 août 2021, a précisé les compétences des services en matière d'immatriculation des contribuables.

Ainsi, depuis le 03 mai 2021, la plateforme dénommée « E-ENTREPRISE » enregistre en ligne, les demandes d'immatriculation des entreprises nouvellement créées.

Les demandes d'immatriculation sont désormais traitées en ligne avec délivrance d'un certificat d'immatriculation portant un identifiant unique et d'une annexe relative aux obligations fiscales du contribuable nouvellement immatriculé.

A la fin de la procédure de création en ligne par le CEPICI, et par le procédé d'interopérabilité entre le système de la DGI et celui du CEPICI, les informations relatives au contribuable, collectées par la plateforme « E-ENTREPRISE » sont transmises à un serveur frontal et récupérées par le système de la DGI.

Toutefois, la manœuvre automatique de partage de données occasionnant des contraintes résiduelles, celles-ci entraînent des difficultés de prise en charge des contribuables dans les centres des Impôts après leur immatriculation au CEPICI.

A cet effet, il est précisé à l'attention des destinataires de la présente note que des travaux d'amélioration du processus de partage de données ont été entrepris et se poursuivent.

Pour remédier aux insuffisances constatées dans le mécanisme d'absorption des données transmises à la DGI, il apparaît nécessaire de définir la procédure de prise en charge de ces contribuables afin que les services compétents s'en imprègnent et se l'approprient en vue d'assurer dans les meilleures conditions, leur mission d'assiette et de recouvrement de l'impôt. A toutes fins utiles, il est rappelé que cette approche est transitoire.

PENALITES APPLICABLES EN MATIERE DE TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR

Note n° 01520/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

A l'occasion du paiement de la taxe sur les véhicules à moteur (vignette automobile), des difficultés sont apparues quant à l'application des pénalités pour défaut ou paiement tardif de ladite taxe.

Il est par conséquent rappelé que depuis le 1^{er} janvier 2013, la vignette est payée au moment de la visite technique des véhicules, et sa validité court jusqu'à la date d'expiration du certificat constatant ladite visite.

Le non-paiement de la vignette à l'expiration de ce délai, donne lieu à une pénalité de 25 % lorsque le retard de paiement est compris entre 2 mois et 12 mois en sus du montant de la vignette.

Cette pénalité est portée à 100 % lorsque le paiement intervient plus de 12 mois après l'expiration du délai de validité du précédent certificat de visite technique. Ainsi, la pénalité est exigée en un seul terme au titre de l'ensemble de la période de retard. Il ne saurait donc être réclamé au contribuable, des pénalités pour chaque exercice compris dans ladite période.

Au regard de ce qui précède, il est précisé que seuls doivent être réclamés aux contribuables en retard du paiement de leur vignette automobile, le montant de celle-ci assorti de la pénalité de 25 % ou de 100 % selon la durée écoulée depuis l'expiration du précédent certificat de visite technique.

DOMAINE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE ET CRITERES D'INSTRUCTION DES REQUETES DES CONTRIBUABLES

Note n° 01521/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Aux termes des dispositions de l'article 201 du Livre de Procédures fiscales, la juridiction gracieuse connaît des demandes des contribuables tendant à obtenir par voie de remise, modération ou transaction, l'atténuation de droits, pénalités et amendes fiscales de toute nature.

Ces dispositions autorisent le Directeur général des Impôts à statuer sur les demandes de remise gracieuse partielle ou totale des dettes fiscales dont les contribuables sont redevables, ainsi que sur les demandes de transaction. Le Ministre en charge du Budget statue en appel des décisions du Directeur général des Impôts.

La présente note précise le domaine de la juridiction gracieuse et définit les règles à appliquer pour l'instruction des requêtes formulées par les contribuables.

1- Domaine de la juridiction gracieuse

La juridiction gracieuse est l'autorité administrative compétente pour connaître des demandes d'atténuation des contribuables portant sur les remises gracieuses proprement dites et les transactions fiscales.

1.1- La remise gracieuse

1.1.1- Notion de remise gracieuse

La remise gracieuse est prévue par les dispositions de l'article 202 du Livre de Procédures fiscales. Cet article dispose qu'il peut être accordé sur demande du contribuable, des remises ou modérations de droits, d'amendes fiscales, de majorations d'impôts et d'intérêts de retard.

La remise gracieuse est donc l'acte par lequel la juridiction gracieuse accorde, sur demande du contribuable, l'atténuation totale ou partielle de droits et pénalités sollicitée.

Il convient de souligner que depuis l'entrée en vigueur de l'amexé fiscale 2021, l'application de la remise gracieuse est limitée aux pénalités en ce qui concerne les impôts professionnels des personnes morales. S'agissant des personnes physiques, les remises gracieuses peuvent être accordées aussi bien sur les droits simples que les pénalités (intérêts de retard, majorations et amendes fiscales).

1.1.2- Délai de saisine de la juridiction gracieuse

Le dispositif ne prévoit pas expressément de délai pour présenter la requête. Le contribuable peut donc formuler sa demande sur les dettes fiscales de toute nature non prescrites, quelle que soit la période à laquelle elles se rapportent.

Cependant, l'article 202 du Livre de Procédures fiscales précise que la procédure de demande de remise gracieuse ne peut être engagée par le contribuable que lorsque les impositions concernées ne sont plus susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux.

En pratique, cette disposition doit être comprise dans le sens où toute imposition ayant déjà fait l'objet d'une demande de remise gracieuse n'est plus susceptible d'être contestée par la voie contentieuse ; l'introduction de la demande de remise gracieuse équivalant à une reconnaissance du bien-fondé de l'imposition ou à tout le moins, à l'option du contribuable pour un règlement par la voie amiable.

De même, la demande de remise gracieuse ne doit pas contenir des éléments ou moyens de contestation, au risque d'être traitée comme une réclamation contentieuse et analysée du point de vue des délais de saisine de la juridiction contentieuse concernant une telle réclamation.

A contrario, la demande de remise gracieuse peut valablement être introduite par le contribuable, même lorsque les délais légaux prévus pour les réclamations contentieuses n'ont pas encore expiré.

1.1.3-Qualités des requérants

Sont habilités à introduire la demande de remise gracieuse, le contribuable, ses ayants droits, ses mandataires régulièrement désignés ou ses représentants légaux justifiant de leurs pouvoirs.

1.2 - La transaction fiscale

1.2.1- Notion de transaction fiscale

La transaction fiscale est régie par l'article 203 du Livre de Procédures fiscales. Au regard des dispositions de cet article, la transaction fiscale est la procédure par laquelle un contribuable, bien que présentant des moyens de contestation des impositions mises à sa charge, sollicite de l'Administration un règlement amiable desdites impositions et fait une proposition dans ce sens.

La demande de transaction porte sur les droits simples et les pénalités (intérêts de retard, majorations et amendes fiscales) en vue d'en obtenir une atténuation.

1.2.2- Conditions de recevabilité de la demande de transaction

Pour être recevable, la transaction doit être présentée dans les quarante-cinq jours suivant :

- la réception de la notification définitive de redressements ;
- la réception de la réponse du Directeur général des Impôts ou du Ministre chargé du Budget, en cas de recours hiérarchique consécutif à un recours contentieux.

Toutefois en pratique, la juridiction gracieuse accepte d'instruire les demandes de transaction introduites au-delà de ce délai, pourvu que les impositions soient encore susceptibles de faire l'objet de recours contentieux.

