

Abidjan, le 08 JUL. 2024

Le Directeur Général

N° 055 /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE

----000----

Destinataires : Tous services

Objet : Précisions relatives aux obligations déclaratives et documentaires en matière de transactions internationales intragroupes et de transparence fiscale

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 ainsi que l'annexe fiscale 2024 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), la tenue du registre des bénéficiaires effectifs, du registre des actionnaires et des titres nominatifs, du registre des associés, du fichier principal et du fichier local, à produire sur demande de l'Administration (articles 36 ter du Code général des Impôts, 49 bis et 49 ter 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 nombre 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 récapitulatif 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 d'imposition 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 soumis à déclaration, une déclaration dite « pays par pays », dès lors qu'elles réalisent au cours de l'exercice précédant celui soumis à déclaration, un chiffre d'affaires consolidé égal ou supérieur à 491 967 750 000 francs CFA (soit 750 millions d'euros). Ce seuil de chiffre d'affaires a été ramené à 250 000 000 000 de francs par l'article 14 de l'annexe fiscale 2024.

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 requis, 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
2024	Données de 2025	31 décembre 2026
2025	Données de 2026	31 décembre 2027
2026	Données de 2027	31 décembre 2028
2027	Données de 2028	31 décembre 2029
2032	Données de 2033	31 décembre 2034

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 2026, les sociétés mères ivoiriennes de groupes multinationaux, ayant déclaré un chiffre d'affaires hors taxes consolidé au moins égal à 250 000 000 000 de francs, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2024. Leur déclaration pays par pays devra porter sur les données de l'exercice 2025.

Par contre, celles n'ayant atteint ce seuil de chiffre d'affaires qu'au titre de l'exercice 2025, n'auront l'obligation de déposer une déclaration pays par pays que le 31 décembre 2027, relativement aux données de l'exercice 2026.



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 internet 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, du registre des associés, du fichier local et du fichier principal.

• 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.

Exceptionnellement, si après avoir épuisé tous les moyens possibles d'identification du bénéficiaire effectif, aucune personne physique visée aux alinéas a) ou b) ci-dessus n'est identifiée, les personnes physiques qui occupent la position de dirigeant principal de la personne morale sont identifiées comme les bénéficiaires effectifs de celle-ci.

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 des 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 a 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 actionnaires ou 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.

- **Le fichier principal et le fichier local**

Aux termes des dispositions de l'article 36 ter du CGI, les entreprises ivoiriennes relevant de la Direction des grandes Entreprises ou de la Direction des moyennes Entreprises, sont tenues de constituer et de produire à l'Administration fiscale sur demande, lors des opérations de contrôle, un ensemble de documents et d'informations appelé « fichier principal » et « fichier local ».

Il s'agit des entreprises ivoiriennes qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire et qui réalisent un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises supérieur à 500 millions de francs.

- **Le fichier principal**

Le fichier principal est un document ou un ensemble de documents dont le contenu permet d'avoir une vue globale des activités du groupe multinational, de la politique générale du groupe en matière de prix de transfert ainsi que la répartition des bénéfices dudit groupe au niveau mondial.

Les informations à faire figurer dans le fichier principal sont réparties en cinq catégories, à savoir :

- la structure organisationnelle du groupe ;
- la description du ou des domaines d'activités du groupe ;



- les actifs incorporels du groupe ;
- les activités financières interentreprises menées par le groupe ;
- la situation financière et fiscale du groupe multinational.

Les entreprises doivent en principe présenter les informations du fichier principal pour le groupe multinational dans son ensemble. Toutefois, elles sont autorisées à les structurer par secteur d'activité en cas de besoin (par exemple lorsque la structure du groupe multinational est telle que certains secteurs d'activité fonctionnent de manière indépendante).

➤ Le fichier local

Le fichier local présente des informations précises et spécifiques concernant l'entreprise ivoirienne de groupe faisant l'objet de la vérification de comptabilité ainsi que sur les transactions internationales intragroupes réalisées par cette entreprise.

Ce fichier doit comporter des informations détaillées sur les transactions réalisées par cette entreprise avec les entités étrangères associées. Les informations du fichier local sont donc plus précises que celles du fichier principal, qu'elles viennent compléter.

