REPUBLIQUE DE COTE D'IVOIRE
Union - Discipline - Travail

2018

DOCTRINE FISCALE

NOTES DE SERVICE DE PORTEE GENERALE

ANALYSES D'ANNEXES FISCALES

Secrétariat d'Etat auprès du Premier Ministre,
chargé du Budget
et du Portefeuille de l'Etat

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

REPUBLIQUE DE COTE D'IVOIRE
SECRETARIAT D'ETAT AUPRES DU PREMIER MINISTRE,
CHARGE DU BUDGET
ET DU PORTEFEUILLE DE L'ETAT

Doctrine fiscale
Notes de service de portée générale
Analyses d'annexes fiscales

2018

Les Publications de la DGI
Direction générale des Impôts,
Secrétariat d'Etat auprès du Premier Ministre,
chargé du Budget et du Portefeuille de l'Etat
République de Côte d'Ivoire.
Numéro d'éditeur : 7112
ISBN 979-10-90865-10-5
Imprimé au Canada
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 deuxième fois en janvier 2011, couvrant la période 2003 à 2011.

Cette deuxième 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.

J'accueille avec une grande satisfaction la troisième 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.

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 est d'établir l'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 du dispositif fiscal national.

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 Secrétaire d'Etat auprès du Premier Ministre,
Chargé du Budget et du Portefeuille de l'Etat
Moussa SANOGO

AVERTISSEMENT

La présente doctrine administrative porte sur les dispositions fiscales applicables au 19 février 2018. Elle intègre les éléments de l'annexe fiscale pour l'année 2018 et de l'ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018.

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.

Ce document comprend deux parties. La première porte sur les notes de service de portée générale et la seconde comporte quelques analyses et commentaires des annexes fiscales aux lois de finances ou aux ordonnances portant budget de l'Etat.

La doctrine qui y est contenue n'est pas la suite de celle présentée dans les deux 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 2011 à 2018 qui conservent cependant leur validité sous réserve des modifications législatives, réglementaires ou doctrinales intervenues.

OUATTARA Sié Abou
Directeur général des Impôts

TABLE DES MATIERES

Notes de service de portée générale

Titre premier
Impôts directs

Chapitre premier
IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

REGLES DE TERRITORIALITE EN MATIERE D'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX **61**

1. En droit interne 61
1.1 L'existence d'un établissement autonome 62
1.2 Les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent dépendant 62
1.3 Les opérations formant un cycle commercial complet 62
2. En présence d'une convention fiscale 63
2.1 Les situations caractéristiques de l'établissement stable 63
2.2 Les situations non caractéristiques d'établissements stables 64

PRECISIONS RELATIVES AU CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE 108 DU CODE GENERAL DES IMPOTS PORTANT SUR LA DECLARATION DES COMMISSIONS, COURTAGES, HONORAIRES, RISTOUNES, DROITS D'AUTEUR, REMUNERATIONS D'ASSOCIES ET PARTS DE BENEFICES **64**

1. Personnes tenues de souscrire la déclaration 65
2. Sommes à déclarer 65
2.1 Sommes à déclarer visées par l'article 108-1° du Code général des Impôts 65
2.2 Sommes à déclarer visées par l'article 108-2° du Code général des Impôts 67
3. Cadre de versement des rémunérations 67
4. Mode de paiement des sommes 67
5. Montant des versements à prendre en compte 67
6. Sanctions 68

CLOTURE DES EXERCICES COMPTABLES, DEPOT DES ETATS FINANCIERS, DECLARATION DE RESULTAT ET MODALITES DE PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LES BIC **68**

I. Dates de clôture des exercices comptables 69
II. Dates de dépôt des états financiers et de déclaration de résultats 69
III. Modalités de paiement de l'impôt sur les BIC 70

CRITERES D'ASSUJETISSEMENT A L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET A L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX **70**

1. Nature des activités et revenus imposables 70
1.1 Activités et revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 70
1.2 Activités et revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux 71
1.2.1 Les bénéfices des professions libérales et des titulaires de charges et offices n'ayant pas la qualité de commerçant 71
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 71
1.2.3 Les revenus réalisés par les non-résidents 71
2. Critères d'imposition 72
2-1-Notion de chiffre d'affaires 72
2-2-Harmonisation des seuils de chiffre d'affaires par segmentation 72
2-3-Option pour l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux 72
3. Incidence des conditions d'exercice de la profession sur la nature de l'impôt sur les bénéfices à acquitter 73
3.1 Professions exercées concurremment au sein d'une entreprise 73
3.2 Moyens d'exploitation mis en œuvre 73

REGIME FISCAL DES RECETTES PROVENANT DE LA VENTE A L'EXPORTATION DES BIENS PLACES SOUS UN REGIME DOUANIER **73**

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 **74**

PRECISIONS RELATIVES A LA DEDUCTION DES FRAIS D'ASSITANCE TECHNIQUE **75**

I – Le chiffre d'affaires et les frais généraux de référence 75
II – Les modalités de détermination des frais d'assistance technique déductibles 75

AMORTISSEMENTS DIFFERES **77**

1. Appréciation du caractère déficitaire de l'exercice 78

2. Montant maximum des amortissements réputés différés 78
3. Imputation des amortissements réputés différés sur les exercices suivants 78

MODALITES D'APPLICATION DU REGIME DE REDUCTION DE L'IMPOT SUR LES BIC ET BA EN COTE D'IVOIRE, PREVU PAR L'ARTICLE 110 DU CODE GENERAL DES IMPOTS 79

I- Procédure de la demande de réduction 80
A- Documents à fournir 80
B- Forme et délai de dépôt du dossier 80
II- Modalités d'imputation de la réduction d'impôt sur les BIC/BA 80

PRECISIONS RELATIVES A L'EXONERATION PARTIELLE D'IMPOT SUR LES BENEFICES DES ADHERENTS DES CENTRES DE GESTION AGREES 82

Chapitre 2
IMPOT SUR LES BENEFICES 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 83

PRECISIONS RELATIVES A LA BASE IMPOSABLE DES RETENUES A LA SOURCE AU TITRE DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES NON COMMERCIAUX 83

Chapitre 3
IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS, SALAIRES, PENSIONS ET RENTES VIAGERES

TRAITEMENT FISCAL DES FRAIS DE TRANSPORT POUR CONGES ANNUELS 85

1. Cas des salariés bénéficiant d'un contrat d'expatrié 85
2. Cas des salariés ne bénéficiant pas d'un contrat d'expatrié 85

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 87
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

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION D'EXPATRIE AU REGARD DES CONTRIBUTIONS DES EMPLOYEURS 89

1. Critères de qualification 89
1.1 Critère tenant au contrat de travail 89
1.2 Critère tenant à la nationalité et aux conditions de rémunération 89
2. Cas particuliers 89
2.1 Personnel binational 89
2.2 Administrateurs de sociétés ivoiriennes de nationalité étrangère 90

NOTION ET REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE 90

1. Définition et principe d'imposition des avantages en nature 90
1.1 Définition 90
1.2 Principe d'imposition 90
1.3 Exemples d'avantages en nature 91
2. Mode d'évaluation 92
2.1 Evaluation forfaitaire 92
2.2 Evaluation selon la valeur réelle 92

REGIME FISCAL DES INDEMNITES DE DEPART 93

1. Notion 93
2. Imposition des indemnités de départ 93
2.1 Au regard des impôts à la charge du salarié 93
2.1.1 Indemnités imposables 94
2.1.2 Indemnités non imposables 94
2.1.3 Règles d'imposition de l'indemnité de départ 94
2.2 Au niveau de l'employeur 95

Chapitre 4
IMPOTS FONCIERS ET PRELEVEMENTS ASSIMILES

CRITERES DE DETERMINATION DE LA RESIDENCE SECONDAIRE 96

REGLES D'IMPOSITION DES IMMEUBLES SOUS BAIL EMPHYTEOTIQUE AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER 97

I- Personne imposable en cas de bail emphytéotique 97
II-Base d'imposition 97
1- Principe de détermination de la base imposable en matière d'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties 97

2- Cas des terrains sous bail emphytéotique ayant fait l'objet de constructions par l'emphytéote 97
3- Cas des terrains nus affectés à un usage commercial ou industriel sous bail emphytéotique 98
4-Sort de la redevance acquittée par l'emphytéote 98

PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE DES STATIONS-SERVICE AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER ET DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES 99

PRECISIONS RELATIVES A L'APPLICATION DE LA TAXE DE VOIRIE, D'HYGYENE ET D'ASSAINISSEMENT AUX PERSONNES PHYSIQUES ET MORALES EXONEREES D'IMPOT FONCIER 99

PRECISIONS RELATIVES AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 10 DE L'ANNEXE FISCALE 2016 PORTANT REDUCTION DES TAUX DE L'IMPOT FONCIER 99

A- Personnes concernées 100
B-Taux applicables 100
C- Immeubles concernés 100

PRECISIONS RELATIVES A L'ARTICLE 151-7 DU CODE GENERAL DES IMPOTS PORTANT EXEMPTION D'IMPOT FONCIER SUR DES IMMEUBLES SERVANT AUX EXPLOITATIONS AGRICOLES POUR LOGER LES ANIMAUX ET SERRER LES RECOLTES 101

Chapitre 5
IMPOT SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS

APPLICATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES CREANCES AUX INTERETS SERVIS AUX ASSURES PAR LES COMPAGNIES D'ASSURANCE-VIE 102

Chapitre 6
CONTRIBUTION DES PATENTES

NOTION D'ETABLISSEMENT EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES 103

REGIME GENERAL DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES 103

1. Critères d'imposition des biens à la contribution des patentes 103
1.1 Affectation du bien à l'exercice de la profession 104
1.2 Imposition des biens à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties 104
1.2.1 Constructions 104

1.2.2 Terrains non cultivés employés à un usage commercial ou industriel 105
2. Personnes et activités imposables 105
2.1 Personnes imposables 105
2.2 Activités imposables 106
3. Détermination de la valeur locative 107
3.1 Référence au bail 107
3.2 Méthode de comparaison 107
3.3 Voie d'appréciation directe 107
3.3.1 Cas des usines 108
3.3.2 Cas des entreprises commerciales et des prestataires de services 108
3.3.3 Cas des établissements hôteliers 108

TRAITEMENT FISCAL DES ENTREPOTS AU REGARD DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES 109

PRECISIONS RELATIVES A LA PATENTE D'ACHETEURS DE PRODUITS LOCAUX 109

PRECISIONS RELATIVES A LA DETERMINATION DU DROIT SUR LA VALEUR LOCATIVE DES ENTREPRISES EXERCANT DANS LE MEME LOCAL DES ACTIVITES EXEMPTEES ET DES ACTIVITES IMPOSABLES A LA CONTRIBUTION DES PATENTES 110

PRECISIONS RELATIVES AUX MODALITES D'IMPOSITION DES CLOISONS A LA CONTRIBUTION DES PATENTES ET A L'IMPOT FONCIER 111

PRECISIONS RELATIVES A LA CONTRIBUTION DES PATENTES DES ENTREPRISES DE TRANSPORT PUBLIC 112

PRECISIONS RELATIVES A L'IMPOSITION DES VEHICULES AFFECTES AU TRANSPORT DU PERSONNEL, DES ELEVES OU DES CLIENTS D'HOTELS 113

1. En ce qui concerne les véhicules affectés au transport du personnel 113
2. En ce qui concerne les véhicules affectés au transport des élèves ou étudiants 113

3. En ce quiconcerne les véhicules pris à crédit-bail 113

Titre deuxième
Impôts indirects

Chapitre premier
TAXES SUR LES CHIFFRES D'AFFAIRES

REGLES DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) 117

I- Principes généraux 117
1. Crédit de départ 117
2. Règle du butoir 117
3. Remboursement 118
4. Livraison à soi-même 118
II- Conditions d'exercice du droit à déduction 118
1. Conditions de déduction 118
2. Produits ouvrant droit à déduction 119
a) Les matières premières et produits s'intégrant dans le produit fini passible de la TVA 119
b) Les agents de fabrication 119
3. Biens ouvrant droit à déduction et biens exclus 120
a) Investissements immobiliers 120
b) Investissements mobiliers 121
c) Biens et prestations de services constituant des frais généraux de l'entreprise 123
d) Exportations et opérations assimilées à des exportations 123
III-Règles applicables aux assujettis partiels 124
1. Règle du prorata 124
a) Principes généraux 124
b) Détermination du prorata de déduction 124
c) Calcul du prorata 124
d)Régularisation de la déduction initiale portant sur des biens amortissables 127
e) Autres régularisations 128
f) Entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties 129
g) Incidence des régularisations de TVA en matière d'impôt sur les BIC 129
2. Cas des magasins à rayons multiples 129

REMBOURSEMENTS DE CREDITS DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) 130

I- Procédure de remboursement des crédits de TVA 131

1. Eléments constitutifs du dossier 131
2. Procédure, dépôt et instruction des demandes de remboursement 132
2.1 Procédures 132
2.1.1 La procédure normale 132
2.1.2 La procédure accélérée 132
2.2 Lieu et périodicité de dépôt des demandes de remboursement 132
2.3 Instruction et délai d'instruction 133
2.3.1 Instruction 133
2.3.2- Délai d'instruction 136
II- Procédure de remboursement de la TVA acquittée sur les projets exonérés 136
1. Eléments constitutifs du dossier 136
2. Périodicité, lieu de dépôt et instruction des demandes de remboursement 137
2.1 Périodicité et lieu de dépôt des demandes de remboursement 137
2.2 Instruction des demandes de remboursement 137
3. Contrôle 138
4. Obligations et responsabilité du fournisseur 139
5. Obligations et responsabilité du bénéficiaire du remboursement du crédit de TVA 139
III. Régie de remboursement des crédits de TVA 139

TRAITEMENT DES REMBOURSEMENTS DE FRAIS ET DE DEBOURS AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE 140

1.En ce qui concerne les remboursements de frais 140
2.En ce qui concerne le remboursement de débours 141

REGIME APPLICABLE AUX OBJETS D'OCCASION AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE 143

1. Définition des objets d'occasion 143
2. Modalités d'imposition 143
2.1 Objets d'occasion vendus par les particuliers 143
2.2 Objets d'occasion vendus par des professionnels 143
2.2.1 Biens ayant ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA 143
2.2.2 Biens n'ayant pas ouvert droit à déduction totale ou partielle de la TVA 144
2.3 Contrats de leasing ou de crédit-bail mobilier 144
2.4 Objets d'occasion vendus par des négociants 144

2-4-1 Objets d'occasion ordinaires 144
2-4-2 Cas particulier de certains engins de chantier 145

TRAITEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE FACTUREE SUR LES OPERATIONS IMPAYEES 145

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 146

EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) PAR VOIE D'ATTESTATION 147

I – Champ d'application 147
1. Personnes et opérations visées 147
2. Biens et services concernés 148
II – Dispositif de gestion et de contrôle des exonérations 148
1. Dispositif de gestion 148
1.1 Services compétents 148
1.2 Procédure 149
2. Dispositif de contrôle 150
2.1 Service compétent 150
2.2 Contrôle après la délivrance de l'attestation 151
III – Obligations et responsabilité du fournisseur 151
IV– Obligations et responsabilité du bénéficiaire de l'exonération 151

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE VEHICULE UTILITAIRE ET SON TRAITEMENT FISCAL EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE 153

I – Définition de véhicule utilitaire 153
II–Traitement fiscal des véhicules utilitaires au regard de la TVA153

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 UN CONTROLE FISCAL 154

REGIME DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ILLEGALEMENT FACTUREE 154

PRECISIONS RELATIVES A L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR L'ACQUISITION DE MATERIELS INFORMATIQUES, DE TABLETTES ELECTRONIQUES ET DE TELEPHONES PORTABLES 155

PRECISIONS RELATIVES AUX MENTIONS DE L'ETAT DES TAXES *DEDUCTIBLES ANNEXE A LA DECLARATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE* **156**

1-Nature des mentions à porter sur l'état des taxes déductibles 157
2-Sanctions 157

PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL DES VENTES DIRECTES AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE **157**

1 - En ce qui concerne les ventes directes de biens acquis et livrés hors du territoire ivoirien 158
2 – En ce qui concerne les ventes directes de biens acquis et livrés sur le territoire national 158

EXTENSION DE LA PROCEDURE DE L'ATTESTATION ANNUELLE UNIQUE D'EXONERATION DE TVA AUX SOUS-TRAITANTS DES ENTREPRISES MINIERES **158**

Chapitre 2
TAXES ET REDEVANCES

TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT (TSE) **160**

I – Redevables de la taxe 160
II – Assiette, taux et paiement de la taxe 160
A – Assiette 160
B – Taux 161
C – Exigibilité 161
D – Paiement de la taxe 161
1. Périodicité du paiement de la taxe 162
2. Mode de paiement de la taxe 162

Titre troisième
Régimes spécifiques

PRECISIONS RELATIVES A L'EXEMPTION DE LA TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR, A L'EGARD DES VEHICULES DIPLOMATIQUES ET DES VEHICULES PRIVES DU PERSONNEL DES MISSIONS DIPLOMATIQUES **165**

I-Principe 165
II-Modalités de mise en œuvre 165

REGIME D'IMPOSITION DES SUBVENTIONS ET ABANDONS DE CREANCES **166**

1. Les subventions 166
1.1 Les subventions selon le critère d'affectation 167
1.1.1 Les subventions d'équipement 167
1.1.2 La subvention d'exploitation, la subvention d'équilibre et la subvention de recherche-développement 168
1.2 Les subventions sous condition 170
1.2.1 Les subventions sous condition suspensive 170
1.2.2 Les subventions sous condition résolutoire 170
2. Les abandons de créances et aides entre entreprises 170
2.1 Définition 170
2.2 Traitement fiscal 171
2.2.1 Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 171
2.2.2 Au regard de la contribution des patentes 173
2.2.3 Au regard de la taxe sur la valeur ajoutée 173

REGIME SPECIAL DES FUSIONS DE SOCIETES, SCISSIONS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIFS 173

1. Régime spécial des fusions de sociétés 174
1.1 Aperçu général sur le régime spécial des fusions 174
1.1.1 Sociétés concernées 174
1.1.2 Opérations concernées 174
1.1.3 Objet du régime spécial 175
1.2 Situation de la société absorbée 175
1.2.1 Conditions d'application du régime spécial 175
1.2.2 Plus-values exonérées 176
1.2.3 Imposition de la société absorbée consécutivement à la fusion 178
1.3 Situation de la société absorbante 180
1.3.1 Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 180
1.3.2 Droits d'enregistrement 184
1.4 Situation des associés personnes physiques de la société absorbée 185
1.5 Situation des entreprises associées de la société absorbée 186
1.6 Situation des sociétés mères des sociétés absorbées 186
1.7 Situation des associés de la société absorbante 187
2. Régime spécial des dissolutions-confusion 187
3. Régime spécial applicable aux scissions de sociétés 187
3.1 Champ d'application du régime spécial 187
3.1.1 Sociétés concernées 187
3.1.2 Opérations concernées 187
3.2 Conditions d'application du régime spécial 188
3.3 Conséquences de la scission 188

4. Régime spécial applicable aux apports partiels d'actifs 188
4.1 Champ d'application du régime spécial 188
4.1.1 Sociétés concernées 188
4.1.2 Opérations concernées 188
4.2 Conditions d'application du régime spécial 189
4.3 Conséquences fiscales de l'apport partiel d'actif 189
4.3.1 Plus-value exonérée 189
4.3.2 Prix de revient des parts ou actions reçues en rémunération de l'apport 189
4.3.3 Déclaration de cessation et pièces à joindre 189
4.3.4 Distribution par la société apporteuse des titres rémunérant l'apport 190
4.3.5 Droits d'enregistrement 190

TRAITEMENT FISCAL DES COMPTES COURANTS D'ASSOCIES 190

1.Définitions et caractéristiques 190
2.Régime d'imposition 191
2 .1. Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) 191
2.1.1 La limite relative au délai de remboursement et à la situation de l'entreprise 191
2.1.2 La limite relative au taux d'intérêt 192
2.2- Au regard de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières 194
2.3 Au regard de l'impôt sur le revenu des créances 195

OBLIGATIONS DECLARATIVES DES CONTRIBUABLES BENEFICIANT D'UN REGIME FISCAL DEROGATOIRE EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES BENEFICES ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES 195

MISE EN ŒUVRE DES EXONERATIONS ACCORDEES DANS LE CADRE DU CODE DES INVESTISSEMENTS DE 2012 196

1. Effets de la déclaration d'existence contenue dans le dossier d'agrément 196
2. Etendue des exonérations 197
2.1. En ce qui concerne les entreprises autres que les PME 197
2.1.1. Pendant la phase de réalisation du programme d'investissement 197
2.1.2. Pendant la phase d'exploitation 199
2.2. En ce qui concerne les petites et moyennes entreprises (PME) 200
2.2.1. PME éligibles au Code des Investissements 200
2.2.2. Champ et étendue des avantages fiscaux 200

DISPOSITIONS D'ORDRE FISCAL PREVUES PAR LA CONVENTION DE VIENNE DU 18 AVRIL 1961 SUR LES RELATIONS DIPLOMATIQUES 201

I – Etat étranger (Etat accréditant) 201
1. Exonération des locaux 201
a) Locaux dont l'Etat accréditant et le Chef de Mission sont propriétaires 201
b) Locaux dont l'Etat accréditant et le Chef de Mission sont locataires 202
2. Exonération des actes officiels 202
3. Exonération à l'importation 202
4. Situation au regard des taxes sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée, taxe sur les opérations bancaires, taxes spécifiques) 202
5. Situation au regard de l'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI) 203
6. Situation au regard du prélèvement sur les rémunérations versées aux prestataires du secteur informel 203
II – Agents diplomatiques 203
1. En matière de fiscalité intérieure 203
2. En matière de fiscalité de porte 204
III – Membres du personnel administratif et technique de la Mission 204
IV – Membres du personnel de service de la Mission 205
V – Domestiques privés des membres de la Mission 205

DROIT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES ET DE TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT DES ACHETEURS DE PRODUITS 205

1. En ce qui concerne le droit sur le chiffre d'affaires en matière de contributiondes patentes 205
2. En ce qui concerne la taxe spéciale d'équipement 206

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 206

1. Détermination du chiffre d'affaires 206
a) En ce qui concerne les stations-service 206

b) En ce qui concerne les vendeurs de boissons 206
c) En ce qui concerne les distributeurs et revendeurs de butane 207
d) En ce qui concerne les distributeurs de produits de téléphonie 207
2. Impôts et taxes assis sur le chiffre d'affaires 207