La transaction ne peut porter que sur les impôts et taxes issus d'un contrôle fiscal (contrôle sur pièces ou vérification de comptabilité) quelle que soit la procédure de redressements mise en œuvre.

Etant une demande en atténuation partielle de droits, la demande de transaction ne peut en aucun cas, porter sur l'abandon total des impositions comme en matière de remise gracieuse pour les personnes physiques, sous peine d'irrecevabilité.

1.2.3- Conséquences de la demande de transaction

Contrairement à la demande de remise gracieuse, la demande de transaction peut porter sur les impositions encore susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux. La demande de transaction ne fait donc pas échec à l'engagement ultérieur d'un recours contentieux. Toutefois, la possibilité d'engager ce recours contentieux est subordonnée à l'absence d'accord sanctionnant la procédure de transaction.

Ainsi, lorsqu'une transaction a été conclue, le contribuable ne peut plus engager de recours contentieux ; les impositions retenues dans le cadre de cette procédure étant considérées comme résultant d'un accord amiable conclu avec l'Administration.

1.2.4 - Qualités des requérants

Sont habilités à introduire la demande de transaction, le contribuable, ses mandataires régulièrement désignés ou ses représentants légaux justifiant

2- Instruction des demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale

2.1- Services habilités à instruire les requêtes des contribuables

Les demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale adressées au Directeur général des Impôts, sont instruites par la Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation.

Toutefois, en ce qui concerne les demandes de remise gracieuse portant sur l'impôt foncier, elles sont à la discrétion du Directeur général des Impôts et peuvent être imputées à la Direction du Cadastre pour instruction.

Toute demande adressée à un service des Impôts non compétent (Inspection générale des Services fiscaux, Directions centrales, Directions régionales) doit être transmise au Directeur général des Impôts.

Les demandes de dégrèvement issues d'erreurs de calcul portant sur des impôts faisant l'objet d'avis d'imposition (anciennement enrôlés), ne relèvent pas de la juridiction gracieuse. Ces dégrèvements sont effectués par les Directeurs régionaux des Impôts, notamment en matière d'impôt foncier.

2.2 - Règles spécifiques à l'instruction des demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale

2.2.1 - Conditions tenant à la forme

Les demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale doivent, aux termes de l'article 206 du Livre de Procédures fiscales, être accompagnées d'une copie de l'avis d'imposition.

En pratique, outre ces pièces, doivent être produits au soutien de ces demandes, les éléments suivants :

- la notification définitive de redressements, si l'imposition résulte d'un contrôle fiscal ;
- l'original ou la copie de la quittance, en cas de paiement partiel ;
- tout document indiquant l'origine, la nature et le montant des impositions dont la remise ou l'atténuation est sollicitée par le contribuable ;
- tout document ou pièce justifiant la demande et permettant à l'Administration d'apprécier son opportunité.

A défaut de ces pièces, la requête est en principe jugée irrecevable et rejetée.

2.2.2 - Conditions tenant au fond

- **En ce qui concerne les impôts personnels**

L'article 202 du Livre de Procédures fiscales dispose qu'en ce qui concerne l'impôt sur le patrimoine foncier, les remises ou modérations sont consenties aux personnes physiques qui se trouvent dans l'impossibilité absolue par suite de gêne ou d'indigence, de s'acquitter de l'impôt régulièrement mis à leur charge et de faire face aux besoins de l'existence.

Le service est donc amené à identifier les sources de revenus du contribuable et à évaluer le montant cumulé de ses revenus ainsi que son train de vie, afin d'asseoir sa conviction sur l'indigence ou non du requérant.

L'indigence est notamment établie lorsque le montant des revenus est inférieur de manière permanente ou durable à celui des charges existentielles du requérant (nourriture, santé, logement, etc.).

A cet effet, il pourra être exigé des contribuables, les documents et éléments suivants : les bulletins de salaires ou de pension, le contrat de bail, la valeur locative de l'habitation principale, le montant des frais de scolarité des enfants à charge, le montant total annuel des autres charges, les relevés bancaires, etc.

La situation sociale du requérant pourra également être établie au moyen de divers documents éventuellement produits par celui-ci ou demandés par l'Administration. Il s'agit notamment de la lettre de licenciement, de l'attestation de chômage, du certificat de décès du conjoint ou d'un ascendant ou descendant, etc.

Suite à l'examen de ces documents, la remise totale ou partielle de la dette fiscale ou le rejet de la requête, sera prononcé.

- **En ce qui concerne les impôts professionnels**

L'incapacité d'une entreprise à s'acquitter d'une dette fiscale fonde une proposition de remise gracieuse totale ou partielle des pénalités, lorsque cette incapacité est notamment attestée par :

- des résultats déficitaires sur trois exercices consécutifs ;
- une baisse significative du chiffre d'affaires ;
- un solde débiteur du compte de trésorerie (banque) ;
- un solde créditeur significatif du compte client ;

- des comptes fournisseurs et créditeurs divers stables ou en augmentation significative ;
- une absence de dépenses somptuaires ;
- une absence de distribution de dividendes ;
- l'existence d'une procédure collective d'apurement du passif à l'endroit du contribuable.

Par ailleurs, il pourrait être fait droit à la requête du contribuable s'il établit son incapacité à acquitter sa dette fiscale ou le reliquat dû, même avec un plan de règlement.

PROCEDURE DE RECTIFICATION DES ETATS FINANCIERS TRANSMIS PAR VOIE ELECTRONIQUE

Note n° 01522/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

L'article 24 du Livre de Procédures fiscales permet au contribuable de bonne foi qui remplit les conditions prévues par ledit article, de procéder à la rectification de ses déclarations fiscales.

En ce qui concerne les états financiers transmis par voie électronique à l'Administration fiscale, le dispositif susvisé ne prévoit pas expressément la possibilité de leur rectification.

La présente note vise à définir la procédure de rectification des états financiers transmis par voie électronique et à déterminer le rôle ainsi que la compétence des services fiscaux en la matière.

1- Fait déclencheur de la procédure

Le contribuable adresse par écrit au Directeur général des Impôts, une demande de rectification de ses états financiers. Cette demande doit obligatoirement comporter les éléments suivants :

- le numéro de compte contribuable ;
- le centre des Impôts de rattachement ;
- le contact téléphonique fixe ou mobile sur lequel il peut être joint ;
- l'adresse électronique indiquée sur l'espace e-impôts ;
- l'objet de la rectification et les points de la modification sollicitée.

L'absence de l'un des éléments susvisés entraîne le rejet de la demande.

2- Imputation de la demande par le Directeur général

Le Directeur général des Impôts impute le courrier de la requête du contribuable à la Direction de la Stratégie, des Etudes et des Statistiques fiscales (DSESF) pour traitement par le Guichet unique de Dépôt des Etats financiers (GUDEF).

3- Traitement de la requête

Le GUDEF analyse les éléments constitutifs de la demande. Ainsi, si la demande ne comporte pas tous les éléments énumérés au niveau du fait déclencheur de la procédure, elle est jugée incomplète. Le GUDEF soumet alors un projet de courrier de rejet à la signature du Directeur général des Impôts.

Toutefois, si la demande comporte toutes les informations nécessaires, elle est dite complète et le traitement de ladite demande obéit à la procédure ci-après décrite.

Le Directeur de la Stratégie, des Etudes et des Statistiques fiscales adresse une note écrite au Directeur central ou régional compétent, au Directeur des Vérifications fiscales nationales(DVFN) et au Directeur des Enquêtes, du Recoupement et de l'Analyse-Risque (DERAR) afin qu'ils s'assurent que la demande de rectification respecte les conditions énumérées par l'article 24 du Livre de Procédures fiscales.

