

Abidjan, le 08 JUL 2024

Le Directeur Général

N° **039** /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE

---000---

Destinataires : Tous services

Objet : Régime fiscal du groupement d'intérêt économique

Le groupement d'intérêt économique (GIE) est prévu par les dispositions des articles 869 et suivants 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.

Doté de la personnalité morale et de la capacité juridique, le groupement d'intérêt économique 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 25 000 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 25 000 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.



3



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.

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 25 000 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.

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