REEVALUATION LIBRE DE BILAN 208

1. Notion de réévaluation libre 208
2. Modalités d'exécution de la réévaluation libre 209
2.1 Biens pouvant faire l'objet d'une réévaluation libre 209
2.2 Biens exclus de la réévaluation libre 209
2.3 Traitement de l'écart de réévaluation 209
2.3.1 Traitement comptable et droits d'enregistrement 209
2.3.2 Traitement au regard de l'impôt sur les BIC 209
2.3.3 Traitement au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes 211
3. Obligations déclaratives 211

REGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS ET AUTRES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF 211

1. Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 212
2. Impôt sur les traitements et salaires 213
3. Impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier 213
4. Contribution des patentes 213
5. Taxe sur la valeur ajoutée 213
5.1 Principe 213
5.2 Exceptions 213
5.2.1 Opérations exonérées dans le cadre général des activités des associations et organismes à but non lucratif 214
5.2.2 Exonérations dans le cadre particulier des associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire 214
5.2.3 Exonérations dans le cadre particulier des organismes de bienfaisance et de lutte contre la pauvreté 215
5.2.4 Dons 215

PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL ET A LA GESTION DES SOCIETES COOPERATIVES 216

I- Procédures fiscales relatives à la gestion des coopératives 216
A- Réimmatriculation fiscale des coopératives suite au changement de dénomination sociale 216
B- Immatriculation fiscale des établissements secondaires 217
II- Principe en ce qui concerne le régime fiscal 217

A- En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) 217
B- En matière de retenue à la source sur les livraisons de café et de cacao aux exportateurs 217
C- En matière de contribution des patentes 218
D- En matière de taxe spéciale d'équipement 218
E- En matière d'impôt sur les traitements et salaires et d'impôt général sur le revenu 218
F- En matière de droits de timbres relatifs aux lettres de voiture 218

REGIME FISCAL DES HOLDINGS **219**

1.Conditions pour bénéficier des avantages prévus 219
1.1 Conditions tenant aux sociétés 219
1.2 Conditions tenant aux titres 220
1.3 Conditions tenant à la nature des activités 220
2. Avantages accordés 220
2.1 En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 220
2.1.1 Déductibilité des intérêts de comptes courants d'associés 220
2.1.2 Taxation réduite ou exonération d'impôt sur les BIC 221
2.1.3 Imposition des revenus de participations 223
2.2 Imposition à l'impôt sur le revenu des créances 223
3. Assujettissement des sociétés holdings aux autres impôts et taxes 224
3.1 Impôt minimum forfaitaire 224
3.2 Taxe sur la valeur ajoutée 224
3.3 Contribution des patentes 224

REGIME FISCAL DES INTERETS MORATOIRES **225**

1. En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices 225
2. En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée 225
3. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des créances 226

REGIME FISCAL DU GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE **226**

1. Définition 226
2. Règles d'imposition 227
2.1 Règles d'imposition en phase de constitution 227
2.1.1 Groupement d'intérêt économique constitué avec capital 227
2.1.2 Groupement d'Intérêt économique constitué sans capital 228
2.2 Règles d'imposition en cours d'activité 228
2.2.1 Impôt sur les bénéfices 228

2.2.2 Taxe sur la valeur ajoutée 230
2.2.3 Contribution des patentes 230
2.3 Règles d'imposition en phase de transformation et de dissolution 230
2.3.1 En phase de transformation 230
2.3.2 En phase de dissolution et de liquidation 230

REGIME FISCAL PARTICULIER APPLICABLE AUX PROGRAMMES DE LOGEMENTS A CARACTERE ECONOMIQUE ET SOCIAL ET AUX GRANDS INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DE L'HABITAT 231

I – Avantages en faveur des programmes de logements à caractère économique et social 232
1.Conditions d'octroi des avantages fiscaux 232
a) Nombre de logements 232
b) Type de logements 232
2. Procédure d'octroi des avantages 232
a) Examen préalable du dossier d'agrément par la commission interministérielle 232
b) Agrément du Ministre en charge du Budget 233
3. Exonérations fiscales accordées 233
a) Exonérations accordées aux entreprises 233
b) Exonérations accordées aux acquéreurs 233
II – Mesures en faveur des grands investissements dans l'habitat 234
A – Exonérations fiscales accordées 234
1 – Exonérations en faveur des entreprises 234
2– Exonérations en faveur des acquéreurs 234
B – Conditions d'octroi des avantages fiscaux 235
C – Sanctions 235

REGIME FISCAL DES REDEVANCES ET REMUNERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES VERSEES A L'ETRANGER 235

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 236
1.1En l'absence de conventions 236
1.1.1 Champ d'application de la retenue 236
1.1.2 Calcul de la retenue 237
1.1.3 Reversement de la retenue 238
1.2 Incidence des conventions fiscales 239
1.2.1 Rémunérations des prestations de services utilisées ou fournies en Côte d'Ivoire 240
1.2.2 Redevances et rémunérations assimilées 241

2. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers 245
2.1 En l'absence de convention fiscale 245
2.1.1 Revenus imposables 245
2.1.2 Calcul de la retenue 245
2.1.3 Reversement de l'impôt 246
2.2 Incidence des conventions fiscales 247
2.2.1 Droit d'imposer 247
2.2.2 Définition des intérêts 248
3. Taxe sur la valeur ajoutée 248
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 249
4.1 En l'absence de convention fiscale 249
4.1.1 Réalité de l'opération 250
4.1.2 Le caractère normal de la rémunération 250
4.1.3 Le caractère non exagéré de la rémunération 251
4.1.4 Le plafonnement de la déductibilité 251
4.2 Incidence des conventions fiscales 251

REGIME FISCAL DES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES 252

1. Sociétés civiles de construction-vente 252
1.1 Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 253
1.2 Contribution des patentes 253
1.3 Impôt sur le revenu foncier et sur le patrimoine foncier des propriétés bâties 253
1.4 Droits d'enregistrement 253
1.5 Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires 254
2. Sociétés civiles immobilières de copropriété 254
2.1 Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 254
2.2 Contribution des patentes 255
2.3 Impôt sur le revenu et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties 255
2.4 Droits d'enregistrement 255
2.5 Impôt sur le revenu des valeurs mobilières 255
2.6 Taxe sur la valeur ajoutée et taxe sur les opérations bancaires 256
3. Sociétés civiles immobilières de gestion (agences immobilières) 256
4. Sociétés civiles immobilières de location 256
4.1 Locations nues 256
4.2 Locations en meublé 257

MODALITES D'APPLICATION DU REGIME D'ENTREPRISE FRANCHE DE TRANSFORMATION DES PRODUITS HALIEUTIQUES 257

1. Conditions d'éligibilité 257
2. Conditions d'agrément 257
3. Régime fiscal 258
3.1 Les impôts et taxes exonérés 258
3.2 Les impôts et taxes dûs 258
4. Obligations déclaratives 258

MODALITES DE GESTION DES SUCCURSALES ET ETABLISSEMENTS SECONDAIRES DES CONTRIBUABLES RELEVANT DE LA DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES ET DE LA DIRECTION DES MOYENNES ENTREPRISES 259

NOTION ET TRAITEMENT ADMINISTRATIF ET FISCAL DES TRANSFORMATIONS D'ENTREPRISES 260

1. Notion de transformation d'entreprise 260
2. Traitement administratif et fiscal des transformations d'entreprises 260
2.1.Transformation d'entreprise individuelle en société unipersonnelle 260
2.1.1.Traitement administratif 261
2.1.2.Traitement fiscal 261
2.2. Transformation de succursale en société de droit national ou vice versa 262
2.2.1. Traitement administratif 262
2.2.2. Traitement fiscal 263
3. Changement de forme juridique des sociétés 263
3.1. Traitement administratif 263
3.2.Traitement fiscal 264
4.Fusion-absorption 264
4.1. Au niveau de l'entreprise absorbante 264
4.2. Au niveau de l'entreprise absorbée 264
5. Dissolution-confusion 265
5.1.Traitement administratif 265
5.2. Traitement fiscal 265

DEFINITION ET TRAITEMENT DE L'ACTE ANORMAL DE GESTION 266

1. Définition 266
2. Traitement fiscal 266

2.1. Au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 266
2.2. Au regard de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières 266

ARRET PROVISOIRE D'ACTIVITE 268

1.Généralités 268
1.1.Entreprises concernées 268
1.2.Caractéristiques de l'arrêt provisoire d'activité 268
1.2.1. L'arrêt provisoire d'activité doit être total 268
1.2.2. Le personnel doit être en inactivité 268
1.3. Procédures à suivre 268
1.3.1. En ce qui concerne le contribuable 268
1.3.2. En ce qui concerne l'Administration 269
2. Régime fiscal applicable aux entreprises ayant souscrit une déclaration d'arrêt provisoire d'activité 269
2.1.Obligations déclaratives 269
2.1.1.Pendant la durée de l'inactivité 269
2.1.2.Au terme de la période d'inactivité 270
2.2.Obligations contributives 270
2.2.1.En matière de taxe sur la valeur ajoutée 270
2.2.2. En matière de contribution des patentes 270
2.2.3.En matière d'impôt sur les bénéfices 271
2.3.Sanction 271
3.Traitement de l'arrêt provisoire d'activité sans déclaration préalable 271
3.1. Procéder au constat de l'inactivité 271
3.2. Etablir une fiche de situation fiscale 272
3.3. Transmettre la fiche de suspension d'activité à la Direction de l'informatique 272

NOTION D'AMENAGEMENTS, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS ET DE CONSTRUCTION EN MATIERE D'IMPOT FONCIER ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES 272

1.Les aménagements, agencements et installations 272
2. Les constructions 272

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 273

1. En ce qui concerne les cadeaux d'entreprise 274
1.1. Les articles publicitaires 274
1.2.Les échantillons ou spécimens gratuits 274

1.3. Les cadeaux d'affaires 274
2. En ce qui concerne les opérations de parrainage et de mécénat 275
2.1. Régime applicable en matière d'impôt sur les bénéfices 275
2.2.Régime applicable en matière de TVA 276

AMENAGEMENT DU REGIME FISCAL DES BUREAUX DE LIAISON OU DE REPRESENTATION 277

TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS DES ENTREPRISES RECLASSEES DU REGIME DE L'IMPOT SYNTHETIQUE A UN REGIME REEL D'IMPOSITION 278

I – Valeur des immobilisations à inscrire à l'actif du bilan 278
II – Durée de l'amortissement fiscalement admis 278

REGIME FISCAL DES BIENS IMMEUBLES ACQUIS PAR CREDIT-BAIL AU REGARD DE L'IMPOT FONCIER ET DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES 279

1.Notion et caractéristiques de l'opération de crédit-bail 279
a- Notion 279
b- Caractéristiques 279
2-Régime fiscal des biens immeubles acquis par crédit-bail au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes 280
a- En matière d'impôt foncier 280
b- En matière de contribution des patentes 280

PRECISIONS RELATIVES A LA TAXE PORTUAIRE ET AEROPORTUAIRE 281

1. En ce qui concerne le tarif de la taxe 281
2. En ce qui concerne la périodicité de la déclaration et du paiement de la taxe et les collectivités bénéficiaires 281

PRECISIONS RELATIVES AUX REDEVABLES DE LA TAXE SUR LES LOCAUX LOUES EN GARNI 282

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE MAGASIN A RAYONS MULTIPLES 282

MODALITES D'APPLICATION DE LA TAXE SPECIFIQUE SUR LES COMMUNICATIONS TELEPHONIQUES ET LES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION 283

1. Notion de « communications téléphoniques » 283
2. Fait générateur et exigibilité de la taxe pour les clients dits « prépayés » 284
3. Notion de « client du fournisseur d'accès internet » et de

redevable de la taxe 284
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 284

PRECISIONS RELATIVES AUX CONDITIONS D'APPLICATION DU PRELEVEMENT SUR LES BOIS EN GRUMES A TITRE D'IMPOT SUR LES BENEFICES 285

1. Non-assujettissement au prélèvement des exploitants forestiers régulièrement déclarés et de certaines opérations de livraisons de bois en grumes 285
2. Détermination de l'assiette du prélèvement 285

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 286

PRECISIONS RELATIVES AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 2 DE L'ANNEXE FISCALE 2016 PORTANT MESURES DE SOUTIEN AUX PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES 287

A-Entreprises visées par la mesure 287
B- Avantages accordés 287
1-Conditions du bénéfice des avantages 287
2-Etendue des avantages 288

PRECISIONS RELATIVES A LA MISE EN OEUVRE DE LA TAXE SUR LES VENTES DE BOIS EN GRUMES 289

1- Champ d'application 289
2- Assiette et taux de la taxe 289
3- Modalités de recouvrement de la taxe 290
4- Obligations des redevables 290

Titre quatrième
Procédures fiscales

REGLES DE CONTROLE DE L'IMPOT 293

1. Cadre général du contrôle 293
1.1 Pouvoir de contrôle de l'Administration 293
1.1.1 Etendue du pouvoir de contrôle 293
1.1.2 Différents types de contrôle 294

1.1.3 Limites du pouvoir de contrôle 294
1.2 Conséquences de l'exercice du droit de contrôle 302
2. Mise en œuvre du contrôle fiscal 305
2.1 Méthodes et procédures d'information de l'Administration 305
2.1.1 Demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications 305
2.1.2 Droit de visite et droit d'enquête 310
2.2 Vérification de comptabilité 315
2.2.1 Cadre général 315
2.2.2 Différents types de vérification de comptabilité 318
2.2.3 Mise en œuvre 321
2.2.4 Résultats de la vérification 323
2.3 Contrôle sur pièces 325
2.3.1 Documents visés 325
2.3.2 Mise en œuvre 325
2.3.3 Procédure de redressements 326
2.4 Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques 326
2.4.1 Personnes et impôts visés 326
2.4.2 Mise en œuvre 327
2.4.3 Résultats de la vérification 328

PRECISIONS PORTANT SUR LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE PROCEDURES D'OFFICE 329

I– Condition d'utilisation des procédures d'office 329
A- La taxation d'office 329
B- L'évaluation d'office 330
C- La rectification d'office 330
II– Règles de mise en œuvre 330
A- En matière de taxation d'office 330
1. La relance 330
2. La mise en demeure ou l'avis de taxation d'office 330
3. La notification de taxation d'office 331
B- En matière d'évaluation d'office 331
C- En matière de rectification d'office 331
III– Détermination des bases taxables en matière d'imposition d'office 332
IV– Autres règles applicables aux procédures d'office 333
A- Procédure de désactivation des contribuables non fonctionnels 333
B- Modalités de substitution de procédures et de bases légales 333

1- Substitution de procédures de redressement 333
2- Modalités de substitution de bases légales 334

DOMAINE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE ET CRITERES D'INSTRUCTION DES REQUETES DES CONTRIBUABLES 335

1- Domaine de la juridiction gracieuse 335
1.1- Notion de remise gracieuse 335
1.2- Notion de transaction fiscale 336
2- Instruction des demandes de remise gracieuse ou de transaction fiscale 337
2.1- Services habilités à instruire les requêtes des contribuables 337
2 .2- Règles spécifiques à l'instruction des demandes de remise gracieuse et de transaction fiscale 337
2.2.1- Conditions tenant à la forme 337
2.2.2- Conditions tenant au fond 337

PRECISIONS RELATIVES A L'EXIGIBILITE DE L'AMENDE FISCALE EN CAS DE REOUVERTURE DE MAGASINS ET D'ETABLISSEMENTS 339

MODALITES DE SUSPENSION DU CONTROLE FISCAL 340

PENALITES APPLICABLES EN MATIERE DE TAXE SUR LES VEHICULES À MOTEUR 341

PRECISIONS RELATIVES AU CONTROLE DE LA FACTURE NORMALISEE 342

PRECISIONS RELATIVES AUX IMPOSITIONS D'OFFICE 343

Analyses d'annexes fiscales
Analyse de l'annexe fiscale 2011

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.03.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX CONDITIONS DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 9) 347

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 347
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 347

A- Antérieurement à l'annexe fiscale 2011 347
B- Depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011 347

P.1.05.- EXTENSION DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE AUX MATERIELS AGRICOLES ET PIECES DETACHEES ACQUIS PAR CREDIT-BAIL (ARTICLE 11) 348

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 348
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 348
A- Champ d'application 348
1- Opérations concernées 348
2- Personnes concernées 349
3- Matériels concernés 349
B- Modalités de mise en œuvre de la mesure 349

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.03.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 111 DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AU CREDIT D'IMPOT POUR CREATION D'EMPLOIS (ARTICLE 17) 350

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 350
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 350
A- Relèvement du montant du crédit d'impôt par emploi créé 350
B- Simplification du mode de détermination du crédit d'impôt 350
C-Aménagement des conditions de bénéfice de la mesure 350
1- Conditions liées à l'employeur 350
2- Conditions tenant aux emplois créés, à la nationalité des personnes embauchées et à la nature du contrat de travail 351
D- Modalités de mise en œuvre de la mesure 352
1- Obligation déclarative 352
2- Imputation des crédits d'impôts 353

Troisième partie
Procédures

P.3.01.- EXTENSION DE L'OBLIGATION DE SECURISATION A CERTAINS DOCUMENTS UTILISES PAR LES ENTREPRISES (ARTICLE 27) 354

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 354

II– EXAMEN DU DISPOSITIF 354
A- Champ d'application 354
1- Entreprises visées 354
2- Documents concernés 354
B- Obligations et sanctions 355
1- Obligations 355
2- Sanctions 355

P.3.03.- PROROGATION DE LA DUREE DE VERIFICATION SUR PLACE ET DU DELAI DE PRESCRIPTION D'ASSIETTE EN CAS DE RECOURS A L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE (ARTICLE 30) 355

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 355
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 355
A- Notion d'assistance administrative 355
B- Effets de l'assistance administrative sur les délais de contrôle et sur la prescription 356
1- Prorogation de la durée du contrôle fiscal 356
2- Prorogation de la durée de la prescription 357
C- Modalités pratiques 358

P.3.04.- RENFORCEMENT DU DROIT DE COMMUNICATION EN MATIERE D'IMPOT FONCIER (ARTICLE 31) 359

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 359
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 359
A- Champ d'application 359
1- Structures privées 359
2- Les Administrations et les autorités publiques intervenant dans la chaîne foncière 360
B- Modalités pratiques 361
1- Mise en œuvre du droit de communication 361
2- Informations à fournir 361
3- Périodicité 364
4- Sanctions 364

Quatrième partie
Dispositions diverses

P.4.01.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'ADMISSION AU REGIME SIMPLIFIE DES PRESTATAIRES DE SERVICES PETROLIERS (ARTICLE 35) 365

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 365
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 365
A- Mesure d'assouplissement des conditions de bénéfice du régime fiscal simplifié des prestataires de services pétroliers 365
B- Obligations instituées 366
1- Les obligations à la charge des sociétés pétrolières bénéficiaires des prestations 366
2- Les obligations des représentants des entreprises prestataires de services pétroliers 366

Analyse de l'annexe fiscale 2012

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01.- EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR LES PRESTATIONS D'HOSPITALISATION ET DE RESTAURATION FOURNIES PAR LES STRUCTURES HOSPITALIERES (ARTICLE PREMIER) 367

I- PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 367
II- ANALYSE DU DISPOSITIF 367
A- Adaptation du dispositif fiscal ivoirien aux normes communautaires 367
1- Prestation d'hospitalisation 367
2-Transport de blessés et de malades 368
B- Exonération des prestations de restauration en milieu hospitalier 368
C- Condition d'exonération 368

P.1.02.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX CONDITIONS DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 3) 368

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 368
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 369
A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012 369
B- Dispositions prévues par l'annexe fiscale 2012 369

P.1.03.- AMENAGEMENT DU DISPOSITIF D'ACHAT EN FRANCHISE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE AU PROFIT DE CERTAINES ENTREPRISES EXPORTATRICES (ARTICLE 6, ANNEXE FISCALE 2011 ET ARTICLE 4, ANNEXE FISCALE 2012) 369

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 369
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 370
A- Entreprises et activités éligibles à l'achat en franchise de TVA et seuil d'éligibilité 370
1- Entreprises et activités éligibles 370
2- Seuil d'éligibilité 372
B- Biens et services visés 372
C- Durée de l'exonération 372

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.01.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 3 DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES A L'ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX (ARTICLE 10) 373

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 373
II– PORTEE DE LA MESURE 373
A- Dispositif antérieur à l'annexe fiscale 2012 373
1- Dispositions en vigueur avant 2011 373
2- Aménagement introduit par l'article 14 de l'annexe fiscale 2011 373
B- Dispositif de l'annexe fiscale 2012 374
1- Cas des sociétés en nom collectif 374
2- Cas des sociétés en commandite simple 374

P.2.02.- INSTITUTION D'UNE RETENUE A LA SOURCE SUR LES SOMMES VERSEES AUX AUTEURS DE PRODUCTIONS LITTERAIRES, SCIENTIFIQUES ET ARTISTIQUES OCCASIONNELLES (ARTICLE 12) 374

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 374
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 375
A- Champ d'application de la retenue 375
1- Personnes visées 375
2- Sommes visées 375

B- Modalités pratiques de mise en œuvre de la mesure 375
1- Base imposable et taux 375
2- Fait générateur et exigibilité de la retenue 376
3- Procédure et lieu de paiement des retenues 376
C- Sanctions applicables 376
1- Omissions ou insuffisances de retenue 376
2- Retard dans le versement 376
3- Non-reversement des retenues opérées 376
4- Refus ou défaut de production des déclarations de retenues et des attestations individuelles 376
D- Traitement fiscal de la retenue 377

P.2.03.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'EXONERATION DES PENSIONS VERSEES AUX PERSONNES RETRAITEES (ARTICLE 14) 377

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 377
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 377
A- Dispositif antérieur à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012 377
B- Champ d'application 378
1- Sommes concernées 378
2- Seuils et niveaux d'exonération 378
C- Modalités d'application 378

Quatrième partie
Droits d'enregistrement

P.4.01.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT DES BIENS IMMOBILIERS ACQUIS PAR CREDIT-BAIL (ARTICLE 21) 379

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 379
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 379
A- Les mesures de réduction de taux 379
1- Au profit du crédit-bailleur 379
2- Au profit du crédit-preneur 379
B- La mesure de suppression du droit de préemption de l'Administration 380

P.4.02.- MESURE PORTANT DEMATERIALISATION DE LA VIGNETTE (ARTICLE 22) 380

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 380
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 381
A- Contenu de la mesure 381
1- Mode de paiement de la taxe 381
2- Mentions figurant sur le certificat de visite technique 381
3- Echéance et lieu de paiement de la taxe 382
4- Sanctions 382
B- Date de prise d'effet de la mesure 382