En effet, aux termes de cet article, la procédure de rectification n'est applicable que si :

- aucune insuffisance de même nature n'a été relevée par l'Administration au cours des trois années précédentes ;
- le contribuable n'a fait l'objet d'aucun engagement de procédure de redressement sur les points soumis à rectification spontanée ;
- le contribuable n'a pas reçu un avis de vérification de comptabilité ou de vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt général sur le revenu.

Après examen de la requête, chacun des Directeurs susmentionnés donne un avis favorable ou non. Cet avis est dûment motivé par note au Directeur de la Stratégie, des Etudes et des Statistiques fiscales.

En cas de réponse favorable à la demande de rectification, le service de rattachement s'assure que le contribuable s'engage à acquitter immédiatement les droits simples ainsi que les pénalités qui sont limitées au montant des intérêts de retard prévus à l'article 161 du Livre de Procédures fiscales.

A cet effet, la DSESF rédige un courrier à la signature du Directeur général, autorisant le contribuable à procéder aux modifications sollicitées. Un message électronique motivé est ensuite adressé au Centre des Téléservices fiscaux par la DSESF en vue de permettre au contribuable de soumettre à l'Administration fiscale ses états financiers rectificatifs.

Lorsque l'avis à la demande de rectification est non favorable, un courrier signé du Directeur général et précisant les motifs du rejet de la demande est adressé au contribuable.

4- Intervention du Centre des Téléservices fiscaux

Après réception du message électronique motivé de la Direction de la Stratégie, des Etudes et des Statistiques fiscales, le Centre des Téléservices fiscaux prend les mesures nécessaires pour l'activation de la fonctionnalité permettant la rectification.

A cet effet, le contribuable reçoit une notification l'informant qu'il peut procéder par voie électronique au dépôt de ses états financiers rectificatifs.

Par ailleurs, le Centre des Téléservices fiscaux peut également joindre par appel téléphonique le contribuable pour lui transmettre l'information. Dans ce cas, le contribuable dispose de quinze (15) jours ouvrables après cette notification pour s'exécuter.

Le CTF s'assure que la rectification ne porte que sur les éléments figurant dans la demande du contribuable et notifie l'exécution de la rectification au GUEDEF par courrier électronique.

Le délai fixé à l'Administration fiscale pour répondre à la demande du contribuable ne peut excéder trente (30) jours ouvrables.

N.B. : La présente note remplace la note n° 01523/MBPE/DGI/DLCD/04-2022 du 04 Mai 2022 portant sur le même objet

PRISE EN COMPTE DES DEGREVEMENTS SUITE A RECOURS CONTENTIEUX, DEMANDES DE REMISE GRACIEUSE OU DE TRANSACTION FISCALE

Note n° 03017/MBPE/DGI-DLCD du 09 Août 2022

Aux termes des dispositions de l'article 182 du Livre de Procédures fiscales, les contribuables sont autorisés à porter en litige les impositions qui leur sont notifiées dans le cadre d'un contrôle sur pièces ou d'une vérification de comptabilité.

Par ailleurs, ils peuvent, conformément aux dispositions des articles 201 et suivants du Livre précité, solliciter la remise gracieuse des impositions dont ils sont redevables, ou formuler une demande de transaction fiscale portant sur les impositions mises à leur charge.

Au terme de ces procédures, des décisions d'abandon total ou partiel de créances fiscales sont quelquefois prises selon les cas, soit par les Directeurs régionaux ou centraux, soit par le Directeur général des Impôts, et le cas échéant, par le Ministre en charge du Budget. Ces décisions revêtent généralement la forme de courriers adressés aux contribuables concernés et ampliation est faite aux services à l'origine des impositions abandonnées.

Il est cependant donné de constater que des impositions ayant régulièrement fait l'objet de telles décisions d'abandon suite à réclamation, demande de remise à titre gracieux ou de transaction, demeurent cependant encore dans les livres des receveurs des Impôts sans être dégrévées ; ce qui ne donne pas le niveau réel des impositions recouvrables.

Dans le but d'appréhender la situation fiscale réelle des contribuables, il est demandé aux Directeurs centraux et aux Directeurs régionaux dont l'activité des services donne lieu à des réductions ou annulations d'impôts, de procéder à la fin de chaque trimestre civil, au dégrèvement effectif des montants d'impôts abandonnés ou remis aux contribuables relevant de leur compétence.

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES DE MISE EN ŒUVRE DU MECANISME DE DEMANDE DE RENSEIGNEMENTS, PREVU PAR LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

Note n° 01524/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Les conventions fiscales de non double imposition conclues par la Côte d'Ivoire prévoient le recours à l'assistance administrative entre Etats, aux fins d'établissement des impôts dus par les contribuables. Cette possibilité est également prévue par l'article 73 du Livre de Procédures fiscales (LPF).

Toutefois, en pratique, il est constaté que malgré ses avantages en tant qu'outil d'amélioration de la qualité des contrôles fiscaux, le mécanisme de demande internationale de renseignements est très peu utilisé par les services en charge de l'assiette, du contrôle, du recouvrement et des enquêtes.

Afin de permettre aux services des Impôts de tirer profit de cet instrument et de disposer de renseignements de qualité pour l'établissement des impositions dues par les contribuables ayant des liens avec l'étranger, les précisions suivantes sont apportées.

I- Conditions de mise en œuvre des demandes de renseignements

• Notion de demande de renseignements

Les conventions fiscales internationales conclues par la Côte d'Ivoire prévoient que les autorités compétentes des Etats parties à la convention peuvent échanger entre elles les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou celles de leurs législations fiscales respectives, relatives aux impôts de toute nature perçus pour leur compte.

La mise en œuvre de ce mécanisme est soumise aux conditions suivantes.

• Conditions de mise en œuvre

Aux termes de la norme internationale relative à l'échange de renseignements sur demande, seules peuvent être sollicitées dans le cadre d'une demande internationale de renseignements, les informations remplissant cumulativement les conditions suivantes :

- **être vraisemblablement pertinentes**, c'est-à-dire être, au moment où la demande est effectuée, probablement utiles à la résolution d'un cas auquel est confrontée l'Administration fiscale requérante. La pertinence vraisemblable d'une demande de renseignements est démontrée par une description sommaire mais précise, du cas fiscal ayant donné lieu à la demande et de l'intérêt des informations demandées pour la résolution dudit cas. L'exigence de pertinence vraisemblable des renseignements demandés interdit donc d'aller à la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire de demander une masse importante d'informations, dans le but de les trier ensuite et ne retenir que ceux qui seraient utiles ;
- **ne pas être disponibles sur le territoire de l'Etat requérant** ou être difficilement accessibles. Avant d'initier une demande de renseignements, les services des Impôts doivent s'assurer qu'ils ont fourni tous les efforts raisonnables pour rechercher au plan national les renseignements sollicités.

En effet, ils ne peuvent demander aux autorités étrangères, des renseignements qui sont censés être disponibles sur le territoire national.

Par ailleurs, une autorité fiscale ne peut demander des renseignements

qu'elle-même ne serait pas en mesure de fournir, en application de sa législation interne : il s'agit de la garantie préalable de réciprocité ;

- **ne pas être contraires à l'ordre public de l'État requis ou de nature à révéler un secret commercial, industriel, professionnel** ou un procédé commercial ;
- **ne pas nécessiter pour leur collecte, des efforts particulièrement inhabituels** de la part de l'autorité compétente de l'autre Etat.