Les renseignements du fichier local peuvent être regroupés en trois catégories à savoir :

- les informations sur l'entité ivoirienne contrôlée ;
- les informations relatives aux transactions internationales intragroupes réalisées par cette entité ;
- les informations financières sur l'entité ivoirienne.

Il est rappelé que les trois registres et les deux fichiers susvisés (registre des bénéficiaires effectifs, registre des actionnaires et des titres nominatifs, registre des associés, fichier principal et fichier local) 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 Livre de Procédures fiscales (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.

• 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.

Ils permettent notamment aux personnes morales d'identifier leurs bénéficiaires effectifs, de préciser les modalités leur conférant cette qualité (détention 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.

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.

• Le fichier local et le fichier principal

Aux termes des dispositions de l'article 36 ter du CGI, le fichier principal et le fichier local doivent être tenus et produits sous forme de support papier et/ou dématérialisée. Il est précisé que ces fichiers doivent être préparés à l'avance de sorte à être présentés à l'Administration dès la première réquisition.



Toutefois, la forme dématérialisée est à privilégier chaque fois que cela est possible. Les documents électroniques doivent être communiqués dans un format permettant leur lecture et leur exploitation par l'Administration.

La documentation doit être obligatoirement préparée et présentée en langue française. L'Administration a le droit d'exiger que des documents originaux rédigés dans une langue autre que le français, fassent l'objet d'une traduction certifiée en français avant leur remise.

En outre, les tables de données contenues dans cette documentation sont à présenter dans un format électronique de nature à permettre à l'Administration d'effectuer la vérification des calculs réalisés par l'entreprise, tris, classements ainsi que tout type de calculs.

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 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 recouverts par type d'obligation, doit être établi mensuellement par chaque service.

Concernant les registres susvisés, les services d'assiette, de contrôle et des enquêtes, sont invités à vérifier systématiquement leur tenue et leur mise à jour 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.

En ce qui concerne le cas spécifique du fichier principal et du fichier local, l'Administration fiscale dispose du droit, lors des opérations de contrôle sur place, de réclamer à tout moment, tout ou partie des informations devant figurer dans lesdits fichiers. L'entreprise vérifiée est tenue de présenter sans délai les informations requises à la demande de l'Administration.

Lorsque l'entreprise ne produit pas la documentation requise ou lorsqu'elle produit une documentation partielle, l'Administration lui adresse une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, adressée par lettre avec



décharge, mentionnant les documents ou les compléments attendus ainsi que les délais dans lesquels ces informations devront être produites.

La documentation est considérée comme complète lorsqu'elle permet à l'Administration d'évaluer la politique de prix de transfert de l'entreprise dans son ensemble. Elle doit être suffisamment précise pour permettre à l'Administration d'apprécier si la politique de prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise est conforme au principe de pleine concurrence et aux standards internationaux admis en la matière.

Une documentation pourra être considérée comme partielle lorsque l'entreprise ne fournit pas l'ensemble des documents visés par le dispositif ou lorsque la documentation produite fait référence à des principes très généraux ("respect du principe de pleine concurrence", "recours aux méthodes reconnues par l'OCDE", etc.), sans prouver leur application à l'entreprise.

Une documentation comportant des documents en langue autre que le français, ne permettant pas son exploitation efficiente par l'Administration, pourra être considérée comme incomplète.

- **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 5 000 000 de francs.

L'amende de 5 000 000 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 des dispositions de l'article 170 quinquies 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.

- Fichier principal et fichier local

L'article 66 ter du LPF prévoit que lorsque l'entreprise ne produit pas la documentation prévue ou produit une documentation partielle à la demande des agents de l'Administration lors d'une vérification de comptabilité, celle-ci a la possibilité de lui adresser une mise en demeure lui accordant 30 jours supplémentaires pour produire les informations requises.

En cas d'absence de réponse satisfaisante du contribuable dans ce délai, celui-ci s'expose à une amende égale à 0,5 % du montant des transactions concernées sans que ladite amende ne puisse être inférieure à 10 000 000 de francs.

Cette amende s'applique sans préjudice des autres sanctions fiscales encourues par le contribuable en application des dispositions légales.

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