Cinquième partie
Dispositions diverses

P.5.02.- INSTITUTION D'UNE TAXE SUR LES TELECOMMUNICATIONS (ARTICLE 32) 383

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 383
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 383
A- La taxe sur les télécommunications 383
1- Champ d'application 383
2- Modalités pratiques 383
B- Le droit de communication 384
1- Communication sans demande préalable 384
2- Communication suite à demande préalable 384

P.5.03.- INSTITUTION D'UNE TAXE POUR LE DEVELOPPEMENT TOURISTIQUE (ARTICLE 33) 385

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 385
II– ANALYSE DE LA MESURE 385
A- Champ d'application 385
1- Personnes assujetties 385
2- Opérations concernées 385
3- Assiette et taux de la taxe 387
B- Modalités de recouvrement et répartition du produit de la taxe 387
1- Modalités de recouvrement 387
2- Répartition du produit de la taxe 387

Analyse de l'annexe fiscale 2013

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA FACTURE NORMALISEE (ARTICLE 3) 388

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 388
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 388
A- Extension de l'exonération de TVA 388
1- Entreprises visées 388
2- Documents concernés 388
B- Réduction de l'amende à la charge des entreprises en cas de non-délivrance de la facture normalisée 389
1- Dispositif antérieur à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013 389
2- Dispositif prévu par l'annexe fiscale 2013 389

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.01.-EXONERATION D'IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES SUR LES SOMMES VERSEES PAR LES EMPLOYEURS DANS LE CADRE DES CONTRATS D'ASSURANCES MALADIE AU PROFIT DE LEURS SALARIES (ARTICLE 8) 390

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 390
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 390
A- Champ d'application 390
B- Conditions du bénéfice de l'exonération 390
1- Conditions liées à la nature de l'assurance 390
2- Conditions liées au personnel 391
3- Conditions liées à l'assureur 391

P.2.02- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'IMPOT GENERAL SUR LE REVENU (ARTICLE 13) 391

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 391
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 392
A- Personnes visées 392
B- Conditions pour bénéficier de la mesure 392
C- Notion d'enfants à charge 392

D- Conséquence du nouveau dispositif sur le calcul de l'IGR de l'homme 393
E- Application de la mesure 393

Troisième partie
Dispositions diverses

P.4.01.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SPECIALE SUR CERTAINS PRODUITS EN MATIERE PLASTIQUE (ARTICLE 26) 394

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 394
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 394
A- Champ d'application 394
1- Aménagement relatif à la nature des produits 394
2- Aménagement relatif à l'origine des produits taxables 395
B- Tarif et fait générateur de la taxe 395
1- Fait générateur 395
2- Tarif 395

P.4.02.- MESURES FISCALES ET DOUANIERES APPLICABLES AUX VEHICULES ET EFFETS PERSONNELS DES AGENTS DE L'ETAT, DIPLOMATES ET FONCTIONNAIRES INTERNATIONAUX IVOIRIENS DE RETOUR EN COTE D'IVOIRE AU TERME DE LEUR SERVICE A L'ETRANGER (ARTICLE 32) 395

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 395
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 396
A- Champ d'application 396
1- Personnes visées 396
2- Biens concernés par l'exonération des droits et taxes 396
B- Avantages accordés 397
1- Ambassadeurs, chefs de missions, fonctionnaires internationaux et autres diplomates 397
2- Autres agents de l'Etat en poste dans les missions diplomatiques et organisations internationales à l'étranger 397

Analyse de l'annexe fiscale 2014

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01.-AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AU REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 2) 399

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 399
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 399
A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2014 399
B- Dispositions prévues par l'annexe fiscale 2014 399
1- Les opérations bénéficiant d'une exonération conventionnelle 399
2- Les opérations effectuées avec les membres des missions diplomatiques et assimilées 400
3-Traitement des crédits de TVA nés des opérations réalisées avec les personnes bénéficiant d'exonérations 400

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.01.-AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'AMORTISSEMENT ACCELERE DES LOGEMENTS AFFECTES AU PERSONNEL DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES (ARTICLE 4) 401

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 401
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 401
A- Montant du relèvement 401
B- Logements concernés par la mesure 401
C- Mise en œuvre de la mesure 402

Troisième partie
Impôts fonciers

P.3.01.-PRECISIONS RELATIVES A LA VACANCE D'IMMEUBLES EN MATIERE D'IMPOT FONCIER (ARTICLE10) 403

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 403
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 403

A- Le champ d'application 403
1- Les immeubles concernés 403
2- Les personnes devant souscrire la déclaration 403
B- L'assiette 404
C- Le point de départ de la vacance 404
D- La période de la vacance ouvrant droit à l'application du taux réduit 404
E- Cas particuliers 405

Quatrième partie
Droits d'enregistrement

P.4.0.1. – INSTITUTION D'UNE FORMALITE FUSIONNEE D'ENREGISTREMENT ET DE PUBLICITE FONCIERE (ARTICLE 19) 406

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 406
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 406
A- Champ d'application 406
1- Actes concernés 406
2- Droits visés 407
B- Déroulement de la procédure 407

Cinquième partie
Procédures

P.5.01.- PRECISIONS RELATIVES AUX DELAIS DE NOTIFICATION DE LA SOMMATION SANS FRAIS ET DU COMMANDEMENT DE PAYER (ARTICLE 23) 408

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 408
II– ANALYSE DE LA MESURE 408
A- La sommation sans frais 408
1- Les actes précédant la sommation sans frais 408
2- Le délai préalable à la délivrance de la sommation sans frais 408
3- Forme de la sommation sans frais 408
4- Notification de la sommation sans frais 409
B- Le commandement de payer 409

Sixième partie
Dispositions diverses

P.6.02.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS APPLICABLES AUX ENTREPRISES BENEFICIANT DES AVANTAGES FISCAUX DANS LE CADRE DES GRANDS INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DE L'HABITAT (ARTICLE 34 ANNEXE FISCALE 2013 ET ARTICLE 25 ANNEXE FISCALE 2014) 410

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 410
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 410
A- Les aménagements apportés par l'article 34 de l'annexe fiscale 2013 410
1- L'extension des avantages consentis 410
2- La réduction du nombre de logements 411
3- L'institution d'un Comité de suivi, d'évaluation et de contrôle des biens et services exonérés 412
4- La mise en œuvre de l'exonération de TVA 412
B- Les aménagements apportés par l'article 25 de l'annexe fiscale 2014 412
1- L'extension de la compétence du Comité 412
2- Le renforcement des sanctions en cas de non-respect de ses obligations par l'entrepreneur 413

Analyse de l'annexe fiscale 2015

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.02- EXTENSION DU CHAMP DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PAR VOIE D'ATTESTATION, AUX ACQUISITIONS DE BIENS PAR CREDIT-BAIL (ARTICLE 3) 414

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 414
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 414
A- Champ d'application 414
1- Personnes concernées 414
2- Opérations visées 415
B- Modalités de mise en œuvre de la mesure 415
1- Transfert du bénéfice de l'exonération 415
2- En cas de non-levée de l'option 415

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.01- AMENAGEMENT DES REGIMES D'IMPOSITION AU REGARD DU CRITERE DE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 2) 416

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 416
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 416
A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015 416
1- Pluralité de critères de détermination des régimes d'imposition 416
2- Assujettissement d'office des personnes passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux à un régime réel d'imposition 417
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2015 417
1- Le chiffre d'affaires, critère exclusif pour l'assujettissement des contribuables aux régimes d'imposition 417
2- Assujettissement des personnes morales et les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux au régime de l'impôt synthétique 417
3- L'option pour l'assujettissement des professions non commerciales à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux 418

P.2.02- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA REDUCTION D'IMPOT CEDULAIRES EN CAS D'INVESTISSEMENT DES BENEFICES EN COTE D'IVOIRE (ARTICLE 8) 418

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 418
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 418

Troisième partie
Impôts fonciers

P.3.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'OBLIGATION DECLARATIVE EN MATIERE D'IMPOT FONCIER (ARTICLE 16) 421

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 421
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 421
A- Déclaration unique 421
1- Personnes concernées 421
2- Biens visés 421
B- Déclaration complémentaire 421

P.3.02- AMENAGEMENT DE L'EXONERATION D'IMPOT FONCIER DES TERRAINS CONCEDES OU ATTRIBUES AUX ENTREPRISES DE PROMOTION IMMOBILIERE (ARTICLE 18) 422

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 422
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 422
A- Champ d'application de la mesure 422
1-Les personnes visées 422
2- Superficie exonérée 423
B- Modalités d'application de la mesure 423
C- Situation des terrains acquis avant l'entrée en vigueur de la mesure 423

Quatrième partie
Procédures

P.4.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AU CONTROLE FISCAL (ARTICLE 21) 424

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 424
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 424
A- Les durées et délais visés 424
1- Durées des opérations de contrôle 424
2- Délais de notification 425
B- Cas des contrôles engagés avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015 426

Cinquième partie
Dispositions diverses

P.5.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX RETENUES A LA SOURCE SUR LES SOMMES VERSEES AUX ENTREPRISES DU SECTEUR INFORMEL (ARTICLE 10) 427

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 425
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 427
A- Personnes concernées par l'exemption du prélèvement sur les paiements faits aux prestataires de services 427
1- Personnes subissant la retenue au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux 427

2- Personnes subissant la retenue au titre de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux 428
B- Implications de l'exemption du prélèvement sur les paiements faits aux prestataires de services 428

P.5.05- AMENAGEMENT DE LA TAXE SUR LE CAOUTCHOUC GRANULE SPECIFIE (ARTICLE 26) 428

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 428
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 429
A- Dispositions antérieures 429
B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2015 429

Analyse de l'annexe fiscale 2016

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P1. 01- PRECISION RELATIVE A L'ASSUJETTISSEMENT DES OPERATIONS DE TRANSFERT D'ARGENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 5) 430

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 430
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 430
A- Champ d'application 430
1- Opérations concernées 430
2- Personnes visées 430
B- Assiette et taux de la taxe 430
C- Effet de la mesure 431

P1. 02- AMENAGEMENT DU MODE DE GESTION DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE DES ENTREPRISES PETROLIERES ET MINIERES (ARTICLE 7) 431

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 431
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 431
A- Champ d'application de la mesure 431
B- Mise en œuvre de la mesure 432
1- Procédure d'obtention de l'attestation et durée de validité 432
2- Modalités d'utilisation de l'attestation 432
3- L'arrêté portant définition de la liste des entreprises minières, pétrolières et des sous-traitants des entreprises pétrolières 433
4- Les états périodiques 433

C- Régime applicable aux factures établies avant l'entrée en vigueur du dispositif et n'ayant pas encore fait l'objet de demande d'attestation 433
D- Régime applicable aux demandes d'attestation en cours d'instruction à la date d'entrée en vigueur du nouveau dispositif 433

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P2. 01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA REDUCTION D'IMPOTS CEDULAIRES EN CAS D'INVESTISSEMENT DE BENEFICES EN COTE D'IVOIRE (ARTICLE 9) 435

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 435
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 435
A- Dispositions antérieures 435
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2016 436
1- Institution à la charge des entreprises bénéficiaires de l'obligation de production d'une déclaration de fin des travaux et d'un état récapitulatif des investissements réalisés 436
2- Institution de sanctions 436

Troisième partie
Impôts fonciers

P3. 01- REDUCTION DES TAUX DE L'IMPOT FONCIER (ARTICLE 10) 438

I– PRESENTATION GENERAL DU DISPOSITIF 438
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 438
A- Personnes concernées 438
B- Taux applicables 438
C- Immeubles concernés 438

Quatrième partie
Droits d'enregistrement

P4. 01- AMENAGEMENT DU REGIME FISCAL DES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX D'ENTREPRISES (ARTICLE 12) 440

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 440
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 440

A- Champ d'application 440
1- Opérations concernées 440
2- Opérations non concernées 440
3- Redevables 441
B- Modalités de mise en œuvre 441
1- Fait générateur et exigibilité 441
2- Base d'imposition 441
3- Recouvrement 442

P4. 02- AMENAGEMENT DU DISPOSITIF RELATIF AU DROIT D'ENREGISTREMENT DES BAUX (ARTICLE 13) 442

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 442
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 442
A- Condition relative aux personnes 442
B- Condition relative à la destination des baux 443
C- Condition relative aux loyers 443

Cinquième partie
Dispositions diverses

P 5. 01- MESURES FISCALES EN FAVEUR DE L'EMPLOI (ARTICLE PREMIER) 444

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 444
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 444
A- En matière de création d'emplois 444
1- Aménagement du crédit d'impôt annuel 444
2- Assouplissement de la condition d'exonération de la contribution nationale pour le développement économique, culturel et social de la nation à la charge de l'employeur 445
3- Allègement de la condition liée au nombre de personnes à embaucher pour bénéficier de la mesure 445
4- Les modalités de mise en œuvre des avantages 445
B- En matière de formation et d'apprentissage 446
1- Octroi d'un crédit d'impôt 446
2- Relèvement de la tranche mensuelle exonérée d'impôt sur les salaires 446
C- Date d'effet des avantages 446

P5. 03- MESURE D'INCITATION A L'IMMATRICULATION FISCALE DES ENTREPRISES (ARTICLE 3) 447

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 447

II– ANALYSE DU DISPOSITIF 447
A- Mesure d'incitation à l'immatriculation volontaire 447
1- Champ d'application 447
2- Conditions d'application 448
3- Sanctions 448
B- Non-déductibilité des sommes versées en espèces, d'un montant supérieur à 250 000 francs 448
1- Notion de paiement en espèces 448
2- Seuil de non-déductibilité des sommes versées en espèces 449
3- Champ d'application 450

P5. 04- PRECISION RELATIVE AU REGIME FISCAL DES ENTREPRISES ELIGIBLES AU REGIME DE LA ZONE FRANCHE DE LA BIOTECHNOLOGIE ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ARTICLE 20) 450

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 450
II– ANALYSE DE LA MESURE 451
A- Les entreprises concernées 451
B- Les impôts concernés 451

P5. 05- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA SOUSCRIPTION DE TITRES PAR LES ENTREPRISES DU SECTEUR DES TELECOMMUNICATIONS ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ARTICLE 22) 452

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 452
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 452
A- Champ d'application 452
1- Les personnes concernées 452
2- Les revenus visés 452
3- Les souscriptions concernées 453
B- Assiette 453
C- Fait générateur de l'obligation 453
D- Les modalités pratiques de la souscription 453

P5. 06- AMENAGEMENT DES CONDITIONS DE RECEVABILITE DES ETATS FINANCIERS (ARTICLE 24) 453

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 453
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 453
A- Champ d'application de la mesure 453
1- Les entreprises visées par la formalité de certification 454

2- Les entreprises soumises à la formalité de visa 454
B- Modalités d'application de la mesure 454
1- Délais de dépôt des états financiers 454
2- Sanctions 455

Analyse de l'annexe fiscale 2017

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES APPLICABLE AUX MACHINES A SOUS ET AUX JEUX DE HASARD (ARTICLE 14) 456

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 456
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 456
A- Aménagements introduits par l'article 14 de l'annexe fiscale 2017 456
B- Champ d'application de la mesure 457
1. Opérations concernées 457
2. Personnes concernées par le dispositif 458
C- Modalités de mise en œuvre de la mesure 458

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX PENSIONS DE RETRAITE ET AUX RENTES VIAGERES EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES (ARTICLE 5) 460

I- PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 460
II- ANALYSE DU DISPOSITIF 460
A- Dispositions antérieures 460
B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2017 460
1. En ce qui concerne l'exonération des impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères 461
2. En ce qui concerne les abattements de 25 % et 40 % effectués sur les pensions de retraite et les rentes viagères 461

Quatrième partie
Droits d'enregistrement

P.4.01- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AUX DROITS DE MUTATION EN MATIERE DE SUCCESSION (ARTICLE 3) 462

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 462
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 463
A- Mesures relatives aux modalités de paiement des droits liés à la succession 463
1. Extension du paiement fractionné aux sociétés dont le capital est divisé en actions 463
2. Conditions de mise en œuvre du paiement différé 463
B- Réduction des tarifs des droits de mutation par décès 464
C- Abattements supplémentaires 464
1. Relèvement du montant de l'abattement général et extension à d'autres bénéficiaires 464
2. Institution d'un abattement spécifique portant sur la résidence principale occupée par le conjoint survivant au moment du décès 465
D- Augmentation du montant de la réduction d'impôt par enfant 466
E- Augmentation de la valeur des exploitations agricoles attribuées à un seul copartageant et exonérées des droits de soulte et de retour et extension de la mesure aux exploitations artisanales 466
1. Exploitations concernées par la mesure 466
2.Personnes visées par la mesure 467

P.4.02- MESURE DE PROMOTION DE L'ACTIONNARIAT NATIONAL ET AMENAGEMENT DU REGIME D'IMPOSITION DES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX (ARTICLE 6) 467

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 467
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 468
A- Mesures en faveur de la promotion de l'actionnariat national 468
1. Personnes bénéficiaires de la mesure 468
2. Conditions pour bénéficier de la mesure 469
3. Modalités de mise en œuvre des mesures d'exonération 472
B- Aménagement du régime d'imposition des droits sociaux 472
1. Exclusion des personnes imposables au droit d'enregistrement sur la cession des droits sociaux des sociétés dont les titres sont cédés 472

2. Exonération du droit d'enregistrement des cessions des droits sociaux des sociétés cotées à la Bourse régionale des Valeurs mobilières (BRVM) 473

Cinquième partie
Dispositions diverses

P.5.01- MESURES FISCALES EN FAVEUR DE L'EMPLOI DES PERSONNES EN SITUATION DE HANDICAP (ARTICLE PREMIER) 474

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 474
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 474
A- Personnes visées 474
B- Avantages accordés 474
C- Conditions du bénéfice de la mesure 475

P.5.02- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AUX MESURES EN FAVEUR DE LA CREATION D'EMPLOI (ARTICLE 2) 475

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 475
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 476
A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017 476
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2017 476

P.5.03- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES A L'AMORTISSEMENT DES BIENS ACQUIS PAR CREDIT-BAIL (ARTICLE 11) 476

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 476
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 477
A- Durée d'amortissement des biens 477
B- Date d'effet de la mesure et portée 477
1. Date d'effet de la mesure 477
2. Portée de la mesure 477

P.5.04- MODERNISATION DU DISPOSITIF LEGAL EN MATIERE DE FISCALITE INTERNATIONALE (ARTICLE 15) 479

I–PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 479
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 479

A- Renforcement des obligations déclaratives concernant les transactions internationales intragroupes réalisées par des entreprises ivoiriennes 479
1. Personnes concernées 479
2. Mise en œuvre de l'obligation déclarative 480
B- Présomption du lien de dépendance en cas de versement de sommes à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs 482
1. Notion de pays ou territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif 482
2.Mise en œuvre de la présomption du lien de dépendance 482
C- Renforcement des limites de déductibilité en cas de versement de rémunérations à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs 483
D- Majoration de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et de l'impôt sur le revenu des créances (IRC) sur les sommes versées par les entreprises ivoiriennes à des personnes situées dans des pays ou territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs 484
E- Possibilité pour l'Administration fiscale ivoirienne de se faire assister par des vérificateurs étrangers ou des experts non fiscalistes lors des opérations de contrôle 485
1. L'assistance d'agents vérificateurs fiscaux étrangers lors des contrôles effectués en Côte d'Ivoire 485
2. L'assistance d'experts non fiscaux lors des opérations de contrôle 486

P.5.06- EXTENSION DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION D'OFFICE AUX ERREURS MATERIELLES FIGURANT SUR LES DECLARATIONS DES CONTRIBUABLES (ARTICLE 22) 487

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 487
II– EXAMEN DU DISPOSITIF 487
A- Dispositions antérieures 487
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2017 487
1. Nature des erreurs matérielles 488
2. Modalités de mise en œuvre de la procédure de rectification d'office 488

P.5.07- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS FISCALES APPLICABLES AUX COLLECTIVITES TERRITORIALES (ARTICLE 24) 489

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 489
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 489
A- Dispositions antérieures 489
B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2017 490
1- Champ d'application de la mesure 490
2- Modalités de mise en œuvre de la mesure 490

P.5.08- PRECISION RELATIVE A LA TAXE SUR LA PUBLICITE RECOUVREE PAR LE DISTRICT (ARTICLE 25) 491

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 491
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 491
A- Dispositions antérieures 491
1- En ce qui concerne les affiches publicitaires sur les véhicules de transport 491
2- En ce qui concerne les panneaux publicitaires 491
B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2017 492
1- En ce qui concerne les affiches publicitaires 492
2- En ce qui concerne les panneaux publicitaires 492

Analyse de l'annexe fiscale 2018

Première partie
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01.- EXTENSION DU DROIT A DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE A CERTAINES ACQUISITIONS DE BIENS ET SERVICES PAR LES ENTREPRISES D'EXPLORATION OU D'EXPLOITATION PETROLIERES (ARTICLE 2) 493

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 493
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 493
A- Définition de la notion de biens et services directement affectés aux opérations pétrolières 493
B- Biens et services exclus du droit à déduction 494
1- En ce qui concerne les biens 494

2- En ce qui concerne les services 494
III– APPLICATION DE LA MESURE 494

P.1.02.- AMENAGEMENT DE L'ASSUJETTISSEMENT DE CERTAINES ACTIVITES DE NEGOCE DE BIENS D'OCCASION A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 4) 495

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 495
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 495
A- Dispositions antérieures 495
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018 495
1- Modalités d'exercice du droit à déduction des entreprises de négoce de biens d'occasion 496
2- Mode de détermination de la TVA facturée par les entreprises locales de négoce de biens d'occasion 496

P.1.03- AMENAGEMENT DU DISPOSITIF RELATIF A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR LES TABACS (ARTICLE 5) 497

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 497
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 497
A- Dispositions antérieures 497
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018 497
1- Assujettissement de l'ensemble des acteurs à la taxe sur la valeur ajoutée 497
2-Application du taux normal de TVA 498

P.1.04- INSTITUTION D'UNE TAXE SUR LES VENTES DE BOIS EN GRUMES (ARTICLE 42) 498

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 498
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 498
A- Institution d'une taxe sur les ventes de bois en grumes 498
1- Champ d'application 498
2- Assiette, base et taux de la taxe 499
3- Modalités de paiement de la taxe 499
B- Cas particulier des ventes de bois sur pied effectuées par la SODEFOR 499
1-Champ d'application du prélèvement 499
2-Assiette et taux du prélèvement 500

