

Abidjan, le 08 JUL 2024

Le Directeur Général

N° **046** /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE

----000----

Destinataires : Tous services

Objet : Régime fiscal des redevances et rémunérations de prestations de services versées à l'étranger

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 :

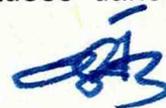
- l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (article 92 du Code général des Impôts) ;
- l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (article 196 du Code général des Impôts) ;
- la taxe sur la valeur ajoutée (article 442 du Code général des Impôts).

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 les limites d'une proportion du chiffre d'affaires et des frais généraux de l'entreprise débitrice, 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 bénéfices 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 $25\ \% \times 80\ \% = 20\ \%$ 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.

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 ;
- Emirats arabes unis (EAU).

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 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



	<p>Tunisie UEMOA CEDEAO Emirats Arabes Unis</p>
<p>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.</p>	<p>Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA CEDEAO Emirats Arabes Unis</p>
<p>Rémunérations relatives à l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement agricole, industriel, commercial ou scientifique.</p>	<p>Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA CEDEAO</p>
<p>Rémunérations relatives à l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise.</p>	<p>Emirats Arabes Unis</p>
<p>Rémunérations relatives aux informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique.</p>	<p>Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège</p>



	Portugal Royaume-Uni/Irlande du Nord Suisse Tunisie UEMOA CEDEAO
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 concédées 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 bénéfices 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 privées 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 :

$$\left(\frac{18}{100 - 18} \times 100 \right)$$

- 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 le chiffre d'affaires

3.1- 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 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 de la taxe exigible.

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 simplifiée de la taxe exigible. La déclaration simplifiée et le paiement de la taxe sont effectués chaque trimestre par voie électronique en ligne sur le portail e-impots de la Direction générale des Impôts.

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.

3.2- Taxe sur les opérations bancaires

Pour 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, en application des dispositions de l'article 396 du Code général des Impôts, le lieu d'imposition se situe 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 ou à défaut, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

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 les 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.

NB : Il convient de rappeler que l'existence d'une convention fiscale ne fait pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 38 du Code général des Impôts.

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



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