Par ailleurs, avant d'adresser une demande de renseignements à une autorité compétente étrangère, les services des Impôts devront vérifier qu'il existe une base légale prévoyant ledit mécanisme, notamment une convention fiscale internationale liant la Côte d'Ivoire à l'Etat auquel la demande sera adressée, qui prévoit l'échange de renseignements à des fins fiscales. La liste des conventions fiscales en vigueur en Côte d'Ivoire ainsi que leur contenu, sont disponibles dans la publication « Conventions fiscales » de la Direction générale des Impôts.

Les services initiateurs des demandes de renseignements doivent également s'assurer que leurs procédures et pratiques administratives internes, sont de nature à garantir la confidentialité des informations qui seront éventuellement obtenues suite à la demande.

- **Champ de la demande**

Le champ de la demande renvoie aux personnes sur lesquelles des renseignements peuvent être demandés, aux natures d'impôts pouvant être concernés par les demandes, aux exercices pouvant être couverts par celles-ci, ainsi qu'aux types de renseignements pouvant être sollicités.

A cet effet, il convient de préciser que ce champ est défini par la disposition conventionnelle servant de base légale à la demande. Il convient donc de s'y référer systématiquement pour chaque demande.

Toutefois, d'une façon générale et sous réserve des stipulations contraires de la convention fiscale utilisée en l'espèce, la norme indique que les demandes internationales de renseignements peuvent concerner toutes les personnes physiques ou morales, immatriculées ou non au fichier des contribuables, qu'elles soient résidentes ou non de l'un des Etats parties à la convention.

Par ailleurs, la demande peut être faite pour l'établissement des impôts de toute nature, perçus pour le compte de l'Etat requérant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou administratives.

Quant aux périodes couvertes, la demande peut porter sur tout exercice fiscal passé y compris ceux déjà prescrits, à condition toutefois que l'Etat

requérant soit en mesure de démontrer que les informations requises sont susceptibles d'aider à établir des impositions non encore prescrites.

Par ailleurs, il est important d'indiquer clairement la période au titre de laquelle les informations sont sollicitées.

Enfin, les demandes peuvent porter sur toutes les catégories d'informations ayant un intérêt fiscal.

Ainsi, elles peuvent notamment viser :

- les renseignements sur la propriété des entreprises et des autres entités (identité des propriétaires légaux, des actionnaires ou associés, des bénéficiaires effectifs, etc.) ;
- les renseignements comptables (états financiers, factures, contrats, etc.) ;
- les renseignements bancaires (identité des titulaires de comptes, relevés de comptes, références de comptes bancaires, etc.) ;
- les déclarations fiscales et autres éléments déclaratifs ou de documentation fiscale produits ou détenus par les contribuables ;
- la résidence fiscale ou l'adresse géographique des contribuables ;
- les contrats commerciaux ; et
- de façon générale, toutes les informations et tous les documents couverts par le droit de communication reconnu à l'Administration fiscale.

II- Procédure de mise en œuvre des demandes de renseignements

Les demandes de renseignements peuvent être initiées par tous les services des Impôts en charge de l'assiette, du contrôle, du recouvrement ou des enquêtes.

Toutefois, elles ne peuvent être transmises aux autorités fiscales étrangères que par les personnes désignées comme autorités compétentes au sein de l'Administration fiscale.

En ce qui concerne l'Administration fiscale ivoirienne, les autorités compétentes en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales sont le Directeur général des Impôts et le Chef de l'Unité d'Echange de Renseignements de la DGI, créée par décision n° 0581/SEPMBPE/DGI/DLCD-SDCFI du 13 février 2019 et logée au sein de la Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation (DLCD).

En pratique, les services d'assiette, de contrôle, de recouvrement et d'enquêtes désireux d'adresser à une autorité compétente étrangère une demande de renseignements, doivent obligatoirement transmettre leur projet de demande à l'Unité d'Echange de Renseignements sous le couvert du Directeur de la Législation, du Contentieux et de la Documentation, selon la procédure décrite dans l'**annexe I** de la présente note.

Les projets de demandes de renseignements doivent être rédigés selon le modèle joint en **annexe II**.

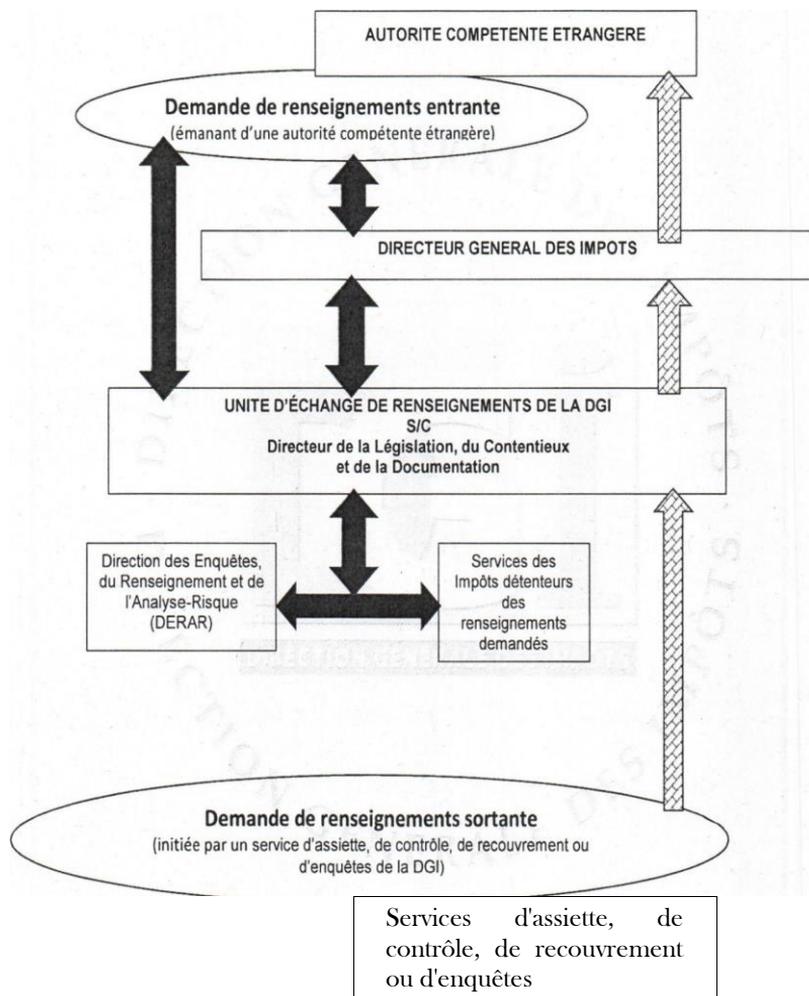
L'Unité d'Echange de Renseignements est chargée d'apporter une assistance aux services qui la sollicitent, pour la rédaction des demandes de renseignements.

Il est précisé que la protection de la confidentialité des informations obtenues dans le cadre du mécanisme d'échange de renseignements constitue un élément déterminant de la norme, dont le non-respect est susceptible de compromettre l'évaluation du cadre de transparence fiscale et de confidentialité de la Côte d'Ivoire, effectuée par plusieurs organismes internationaux de référence.

Par conséquent, les responsables des services concernés sont invités à prendre des mesures strictes pour la protection de la confidentialité des renseignements reçus, notamment au stade de leur transmission et de leur archivage, afin d'éviter leur accès par des personnes non impliquées dans le processus d'échange de renseignements.