Deuxième partie
Impôts sur le revenu

P.2.01.- MESURES FISCALES EN FAVEUR DES PERSONNELS D'ENTREPRISES (ARTICLE 19) 501

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 501
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 501
A- Etendue des exonérations 501
1- En ce qui concerne les frais de restauration 501
2- En ce qui concerne les sommes allouées dans le cadre de la décoration et de la distinction des salariés 501
B- Conditions du bénéfice de l'exonération 501
1- En ce qui concerne les frais de restauration 501
2- En ce qui concerne les sommes allouées dans le cadre de la décoration et de la distinction des salariés 502

P.2.02- REDUCTION DES TAUX DES PRELEVEMENTS A LA SOURCE A TITRE D'ACOMPTE D'IMPOT SUR LE REVENU DU SECTEUR INFORMEL ET SUR LES PAIEMENTS FAITS AUX PRESTATAIRES DE SERVICES DU SECTEUR INFORMEL (ARTICLE 23) 502

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 502
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 502
A- En ce qui concerne les deux prélèvements 502
B- En ce qui concerne l'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI) 502
1- Biens concernés 502
2-Personnes tenues au prélèvement de l'AIRSI 503

Troisième partie
Impôts fonciers

P.3.01.- EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT SUR LE PATRIMOINE FONCIER DES EXPLOITATIONS AGRICOLES (ARTICLE 20) 504

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 504
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 504
A- Champ d'application 504
B- Mise en œuvre de la mesure 505
1- Base d'imposition 505
2-Tarif applicable 506

Quatrième partie
Droits d'enregistrement

P.4.01.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT DES DECISIONS DE JUSTICE (ARTICLE 25) 507

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 507
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 507
A- Champ d'application 507
1- Décisions de justice concernées 507
2- Décisions de justice non concernées 508
B- Tarif, fait générateur et exigibilité 508
1- Tarif applicable 508
2- Fait générateur et exigibilité 509

Cinquième partie
Procédures

P.5.01.- RENFORCEMENT DES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL (ARTICLE 22) 510

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 510
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 510
III–PORTEE DU DISPOSITIF 512

Sixième partie
Dispositions diverses

P.6.01-AMENAGEMENT DES OBLIGATIONS FISCALES DES ENTREPRISES EXPLOITANT DES ETABLISSEMENTS SECONDAIRES (ARTICLE 13) 513

I– RESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 513
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 513
A- Dispositions antérieures 513
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018 513
1- Obligation de déclaration de l'établissement secondaire 513
2- Obligation de production d'un état récapitulatif 514

P.6.02- RENFORCEMENT DU DISPOSITIF DE LUTTE CONTRE L'EROSION DE LA BASE IMPOSABLE ET LE TRANSFERT DE BENEFICES (ARTICLE 14) 514

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 514
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 515
A- Aménagement de la notion de territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif 515
1- Définition de la notion de territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif au sens du dispositif fiscal ivoirien 515
2- Modalités d'établissement et d'entrée en vigueur de la liste ivoirienne 515
B-Institution de la déclaration pays par pays 516
1-Définition des termes 517
2-Champ d'application 518
3-Modalités de mise en œuvre 519
4-Règles de l'utilisation appropriée des données de la déclaration 520
C- Renforcement du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation 520
1- Champ d'application 521
a. Personnes concernées 521
b. Opérations et sommes concernées 522
2- Présentation des conditions et limites de déductibilité des intérêts 522
a. Condition de déductibilité liée à la libération entière du capital 522
b. Condition de déductibilité liée à la durée du prêt 523
c. Condition de déductibilité liée au montant du capital de l'entreprise versante 524
d. Limite de déductibilité liée au résultat net avant impôt, intérêts, dotations aux amortissements sur immobilisations et provisions 525
e. Limite de déductibilité liée au taux moyen des avances de la Banque centrale 526
D- Prorogation de la durée des contrôles fiscaux portant sur les transactions internationales intragroupes 526
1- Champ d'application 526
a. Contrôles de comptabilité 526
b. Contrôles portant sur les opérations internationales intragroupes 526
c. Contrôles initiés après l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018 527
2- Modalités de mise en œuvre 527
3- Conséquences de la prorogation du délai de contrôle 527

P.6.03- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX ETATS FINANCIERS DES CONTRIBUABLES SOUMIS A L'IMPOT SYNTHETIQUE (ARTICLE 17) **528**

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 528
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 528
A- Dispositions antérieures 528
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018 529

P.6.05-PRECISIONS RELATIVES AU RECOUVREMENT DES TAXES MUNICIPALES (ARTICLE 29) **529**

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 529
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 529
A-Dispositions antérieures 529
B- Précisions apportées par l'annexe fiscale 2018 530

P.6.06- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SUR LA PUBLICITE A SUPPORT MOBILE (ARTICLE 30) **530**

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF 530
II– ANALYSE DU DISPOSITIF 531
A- Dispositions antérieures 531
B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018 531

Index Alphabétique **533**

Notes de services de portée générale

Titre premier
Impôts directs

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

Note n° 2355/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 est 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, bureaux d'achats, comptoirs de vente, 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 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'établissements stables

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.

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

Note n° 2356/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 les avocats, notaires, conseils fiscaux ou comptables non membres du personnel, les 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 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 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 comprise 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.

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

Note n° 2360/SEPMBPE/DGI/DLCD du 20 Juin 2018

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 1er 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 1er novembre 2017 pourra clore son premier exercice comptable le 31 décembre de l'année 2018.

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

L'article 24 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016 et l'article 23 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, ont aménagé respectivement les dates de dépôt des états financiers et celles de la déclaration de résultats.

Ainsi, conformément aux articles 36 et 49 du Code général des Impôts, les dates de dépôt de la déclaration de résultats et celles du dépôt des états financiers pour les entreprises relevant d'un régime du réel d'imposition comme pour celles relevant du régime de l'impôt synthétique 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.

Cependant, l'arrêté n° 210/MBPE/DGI du 14 avril 2017 portant définition et modalités de la mission de délivrance du visa des états financiers annuels de synthèse et instituant l'attestation d'exécution de la mission de commissariat aux comptes, en son article 3 prévoit que, pour l'exercice clos au 31 décembre 2016, seules les entreprises relevant du régime réel d'imposition et soumises à la procédure de visa d'un expert-comptable ont l'obligation de déposer des états financiers visés par ce dernier.

Ainsi, à titre exceptionnel, les entreprises qui ne relèvent pas du régime normal d'imposition mais qui sont soumises à la procédure de visa de l'expert-comptable, ne sont pas tenues de déposer à la date du 30 mai, des états financiers visés par un expert-comptable.

En revanche, pour les entreprises relevant du régime réel d'imposition et soumises à la procédure de visa de l'expert-comptable, l'arrêté précité a exceptionnellement fixé, la date limite de production des états financiers visés et incidemment la date

de dépôt de déclaration auprès de l'Administration fiscale, au 30 septembre 2017 en lieu et place du 30 mai 2017.

Les états financiers 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.

Les déclarations quant à elles, doivent être souscrites au moyen de procédés électroniques.

III. Modalités de paiement de l'impôt sur les BIC

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt minimum forfaitaire dû le cas échéant 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.

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

Note n° 2359/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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

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

Aux termes des dispositions de l'article premier du Code général des Impôts, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux s'applique aux bénéfices des professions commerciales, industrielles, artisanales et minières. L'impôt sur les bénéfices s'applique également aux bénéfices des exploitations forestières ou agricoles.

Sont visés par cette disposition, 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, personnelle et indépendante de la profession. 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 :

- les professions médicales et paramédicales ;
- les professions juridiques et comptables (experts-comptables et comptables agréés, conseils, avocats, commissaires-priseurs, 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 ayant la forme juridique de société 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.

1.2.3 Les revenus réalisés par les non-résidents

Le principe posé par l'article premier du Code général des Impôts rappelé ci-dessus, ne s'applique pas, lorsque le commerçant ou l'industriel est non-résident

fiscal. Dans ce cas, les revenus qu'il perçoit en Côte d'Ivoire sont soumis à l'impôt sur les BNC en vertu de l'article 92 du Code, sous réserve de l'application d'une convention fiscale.

2. Critères d'imposition

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

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

2.1 Notion de chiffre d'affaires

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.

Les seuils des chiffres d'affaires ont été harmonisés et segmentés.

2.2 Harmonisation des seuils de chiffre d'affaires par segmentation

Les seuils retenus pour la détermination des régimes d'imposition ne sont plus fonction ni de la nature de l'activité exercée par le contribuable ni de la forme juridique sous laquelle cette activité est exercée.

Ainsi, quelle que soit la nature de l'activité, tous les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 150 millions de francs toutes taxes comprises, relèvent du régime du bénéfice réel normal.

Ceux dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre 50 et 150 millions de francs toutes taxes comprises relèvent du régime du bénéfice réel simplifié.

S'agissant du régime de l'impôt synthétique, il concerne les personnes exerçant les activités visées ci-dessus dont le chiffre d'affaires annuel est compris entre 5 et 50 millions de francs toutes taxes comprises.

NB : Depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015, les personnes morales et les personnes physiques exerçant des professions libérales dont le chiffre d'affaires est compris entre 5 et 50 millions de francs, sont soumises au régime de l'impôt synthétique.

Ainsi, le régime de l'impôt synthétique s'applique désormais à tous les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel est compris dans l'intervalle susmentionné, sans distinction de la forme juridique et de la nature de l'activité.

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

Les contribuables exerçant les professions libérales et les professions non commerciales, passibles de l'impôt synthétique en raison du niveau de leur chiffre d'affaires, peuvent opter avant le 1er février de chaque année, pour leur assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Il en résulte que les contribuables soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux sont classés dans l'un des trois régimes d'imposition au regard de leur chiffre d'affaires.

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 accessoires à caractère commercial sont directement liées à l'exercice de l'activité libérale et constituent le strict prolongement de cette dernière.

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. On peut citer à ce titre, les revenus d'immeubles, produits des valeurs mobilières et des participations, indemnités diverses, intérêts, honoraires d'un pharmacien exploitant une officine, etc.

Lorsque le contribuable exerce deux activités juxtaposées sans liens directs et ne tient pas deux comptabilités distinctes, il est d'office imposable dans la catégorie des BIC pour l'ensemble de ses revenus.

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 bénéfices tirés de l'exploitation par un particulier, 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. Il en serait autrement s'il possède une chaîne d'établissements.

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

Note n° 3009/SEPMBPE/DGI-DLCD du 30 juillet 2018

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 existe actuellement deux zones franches 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 imposables à l'ensemble des impôts et taxes en vigueur en Côte d'Ivoire, sauf disposition contraire prévue par le régime fiscal applicable aux zones franches.

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° 2361/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

L'article 64 du Code général des Impôts fixe le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux à 20 % pour les personnes physiques et à 25 % pour 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 forfaitairement 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 par anticipation.

Ainsi, le taux à appliquer sur la base forfaitaire pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices perçus par anticipation en même temps que la patente, est de 25 % pour les entreprises de transport public constituées sous forme de société et de 20 % pour les entreprises individuelles.

En tout état de cause, il reste entendu que l'impôt sur les bénéfices acquitté par anticipation lors du paiement de la patente de véhicules est déductible de l'impôt sur les bénéfices déclaré en fin d'exercice par l'entreprise.

PRECISIONS RELATIVES A LA DEDUCTION DES FRAIS D'ASSITANCE TECHNIQUE

Note n° 2357/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

L'article 18-5° 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 déductible, 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 débitrice a bénéficié de l'assistance technique, 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 2014 de prestations d'assistance technique de la part de la société Y appartenant au même groupe.

L'entreprise X a réalisé pendant cette année 2014, 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.

Le montant total des frais d'assistance technique au titre de l'exercice 2014 s'élève à 13 000 000 de francs.

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

Chiffre d'affaires annuel hors taxe (CAHT)	:	500 000 000
Frais généraux	:	100 000 000
Frais d'assistance technique de 2014	:	13 000 000
5 % du CAHT : 500 000 000 x 5 %	=	25 000 000
20 % des frais généraux : 100 000 000 x 20 %	=	20 000 000

Le montant maximum des frais d'assistance technique déductible est donc de

20 000 000 de francs.

Détermination des frais d'assistance technique déductibles au cours de l'année 2014

Les frais d'assistance technique 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 2015, l'entreprise X a bénéficié d'une assistance technique 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 les frais généraux s'élèvent à 200 000 000 de francs.

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

Chiffre d'affaires annuel hors taxe (CAHT)	=	600 000 000
Frais généraux	=	200 000 000
Frais d'assistance technique	=	50 000 000
5 % du CAHT : 600 000 000 x 5 %	=	30 000 000
20 % des frais généraux : 200 000 000 x 20 %	=	40 000 000

Détermination des frais d'assistance technique déductibles au cours de l'année 2015

Le montant total des frais d'assistance technique exposés 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 (30 000 000 de francs).

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 2015.

Exemple 3

L'entreprise Z a bénéficié d'une assistance technique à hauteur de 50 000 000 de francs au cours de l'année 2016. 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 2016	=	50 000 000
5 % du CAHT : 500 000 000 x 5 %	=	25 000 000
20 % des frais généraux : 100 000 000 x 20 %	=	20 000 000

Montant déductible des frais d'assistance technique : 20 000 000 de francs.

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.

AMORTISSEMENTS DIFFERES

Note n° 2578/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 :

R1= 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 2015 de la société A se présentent comme suit :

Dotations aux amotissements de l'exercice 2015 : 300 000 francs ;

Déficits reportables au 31 décembre 2014 : 1 200 000 francs ;

Total des réintégrations : 800 000 francs ;

Total des déductions : 400 000 francs ;

Résultat net comptable (exercice 2015) = 600 000 francs.

Résultat fiscal provisoire = Resultat comptable + Réintégrations – Déductions

Application numérique

Résultat fiscal provisoire : 600 000 + 800 000 – 400 000 = 1 000 000

Donc R 1 = 1 000 000

Et R 2 = R 1– Déficits reportables

R 2 = 1 000 000 - 1 200 000

R 2 = -200 000

Puisque R2 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 comptables.

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

Note n° 2358/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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

Il résulte de ces précisions qui visent à éviter les divergences d'interprétations 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.

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

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 BIC/BA

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 à l'investissement, a achevé en 2014 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	1er EXERCICE (2015)	2e EXERCICE (2016)	3e EXERCICE (2017)	4e EXERCICE (2018)
Montant de l'investissement réalisé, hors biens exclus = (I)	100 000 000				
Montant de la réduction accordée sur l'investissement réalisé (I x 35 %)	35 000 000				
Montant de la réduction à imputer (R)		**35 000 000**	**24 000 000**	**16 500 000**	**12 500 000**
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
Réduction restant à imputer (R–SL) = RI		24 000 000	16 500 000	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

Cas 2 : Entreprise située dans les autres régions

La société BERGA a, au cours de l'exercice 2012, 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	1er EXERCICE (2015)	2e EXERCICE (2016)	3e EXERCICE (2017)	4e EXERCICE (2018)
Montant de l'investissement réalisé, **hors biens exclus** = (I)	400 000 000				
Montant de la **réduction accordée sur l'investissement** réalisé (I x 40 %)	**160000 000**				
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
Réduction restant à imputer (R–SL) = RI		145 000 000	120 000 000	45 000 000	6 500 000
Impôt sur les BIC/BA à acquitter (Bi x 25 %)		3 750 000	6 250 000	18 750 000	9 625 000

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.

PRECISIONS RELATIVES A L'EXONERATION PARTIELLE D'IMPOT SUR LES BENEFICES DES ADHERENTS DES CENTRES DE GESTION AGREES

Note n° 3005/SEPMBPE/DGI-DLCD du 30 juillet 2018

L'article 67 du Code général des Impôts prévoit au profit des adhérents des centres de gestion agréés, une réduction d'impôt sur le bénéfice de 50 % l'année de leur adhésion et les deux années suivantes et de 20 % à partir de la quatrième année et pendant toute la période d'adhésion à un centre de gestion agréé.

Par ailleurs, l'article 41 du Code général des Impôts dispose que les personnes physiques ou morales qui bénéficient d'un régime d'exonération totale ou partielle d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont exonérées, dans les mêmes conditions et quotités, de l'impôt minimum forfaitaire.

Nonobstant les dispositions de cet article, sur la base d'une interprétation restrictive de la circulaire d'application n° 1773/MEFP/D.G.I du 15 juin 1994 relative à l'impôt minimum forfaitaire, certains services excluent les adhérents des centres de gestion agréés passible de l'impôt minimum forfaitaire, du bénéfice de cette exonération au motif que l'article 41 du Code général des Impôts ne vise que les contribuables soumis au régime réel normal d'imposition, les usines nouvelles et les entreprises agréées au Code des Investissements.

La présente note précise que les dispositions de l'article 41 du Code général des Impôts concernent l'ensemble des contribuables qui bénéficient d'une exonération totale ou partielle d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Par conséquent, elles s'appliquent à l'impôt minimum forfaitaire dû par les adhérents des centres de gestion agréés qui bénéficient de l'exonération partielle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux prévue à l'article 67 du Code général des Impôts.

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° 2362/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 huissiers 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° 2363/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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

TRAITEMENT FISCAL DES FRAIS DE TRANSPORT POUR CONGES ANNUELS

Note n° 2411/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

En l'état actuel du droit positif 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.

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

Note n° 2407/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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'exemples, 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 ;
- l'indemnité de fonction.

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'exemples, 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 (article 116-10°). Les dépenses que l'employeur consacre à la prise en charge des frais de transport en commun du personnel, dans la limite de 20 000 francs par mois et par salarié (article 116-16°) ;

- 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.

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

Note n° 2409/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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'expatriés.

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.

NOTION ET REGLES D'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE

Note n° 2408/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 un avantage 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'exemples, 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 25 000 francs par mois pour chacun d'eux, conformément aux dispositions de l'article 116-10 du Code général des Impôts.

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 25 000 francs visée ci-dessus ;

– la fourniture gratuite de prestations diverses au salarié.

2. Mode 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 d'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.

Par contre, 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 ;

- 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 téléphone 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.

REGIME FISCAL DES INDEMNITES DE DEPART

Note n° 2410/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 à 50 000 francs 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 à 50 000 francs ;

- l'indemnité de licenciement dans la proportion de 50 % lorsque celle-ci est supérieure à 50 000 francs ;

- 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 versée 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.

CHAPITRE 4
Impôts fonciers et prélèvements assimilés

CRITERES DE DETERMINATION DE LA RESIDENCE SECONDAIRE

Note n° 2373/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 sus énumérés 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 1er janvier de l'année suivante.

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

Note n° 2372/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Le contrat de bail emphytéotique, en raison de la diversité de son objet et des redevances qui y sont attachées, est quelques fois 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 la méthode d'évaluation de la base imposable.

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

I– Personne imposable en cas de bail emphytéotique

Aux termes de l'article 154 du Code général des Impôts, en cas de bail emphytéotique, l'emphytéote se substitue entièrement au bailleur. L'impôt est donc à la charge exclusive de l'emphytéote.

Par ces dispositions, il faut entendre que le redevable de l'impôt foncier des immeubles sous bail emphytéotique n'est pas le propriétaire qui donne à bail son immeuble, mais le locataire ou preneur dit emphytéote.

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.

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 assujetti 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 au contrat authentique 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.

Toutefois, le contrat de bail emphytéotique ne portant pas sur les constructions, la redevance stipulée ne peut être retenue comme valeur locative pour la détermination de l'impôt sur le patrimoine foncier. Par conséquent, la méthode de détermination de la valeur locative par référence au contrat de bail authentique ou de location verbale ne saurait être appliquée. Les constructions étant réalisées par l'emphytéote, la base imposable de ces immeubles sera déterminée suivant la méthode de comparaison ou d'appréciation directe.

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 également passibles de 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, y compris la valeur locative du sol. 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 inscrite 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 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, au regard de ce qui précède, ne peut constituer la base imposable pour la détermination de l'impôt foncier.

Toutefois, l'impôt foncier acquitté sur la base de ces redevances sera déductible de l'impôt déterminé suivant l'une des méthodes sus indiquées.

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° 2374/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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.

PRECISIONS RELATIVES A L'APPLICATION DE LA TAXE DE VOIRIE, D'HYGIENE ET D'ASSAINISSEMENT AUX PERSONNES PHYSIQUES ET MORALES EXONEREES D'IMPOT FONCIER

Note n° 2375/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

L'article 166 du Code général des Impôts met à la charge des propriétaires exonérés de l'impôt sur le revenu foncier et de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, une taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement.

Il s'agit des représentations diplomatiques et assimilées et des entreprises bénéficiaires des avantages du Code des Investissements et d'autres codes particuliers.

Des divergences d'interprétation étant apparues quant à l'application de cette taxe en cas d'exonération partielle d'impôt foncier, 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.

Par conséquent, cette taxe est due en cas d'exonération partielle ou totale d'impôt foncier.

Lorsque l'exonération est partielle, la taxe s'applique en proportion de la quote-part exonérée.

PRECISIONS RELATIVES AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 10 DE L'ANNEXE FISCALE 2016 PORTANT REDUCTION DES TAUX DE L'IMPOT FONCIER

Note n° 2392/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

L'article 10 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, aménage les dispositions des articles 156 et

suivants du Code général des Impôts, en réduisant les taux de l'impôt sur le patrimoine foncier et de l'impôt sur le revenu foncier respectivement de 11 % à 9 % et de 4 % à 3 %.

Le dispositif qui prévoit ces nouveaux taux, indique les personnes concernées ainsi que les immeubles visés.

A– Personnes concernées

La mesure de réduction des taux de l'impôt foncier vise les particuliers, personnes physiques c'est-à-dire, celles qui ne font pas une exploitation professionnelle de leur immeuble.

Sont donc exclues du bénéfice de la mesure, les personnes morales et les entreprises.

B– Taux applicables

Les taux de l'impôt foncier applicables aux particuliers sont ramenés de :

- 11 % à 9 %, pour l'impôt sur le patrimoine foncier ;
- 4 % à 3 %, pour l'impôt sur le revenu foncier.

Il convient de rappeler que depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016, l'abattement de 25 % accordé aux personnes physiques, lorsque le paiement de l'impôt foncier intervient avant la fin de chaque trimestre, est supprimé.

C– Immeubles concernés

Les immeubles concernés par la mesure sont :

- les immeubles bâtis et non bâtis productifs de revenus fonciers ;
- les immeubles servant d'habitation principale à raison d'un seul occupé par le propriétaire ;
- les immeubles servant de résidence secondaire à usage personnel et improductifs de revenus fonciers à raison d'un seul occupé par le propriétaire ;
- les immeubles bâtis des personnes physiques restés vacants pendant une période de six mois consécutifs au cours d'une même année.

L'immeuble est considéré vacant lorsqu'il est inoccupé, c'est-à-dire qu'il n'est pas habité ou ne sert pas à l'exercice d'une activité.

Pour le bénéfice du taux réduit de 3 %, la période d'inoccupation doit être égale ou supérieure à six mois consécutifs au cours d'une même année.

Par six mois consécutifs, il convient d'entendre une période de six mois sans interruption. Sont donc exclus, les cas de périodes d'inoccupation discontinues dont le cumul est égal ou supérieur à 180 jours.

La vacance est constatée à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la déclaration en est faite par le contribuable au service des Impôts de rattachement. La fin de la vacance doit être également notifiée au service compétent au plus tard le 15 du mois suivant le mois de fin de la vacance.

En tout état de cause, la vacance pendant la période des six mois consécutifs doit être constatée au cours d'une même année.

Les déclarations de vacance souscrites après le premier semestre d'une année civile en cours, ne peuvent donner droit au bénéfice du taux réduit de 3 %.

En ce qui concerne les immeubles comportant plusieurs appartements, seuls les appartements vacants doivent faire l'objet de déclaration de vacance pour bénéficier du taux réduit de 3 % dans les conditions requises.

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

Note n° 3006/SEPMBPE/DGI-DLCD du 30 juillet 2018

L'article 151-7 du Code général des Impôts prévoit une exemption d'impôt foncier 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 « exploitation agricole 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
Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers

APPLICATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES CREANCES AUX INTERETS SERVIS AUX ASSURES PAR LES COMPAGNIES D'ASSURANCE-VIE

Note n° 3028/SEPMBPE/DGI-DLCD du 31 juillet 2018

Des divergences d'interprétation étant apparues lors des contrôles fiscaux, quant à l'application de l'impôt sur le revenu des créances aux intérêts servis par les compagnies d'assurance-vie à leurs assurés, les précisions suivantes sont apportées.

Il est rappelé, qu'en application des dispositions de l'article 192 du Code général des Impôts, les intérêts et autres rémunérations versés aux assurés dans le cadre des contrats de capitalisation et d'épargne, sont passibles de l'impôt sur le revenu des créances aux taux prévus à l'article 193 alinéa 4 du Code général des Impôts.

Toutefois, par mesure de bienveillance et pour tenir compte des préoccupations exprimées par les compagnies d'assurance-vie concernées par les opérations de contrôles en cours ou achevées, les services sont invités à ne pas retenir ce chef de redressement au titre des contrats conclus antérieurement au 1er janvier 2018.

CHAPITRE 6
Contribution des patentes

NOTION D'ETABLISSEMENT EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 2365/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 :

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

REGIME GENERAL DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 2364/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 patente.

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, les 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 et affectés à l'exercice de la profession, sont imposables au droit sur la valeur locative. 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, et même ceux 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 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 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.

Au regard de la contribution des patentes, contrairement à l'impôt sur le revenu foncier et à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, 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 exemptée.

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) 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. Peuvent être considérées comme étant en arrêt provisoire d'activité, les personnes morales ou physiques qui, sans avoir souscrit une déclaration fiscale de cessation d'activité, se trouvent 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, les entreprises en arrêt provisoire d'activité peuvent être dispensées 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 prorata 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 déterminée au moyen de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales passées dans des conditions normales entre un propriétaire et un locataire indépendants. En particulier, le loyer ne doit pas être sous-évalué en raison de liens particuliers existant entre le bailleur et le locataire.

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.

3.2 Méthode de comparaison

En l'absence de baux ou de déclarations de locations verbales, 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 (m^2) en fonction de la localisation du bâtiment. Cette référence est retenue en tenant compte de différents paramètres, dont notamment l'état du bien.

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'évaluation de la valeur vénale du bien (en pratique, il est retenu la valeur brute au bilan avant amortissement. Toutefois, l'Administration fiscale peut recourir à tous moyens, notamment aux expertises immobilières privées) ;
- en l'application d'un taux d'abattement à la valeur vénale en fonction de la nature du bien ;
- en la détermination du taux moyen d'intérêts des placements immobiliers pour chaque nature de propriété;
- en l'application du taux d'intérêt à la valeur vénale du bien.

3.3.1 Cas des usines

La valeur locative des éléments imposables des usines et des établissements industriels est calculée uniformément comme suit :

– Terrains, bâtiments, usines

VL = Valeur bilan x 5.6 %

(Valeur initiale)

– Bureaux, hangars, etc.

VL = Valeur bilan x 15 %

– Autres moyens matériels de production (matériel mobile)

VL = Valeur bilan x 10 %

3.3.2 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.

3.3.3 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 et du taux d'inoccupation 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 = revenu locatif annuel x 10 % ;

– pour les établissements à partir de 3 étoiles :

VL = revenu locatif annuel x 20 %.

TRAITEMENT FISCAL DES ENTREPOTS AU REGARD DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 2371/SEPMBPE/DGI/DLCD du 20 Juin 2018

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, n'ôtent pas le caractère d'entrepôt à celui-ci sauf s'il est établi que la vente a été réalisée sur le site de l'entrepôt et lui est rattachable. Il en résulte que la vente doit avoir été réalisée 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 LA PATENTE D'ACHETEURS DE PRODUITS LOCAUX

Note n° 2366/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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

La présente note apporte les précisions suivantes.

L'article 287 du Code susvisé 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 de produits locaux.

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

Note n°2367/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 servant à 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, il sera retenu une valeur locative forfaitairement déterminée et correspondant au rapport du chiffre d'affaires de l'activité imposable sur le chiffre d'affaires global.

Ce rapport sera appliqué à la valeur locative globale, pour la détermination de la valeur locative imposable.

En tout état de cause, la valeur locative globale ne saurait 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 im posable 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° 2368/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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.

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

Note n° 2369/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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.

Des hésitations et 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.

Contrairement au droit sur le chiffre d'affaires de la patente des entreprises commerciales, qui est assis sur le chiffre d'affaires, celui de la patente des entreprises de transport public de personnes ou de marchandises est dû par véhicule en service.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 272 du Code général des Impôts, 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 compris, s'agissant des transports de personnes.

Ce droit s'élève, pour chaque véhicule de transport de marchandises, 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.

Ainsi, en ce qui concerne les entreprises de transport public, le droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des patentes n'est pas calculé à partir du chiffre d'affaires ou des recettes brutes hors taxes de l'année précédente 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 de l'article 272 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-transport, il peut être effectué soit :

- auprès de la Recette des Impôts du lieu du siège social de l'entreprise, pour les personnes morales ;

- auprès de toutes les recettes des Impôts divers, pour les personnes physiques, quel que soit le lieu d'immatriculation ou de rattachement initial du contribuable.

Toutefois, il est rappelé à toutes fins utiles, qu'en cas de paiements fractionnés du montant de la patente, le solde de la cotisation exigible est obligatoirement acquitté à la Recette du lieu de paiement de la première fraction.

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

Note n° 2370/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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, 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.

Titre deuxième
Impôts indirects

REGLES DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

Note n° 2406/SEPMBPE/DGI/DLCD du 20 Juin 2018

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 règles présentées ci-dessous portent sur les crédits de départ en matière de TVA, le remboursement des crédits de taxes, l'application de la règle du butoir 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. Ces cas de force majeure peuvent être justifiés par tous moyens pouvant faire foi.

3. Remboursement

Le remboursement de la TVA est légalement limité aux cas énumérés aux articles 382 et 383 bis du Code général des Impôts.

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 en application de l'article 345 du Code général des Impôts. Il n'y a toutefois pas lieu d'imposer les opérations de l'espèce portant sur des biens, objets ou services ouvrant droit à déduction.

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 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 :

a) Les 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...) ou ouvrées (métaux, tissus...) utilisées dans la fabrication ;

- produits semi-ouvrés destinés à recevoir un complément de main-d'œuvre ;

- pièces détachées devant être incorporées dans un ensemble constituant un produit fini (montage de bicyclettes ou de véhicules automobiles par exemple).

b) Les 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
En raison de la diversité des biens et des conditions de leur utilisation, il s'agit à titre indicatif de : 1) Bâtiments et locaux à usage industriel : – 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. 2) Bâtiments administratifs et commerciaux – 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, salle d'attente. 3) Bâtiments et locaux abritant les services sociaux obligatoirement prévus par la législation du travail : infirmerie, vestiaire, douches, lavabos, etc.	Immeubles autres que les bâtiments à usage industriel, commercial et administratif : – garage ; – baraquements de chantier ; – immeubles servant au logement des membres 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).

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. 5) Installations et réparations de nature immobilière effectuées dans les immeubles ci-dessus (ventilation, électricité, plomberie, conditionnement d'air, téléphone, interphone, chauffage). 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.	

Immeubles à usage mixte

Lorsqu'un assujetti 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 légalement 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 la TVA et affectés au transport de personnes ou de marchandises.

Il est précisé que le mobilier est exclu du bénéfice des déductions (article 372 du Code général des Impôts).

Biens ouvrant droit à déduction	Biens exclus
1) Installations et matériels industriels, machines et engins de production et de manutention, véhicules de transport de personnes et de marchandises : – 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, lodders, 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 ; – matériel ferroviaire circulant exclusivement sur des voies privées ou des embranchements 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 à des travaux de terrassement, déblaiement, manutention sur chantiers de travaux immobiliers ; – ambulances ; – matériel de livraison demeurant la propriété du vendeur (tubes en acier, casiers, bonbonnes…) ; – matériel 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). 2) Equipement des services administratifs et commerciaux : – machines à écrire, à facturer, à calculer, à timbrer ; – 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 ; – matériel informatique.	1) Véhicules utilisés pour le transport des personnes et des marchandises. 2) Mobilier : – Les meubles meublant quel que soit le lieu où ils sont placés : tables, chaises, fauteuils, bureaux, armoires, bibliothèques, etc. 3) Equipement des bâtiments et locaux exclus. 4) Pièces de rechange et fournitures utilisées à l'entretien et à la réparation des biens visés ci-dessus.

3) Equipement des services sociaux obligatoires et des centres d'apprentissage à l'exclusion des objets de mobilier (tables, chaises, lits, literie…). 4) Pièces de rechange et fournitures utilisées à l'entretien et la réparation des biens visés ci-dessus. 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 bouteurs (bulldozer), bouteurs biais (chargeuses sur pneus), bouteurs 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).	

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
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).	– 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.
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, sous réserve que ces achats aient été effectués auprès de compagnies de distribution à l'exclusion des stations–service.	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 espèces (art.373 du CGI)
3) Frais de vente : – fournitures administratives (papier, encre, 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
– Achats et importations opérés par des personnes effectuant des livraisons à l'exportation.	

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 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 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 exclusivement affecté à la réalisation d'opérations taxables (même exportés) : la déduction totale est admise ;

- le bien ou le service acquis est concurremment affecté à la réalisation des deux catégories d'opérations visées ci-dessus : la déduction est réduite 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 ainsi que des opérations exonérées ou hors du champ d'application de la TVA.

c) Calcul du prorata

Pour l'application de la règle du prorata (P), le montant de la TVA déductible est obtenu par la formule suivante :

$$P = \frac{CA_1 + CA_2 + CA_3 + LASM}{CA\ total} \times 100$$

- **En ce qui concerne le numérateur**

CA_1 représente le chiffre d'affaires ayant effectivement supporté la TVA mais exprimé hors taxe en application des dispositions de l'article 359 du Code général des Impôts.

CA_2 représente le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation, même si les biens exportés sont exonérés de TVA ainsi que le chiffre d'affaires assimilé à des exportations au sens des articles 356 et 357 du Code général des Impôts.

CA_3 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 éléments suivants :

- le chiffre d'affaires exonéré de taxes (autre que celui porté au numérateur) ;
- 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 ;
- la fraction non imposable du prix de vente des biens d'occasion commercialisés par les négociants professionnels, lorsque ces biens sont imposés sur la marge ;
- les subventions d'équipement ;
- les primes à l'exportation.

Il est précisé que les éléments qui figurent au numérateur et au dénominateur sont ceux ressortant des opérations réalisées au cours de l'exercice précédent. Le prorata utilisé au cours d'une année considérée revêt 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 CARROSOL au titre des exercices 2016 et 2017, se présentent ainsi qu'il suit :

Données comptables	Exercice 2016	Exercice 2017
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	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 à utiliser pour l'année 2016

On suppose que durant l'année 2016, l'entreprise avait fait usage d'un prorata provisoire. Les données définitives de la comptabilité étant connues au 31 décembre 2016, la société CARROSOL était tenue de déterminer un prorata définitif (P_d), selon la formule ci-après :

Au numérateur (N) = 78 000 000 (CA_1) + 42 000 000 (CA_2) + 15 000 000 (CA_3) + 0 (LASM)

= 135 000 000

Au dénominateur (D) = (N) + 65 000 000 (CA exon) = 135 000 000 + 65 000 000

= 200 000 000

P_d = [135 000 000/ 200 000 000] x 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 l'exercice 2016 constitue le prorata provisoire de l'exercice 2017 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 2017, sur la base des données effectives de l'exercice 2017.

Détermination du prorata définitif à utiliser pour l'année 2017

$$P_d = \frac{CA_1 + CA_2 + CA_3 + LASM}{CA\ total} \times 100$$

Au numérateur (N) = 96 000 000 (CA_1)+55 000 000 (CA_2)+20 000 000 (CA_3)+4 000 000 (LASM)

= 175 000 000

Au dénominateur (D) = (N) + 65 000 000 (CA exon) = 175 000 000 + 45 000 000 + 15 000 000

= 235 000 000

P_d = [175 000 000/ 235 000 000] x 100

= 74,47 %

Le prorata définitif de l'exercice 2017 (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 dans la proportion de 6,97 % = 74,47 % – 67,50 %.

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 calculée d'après le temps d'amortissement restant à courir.

Dans la pratique, dans un souci de simplification des 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 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 2013 des biens amortissables grevés de la TVA pour une valeur de 100 000 000 de francs. Le pourcentage de déduction calculé sur l'exercice 2012 est de 80 % (pourcentage initial).

Le pourcentage applicable en 2014 (opération effectuée en 2013) est de 95%.

1. 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 (2013) :100 000 000 x 80 % = 80 000 000

Déduction théorique (2014):100 000 000 x 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 * 15 %]/5 = 3 000 000

2. Le pourcentage applicable en 2015 (opérations effectuées en 2014) est de 40%.

La variation du pourcentage initial (40 % – 80 % = – 40 %), excède le seuil de 10 % en valeur absolue.

Déduction initiale en 2014 :100 000 000 x 80 % = 80 000 000

Déduction théorique (2015): 100 000 000 x 40 % = 40 000 000

Reversement à opérer :

(80 000 000 – 40 000 000)/5 = 8 000 000 ou encore [100 000 000 * 40 %]/5 = 8 000 000

3. Les pourcentages applicables en 2016 et 2017 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.

4. En 2018, 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 dans les cas suivants :

– la cessation d'activité ;

– l'abandon de la qualité d'assujetti 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 assujetti 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 :

1. 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 ;

2. 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 ;

3. 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.

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 (c) et (d) 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 BIC

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 TTC est réparti en fonction des pourcentages obtenus.

La TVA exigible est calculée en appliquant au chiffre d'affaires taxable TTC reconstitué selon lesdits pourcentages, le taux applicable sur une base TTC.

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.

REMBOURSEMENTS DE CREDITS DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

Note n° 2394/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 ;
- investissements réalisés par les entreprises commerciales dans le cadre d'un programme d'agrément à l'investissement agréé par l'organisme national chargé de la promotion des investissements (le Centre de Promotion et des Investissements en Côte d'Ivoire) prévue par le Code des Investissements ;
- 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 le Gouvernement ;

- aux entreprises bénéficiaires des exonérations contenues dans le Code des Investissements ;

- aux frais généraux exposés par la Société ivoirienne de Raffinage (SIR) et la Société multinationale de Bitumes (SMB) jusqu'en 2020.

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 et d'établir les règles relatives au traitement des dossiers de demandes de remboursement de crédits de TVA.

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 de remboursement, 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 droits de recherche perçus lors de la délivrance des actes et documents aux usagers par la Direction générale des Impôts et la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique, 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 qui, outre les pièces exigées à toutes les entreprises qui sollicitent un remboursement, ont 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.

Les entreprises qui sollicitent l'agrément doivent :

- formuler une demande auprès de la Direction générale des Impôts avant le 31 janvier de chaque année ;
- réaliser à l'exportation au moins 75 % de leur chiffre d'affaires ;
- souscrire régulièrement leurs déclarations de TVA ;
- ne pas avoir fait l'objet d'une procédure de redressement ayant révélé des pratiques frauduleuses.

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 gérées par 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 troisième 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.

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 Directeur régional pour observations et avis.

3ème 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.

4ème 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.

5ème 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.

6ème 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.

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 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 Chef du Centre des moyennes Entreprises, pour observations et avis.

3ème 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.

4ème 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.

5ème 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.

6ème 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 Sous-Directeur chargé de la Gestion compétent, pour observations et avis.

3ème 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.

4ème 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 compétent.

En cas de rejet par le Directeur des grandes Entreprises, le dossier est retourné au Sous-Directeur de la Gestion compétent.

5ème 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.

6ème 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.

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 (8) 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 nés après le 26 août 2006 et de la TVA acquittée sur les projets exonérés postérieurement à cette date.

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 (8) jours suivant la date de sa réception.

TRAITEMENT DES REMBOURSEMENTS DE FRAIS ET DE DEBOURS AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 2404/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Des difficultés s'étant fait jour quant au régime applicable au remboursement de frais et de 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 service 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.

Au terme du contrat, 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 soumis 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° 2400/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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

2.4.2 Cas particulier de certains engins de chantier

En principe, la taxe sur la valeur ajoutée grevant la vente des objets d'occasion est déterminée sur la marge, à l'exception des engins de chantier suivants :

- les bouteurs (bulldozer), les bouteurs biais (chargeuses sur pneus) et les bouteurs sur chenilles (chargeuses sur chenilles) ;
- les autres pelles mécaniques, excavateurs, chargeuses, pelleteuses (tractopelle);
- les chargeuses et chargeuses pelles à chargement frontal ;
- les niveleuses (finisher/asphaltfinisher) ;
- les compacteuses et rouleaux compresseurs ;
- les grues/camions grue ;
- les tombereaux ;
- les tombereaux articulés (camions articulés).

En ce qui concerne les opérations de ventes ou d'achat portant sur ces engins, les règles de détermination de la TVA et celles relatives à la déduction sont de droit commun.

TRAITEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE FACTUREE SUR LES OPERATIONS IMPAYEES

Note n° 2403/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Aux termes des dispositions de l'article 361-2°- a) du Code général des Impôts, la 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 par anticipation 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 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° 2402/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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, 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 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.

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.

EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) PAR VOIE D'ATTESTATION

Note n° 2393/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Aux termes des dispositions de l'article 383 bis du Code général des Impôts, l'exonération de la TVA est mise en œuvre par voie d'attestation en ce qui concerne les opérations effectuées par certains opérateurs.

La mise en œuvre pratique de cette exonération prévue par la législation fiscale en vigueur et des textes particuliers est soumise à la production préalable d'attestations remises par le bénéficiaire de l'exonération à son fournisseur.

La présente note a pour objet d'apporter les précisions et d'établir les règles relatives au traitement des dossiers de demandes d'exonération de la TVA par voie d'attestation.

I – Champ d'application

1. Personnes et opérations visées

La procédure d'attestation d'exonération de TVA et de taxe sur les opérations bancaires (TOB) s'applique :

- aux représentations diplomatiques et assimilées accréditées en République de Côte d'Ivoire sous réserve de réciprocité ;
- aux exonérations dont bénéficient les programmes de construction de logements à caractère économique et social et les 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 de la TOB ;
- aux entreprises minières titulaires d'un permis d'exploitation et bénéficiant d'une convention leur accordant l'exonération de TVA par voie d'attestation ;
- aux entreprises de production énergétique en vertu des conventions et des textes qui fixent leur régime fiscal ;
- aux importations effectuées par les entreprises agréées au Code des Investissements ;
- aux entreprises agro-industrielles intervenant dans les secteurs du coton, de l'anacarde et du karité créées, réimplantées ou rouvertes en zones Centre, Nord et Ouest avant le 31 décembre 2012 ;
- aux travaux de reconstruction ou de réhabilitation de routes et d'infrastructures éducatives et sanitaires effectués par l'Etat ou les collectivités territoriales des zones Centre, Nord et Ouest de 2010 à 2012 ;
- aux acquisitions de biens d'équipement et leurs premiers lots de pièces de rechange par les entreprises relevant du régime réel d'imposition créées ou réimplantées en zones Centre, Nord et Ouest avant le 31 décembre 2012 dont l'activité est exonérée de cette taxe ;

- 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 de l'Economie et des Finances ;

- à l'Etat et aux collectivités territoriales pour les achats locaux de matériaux et prestations de services destinés exclusivement aux travaux de réhabilitation des infrastructures scolaires et sociales publiques dégradées, avant le 31 décembre 2011 ;

- d'une façon générale, à toutes les personnes bénéficiant d'exonérations en matière de TVA dont la mise en œuvre est prévu par voie d'attestation par une convention, un texte légal ou réglementaire.

2. Biens et services concernés

L'exonération porte sur la TVA et la TOB concernant les biens et services limitativement énumérés.

Bénéficient de l'exonération :

- 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.

Sont exclus de l'exonération :

- les acquisitions de biens et services qui n'ont aucun lien avec l'objet des organisations internationales et organisations non gouvernementales ;

- les biens et services qui n'ouvrent 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

- La Sous-Direction des Exonérations et des Régimes spéciaux de la Direction des Opérations d'Assiette est compétente 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 est chargée de 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 est compétente pour la mise en œuvre des exonérations accordées aux entreprises relevant de sa gestion courante ;

- les Directions régionales sont compétentes pour la mise en œuvre des exonérations accordées aux entreprises relevant de leur gestion courante.

1.2 Procédure

Trois étapes sont prévues dans la procédure de gestion :

- 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.

Cette obligation n'incombe pas aux entreprises agréées au Code des Investissements.

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 ;

- une liste des biens et/ou services objets 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 ;

- la liste des biens pour les entreprises agréées à l'investissement ;
- un spécimen de la signature des personnes habilitées à signer les 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'entreprise, 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 relatif à la période de réalisation de l'opération.

2. Dispositif de contrôle

2.1 Service compétent

La Sous-Direction des Exonérations et des Régimes spéciaux de la Direction des Opérations d'Assiette, la Direction des grandes Entreprises, la Direction des moyennes Entreprises et la Direction régionale 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 Contrôle après la délivrance de l'attestation

Il consiste à effectuer un contrôle ciblé portant sur la destination finale des biens acquis et leur utilisation.

Les services gestionnaires des 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.

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.

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.