Il est également rappelé à toutes fins utiles, qu'aux termes de l'article 20-1° du Livre de Procédures fiscales, les délais de notification et de prescription sont prorogés de six (6) mois lorsqu'au cours d'un contrôle fiscal, une demande de renseignements est adressée à une autorité compétente étrangère. Toutefois, pour que cette prorogation soit effective, le contribuable contrôlé doit être informé de l'envoi d'une demande de renseignements le concernant et de la prorogation subséquente des délais de contrôle, sans qu'il soit nécessaire de lui préciser la nature des informations demandées, ni l'Etat auquel cette demande est adressée.

ANNEXE I :
PROCEDURE DE TRAITEMENT DES DEMANDES
DE RENSEIGNEMENTS ENTRANTES ET D'ENVOI
DES DEMANDES SORTANTES



- Légende :
-  : Demandes de renseignements entrantes (émanant d'une autorité compétente étrangère)
 -  : Demandes de renseignements sortantes (initiées par un service de la DGI).

ANNEXE II :
FORMULAIRE D'ENVOI DES DEMANDES DE
RENSEIGNEMENTS



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

FORMULAIRE D'ENVOI DES DEMANDES DE RENSEIGNEMENTS

1	Fondement juridique (*)	Article..... de.....
2	Personnes concernées en Côte d'Ivoire	Personne morale (Dénomination sociale) (et/ou) Personne physique (Nom et prénoms) Autres informations d'identification (Personnes morales et physiques) Numéro d'identification fiscal Adresse postale Autres adresses (email, Adresse géographique, etc.)
3	Personnes concernées dans la juridiction partenaire (*)	Personne morale (Dénomination sociale) (Et/ou) Personne physique (Nom et prénoms) Autres informations d'identification Numéro d'identification fiscal Adresse postale Autres adresses (email, adresse géographique, etc.)
4	Impôts et/ou périodes concernés par la demande (*)	
5	Description sommaire de la procédure ou du cas(*)	
6	Objet fiscal de la demande de renseignements	Le but de la présente demande de renseignements est de

7	Renseignements et documents demandés (*)	Je vous prie de bien vouloir fournir :
8	Niveau d'urgence	<ul style="list-style-type: none"> ● Elevé, ● Moyen ; ou ● Faible.
9	Nombre et nature des pièces jointes	
10	Personne en charge du dossier au sein de l'Administration fiscale ivoirienne (*)	Nom et prénoms Service Fonction Email Adresse postale : BP V 103 Abidjan Tél : +225 supprimer la parenthèse).....

NB : Les informations marquées d'un astérisque * sont à fournir obligatoirement, les autres étant facultatives.

- Direction générale des Impôts-Abidjan-Plateau
- Cité administrative - Tour E 10^{ème} étage
- BP V 103 Abidjan

- Tél. : 27 20 21 10 90
- Dir : 27 20 22 65 04
- Fax : 27 20 22 87 86

- Email : infodgi@dgi.gov.uv.ci
- Site web : www.dgi.gouv.

PRECISIONS RELATIVES AUX OBLIGATIONS DECLARATIVES ET DOCUMENTAIRES EN MATIERE DE TRANSACTIONS INTERNATIONALES INTRAGROUPES ET DE TRANSPARENCE FISCALE

Note n° 01525/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Dans le but d'assurer la disponibilité du renseignement à des fins fiscales et de renforcer la qualité des contrôles, les annexes fiscales des années 2017 à 2020 ont institué à la charge des contribuables, diverses obligations déclaratives et documentaires.

Celles-ci portent notamment sur la production annuelle de l'état des transactions internationales intragroupes (article 36 du Code général des Impôts), la production de la déclaration dite « pays par pays » (article 36 bis du Code général des Impôts), ainsi que sur la tenue du registre des bénéficiaires effectifs, du registre des actionnaires et des titres nominatifs et du registre des associés, à produire sur demande de l'Administration (articles 49 et 49 bis du Livre de Procédures fiscales).

Ces obligations nouvelles ont été instituées dans le but de mettre à la disposition des services d'assiette, de contrôle et d'enquête, des informations indispensables pour lutter contre l'érosion de la base imposable en Côte d'Ivoire et les transferts indirects de bénéfices vers l'étranger.

En pratique, il est constaté le non-respect de ces obligations par de nombreux assujettis en raison d'une part, de l'absence de contrôle par les services gestionnaires et d'autre part, du silence des textes concernant la forme des documents susvisés et les mentions à y faire figurer.

Afin de corriger cette situation et de permettre aux services de disposer d'informations nécessaires à l'exécution de leurs missions, la présente note rappelle les dispositions relatives à ces obligations déclaratives et documentaires en apportant des précisions sur les modalités de leur mise en œuvre ainsi que sur les règles de leur contrôle par l'Administration fiscale.

I- Rappel des obligations déclaratives et documentaires à la charge des contribuables dans le cadre du contrôle des prix de transfert et de la transparence fiscale

A- Obligations déclaratives

Les obligations déclaratives sont celles au titre desquelles les contribuables sont tenus de produire auprès de l'Administration à une échéance fixée par

la loi et sans demande préalable, diverses déclarations. Il s'agit de l'état des transactions internationales intragroupes (ETII) et de la déclaration « pays par pays ».

- **L'état des transactions internationales intragroupes (ETII)**

Les dispositions du quinzième paragraphe de l'article 36 du Code général des Impôts (CGI), prévoient que les entreprises ivoiriennes qui ont des liens avec des entreprises situées hors du territoire ivoirien et qui réalisent au cours d'un exercice fiscal, des transactions ou opèrent des transferts avec celles-ci, sont tenues de joindre à leurs états financiers annuels, un état récapitulant lesdites opérations.

Cette obligation s'applique à toutes les entreprises établies en Côte d'Ivoire, quels que soient leur forme, leurs activités et leur régime d'imposition, dès lors qu'elles réalisent des opérations avec des entreprises apparentées situées à l'étranger.

Cet état donne une image des relations intragroupes existant entre l'entreprise ivoirienne et des entreprises étrangères, la nature et le montant des flux et des transactions intragroupes réalisées entre cette entreprise et les entreprises apparentées situées à l'étranger, ainsi que le pays de situation de chaque entreprise apparentée avec laquelle l'entreprise ivoirienne a effectué des opérations.

L'état susvisé dont le formulaire est disponible sur le site de la Direction générale des Impôts, permet notamment aux services d'identifier les relations et les transactions réalisées par entreprise, comportant des risques de transferts indirects de bénéfices et d'y accorder une attention particulière.

Il permet également d'identifier les destinations privilégiées des flux de source ivoirienne et de vérifier ainsi l'interposition ou non de territoires à fiscalité privilégiée dans ces transactions. A ce titre, cet état constitue un outil d'analyse-risque à l'usage de l'Administration.

Ne sont soumises à l'obligation de production de cet état, que les entreprises ayant effectivement effectué des transactions internationales intragroupes au cours de l'exercice, quels que soient leur régime et leur chiffre d'affaires.

- **La déclaration « pays par pays »**

L'article 36 bis du CGI met à la charge des sociétés mères ivoiriennes de groupes multinationaux, soumises à l'obligation d'établir des comptes consolidés en application du SYSCOHADA révisé, l'obligation de produire à l'Administration fiscale dans les douze mois suivant la fin de l'exercice fiscal, une déclaration dite « pays par pays », dès lors qu'elles

réalisent au cours de l'exercice précédent celui soumis à déclaration, un chiffre d'affaires consolidé égal ou supérieur à 491 967 750 000 francs CFA (soit 750 millions d'euros).