Cas particulier des entreprises pétrolières et minières

La procédure d'attestation d'exonération de TVA et de TOB s'applique également :

- aux entreprises titulaires de permis de recherche de substances minérales classées en régime minier en phase d'exploration, dans le cadre strict de leurs opérations de prospection et de recherche ;
- 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.

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.

Les fournisseurs de biens ou 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.

Les entreprises visées, bénéficiaires de biens et services exonérés doivent produire au plus tard le 10 du mois suivant chaque trimestre, sur un imprimé réglementaire faisant apparaître la liste nominative de leurs fournisseurs, ainsi que la nature et les montants des biens et des services acquis en exonération de la taxe.

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.

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 et de services, une copie de l'attestation d'exonération, authentifiée par l'apposition d'un sticker sécurisé, doit être délivrée au fournisseur par le bénéficiaire de l'exonération.

PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION DE VEHICULE UTILITAIRE ET SON TRAITEMENT FISCAL EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 2395/SEPMBPE/DGI-DLCD/SDL du 20 juin 2018

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 – Définition 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 apte et destiné au transport de marchandises 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.

Les véhicules visés par cette définition sont donc ceux qui remplissent cumulativement 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.

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, à moins d'avoir fait l'objet d'aménagement leur permettant de satisfaire aux conditions sus énumérées.

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 1er janvier 1995 ouvraient droit à déduction.

L'article 1er de l'annexe fiscale susvisée, autorise désormais la déduction de la TVA grevant le coût d'achat de tout véhicule utilitaire.

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.

Cette taxe n'ouvre droit à déduction que dans l'hypothèse où le carburant est servi aux véhicules affectés au transport public de personnes et de marchandises qui appartiennent à des entreprises de transport ayant fait l'option pour leur assujettissement à la TVA.

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° 2396/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 ».

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.

REGIME DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE ILLEGALEMENT FACTUREE

Note n° 2401/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 par un assujetti sur une opération soumise à ladite taxe.

Il s'ensuit que la taxe sur la valeur ajoutée facturée par un non-assujetti 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 si :

- 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 ;

- 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 A L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR L'ACQUISITION DE MATERIELS INFORMATIQUES, DE TABLETTES ELECTRONIQUES ET DE TELEPHONES PORTABLES

Note n° 2397/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

L'ordonnance n° 2015-503 du 08 juillet 2015, a exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée, les acquisitions et les importations de matériels informatiques, tablettes électroniques et téléphones portables. Elle a également réduit les droits et taxes de douane portant sur ces opérations, pour la période allant du 1er août 2015 au 31 décembre 2018.

En application des dispositions de cette ordonnance, l'arrêté interministériel n° 009/MPMB/MPTIC du 09 août 2015 a déterminé la liste des matériels éligibles au bénéfice des avantages fiscaux susvisés.

Des hésitations s'étant fait jour quant à la mise en œuvre en régime intérieur de l'exonération de la TVA, il est précisé que ladite exonération concerne également les ventes en régime intérieur des matériels informatiques.

Au regard de ce qui précède, la taxe sur la valeur ajoutée ne peut être appliquée, au cours de la période allant du 1er août 2015 au 31 décembre 2018, aux opérations de vente ou d'achat en régime intérieur, des matériels ci-dessous énumérés quel que soit le vendeur ou l'acquéreur (entreprise ou particulier).

N°	Désignation	Position tarifaire NTS CEDEAO
1	Boîtier pour unité centrale	84 73 30 00 00
2	Carte mère	84 71 80 90 00
3	Processeur	84 71 80 90 00
4	Ventilateur	84 14 51 00 00
5	Carte graphique	84 71 80 90 00
6	Carte son	84 71 80 90 00
7	Disque dur interne	84 71 70 90 00
8	Clavier	84 71 60 90 00
9	Souris tapis (assortiment)	84 71 60 90 00
10	Ecran	84 71 60 90 00
11	Carte réseau	84 71 80 90 00
12	Bloc d'alimentation	85 04 40 90 00
13	Ordinateur portable	84 71 30 90 00
14	Ordinateur de bureau	84 71 49 90 00
15	Tablette électronique	84 71 30 90 00
16	Téléphone portable	85 17 12 00 00
17	Disque dur externe	84 71 70 90 00
18	Clé USB	85 23 51 00 00
19	Imprimante	84 43 32 90 00
20	Imprimante + scanner (tout en un)	84 43 31 10 00
21	Scanner	84 43 32 10 00

PRECISIONS RELATIVES AUX MENTIONS DE L'ETAT DES TAXES DEDUCTIBLES ANNEXE A LA DECLARATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 2398/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 ou les prestations de services reçues ayant fait l'objet de déduction. A titre d'exemple, il faut inscrire entre autres : ciment, stylo 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 », « 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 sur l'imprimé de déclaration, doivent être conformes aux indications figurant au bas dudit imprimé.

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, notamment la remise en cause ou 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 complet des taxes déductibles.

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.

PRECISIONS RELATIVES AU TRAITEMENT FISCAL DES VENTES DIRECTES AU REGARD DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Note n° 2399/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 finale 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.

EXTENSION DE LA PROCEDURE DE L'ATTESTATION ANNUELLE UNIQUE D'EXONERATION DE TVA AUX SOUS-TRAITANTS DES ENTREPRISES MINIERES

Note n° 2405/SEPMBPE/DGI/DGE–DLCD du 20 juin 2018

Dans le cadre de la simplification de la procédure de mise en œuvre de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dont bénéficient les entreprises des secteurs minier et pétrolier, l'article 7 de l'annexe fiscale à la loi n°2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, a institué une attestation annuelle unique d'exonération de ladite taxe.

En application de ce dispositif, la délivrance de l'attestation annuelle unique d'exonération n'est réservée qu'aux entreprises minières, pétrolières et aux sous-traitants des entreprises pétrolières, à l'exclusion des sous-traitants des entreprises minières.

La mise en œuvre de cette mesure, bien que conforme à l'article 355-23 du Code général des Impôts, ne prend pas en compte les dispositions des conventions minières signées avec l'Etat. celles-ci prévoient l'extension du bénéfice de l'exonération par voie d'attestation aux sous-traitants directs des sociétés minières sous réserve de la tenue d'une comptabilité séparée permettant d'apprécier distinctement le chiffre d'affaires résultant des opérations minières réalisées avec lesdites sociétés.

Dans un souci d'harmonisation des dispositions en matière d'exonération applicables au secteur extractif, les services compétents sont également autorisés à délivrer l'attestation annuelle unique d'exonération de TVA aux sous-traitants des entreprises minières ou aux entreprises titulaires d'un contrat de prestation de services classées en régime minier.

La délivrance de cette attestation est subordonnée à une demande préalable de l'entreprise requérante comportant les références de la convention conclue entre l'Etat de Côte d'Ivoire et la société minière, notamment un extrait des dispositions concernées par la demande, la date et le numéro.

La demande qui peut être présentée à toute époque de l'année, est effectuée sur un imprimé disponible sur le site internet de la DGI, *www.dgi.gouv.ci*

Sont à joindre à la demande, sous peine de rejet, les documents suivants :

- la copie de l'agrément signé par l'Administration des Mines à savoir, la Direction générale des Mines et de la Géologie ;
- la copie du contrat de prestations de services miniers signé entre la société minière et son sous-traitant ;
- trois (3) spécimens de signatures à apposer sur la copie de l'attestation unique authentifiée ;
- la liste des principaux fournisseurs de biens et services ;
- la liste le cas échéant, des clients autres que les sociétés minières.

Il est rappelé que conformément aux dispositions de l'article 355-23 susvisé, les sous-traitants miniers sont tenus de produire au plus tard le 10 du mois suivant chaque trimestre civil, un imprimé réglementaire faisant apparaître la liste nominative de leurs fournisseurs de biens et services, ainsi que la nature et les montants des biens et services acquis en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, ces 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.

En cas de non-facturation de la taxe sur la valeur ajoutée sur les biens et services qui doivent normalement supporter ladite taxe, l'entreprise 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.

TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT (TSE)

Note n° 3011/SEPMBPE/DGI/DLCD du 30 juillet 2018

L'article 35 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2001-338 du 14 juin 2001 pour la gestion 2001, 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 du réel normal d'imposition (RNI) et ceux soumis au régime du réel simplifié d'imposition (RSI).

A contrario, en sont dispensés, les contribuables relevant de l'impôt synthétique ou de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans.

En sont également exonérés, les exportateurs de café et de caco et les opérations portant sur la vente de produits pétroliers à l'exception de celles effectuées par la Société ivoirienne de Raffinage (SIR).

Lorsque la taxe est due, elle est supportée par l'entreprise qui est le seul redevable. Elle n'est pas répercutable sur le consommateur final ou sur le client de l'entreprise.

II – Assiette, taux et paiement de la taxe

A – Assiette

La taxe spéciale d'équipement est assise sur le chiffre d'affaires total hors taxe 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 taxable de la taxe spéciale d'équipement.

Sont à exclure 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 s'entendent des produits visés à l'article 408 du Code général des Impôts, à savoir :
  - super carburant et essences spéciales ;
  - essence auto ;

- gaz-oil ;
- carburéacteur ;
- pétrole lampant ;
- essence pour aérodynes ;
- huiles minérales ;
- distillate Diesel-Oil (DDO) ;
- distillate Diesel-Oil (DDO ad);
- fuel-oil domestique ;
- fuel-oil léger ;
- fuel-oil lourd I (FO 180) ;
- graisses consistantes.

Pour les contribuables qui réalisent des opérations de vente de produits pétroliers concomitamment avec d'autres produits ou services, il est à préciser que seules les opérations de vente ne portant pas sur les produits pétroliers doivent être soumises 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 est une taxe assise sur le chiffre d'affaires, à l'instar de la TVA. Les dispositions de l'article 361 du Code général des Impôts relatives à l'exigibilité de la TVA lui sont également applicables.

Ainsi, la TSE est exigible :

- lors de la livraison (facturation) 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.

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.

Toutefois, elle constitue une charge d'exploitation déductible en matière d'impôt sur les bénéfices.

La taxe spéciale d'équipement est applicable pour la dernière fois au chiffre d'affaires réalisé au titre du mois de décembre 2019.

Titre troisième
Régimes spécifiques

PRECISIONS RELATIVES A L'EXEMPTION DE LA TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR, A L'EGARD DES VEHICULES DIPLOMATIQUES ET DES VEHICULES PRIVES DU PERSONNEL DES MISSIONS DIPLOMATIQUES

Note n° 2349/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Il me revient qu'il est régulièrement réclamé aux agents des représentations diplomatiques présentes dans notre pays, le paiement de la taxe sur les véhicules à moteur, à raison des véhicules dont ils sont propriétaires, à l'occasion des différents contrôles.

Afin de mettre fin à cette situation, les précisions suivantes sont rappelées sur le principe d'exemption desdits véhicules à la taxe sur les véhicules à moteur, ainsi que sur les modalités de mise en œuvre de cette exonération.

I– Principe

Le régime fiscal des missions diplomatiques et de leur personnel, découlant de la Convention de Vienne de 1961, est précisé dans la note de service n° 0040/MEF/DGI-DLCD du 05 janvier 2011.

Cette note indique expressément 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.

Par ailleurs, 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– Modalités de mise en œuvre

L'exemption susvisée s'applique de plein droit aux véhicules concernés.

Ainsi, en ce qui concerne les véhicules diplomatiques, ceux-ci ne doivent faire l'objet d'aucun contrôle de vignette, lorsqu'ils possèdent une plaque minéralogique 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 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 de documents d'exemption, si les documents d'identification présentés 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.

L'attention des services est appelée sur le strict respect des instructions ressortant de la présente note.

Je rappelle par ailleurs 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.

REGIME D'IMPOSITION DES SUBVENTIONS ET ABANDONS DE CREANCES

Note n° 2433/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Il est apparu des hésitations dans le 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.

Modalité 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 aux résultats imposables 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 1er 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 subvention à rapporter au résultat imposable de l'année N sera :

(8 000 000 x 20 %) x 270/360 = 1 200 000 francs

Année N + 1 : 8 000 000 x 20 % = 1 600 000 francs

Modalité 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 remploi.

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 de 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, 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 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 s'ils procèdent d'un acte normal de gestion.

La preuve du caractère normal est apportée lorsqu'il est établi que l'aide a été consentie dans l'intérêt de l'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 de gestion anormal, tout abandon de créance ou aide octroyés à une entreprise filiale dont la situation financière ne nécessite pas une telle opération.

Par ailleurs, l'entreprise attributaire doit avoir préalablement à cet abandon de créance, entrepris des actions dans le sens du redressement de la situation de l'entreprise bénéficiaire.

La fusion, la scission, la dissolution, la 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 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 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 Objet 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. 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 de l'article 758 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 dans ce même acte de fusion par la société absorbante (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 cas 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 remploi 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 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 du régime spécial de fusion d'une part, et en présence d'une clause de rétroactivité d'autre part, 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 :

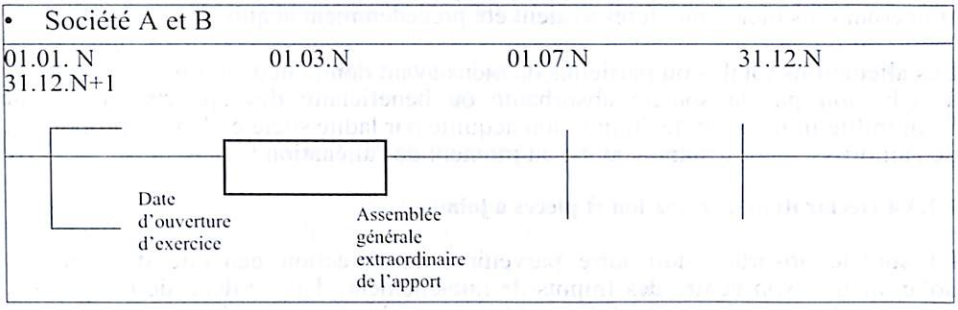
- les résultats de la période intercalaire sont compris dans les résultats de l'exercice en cours de la société absorbante ;

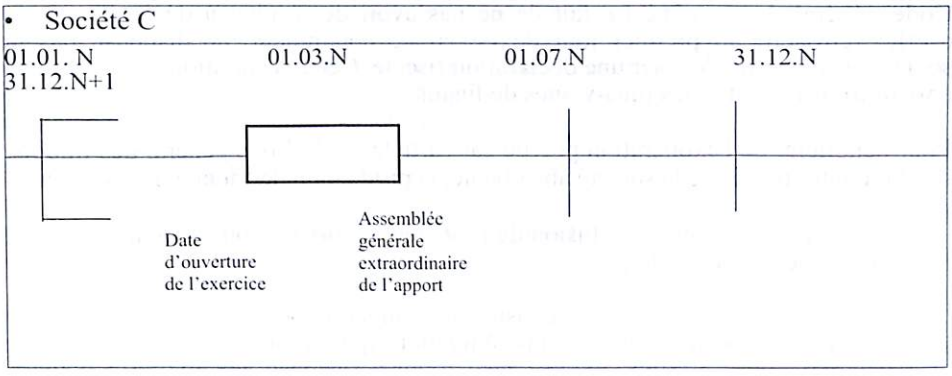
- les plus-values constatées lors de l'opération de fusion ou d'apports partiels sont déclarées par la société absorbée ou apporteuse et imposées selon les

règles de l'article 33 du Code général des Impôts en cas de fusion, et selon le droit commun en cas d'apports partiels.

Exemple

Une opération de fusion est réalisée par l'apport à une société nouvelle C, de l'ensemble des patrimoines de deux sociétés A et B. La société nouvelle est créée le 1er mars N et l'opération est approuvée par l'assemblée générale du 1er juillet N :





L'effet rétroactif conféré à la fusion ne peut fiscalement être pris en compte au-delà du 1er 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 effectuent sur une partie 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 qualifié 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 ces dernières.

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 ces dernières.

Aucun délai de conservation des éléments apportés par les sociétés absorbées ou anciennes 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 cette dernière.

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, la société absorbante 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 x 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 filiale 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 remploi.

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'actif 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 et 758 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 société anonyme ou société 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 de ce droit d'apport minoré 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 à un droit d'apport majoré au taux proportionnel de 6 %.

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 accordé 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 (puisqu'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 consentis à 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'actif, 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'actif

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 numéraire, 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'activité 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'actif 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 la volonté dans l'acte d'apport de bénéficier de cette assimilation.

TRAITEMENT FISCAL DES COMPTES COURANTS D'ASSOCIES

Note n° 2351/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 part 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.

Ces intérêts sont déductibles des bénéfices de la société débitrice. Cependant, cette déductibilité n'est possible que sous réserve du respect des conditions prévues à l'article 18-A) 6° du Code général des Impôts.

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.

Lorsque deux entreprises sont liées par une convention spéciale de compte courant, l'article 216 du Code général des Impôts accorde, sous réserve que les conditions soient remplies, une exonération d'impôt sur le revenu des créances pour les intérêts rémunérant le solde créditeur du compte.

2. Régime d'imposition

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 leur part 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. Cette limite n'est toutefois pas applicable aux associés ou actionnaires des sociétés holding visées à l'article 23 du Code général des Impôts ;

- 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 moyens 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 suivants 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.

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 la disposition de la société, 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 % depuis le 1er avril et ce jusqu'au 31 décembre.

Pour la détermination des intérêts déductibles au 31 décembre 2018, il est procédé ainsi qu'il suit :

I – Calcul des intérêts à verser (montants théoriques)

- pour les 7 premiers mois : 100 000 000 x 10 % x 7/12 = 5 833 335 francs
- pour les 5 derniers mois : 45 000 000 x 10 % x 5/12 = 1 875 000 francs

Soit pour l'ensemble de l'exercice : 7 708 335 francs.

II – Détermination des taux d'intérêt admis au titre de l'année 2018

- pour les mois de janvier à mars 2018: 10 % + 2 points = 12 %
- pours mois de avril à décembre 2018 : 7 % + 2 points = 9 %.

III – Détermination des intérêts fiscalement déductibles

- Pour les mois 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, soit 12 %, les intérêts déductibles s'établissent comme suit :

100 000 000 x 10 % x 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 :

- pour les mois de avril à juillet 2018 : (100 000 000 x 9 %) x 4/12 = 3 000 000 de francs ;
- pour les mois de août à décembre 2018: (45 000 000 x 9 %) x 5/12 = 1 687 500 francs.

Les intérêts fiscalement déductibles s'élèvent donc à la somme de 7 187 500 francs (2 500 000 francs + 3 000 000 de francs + 1 687 500 francs).

IV – Rapprochement du montant théorique des intérêts avec le montant des intérêts fiscalement déductibles afin de déterminer la fraction taxable des intérêts

Fraction taxable = (montant des intérêts fiscalement déductibles) – (montant théorique des intérêts à servir) = 7 708 335 francs – 7 187 500 francs = 520 835 francs.

La somme de 520 835 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 : 3750 425 francs
- Produits non imposables : 1 778 560 francs
- Amortissements et provisions déductibles : 6 250 000 francs.

I – Détermination du résultat fiscal (avant impôt)

Résultat fiscal = (bénéfice comptable + charges non déductibles) – (produits non imposables) = (15 250 000 francs + 3 750 425 francs) – 1778 560 francs = 17 221 865 francs.

II – 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.

III – Détermination du pourcentage des intérêts déductibles

(7 187 500/30 659 365) x 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 %.

I – Calcul des intérêts à servir (montant théorique)

200 000 000 x 10 % = 20 000 000 de francs.

II – Détermination de la fraction déductible des intérêts au regard du taux légalement admis

– Taux légal admis= taux des avances de la BCEAO majoré de 2 points, soit 9 %.

– Montant des intérêts déductibles : 200 000 000 x 9 % = 18 000 000 de francs.

III – 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.

L'impôt s'applique notamment à toutes les sommes désinvesties et réintégrées 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 13, 63 % et s'obtient par la formule suivante :

$$\frac{\text{Taux légal}}{(100 - \text{Taux légal})}, \text{ soit } \frac{12}{88}$$

Ainsi, dans les exemples d'application 1 et 3 ci-dessus, l'IRVM dû sera respectivement égal à :

- 520 835 x12/88 = 71 023 francs ;
- 2 000 000 x12/88 = 272 727 francs.

2.3 Au regard de l'impôt sur le revenu des créances

L'article 192 du Code général des Impôts soumet 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.

OBLIGATIONS DECLARATIVES DES CONTRIBUABLES BENEFICIANT D'UN REGIME FISCAL DEROGATOIRE EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES BENEFICES ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 2348/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Certains contribuables bénéficiant d'un régime fiscal ouvrant droit à 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 de détermination des résultats, ainsi que la déclaration de contribution des patentes s'imposent à tous les contribuables, y compris ceux qui bénéficient d'une exonération.

Conformément aux dispositions de l'article 169 du Livre de Procédures fiscales, le défaut de production des déclarations est sanctionné par une amende de 200 000 francs si le retard n'excède pas un mois. Cette amende est majorée de 50 000 francs

par mois de retard supplémentaire ; chaque fraction de mois étant comptée pour un mois entier.

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.

Passé un délai de trois mois à partir des dates susindiquées, 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 de 1 000 000 de francs prévue ci-dessus.

MISE EN ŒUVRE DES EXONERATIONS ACCORDEES DANS LE CADRE DU CODE DES INVESTISSEMENTS DE 2012

Note n° 3118/SEPMBPE/DGI-DLCD du 13 août 2018

L'ordonnance n° 2012-487 du 7 juin 2012 portant Code des Investissements et son décret d'application n° 2012-1123 du 30 novembre 2012, prévoient deux régimes d'incitation à l'investissement, à savoir le régime de déclaration et le régime d'agrément à l'investissement, ainsi que des dispositions spécifiques aux petites et moyennes entreprises (PME).

Ces mesures d'incitation et ces dispositions particulières aux PME consistent en des exonérations d'impôts et taxes.

Pour le bénéfice desdits avantages fiscaux, le territoire national est divisé en trois (3) zones A, B et C définies par le décret précité, et qui s'entendent des lieux de réalisation des programmes d'investissement.

Aux termes des dispositions de l'article 35 de l'ordonnance susmentionnée, les avantages liés à chaque régime d'incitation portent sur une période de cinq (5) ans en zone A, huit (8) ans en zone B et quinze (15) ans en zone C.

En ce qui concerne les PME, l'article 48 de la même ordonnance fixe la durée des avantages à sept (7) ans, onze (11) ans et quinze (15) ans, respectivement en zones A, B et C .

Les durées ci-dessus sont majorées des délais de réalisation du programme d'investissement selon les modalités fixées par décret.

La mise en œuvre pratique des exonérations soulève quelques difficultés auxquelles la présente note apporte des clarifications.