En pratique, la déclaration pays par pays est à produire par toute société mère ivoirienne d'un groupe multinational, lorsqu'elle a déclaré au cours de l'exercice précédent, un chiffre d'affaires hors taxes consolidé supérieur ou égal au seuil susvisé.

Ainsi, lorsqu'une telle entreprise a réalisé et déclaré au cours d'un exercice fiscal donné (exercice N), un chiffre d'affaires hors taxes consolidé égal ou supérieur au seuil considéré, elle est tenue de produire une déclaration pays par pays portant sur les données de l'exercice suivant (exercice N+1).

En application du paragraphe 4 de l'article 36-bis du Code général des Impôts, la déclaration est à déposer auprès de son service des Impôts de rattachement dans les douze (12) mois suivant la clôture de l'exercice dont les données font l'objet de la déclaration, soit au plus tard le 31 décembre de l'année N+2.

Le tableau suivant donne des exemples relatifs à l'exercice fiscal à considérer pour déterminer l'assujettissement ou non à l'obligation de produire une déclaration pays par pays, à l'exercice dont les données devront être déclarées, ainsi qu'à la date de dépôt de la déclaration pays par pays dans chaque cas.

Exercice d'atteinte du seuil de chiffre d'affaires considéré	Exercice objet de la déclaration	Date limite de dépôt de la déclaration
2022	Données de 2023	31 décembre 2024
2023	Données de 2024	31 décembre 2025
2024	Données de 2025	31 décembre 2026
2025	Données de 2026	31 décembre 2027
2031	Données de 2032	31 décembre 2033

En conséquence de ce qui précède, seules seront assujetties à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays au plus tard le 31 décembre 2024, les sociétés mères ivoiriennes de groupes multinationaux, ayant déclaré un chiffre d'affaires hors taxes consolidé au moins égal à 491 967 750 000 francs, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2022. Leur déclaration pays par pays devra porter sur les données de l'exercice 2023.

Par contre, celles n'ayant atteint ce seuil de chiffre d'affaires qu'au titre de l'exercice 2023, n'auront l'obligation de déposer une déclaration pays par pays que le 31 décembre 2025, relativement aux données de l'exercice 2024.

Sont affranchies de cette obligation, les sociétés mères ivoiriennes qui, bien qu'ayant réalisé un tel chiffre d'affaires, sont elles-mêmes sous le contrôle d'une société déjà soumise à l'obligation de produire une déclaration pays par pays soit en Côte d'Ivoire, soit dans un autre pays où elle est établie.

Le formulaire de déclaration pays par pays, qui donne la répartition du chiffre d'affaires, des bénéfices et des actifs entre les différentes entités du groupe multinational ainsi que leur situation géographique, est disponible sur le site de la Direction générale des Impôts (www.dgi.gouv.ci).

Cette déclaration, qui est destinée à être échangée au plan international avec les pays liés à la Côte d'Ivoire par un accord d'échange de déclarations pays par pays, permet notamment à l'Administration fiscale ivoirienne de connaître la répartition des actifs et des fonctions dans le groupe dont l'entreprise ivoirienne est la société mère.

Cette information permet éventuellement de vérifier que l'allocation des prix à chaque transaction intragroupe ainsi que la répartition des bénéfices, sont conformes aux fonctions, aux actifs détenus et aux risques assumés par chaque entité du groupe. Les informations concernées peuvent aussi faire, en cas de doute, l'objet de demandes de renseignements aux administrations fiscales étrangères concernées, à des fins de confirmation ou de recoupement.

B- Obligations documentaires

Les obligations documentaires sont celles aux termes desquelles les contribuables sont tenus de tenir disponibles et à jour les informations et documents. Ces informations ne sont pas à produire à des échéances fixes, mais seulement en cas de demande de l'Administration. Il s'agit du registre des bénéficiaires effectifs, du registre des actionnaires et des titres nominatifs et du registre des associés.

- **Le registre des bénéficiaires effectifs**

L'article 49 ter du Livre de Procédures fiscales (LPF) met à la charge des sociétés commerciales et civiles, quelles que soient leur forme et leurs activités, l'obligation de tenir à jour, un registre de leurs bénéficiaires effectifs, à présenter à toute réquisition de l'Administration fiscale.

Aux termes des dispositions de cet article, le bénéficiaire effectif d'une personne morale s'entend de la personne physique identifiée comme telle en application des dispositions de la législation nationale relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et des normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et la prolifération des armes de destruction massive édictée par le Groupe d'Action financière (GAFI).

Le registre susmentionné doit être tenu à jour de toutes les modifications intervenant dans la propriété effective de la personne morale, et présenté à toute réquisition de l'Administration.

En pratique, il s'agit de la personne physique qui, en dernier lieu, exerce un contrôle effectif sur la personne morale. Les bénéficiaires effectifs sont identifiés en appliquant les critères suivants :

- la personne physique qui détient directement ou indirectement plus de 25 % des parts sociales, actions ou droits de vote dans la personne morale ou celle qui exerce un pouvoir de contrôle sur les organes d'administration ou de direction de celle-ci, ou à défaut ;
- celle qui, par tout autre moyen, exerce un contrôle effectif sur la personne morale ; ou encore ;
- celle qui occupe la position de dirigeant principal de la personne morale.

L'information sur les bénéficiaires effectifs des personnes morales permet à l'Administration d'identifier les personnes physiques qui, en dernier ressort, tirent profit des opérations réalisées par ces personnes morales et ainsi d'établir des liens entre des entités qui, en apparence, sont indépendantes.

Elle contribue également à mettre en évidence le risque fiscal ressortant de transactions effectuées entre la personne morale et certaines personnes physiques en apparence non liées. Cette information révèle donc la réalité de la propriété économique et effective de la personne morale et permet ainsi de reconstituer aux fins d'imposition, les revenus et le patrimoine de personnes physiques utilisant des entités-écrans.

- **Le registre des actionnaires et des titres nominatifs**

L'obligation de tenue du registre des actionnaires et des titres nominatifs instituée par l'article 49 bis du LPF en application des articles 746-1 et 746-2 de l'Acte uniforme de l'OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (GIE), pèse exclusivement sur les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiées.

En effet, aux termes de l'article 746-1 de l'Acte uniforme précité, le registre des actionnaires et des titres nominatifs doit à minima, indiquer :

- la nature des opérations ou des mouvements affectant la propriété des titres ;
- l'identité précise des anciens ou nouveaux propriétaires ou détenteurs des titres nominatifs émis par la société, suite à une

opération de transfert, de conversion, de nantissement ou de séquestre ;

- la valeur, le nombre et le cas échéant, la catégorie ou les caractéristiques de titres par détenteur ;
- l'état des produits (intérêts, dividendes, etc.) payés en rémunération de ces titres ;
- les numéros et la nature des titres ou actions émis et encore en circulation.

Par conséquent, le registre des titres nominatifs ou des actionnaires dont la tenue est exigée à l'article 49 bis du LPF est celui institué par l'article 746-1 de l'Acte uniforme susvisé.

- **Le registre des associés**

Au regard de l'article 49 bis-2° du LPF, les sociétés commerciales autres que les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiées ainsi que les sociétés civiles, ont l'obligation de tenir à jour un registre de leurs associés.

Ce registre doit notamment mentionner l'identité des titulaires des parts et droits de la société ainsi que la nature, le nombre et le montant de leurs droits. Il joue, en ce qui concerne les personnes morales autres que les sociétés anonymes et les sociétés par actions simplifiées, le même rôle que le registre des actionnaires et des titres nominatifs.

Il est rappelé que les trois registres susvisés (registre des bénéficiaires effectifs, registre des actionnaires et des titres nominatifs et registre des associés) ne sont pas à déposer systématiquement auprès des services des Impôts à des échéances précises, mais plutôt à tenir disponibles par l'assujetti, qui devra les présenter à l'Administration, en cas de demande expresse.

C- Format des registres

- **Les registres des titres nominatifs, des actionnaires ou des associés, institués par l'article 49 bis du LPF**

L'article 49 bis du LPF n'impose pas de formulaire particulier pour la tenue des registres ci-dessus, de sorte que les assujettis restent libres de les tenir selon la forme qui leur convient.

Toutefois, il importe de rappeler qu'aux termes de la réforme de l'Acte uniforme de l'OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du GIE en son nouvel article 744-1 intervenue en août 2014, les titres nominatifs,

actions, parts et valeurs mobilières des sociétés commerciales, sont désormais dématérialisés.

Par conséquent, les assujettis à l'obligation de tenue du registre des titres nominatifs des actionnaires ou des associés, ont la possibilité de produire lesdits registres à l'Administration, sous format dématérialisé ou sous format papier selon leur convenance, ou encore sous ces deux formats simultanément.

A cet effet, il convient de préciser que des registres des titres nominatifs, des actionnaires ou des associés comportant des rubriques complètes sont disponibles auprès de certains imprimeurs et ordres professionnels, notamment la Chambre nationale des Conseils juridiques (CNCJ) et d'autres professionnels de ces ordres. Les contribuables assujettis ont la possibilité d'utiliser de tels registres.

Par ailleurs, d'autres registres mis à la disposition du public par les personnes susvisées, sont conçus en un seul bloc ou classeur comprenant à la fois un registre des titres nominatifs, un registre des actionnaires et un registre des associés.

De tels registres sont parfaitement valables et peuvent faire foi, pourvu qu'ils contiennent toutes les informations imposées par l'Acte uniforme susvisé et permettent d'identifier clairement les associés de la personne morale ainsi que les titulaires des titres nominatifs et des actions.

- **Le registre des bénéficiaires effectifs**

Des formulaires administratifs individuels d'identification des bénéficiaires effectifs, qui constituent les feuillets du registre des bénéficiaires effectifs des personnes morales, sont disponibles sur le site internet de la Direction générale des Impôts dans l'application « e-impots ». Ils permettent notamment aux personnes morales d'identifier leurs bénéficiaires effectifs, de préciser les modalités leur conférant cette qualité (détenion de parts, contrôle des organes dirigeants, exercice de la position de dirigeant principal, etc.) et d'enregistrer toutes les modifications intervenant dans la propriété effective.

Ainsi, le registre des bénéficiaires effectifs à tenir par les sociétés commerciales, les sociétés civiles et les associations et à présenter à toute réquisition de l'Administration fiscale, est constitué par l'ensemble des formulaires individuels d'identification des bénéficiaires effectifs servis par la personne morale.

Toutefois, à l'instar des registres précédents, le registre des bénéficiaires effectifs prévu à l'article 49 ter du LPF, peut également être tenu sous format dématérialisé ou sous format papier à la convenance de l'assujetti.

Il est à préciser que pour la tenue de ce registre, le formulaire individuel d'identification du bénéficiaire effectif disponible sur le site internet de la Direction générale des Impôts pourra être utilisé. Dans ce cas, le registre sera constitué de la compilation des différents formulaires individuels remplis par bénéficiaire effectif identifié.

Toutefois, les assujettis ont également la possibilité d'utiliser les registres des bénéficiaires effectifs disponibles auprès des imprimeurs ou des membres des professions libérales, dès lors que ces registres comportent a minima les mentions figurant sur le formulaire administratif d'identification des bénéficiaires effectifs susvisé.

II- Contrôle et sanctions des obligations déclaratives et documentaires

• En ce qui concerne le contrôle

Les obligations déclaratives et documentaires susvisées sont instituées afin de permettre à l'Administration de disposer d'informations nécessaires à l'analyse-risque.

Ainsi, en vue d'emmener les contribuables assujettis aux obligations déclaratives et documentaires susvisées à s'y conformer et éventuellement de mettre en œuvre les sanctions fiscales prévues en cas de non-respect de ces obligations, les services sont invités à procéder de façon systématique au contrôle du respect par les assujettis, desdites obligations.

Un état des actions engagées pour contrôler le respect de ces obligations et préciser également les montants des amendes notifiées ainsi que les montants recouvrés par type d'obligation, doit être établi mensuellement par chaque service.

Concernant les obligations documentaires (registres), les services d'assiette, du contrôle et des enquêtes, sont invités à vérifier systématiquement la tenue et la mise à jour des registres susmentionnés par les assujettis relevant de leur gestion ou faisant l'objet de contrôle ou d'enquête. Les amendes légalement prévues doivent, elles aussi, être systématiquement appliquées en cas de défaillance du contribuable.

A cet effet, lesdits services sont autorisés depuis le 1^{er} avril 2021, à procéder au contrôle systématique de la tenue de ces registres par les assujettis et à appliquer rigoureusement les amendes légales prévues, en cas de manquements à ces obligations.

• En ce qui concerne les sanctions

Les sanctions visent aussi bien les obligations déclaratives que documentaires.

➤ **Obligations déclaratives**

- ***Etat des transactions internationales intragroupes***

Aux termes du paragraphe 16 de l'article 36 du Code général des Impôts, la non-production de l'état des transactions internationales intragroupes (ETII) ou la production d'un état incomplet, est sanctionnée par le rejet comme charges déductibles, des sommes payées au titre des opérations réalisées avec les entreprises associées et par une amende de 3 000 000 de francs.

L'amende de 3 000 000 de francs est majorée de 100 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.

- ***Déclaration pays par pays***

Le paragraphe 5 de l'article 36 bis du CGI dispose quant à lui, que le défaut de production de la déclaration pays par pays est puni d'une amende de 5 000 000 de francs. Le paragraphe 6 du même article précise que la production d'une déclaration incomplète ou comportant des erreurs est sanctionnée par une amende de 2 000 000 de francs par erreur ou omission. Ces amendes sont applicables, sans préjudice des autres sanctions prévues par la loi.

➤ **Obligations documentaires**

Registres des bénéficiaires effectifs, des actionnaires, des titres nominatifs et des associés

Aux termes de l'article 170 quinquiés du Livre de Procédures fiscales, la non-production du registre des bénéficiaires effectifs, du registre des actionnaires et des titres nominatifs et du registre des associés en cas de demande de l'Administration, est sanctionnée par une amende de 5 000 000 de francs, majorée de 500 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.

La présentation de registres comportant des omissions ou erreurs, est quant à elle, punie d'une amende de 500 000 francs par omission ou erreur relevée.

PRECISIONS PORTANT SUR LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE PROCEDURES D'OFFICE

Note n° 01533/MBPE/DGI-DLCD du 4 Mai 2022

Les dispositions du Livre de Procédures fiscales (LPF) instituent des procédures d'imposition d'office lorsque du fait du contribuable,

l'Administration n'a pu disposer d'éléments suffisants pour établir de façon précise l'impôt dû par celui-ci.

Il s'agit de la taxation d'office (article 27 LPF), de l'évaluation d'office (article 29 LPF) et de la rectification d'office (article 30 LPF).