1. Effets de la déclaration d'existence contenue dans le dossier d'agrément

Les dispositions des articles 9 et 14 du décret d'application de l'ordonnance portant Code des Investissements, prévoient au nombre des éléments composant la demande

de déclaration ou d'agrément à l'investissement, une copie de la déclaration fiscale d'existence et, en cas de développement d'activités, une attestation de régularité de situation fiscale. Or, aux termes de l'article 146 du Livre de Procédures fiscales, toute personne qui entreprend l'exercice d'une activité lucrative à titre professionnel doit, avant le commencement de ses activités, en faire la déclaration auprès des services de la Direction générale des Impôts, quel que soit le niveau de son chiffre d'affaires attendu.

A l'occasion de cette déclaration, il lui est réclamé le paiement de la contribution des patentes.

Afin d'éviter que les entreprises qui présentent un programme d'investissement éligible au Code des Investissements ne soient recherchées en paiement dudit impôt, les services compétents de la Direction générale des Impôts (Direction des Opérations d'Assiette) sont invités à délivrer une attestation de suspension des droits de patentes aux entreprises concernées, à la demande du Centre de Promotion des Investissements en Côte d'Ivoire (CEPICI) agissant pour leur compte.

2. Etendue des exonérations

2.1. En ce qui concerne les entreprises autres que les PME

Les avantages fiscaux résultant du Code des Investissements varient selon que l'entreprise se trouve en phase d'investissement ou en phase d'exploitation.

2.1.1. Pendant la phase de réalisation du programme d'investissement

Lorsqu'une entreprise opte pour le régime de l'agrément, et que les conditions requises sont remplies, une décision d'agrément à l'investissement sur la base des délibérations du Comité d'agrément lui est délivrée.

Pour permettre au contribuable de démarrer son programme d'investissement, un arrêté du Ministre en charge du Budget et du Portefeuille de l'Etat portant exécution de la décision d'agrément à l'investissement est signé.

Les avantages accordés à l'entreprise éligible dépendent du seuil d'investissement et du lieu de réalisation de l'investissement.

Ainsi, aux termes des dispositions de l'article 45 de l'ordonnance portant Code des Investissements, les entreprises agréées bénéficient, au titre de la réalisation de leur programme d'investissement relatif à la création ou au développement d'activités quelle que soit la zone d'investissement, des avantages suivants :

- réduction de 50 % du montant des droits à payer à la Douane portant sur les équipements et matériels ainsi que sur le premier lot de pièces de rechange, pour un montant d'investissement inférieur au seuil supérieur, exception faite des prélèvements communautaires ;

- réduction de 40 % du montant des droits à payer à la Douane portant sur les équipements et matériels ainsi que sur le premier lot de pièces de rechange, pour un montant d'investissement au moins égal au seuil supérieur, exception faite des prélèvements communautaires ;

- exonération totale de la TVA.

Le dispositif prévoit que la valeur du premier lot de pièces de rechange doit représenter au maximum une proportion de 10 % de la valeur d'acquisition des biens d'équipements.

Le délai de réalisation des investissements par les entreprises bénéficiant des avantages est fixé à deux (2) ans, sauf prorogation accordée par l'autorité compétente.

Il est précisé qu'en ce qui concerne le régime de déclaration, le législateur n'a prévu aucune mesure fiscale de faveur lorsque l'entreprise se trouve en phase d'investissement.

Le bénéfice des avantages accordés par le Code des Investissements est effectif à compter de la mise en exploitation. Cette condition suppose l'achèvement du programme d'investissement prévu par l'entreprise.

En effet, à la fin de la réalisation des investissements prévus, le contribuable est tenu de saisir le Centre de Promotion des investissements en Côte d'Ivoire (CEPICI) en vue d'effectuer une visite de conformité du programme d'investissement agréé.

A l'issue de la visite, une décision de notification de début d'exploitation précisant les avantages accordés, est signée par le Président du Conseil de gestion du CEPICI, au titre des investissements éligibles au régime de l'agrément à l'investissement.

A cette décision est joint un projet d'arrêté de mise en exploitation qui est transmis pour signature au Ministère en charge du Budget et du Portefeuille de l'Etat et au Ministère chargé de l'Industrie.

Cet arrêté attestant le début d'exploitation fixe également la date de jouissance des avantages accordés en ce qui concerne le régime d'agrément à l'investissement.

S'agissant du régime de déclaration, le CEPICI effectue, sur demande du contribuable, une visite de constat sur le terrain à la suite de laquelle un procès-verbal est établi. Un projet de décision de mise en exploitation, accompagné du procès-verbal de réalisation des investissements et d'une décision d'admission signée du Président du conseil d'administration du CEPICI sont transmis au Directeur général des Impôts. La décision de mise en exploitation visée par le Directeur général des Impôts indique la date de début du bénéfice des avantages accordés ainsi que leurs durées maximales.

Par conséquent, l'entreprise qui achève ses investissements et commence à exercer son activité sans avoir obtenu l'arrêté portant mise en exploitation, doit être recherchée en paiement des impôts et taxes exigibles jusqu'à ce que sa situation soit régularisée.

Cela entraîne notamment les obligations déclaratives et de paiement des impôts et taxes suivants :

- la contribution des patentes ;
- l'impôt minimum forfaitaire ;
- l'impôt sur le revenu foncier et/ou l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties au titre des investissements immobiliers en cours de réalisation ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- l'impôt sur les traitements et salaires.

2.1.2. Pendant la phase d'exploitation

Quel que soit le régime applicable, les entreprises ne peuvent bénéficier des avantages qu'après la réalisation effective des investissements dûment constatée par le Ministère en charge de l'Industrie et de la Promotion du Secteur privé, le CEPICI, la Direction générale des Impôts et la Direction générale des Douanes.

2.1.2.1. En ce qui concerne les entreprises bénéficiant du régime de déclaration

Aux termes de l'article 37 de l'ordonnance n° 2012-487 du 7 juin 2012 portant Code des Investissements, quelle que soit la zone d'investissement, les entreprises admises au régime de déclaration au titre de la réalisation de leur programme d'investissement relatif à la création d'activité, bénéficient des avantages suivants :

- exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC) ou de l'impôt sur les bénéfices agricoles (BA) ;

- exonération de la contribution des patentes et licences.

Elles bénéficient en outre d'une réduction de 80 % du montant de la contribution à la charge des employeurs, lorsque le programme d'investissement est réalisé en zone B.

Pour les programmes d'investissement exécutés en zone C, le taux de 80 % ci-dessus est porté à 90 %.

Il est précisé que cette mesure de réduction ne vise pas la taxe d'apprentissage et la taxe additionnelle à la formation professionnelle continue.

Ces entreprises bénéficient en outre des mesures suivantes :

- exonération de l'impôt sur le patrimoine foncier ;

- exonération de droits d'enregistrement en cas d'augmentation de capital.

2.1.2.2. En ce qui concerne les entreprises bénéficiant du régime d'agrément

Pour les entreprises bénéficiant du régime d'agrément, aux termes de l'article 46 de l'ordonnance n° 2012-487 du 7 juin 2012 portant Code des Investissements, les avantages accordés dépendent du niveau de l'investissement projeté et de la zone de sa réalisation.

• Montant d'investissement inférieur à un milliard de francs

Quelle que soit la partie du territoire où l'investissement est réalisé, les entreprises admises au régime d'agrément bénéficient des avantages suivants :

- exonération de l'impôt sur les BIC, de l'impôt sur les BNC, ou de l'impôt sur les BA ainsi que de la contribution des patentes et licences, quelle que soit la zone d'investissement ;

- réduction de 50 % du montant de la contribution à la charge des employeurs, à l'exclusion des taxes affectées au Fonds de Développement de la Formation professionnelle.

Le taux susindiqué est porté à 75 % et à 90 % pour les investissements réalisés respectivement en zone B et C.

Lorsqu'elles réalisent l'investissement en zone C, les entreprises bénéficient en outre des mesures suivantes :

- exonération de l'impôt sur le revenu foncier pour les logements mis à la disposition du personnel ;
- exonération de l'impôt sur le patrimoine foncier.

• Montant d'investissement égal ou supérieur à un milliard de francs

Les entreprises agréées bénéficient des avantages suivants :

- exonération de l'impôt sur les BIC, de l'impôt sur les BNC, ou de l'impôt sur les BA ainsi que de la contribution des patentes et licences, et de l'impôt sur le patrimoine foncier. Ces exonérations sont acquises quelle que soit la partie du territoire où l'investissement est réalisé ;
- réduction de 50 % du montant de la contribution à la charge des employeurs pour les investissements en zone A, à l'exclusion des taxes affectées au Fonds de Développement de la Formation professionnelle.

Le taux susindiqué est porté à 75 % en zone B et à 90 % en zone C.

Lorsque l'investissement est réalisé en zone C, ces entreprises bénéficient en outre de la mesure d'exonération de l'impôt sur le revenu foncier pour les logements mis à la disposition du personnel.

N.B : Les exonérations portant sur l'impôt sur les bénéfices et la contribution des patentes et licences sont réduites à 50 %, puis à 25 % des montants normalement dus, respectivement à l'avant-dernière et à la dernière années de bénéfice des avantages.

2.2. En ce qui concerne les petites et moyennes entreprises (PME)

2.2.1. PME éligibles au Code des Investissements

Les PME pouvant bénéficier des avantages prévus au Code des Investissements sont celles qui, aux termes du décret n° 2012-05 du 11 janvier 2012 portant définition de la petite et moyenne entreprise, réalisent un chiffre d'affaires annuel minimum hors taxes compris entre 30 000 000 et 1 000 000 000 de francs.

2.2.2. Champ et étendue des avantages fiscaux

Les zones de réalisation des investissements définies pour le régime de déclaration et pour le régime d'agrément, s'appliquent aux PME éligibles au Code des Investissements.

Conformément aux dispositions de l'article 49 de l'ordonnance précitée, les PME concernées bénéficient, selon la zone où l'investissement est réalisé, des mesures d'exonération prévues pour le régime de déclaration et pour le régime d'agrément.

Les avantages attachés au régime d'agrément ne sont accordés que si la PME réalise un programme d'investissement hors TVA et hors fonds de roulement d'un montant compris entre 70 000 000 et 200 000 000 de francs.

A ces avantages fiscaux, s'ajoute l'exonération des droits sur tous les actes soumis à la formalité de l'enregistrement, que la PME soit éligible au régime de déclaration ou au régime d'agrément.

Par ailleurs, lorsque la PME a financé l'acquisition de ses matériels, outillages et biens d'équipements, importés ou achetés localement par voie de crédit-bail, les avantages résultant du Code des Investissements sont transférés au crédit-bailleur.

NB : La présente note administrative abroge et remplace la note de service n° 3012/SEPMBPE/DGI-DLCD du 30 juillet 2018.

DISPOSITIONS D'ORDRE FISCAL PREVUES PAR LA CONVENTION DE VIENNE DU 18 AVRIL 1961 SUR LES RELATIONS DIPLOMATIQUES

Note n° 2345/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 cinq articles de ladite Convention. Il s'agit des articles 23, 28, 34, 36 et 37 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 ne sont accordés que sous réserve de réciprocité.

I – Etat étranger (Etat accréditant)

1. Exonération des locaux

L'article 23 de la Convention dispose :

« 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 accréditant 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).

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 accréditant 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 accréditant 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 accréditant 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 en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont en effet des taxes 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 soumis aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Les exonérations en la matière ne peuvent procéder que 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.

Le service doit donc au cas par cas se référer aux accords bilatéraux conclus par la Côte d'Ivoire avec les Etats étrangers.

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

Les missions diplomatiques ne sont pas tenues 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 la 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 l'impôt 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 l'impôt sur les locaux

Tous les impôts et taxes 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 basés 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 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 sur les salaires exigibles sur les rémunérations versées 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 des employeurs.

DROIT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES EN MATIERE DE CONTRIBUTION DES PATENTES ET DE TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT DES ACHETEURS DE PRODUITS

Note n° 2346/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Des hésitations étant apparues quant à la détermination du droit sur le chiffre d'affaires de la contribution des patentes exigible des acheteurs de produits et leur imposition à la taxe spéciale d'équipement, 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, est de plein droit 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

La base à retenir pour la détermination de la taxe spéciale d'équipement des acheteurs de produits est également de 5 % du chiffre d'affaires.

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° 3004/SEPMBPE/DGI-DLCD du 30 juillet 2018

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.

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 leur chiffre d'affaires. 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.

NB : 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.

NB : Aux termes de l'article 7 de l'annexe fiscale 2017, la taxe spéciale d'équipement est applicable pour la dernière fois au 31 décembre 2019.

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 l'impôt synthétique.

REEVALUATION LIBRE DE BILAN

Note n° 2434/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Le Code général des Impôts dispose en son article 330, que les personnes physiques ou morales relevant du régime réel de 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 régime appelle quelques précisions quant à la notion et aux modalités d'exécution de la réévaluation.

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 du régime réel de l'impôt sur les bénéfices.

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 de l'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).

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 x 1/10 = 5 000 000 de francs / an de N à N+10.

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 adjoindre 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° 2432/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 ;

– taxe sur la valeur ajoutée.

1. Impôt sur les bénéfices 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 des dispositions 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 assujetti 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

II 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 de 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'Education 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.

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

Note n° 2435/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

La note de service n° 0035/MEF/DGI-DLCD du 05 janvier 2011 détermine le régime fiscal des coopératives au regard des différents impôts et taxes.

Toutefois, les dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives apportent des innovations qu'il convient de prendre en compte.

Les précisions suivantes sont donc apportées en ce qui concerne d'une part, les procédures fiscales relatives à la gestion des sociétés coopératives et d'autre part, le régime fiscal de ces sociétés au regard des différents impôts et taxes.

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.

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.

Sont également exonérées dudit impôt, aux termes de l'alinéa A) 1 du même article, les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes.

Au regard de ces dispositions, seules sont visées par l'exonération de l'impôt sur les bénéfices, les sociétés coopératives susmentionnées.

Ainsi, les sociétés coopératives exportatrices (COOPEX) ne sont pas en principe concernées par l'exonération de l'impôt sur les bénéfices, dans la mesure où leurs exportations sont constituées en majorité de produits ne provenant pas des exploitations de leurs membres.

En revanche, bénéficient de l'exonération prévue par l'article 4 du Code général des Impôts, les COOPEX dont les exportations sont constituées à au moins 50 % de produits achetés auprès 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 membre coopérateur, 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 droits de timbres relatifs 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 DES HOLDINGS

Note n° 2350/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 la gestion ou diriger l'activité.

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 dont le seul objet est 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 règlement SYSCOA, 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 ci-dessus visées 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 d'une atténuation des conditions de déductibilité des intérêts de comptes courants. 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 de ce capital sont déductibles, même si le montant de ces sommes excède pour l'ensemble desdits associés le montant du capital de la holding.

La seule limite à prendre en compte dans le cas des holdings reste celle relative au taux d'intérêt maximum admis (taux d'intérêt de la BCEAO + 2 points).

2.1.2 Taxation réduite ou exonération d'impôt sur les BIC

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 de ce 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 F l'un

70 titres en N–6 à 30.000 F l'un

450 titres en N–5 à 35.000 F l'un

220 titres en N–l à 40.000 F l'un.

Elle cède 500 titres de la société A en mai de l'année N au prix unitaire de 43.000 F, puis 480 titres de la même société en septembre N au prix unitaire de 37.000 F.

Les titres doivent être cédés de la manière suivante :

Au titre de la vente du mois de mai N

Calcul du prix d'acquisition des titres détenus

260 x 20 000 = 5 200 000 F

70 x 30 000 = 2 100 000 F

170 x 35 000 = 5 950 000 F

Soit pour les 500 titres, le montant de 13 250 000 F.

La plus-value est la différence entre le prix de cession et la valeur d'origine des titres, soif 21 500 000 (43 000 x 500) - 13 250 000 = 8 250 000 F.

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 N

Elle porte sur :

a) 450-170 = 280 titres acquis en N-5 (170 titres étant déjà cédés en mai N)

b) 200 titres acquis en N-l (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 x 35 000= 9 800 000F

Prix de vente :

280 x 37 000 =10 360 000 F

plus-value :

10 360 000 - 9 800 000 = 560 000 F

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 x 40 000 = 8 000 000 F

Prix de vente :

200 x 37 000 = 7 400 000 F

moins-value :

7 400 000 - 8 000 000 = - 600 000 F

Après ces deux ventes, il reste en portefeuille, 20 titres de la société A acquis en N–l pour une valeur d'acquisition de 800.000 F (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.

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 faux de 8,25 % au lieu de 16,5 %.

Exemple

A la fin de l'exercice N, la holding X a réalisé un bénéfice net comptable de 140 000 000 F dont 40 000 000 F 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 x 12/100 = 4 800 000 F soit dividendes nets : 35 200 000 F

Proportion à déduire du bénéfice imposable de la holding

35 200 000 x 95/100 = 33 440 000 F

Fraction à comprendre dans le bénéfice imposable de la holding

35 200 000 – 33 440 000 = 1 760 000 F

Résultat imposable de la holding X

100 000 000 + 1 760 000 = 101 760 000 F.

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 réfactions 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

Conformément à 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" dont l'objet se borne 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 exerce 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 perçus, des plus-values de cession de titres ainsi que des produits financiers perçus par ces structures.

REGIME FISCAL DES INTERETS MORATOIRES

Note n° 2430/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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.

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 justifiées.

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 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 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 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.

3. 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 sont de ce fait, exonérés de l'impôt sur le revenu des créances.

REGIME FISCAL DU GROUPEMENT D'INTERET ECONOMIQUE

Note n° 2428/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 produit de participation dont la comptabilisation affecte les résultats des entreprises participantes à la date où ce produit est réputé être appréhendé.

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 déterminé ; 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 x ½) = 30 000 000 F
- Entreprise B : 40 000 000 x ½ = 20 000 000 F

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 assujetti 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 aux sociétés commerciales et au 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.

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° 2425/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 (article 43, 69, 281, 398-12 et 635) ;
- la loi n° 71-683 du 28 décembre 1971, portant loi de Finances pour la gestion 2012 ;
- 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 1er 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 ;

– 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 taxe ;

– 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, des 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 :

• Pour le volet 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 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).

• Pour les constructions d'unités industrielles de fabrication des matériaux et autres intrants servant à la réalisation du volet construction des 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 logement par la réglementation en vigueur ;
- le coût d'acquisition des logements ne doit pas excéder 23 000 000 de francs hors taxe ;
- 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 m^2 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 REDEVANCES ET REMUNERATIONS DE PRESTATIONS DE SERVICES VERSEES A L'ETRANGER

Note n° 3010/SEPMBPE/DGI-DLCD du 30 juillet 2018

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 (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.

Seront présentés successivement :

- 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 sera 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 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'installations professionnelles 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 a été fixé à 25 % (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 = 138,88

Retenue à la source : 138,88 – (20 % x 138,88) = 111,10 x 25 % = 27,77

Rémunération nette : 138,88 – 27,77 = 111,11

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 27,77 % :

$$\left(\frac{20}{111{,}11 - 20}\right) \times 100$$

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.

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 suivantes :

- 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 synthétique dans les services d'assiette des Impôts divers (SAID), quelle que soit la nature de leurs activités ;

- au plus tard le 15 du mois suivant le paiement de la rémunération, pour les entreprises industrielles, pétrolières et minières ;

- 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 SAID, 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 manœuvre frauduleuse : 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.

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 pour 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.

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, lorsque la législation ivoirienne le prévoit, ces redevances peuvent également être imposées par la Côte d'Ivoire par voie de retenue à la source. Dans ce cas, et si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif, l'impôt est 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 radio-diffusion 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 chaque convention fiscale conclue par la Côte d'Ivoire.

1.2.2.3 Distinction entre redevances et rémunérations de prestations de services

La distinction entre les redevances et les rémunérations pour 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 conclues 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 non étranger, situés 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 considère 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. Cette définition s'applique également à la convention fiscale avec le Portugal.

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 différencier :

- 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 distinguer 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 numéraire ;
- 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.

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 = 121,95
- Retenue à la source : 121,95 x 18 % = 21,95
- Rémunération nette : 121,95 – 21,95 = 100

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 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, pétrolières ou minières ;

– au 15 du mois, pour les entreprises commerciales ;

– au 20 du mois, pour les entreprises prestataires 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 « intérêt » 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 dont 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.

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.

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 du Code, pour ce qui concerne 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, il incombe au débiteur, pour faire admettre comme charges déductibles lesdites sommes et rémunérations, d'apporter la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Aux termes de l'article précité, ces 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 normal de la rémunération

La preuve de l'absence de caractère anormal ou exagéré des charges supportées par le contribuable oblige ce dernier à démontrer que le contrat dont il a établi la sincérité est, en outre, normalement équilibré. Il doit à cette fin apporter toutes justifications et précisions sur l'importance réelle des avantages qu'il a retirés du contrat et montrer que les charges qui en sont la contrepartie en représentent la juste rémunération, compte tenu des débours habituellement exposés pour obtenir des services analogues.

C'est ainsi que pour des redevances payées à raison de l'acquisition d'un brevet ou de la concession d'une licence d'exploitation, le débiteur des redevances ne doit pas se borner à produire la convention constatant l'accord sur la chose et sur le prix, à fournir les titres officiels délivrés pour les protéger et à prouver qu'ils correspondent vraiment à une invention. Il lui appartient également d'établir que cette transaction s'inscrit dans le cadre d'une gestion normale et que son coût ne peut être regardé comme excessif.

4.1.3 Le caractère non exagéré de la rémunération

Pour pouvoir porter en déduction les charges exposées, 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.

4.1.4 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 plafonné 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 taxables. 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.

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.

REGIME FISCAL DES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES

Note N° 2429/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 par actions, 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 elles 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 et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties, et impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties

Chaque associé est assujetti 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. Il est précisé que la déclaration d'impôt général sur le revenu est suspendue jusqu'au 31 décembre 2018 (annexe fiscale 2017, article 4-1) ;

- 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.

MODALITES D'APPLICATION DU REGIME D'ENTREPRISE FRANCHE DE TRANSFORMATION DES PRODUITS HALIEUTIQUES

Note n°2386/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 en 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.

2. Conditions d'agrément

Aux termes des dispositions de l'article 8 du décret susvisé, l'agrément est accordé à toute entreprise de transformation des produits halieutiques ayant rempli ses obligations fiscales, socioprofessionnelles, sanitaires et sécuritaires.

Pour les entreprises non encore en activité, ces dispositions 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 dûs

Les entreprises franches sont tenues d'acquitter :

- les taxes parafiscales ;
- 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.

Elles doivent également acquitter une redevance calculée sur la base du tonnage brut de poisson transformé.