La présente note apporte des précisions sur les règles applicables lorsque ces procédures sont mises en œuvre par l'Administration.

I- Conditions d'utilisation des procédures d'office

Les procédures d'office, au nombre de trois (3), visent à mettre d'office à la charge du contribuable des impositions considérées comme éludées, lorsque l'Administration n'a pas été en mesure d'évaluer de façon précise les droits réellement dus, du fait dudit contribuable ou d'un tiers agissant pour son compte ou dans son intérêt.

La mise en œuvre de ces procédures est indépendante du type de contrôle engagé par l'Administration (contrôle sur place ou contrôle sur pièces), mais dépend uniquement de la nature et des caractéristiques des irrégularités identifiées lors de la mise en œuvre des contrôles fiscaux.

Dans ce sens, un contrôle fiscal engagé sur la base de la procédure contradictoire peut valablement aboutir à des impositions d'office, si les conditions de constatation de telles impositions sont réunies.

Les conditions de mise en œuvre des procédures d'office sont les suivantes.

A - La taxation d'office

La taxation d'office est une procédure dont la mise en œuvre relève de la compétence des services chargés de l'assiette et du contrôle de l'impôt. Elle est appliquée en cas de :

- défaut de souscription ou de production par les contribuables dans les délais légaux, des déclarations d'impôts, des documents prévus aux articles 35 et 36 du Code général des Impôts ;
- défaut de réponses aux demandes de justifications de l'Administration fiscale (article 27 du LPF).

B - L'évaluation d'office

L'évaluation d'office est prévue par l'article 29 du Livre de Procédures fiscales. Elle est mise en œuvre en cas d'opposition aux opérations de contrôle, du fait du contribuable lui-même ou de tiers agissant pour son compte ou dans son intérêt.

C - La rectification d'office

La rectification d'office est prévue à l'article 30 du Livre de Procédures fiscales. Elle sanctionne :

- le défaut de tenue ou de présentation de comptabilité, de supports comptables ou de tout autre document dont la tenue est obligatoire par le contribuable ;
- les erreurs, omissions ou inexactitudes graves ou répétées dans la comptabilisation des opérations effectuées ;
- l'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- la tenue de comptabilité parallèle ;
- l'existence d'erreurs matérielles dans les déclarations non régularisées dix (10) jours après une relance de l'Administration.

II- Règles de mise en œuvre

A - En matière de taxation d'office

Lorsqu'une procédure de taxation d'office est mise en œuvre, l'Administration fixe de façon unilatérale les bases d'imposition, et les sommes notifiées sont immédiatement exigibles.

Le contribuable a toutefois la possibilité de contester les impositions mises à sa charge dans le cadre d'une procédure contentieuse. Dans ce cas, il lui incombe de faire la preuve du caractère exagéré des impositions.

B - En matière d'évaluation d'office

Lorsqu'un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers agissant pour son compte ou dans son intérêt, les bases imposables sont évaluées d'office dans le cadre de ce contrôle, et les impositions qui en découlent sont directement mises à la charge du contribuable par une notification d'évaluation d'office. Ces impositions sont immédiatement exigibles.

Il est rappelé aux services qu'aux fins de justification de l'usage de cette procédure, les cas d'empêchement à contrôle, doivent impérativement être constatés par un procès-verbal ou tout autre acte du service.

C - En matière de rectification d'office

Hormis les cas d'erreurs matérielles non régularisées dans les déclarations fiscales 10 jours après une relance de l'Administration, la procédure de

rectification d'office ne peut être mise en œuvre que dans le cadre d'un contrôle de comptabilité.

La procédure de rectification d'office est conditionnée par les étapes suivantes :

- le constat par le service de contrôle de l'existence d'une des situations prévues par les alinéas 1 à 4 de l'article 30 du LPF, justifiant l'usage de cette procédure, à savoir en cas d'erreurs, omissions ou inexactitudes graves ou répétées dans la comptabilisation des opérations, d'absence de pièces comptables justificatives, de tenue de comptabilité parallèle, de défaut de présentation de la comptabilité, de documents comptables, de livres et registres, et de tous autres documents que les contribuables sont astreints de tenir ;
- le rejet de la comptabilité ou des éléments de la comptabilité jugés non probants ;
- la reconstitution et la réévaluation des bases d'imposition liées à la comptabilité rejetée.

Ainsi, pour que le recours à la procédure de rectification d'office soit valable, les éléments définis ci-dessus doivent être expressément mentionnés dans la notification de rectification d'office adressée au contribuable.

Il est précisé que les éléments ayant justifié le rejet de la comptabilité dans le cadre d'une procédure de rectification d'office, ne peuvent plus servir de base pour fonder des redressements concernant d'autres natures d'impôts, dans la mesure où ils ont été considérés comme non-probants par l'Administration.

Enfin, en matière de procédure de rectification d'office, les impositions déterminées d'office sont mises à la charge du contribuable à travers une notification et sont immédiatement exigibles.

III- Détermination des bases taxables en matière d'imposition d'office

A- En matière de taxation d'office

L'article 31 du LPF indique qu'en matière de procédure d'office, les bases ayant servi à la détermination des impositions doivent être obligatoirement notifiées au contribuable.

Au regard du nombre important de contentieux que l'application de cette disposition entraîne, du fait des difficultés des contribuables à prouver le caractère exagéré des sommes mises d'office à leur charge, les services sont

invités à procéder de la manière suivante, pour déterminer les bases et les impositions à notifier d'office :

- se référer en priorité aux chiffres ressortant des déclarations précédentes ;
- si l'entreprise n'a pas effectué de déclarations au titre de l'exercice en cours, déterminer la moyenne ressortant des déclarations de l'exercice précédent en ce qui concerne les impôts payés mensuellement ;
- si l'entreprise n'a jamais effectué de déclaration ou si la dernière déclaration remonte à plus d'une année, recourir aux recoupements disponibles ou, à défaut, procéder par comparaison avec les entreprises similaires.

En matière d'impôt foncier particulièrement, il convient de retenir le montant du loyer le plus élevé au cours des trois (3) dernières années précédant la taxation d'office si le contribuable dispose de déclarations foncières et à défaut, de procéder par voie de comparaison sur le fondement de l'article 153 du Code général des Impôts.

Toutefois, lorsque le service dispose d'éléments permettant de remettre en cause la sincérité des déclarations susvisées, il n'est pas tenu d'observer cette démarche et peut déterminer le montant des impositions à notifier d'office, en s'appuyant sur tout élément ou critère qui lui semble pertinent.

Les pénalités doivent être déterminées et appliquées aux droits simples conformément aux dispositions des articles 161 et 163 du Livre de Procédures fiscales.

Il est précisé que le système fiscal ivoirien étant déclaratif, le paiement d'une imposition d'office ne dispense pas le contribuable de la production des documents et déclarations exigés par la loi, notamment les états financiers de synthèse et les autres livres et documents dont le défaut de production a été sanctionné.

B- En matière de rectification et d'évaluation d'office

L'Administration peut, pour la détermination des impositions suivant les procédures de rectification et d'évaluation d'office, recourir à :

- la comparaison de l'entreprise contrôlée avec des entreprises similaires si elle dispose d'éléments suffisants ;
- des recoupements en mettant en œuvre les moyens d'investigation prévus notamment à l'article 32 du LPF.

Le contribuable ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition mise à sa charge que par la voie contentieuse et à condition d'apporter la preuve de son exagération.