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 (01) 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.

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° 2353/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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'abattage, 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 fermetures 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, aux termes de l'article 36 du décret n° 2016-869 du 3 novembre 2016 portant organisation du Ministère auprès du Premier Ministre, chargé du Budget et du Portefeuille de l'Etat, 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 hors taxes est supérieur ou égal à trois (3) milliards de francs, ainsi que les entreprises exerçant dans certains secteurs d'activités qui, bien que ne remplissant pas le critère de chiffre d'affaires susvisé, peuvent lui être rattachées.

En ce qui concerne la DME, elle est compétente pour la gestion des dossiers des entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 200 000 000 de francs et 3 000 000 000 de francs.

Ces deux directions sont donc 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.

NOTION ET TRAITEMENT ADMINISTRATIF ET FISCAL DES TRANSFORMATIONS D'ENTREPRISES

Note n° 2347/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 de contribution des patentes et d'impôt minimum forfaitaire*

L'article 280-29 du Code général des Impôts dispose que les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition et réalisant un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises inférieur à un milliard sont exonérées de la contribution des patentes pendant les deux années suivant leur date de création.

L'article 40 du même Code 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 ces dispositions, 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 et la contribution des patentes 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

Selon 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 procèderont 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 susvisé, 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.

DEFINITION ET TRAITEMENT DE L'ACTE ANORMAL DE GESTION

Note n°2440/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 réduire le déficit déclaré.

Les sommes réintégrées ne peuvent 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 effectivement cotisée à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

ARRET PROVISOIRE D'ACTIVITE

Note n°2439/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 de l'Informatique " :

- 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 de l'Informatique " 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) 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.

Elles 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 patente et d'impôt sur les bénéfices.

2.2.1. En matière de taxe sur la valeur ajoutée

L'entreprise doit produire chaque trimestre, ses déclarations 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 1er 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 1er juillet.

Par conséquent, en cas d'arrêt d'activité entre le 1er 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.

3.3. Transmettre la fiche de suspension d'activité à la Direction de l'informatique

La fiche d'arrêt provisoire d'activité conjointement visée par le chef du service d'assiette et le receveur est transmise à la Direction de l'Informatique, pour la prise en compte dans le fichier des contribuables non fonctionnels.

NOTION D'AMENAGEMENTS, AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS ET DE CONSTRUCTION EN MATIERE D'IMPOT FONCIER ET DE CONTRIBUTION DES PATENTES

Note n° 2344/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Dans le cadre des mesures d'aide aux entreprises dans leurs efforts d'investissement, les articles 20 de l'annexe fiscale 2003 et 1er 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 notamment d'entendre 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.

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° 2438/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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.

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 lorsque ces frais 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).

AMENAGEMENT DU REGIME FISCAL DES BUREAUX DE LIAISON OU DE REPRESENTATION

Note n° 2384/SEPMBPE/DGI/DLCD du 20 juin 2018

Les bureaux de liaison ou de représentation sont de deux catégories. Il s'agit d'une part, de ceux ayant une activité à caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'activité de l'entreprise étrangère qu'ils représentent et d'autre part, des bureaux exerçant tout ou partie de l'activité de l'entreprise dont ils sont la représentation.

Aux termes de cette note, les bureaux de la première catégorie n'acquittent que l'impôt minimum forfaitaire et les autres natures d'impôts à l'exclusion de la TVA, de la contribution des patentes et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

Quant à la seconde catégorie de bureaux, elle reste assujettie à toutes les natures d'impôts inhérents à ses opérations déterminées selon des bases forfaitaires, notamment en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la contribution des patentes et la taxe sur la valeur ajoutée.

A la pratique, il a été constaté que le régime fiscal simplifié ci-dessus notamment celui applicable aux bureaux de la seconde catégorie, donne lieu à de nombreux abus et est source d'évasion fiscale. En effet, certaines représentations d'entreprises étrangères adoptent à tort la forme de bureaux de liaison dans le but unique de bénéficier de ce régime, alors même qu'elles réalisent une activité commerciale à part entière et font concurrence aux entreprises normalement constituées.

Afin de corriger cette situation et de rétablir l'équité fiscale et la saine concurrence entre entreprises, le régime fiscal des bureaux de liaison et de représentation est aménagé comme suit.

En application de l'article 120-1 de l'Acte uniforme de l'OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique et conformément aux bonnes pratiques identifiées en la matière dans de nombreux pays notamment ceux de l'UEMOA, seuls doivent être considérés comme bureaux de liaison ou de représentation aux fins de la fiscalité, les représentations d'entreprises étrangères exerçant une activité à caractère préparatoire ou auxiliaire, quelle que soit la forme indiquée par l'entité lors de son immatriculation au registre de commerce et du crédit mobilier ou au fichier des contribuables de la Direction générale des Impôts.

Par conséquent, les représentations exerçant tout ou partie de l'activité de l'entreprise qu'elles représentent ou poursuivant des activités n'ayant pas un caractère préparatoire ou auxiliaire, ne sont plus à considérer et à traiter comme des bureaux de liaison ou de représentation. Elles sont donc assujetties à toutes les natures d'impôts, déterminés dans les conditions de droit commun, à savoir sur une base réelle. Ces représentations 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.

A contrario, les entités répondant à la définition de bureau de liaison ci-dessus, c'est-à-dire celles exerçant une activité à caractère préparatoire ou auxiliaire, restent assujetties au régime fiscal défini en leur faveur. celui-ci leur accorde notamment, l'exemption de la contribution des patentes, l'exonération de la TVA et de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et prévoit l'assujettissement à l'impôt minimum forfaitaire en lieu et place de l'impôt sur les bénéfices et aux autres natures d'impôts liés à leurs opérations.

La base imposable à la taxe spéciale d'équipement reste le montant total de leurs charges effectives de fonctionnement.

TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS DES ENTREPRISES RECLASSEES DU REGIME DE L'IMPOT SYNTHETIQUE A UN REGIME REEL D'IMPOSITION

Note n° 2423/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Les dispositions des articles 45 et 76 du Code général des Impôts prévoient que les entreprises relevant du régime de l'impôt synthétique peuvent être reclassées à un régime réel d'imposition par option ou lorsque leur chiffre d'affaires atteint le seuil requis pour relever de ce régime.

Ce reclassement entraîne pour ces entreprises, au plan comptable, le passage du système minimal de trésorerie au système normal, nécessitant la production d'états financiers.

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 de l'impôt synthétique, 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 était immatriculée en 2008 au régime de l'impôt synthétique. Elle a acquis des mobiliers de bureau en janvier 2010 pour une valeur de 4 000 000

de francs toutes taxes comprises. En décembre 2012, elle opte pour le régime réel simplifié et est reclassée audit régime en janvier 2013, par son Centre des Impôts de rattachement.

Valeur d'origine des mobiliers de bureau : 4 000 000 de francs.

Amortissements qui auraient pu être pratiqués sous le régime de l'impôt synthétique : (4000 000 X 10 %) x 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 2013 = 2 800 000 francs.

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

Amortissements linéaires fiscalement admis en 2013 : 2 800 000 /7 = 400 000 francs par an.

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

Note n° 2431/SEPMBPE/DGI-DLCD 20 juin 2018

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 une technique contractuelle moderne (d'origine américaine où elle porte le nom de leasing) de crédit à moyen terme, par laquelle une entreprise dite de crédit-bail acquiert, sur la demande d'un client, la propriété de biens d'équipements mobiliers ou immobiliers à usage professionnel, en vue de les donner en location à un client pour une période déterminée et en contrepartie de redevances de loyers. A l'issue de la période fixée, le locataire jouit d'une option ; il peut soit restituer le bien à la société financière ou demander le renouvellement du contrat, soit acquérir 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.

Ainsi, l'entreprise bénéficiaire n'étant pas propriétaire du bien financé par crédit-bail tant qu'elle n'a pas levé l'option d'achat, ne peut le faire figurer à l'actif de son bilan. Elle est néanmoins tenue de mentionner l'existence de l'opération de crédit-bail dans les annexes de son bilan ainsi que dans la liste des engagements donnés.

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 propriétaire et peut valablement le faire figurer à l'actif de son bilan.

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 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 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 que le crédit-preneur inscrira à l'actif de son bilan.

PRECISIONS RELATIVES A LA TAXE PORTUAIRE ET AEROPORTUAIRE

Note n° 2436/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

L'article 40 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, et l'article 27 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, ont aménagé les dispositions relatives à la taxe portuaire et aéroportuaire.

Les aménagements ont porté sur le relèvement du tarif et les collectivités bénéficiaires de ladite taxe.

Des difficultés d'application étant apparues quant à la mise en œuvre de ces aménagements par les compagnies aériennes installées en Côte d'Ivoire, les précisions suivantes sont apportées.

1. En ce qui concerne le tarif de la taxe

Le tarif de la taxe est désormais fixé comme suit :

- 5 000 (cinq mille) francs pour chaque embarquement de passager à destination de l'étranger ;
- 500 (cinq cents) francs pour chaque embarquement de passager à destination de l'intérieur.

Le montant de la taxe est obtenu par application du tarif sur le prix du billet en ce qui concerne les passagers, et sur le tonnage déterminé par nature de produit, s'agissant des marchandises.

2. En ce qui concerne la périodicité de la déclaration et du paiement de la taxe et les collectivités bénéficiaires

La taxe prélevée au titre d'un mois est déclarée et acquittée au plus tard le 15 du mois suivant auprès de la région et de la commune abritant les installations aéroportuaires.

Chaque collectivité perçoit respectivement 50 % du montant de ladite taxe.

Toutefois, la quote-part devant revenir à une région non fonctionnelle ou inexistante, est reversée au district abritant ladite installation.

Il est rappelé que la taxe aéroportuaire est due :

- pour tout débarquement dans un aéroport situé dans les limites de la région, des marchandises en provenance de l'étranger, à l'exclusion des marchandises en transit ;
- pour tout embarquement de passager dans un aéroport situé dans les limites de la région, quel que soit le lieu où le billet est acheté.

Le montant de la taxe s'ajoute au prix du billet.

En ce qui concerne l'Aéroport Félix Houphouët-Boigny d'Abidjan, la taxe est collectée au profit du District d'Abidjan et de la commune de Port-Bouët, dans les proportions sus indiquées.

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

Note n° 2437/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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° 2441/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 seuls sont dispensés de la délivrance de la facture normalisée.

Seules les ventes faites au détail par ces magasins sont concernées par l'exemption de l'utilisation de la facture normalisée.

Par conséquent, les ventes faites en gros et demi-gros par les magasins à rayons multiples doivent faire l'objet de délivrance d'une facture normalisée.

MODALITES D'APPLICATION DE LA TAXE SPECIFIQUE SUR LES COMMUNICATIONS TELEPHONIQUES ET LES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

Note n° 2352/SEPMBPE/DGI/DLCD du 20 juin 2018

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.

Ainsi, dès lors que les achats sont effectués par les distributeurs auprès des entreprises de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, la taxe leur est facturée, à charge pour ces distributeurs de les répercuter sur le consommateur final qui est le redevable réel.

En pratique, les modalités de recouvrement telles que décrites 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, qui sont les fournisseurs d'accès internet.

Lorsqu'elles fournissent l'accès internet à des personnes autres que les entreprises de télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, elles 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 dégagée 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 télécommunication et des technologies de l'information et de la communication. 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 AUX CONDITIONS D'APPLICATION DU PRELEVEMENT SUR LES BOIS EN GRUMES A TITRE D'IMPOT SUR LES BENEFICES

Note n° 2385/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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.

Compte tenu des conditions d'exploitation et des usages propres à la filière pour la mise en valeur des bois en grumes, les précisions suivantes sont apportées.

1. Non-assujettissement au prélèvement des exploitants forestiers régulièrement déclarés et de certaines opérations de livraisons de bois en grumes

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.

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° 2422/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Le Conseil des Ministres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) a adopté, lors de sa 43e 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 1er janvier 2018 pour les comptes personnels des entités économiques ;
- le 1er 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 AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 2 DE L'ANNEXE FISCALE 2016 PORTANT MESURES DE SOUTIEN AUX PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

Note n° 3008/SEPMBPE/DGI/DLCD du 30 juillet 2018

Diverses mesures de faveur ont été prises par l'Etat au profit des petites et moyennes entreprises, afin de favoriser leur promotion.

Nonobstant ces avantages, ces entreprises éprouvent encore des difficultés notamment lors du démarrage de leurs activités.

En vue d'apporter des solutions aux problèmes spécifiques que les petites et moyennes entreprises rencontrent, l'article 2 de l'annexe fiscale 2016 institue un certain nombre d'avantages en leur faveur, à savoir :

- la réduction de 25 % de l'impôt foncier pendant deux ans à compter de leur date de création, en cas de paiement dans les délais ;
- l'exonération de la contribution des patentes pendant les deux années suivant leur date de création.

Ce dispositif précise la catégorie d'entreprises visées par la mesure ainsi que les avantages qui leur sont accordés.

A– Entreprises visées par la mesure

La réduction de l'impôt foncier et l'exonération de la contribution des patentes ne bénéficient 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 sociétaire (SA, SARL, etc.) relèvent soit des services d'assiette des impôts divers lorsque leur chiffre d'affaires toutes taxes comprises est inférieur à 400 millions de francs, soit de la Direction des moyennes Entreprises pour celles dont le chiffre d'affaires toutes taxes comprises est égal au moins à 400 millions de francs et inférieur à 1 milliard de francs.

B– Avantages accordés

Le bénéfice des avantages accordés aux petites et moyennes entreprises est subordonné à la réalisation de certaines conditions.

Le dispositif a également précisé l'étendue desdits avantages.

1. Conditions du bénéfice des avantages

Les avantages consistent en une réduction de l'impôt foncier et en l'exonération de la contribution des patentes.

Les conditions spécifiques requises sont les suivantes.

• ***En ce qui concerne la réduction de l'impôt foncier***

Les entreprises concernées doivent acquitter l'impôt sur le revenu foncier et/ou l'impôt sur le patrimoine foncier 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.

• ***En ce qui concerne l'exonération de 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 50 millions et inférieur à un milliard (1 000 000 000) de francs.

Il s'agit donc des entreprises qui sont soit au régime réel simplifié d'imposition, soit au régime réel normal d'imposition.

Sont par conséquent exclues du bénéfice de la mesure, les petites et moyennes entreprises relevant du régime de l'impôt synthétique.

2. Etendue des avantages

• ***En ce qui concerne la réduction de l'impôt foncier***

Le niveau de réduction est de 25 % et s'applique au montant de chaque fraction acquittée dans les délais prescrits. 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 foncier dû au titre des deux premières années d'imposition à compter de la date de création de l'entreprise.

• ***En ce qui concerne l'exonération de la contribution des patentes***

L'exonération de la contribution des patentes accordée aux entreprises est totale. Elle s'étend sur l'année de création et les deux années suivant celle-ci, soit sur trois années d'imposition.

Exemple :

La société AB, créée le 08 janvier 2016, prévoit de réaliser un chiffre d'affaires de 700 000 000 de francs et est propriétaire des locaux utilisés pour l'exercice de ses activités. Elle est au régime réel normal d'imposition et relève du Centre des moyennes Entreprises de Marcory.

Elle est redevable d'un impôt foncier annuel de 400 000 francs.

L'impôt foncier étant acquitté sur la base des éléments de l'année précédente, la société n'est pas redevable dudit impôt au titre de l'année 2016. Elle n'acquittera cet impôt qu'à partir de 2018.

La première fraction de son impôt foncier devra être payée au plus tard le 15 mars 2018 et la seconde, au plus tard le 15 juin de la même année.

Dans la mesure où le règlement de l'impôt foncier doit s'effectuer en deux fractions, le montant de chaque fraction s'élève à : 400 000 / 2= 200 000 francs

La société AB pourra bénéficier de la réduction de 25 % sur le montant de chaque fraction :

Le montant de la réduction pour chaque fraction s'élève à :

200 000 x 25 % = 50 000 francs

Le montant de chaque fraction d'impôt à acquitter est donc le suivant :

200 000 – 50 000= 150 000 francs

Si la société AB respecte les délais de paiement, elle bénéficiera de la réduction de l'impôt foncier dû au titre des années 2018 et 2019.

Par ailleurs, en matière de contribution des patentes, la société AB relevant d'un régime réel d'imposition, elle bénéficie également de l'exonération de ladite contribution au titre de l'année de création, puis au titre des deux années suivantes, à savoir 2017 et 2018.

PRECISIONS RELATIVES A LA MISE EN OEUVRE DE LA TAXE SUR LES VENTES DE BOIS EN GRUMES

Note n° 3509/SEPMBPE/DGI-DOA du 20 septembre 2018

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, institue en son article 42, une taxe sur les ventes de bois en grumes.

Cette taxe au taux de 5 %, se substitue à la taxe d'abattage prévue par les dispositions de l'article 1097-5° du Code général des Impôts.

Des hésitations étant apparues dans la mise en œuvre de cette taxe, les précisions suivantes sont apportées :

1. Champ d'application

L'exportation de bois en grumes étant interdite par le Gouvernement, la taxe sur les ventes de bois en grumes s'applique exclusivement aux livraisons réalisées localement.

Par livraison locale, il convient d'entendre la mise à disposition à une entreprise locale, par un fournisseur ou la livraison à soi-même, de bois en grumes. Cette livraison doit avoir pour destination une industrie installée sur le territoire national.

2. Assiette et taux de la taxe

La taxe est due à l'occasion des livraisons de bois en grumes et est assise sur la valeur transactionnelle, en ce qui concerne les livraisons effectuées par les tiers.

S'agissant des livraisons à soi-même, la base à retenir pour la détermination de la taxe est constituée par le prix moyen de revient du mètre cube de l'essence forestière.

Ce prix moyen est fixé à un montant minimum de 20 000 francs, pour toutes les catégories d'essences forestières. Ce montant pourra être revu périodiquement pour tenir compte des évolutions du marché.

Le taux de la taxe est de 5 %.

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, dans le cadre des opérations de livraisons de grumes à soi-même.

3. Modalités de recouvrement de la taxe

La taxe est perçue par voie de retenue à la source opérée par les entreprises locales bénéficiaires de livraisons de bois en grumes. Elle est reversée auprès de la recette des Impôts de rattachement.

Il est rappelé que la taxe est déclarée et acquittée 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 au 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 au régime du réel simplifié d'imposition.

4. Obligations des redevables

Les redevables de la taxe sur les ventes de bois en grumes doivent déposer au plus tard, aux échéances de paiement sus-rappelées, auprès de la recette des Impôts compétente, une déclaration précisant pour les achats de bois en grumes effectués auprès de tiers ou pour les livraisons à soi-même, 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.

Toutefois, il est précisé que par mesure de bienveillance, les déclarations antérieures effectuées et déposées au titre de ladite taxe sur une base inférieure à 20 000 francs, ne feront pas l'objet de régularisation.

Titre quatrième
Procédures fiscales

REGLES DE CONTROLE DE L'IMPOT

Note n° 2418/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

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 LPF 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 leur activité (article 3 alinéa 2 du LPF relatif au droit de communication).

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.

On distingue notamment, à cet égard :

- le contrôle sur pièces qui consiste pour l'Administration à contrôler à partir de ses bureaux, les déclarations 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 l'examen 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

Les pouvoirs de contrôle de l'Administration ne s'exercent 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 :

Type d'impôt et référence légale	Délai 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, impôt synthétique, impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier, contribution des patentes et des licences, les 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, AIRSI et retenues à la source représentative de ces impôts. (Article 86 alinéa 1 et 4 du LPF)	Jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.
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 constituant le point de départ du délai 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 situations particulières ou à des impôts déterminés (vérification ponctuelle).

• *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, déduits du résultat d'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 existants 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 redressement régulièrement effectuée, de déclarations ou 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 qu'a durée 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 ter et quater 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

En contrepartie des pouvoirs dont dispose l'Administration 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 situation fiscale d'ensemble (VASFE)***

Garanties	Références au LPF
1.Information du contribuable	
Envoi préalable d'un avis de vérification ou de VASFE au moins cinq jours avant l'engagement de la procédure.	Article 15, alinéas 1,2, 3 et 5
Obligation d'information du contribuable des résultats de la vérification de comptabilité ou de la VASFE, même en l'absence de redressement.	Article 17
2. Assistance d'un conseil	
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.	Article 15, alinéa 2
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.	Article 16 alinéa 5

3. Délais de procédures	
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.	Article 6
Limitation à 6 mois de la durée des vérifications sur place, sauf prorogation prévue par la loi.	Article 20–1° (Vérification de comptabilité)
Limitation à 3 mois de la durée des vérifications sur place concernant les entreprises relevant du RSI, de l'impôt synthétique, du BNC et ceux du réel normal dont le chiffre d'affaires n'excède pas 500 000 francs, avec prorogation éventuelle de 40 jours en cas de suspension.	Article 20–2°
Limitation à 30 jours de la vérification sur place lorsque celle-ci porte sur des opérations ou impôts déterminés (vérification ponctuelle)	Article 20–3°
4. Non-renouvellement des contrôles	
Interdiction de renouveler, après un délai de 12 mois à dater de la remise de la notification définitive au contribuable, pour une même période et pour les mêmes impôts et taxes : – une VASFE ; – une vérification de comptabilité, sous réserve des cas limitativement énumérés par la loi.	Article 18 Article 19
Interdiction au vérificateur d'emporter les documents comptables sans l'accord écrit du contribuable.	Article 15 alinéa 4

- *Garanties générales*

Garanties	Références au LPF
1. Assistance d'un conseil	
Les opérations de contrôle fiscal autres que les vérifications ne prévoient pas le droit à l'assistance d'un conseil. Le contribuable conserve toutefois le droit à cette assistance s'il le désire sans que l'absence d'un conseil puisse emporter nullité des opérations de contrôle.	

2. Secret professionnel des agents des impôts Toute personne intervenant dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts et taxes, à l'occasion de ses fonctions ou attributions temporaires ou permanentes, est tenue au secret professionnel.	Article 70
Des dérogations sont expressément et limitativement prévues par la loi, en particulier dans le cadre d'échanges de renseignements avec les administrations publiques ivoiriennes et les administrations financières étrangères, en vertu de dispositions de conventions fiscales internationales.	Articles 71 à 81 Article 82
Tous avis et communications échangés entre les agents de l'Administration ou adressés par eux au contribuable doivent être transmis sous enveloppe fermée.	
3. Garantie contre les changements de doctrine administrative 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.	Article 21

- ***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 postions sont opposables à l'Administration uniquement dans ses rapports avec ledit contribuable, à condition lorsque la situation de fait de celui-ci corresponde strictement à celle qui a été décrite à l'appui 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 redressement (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 autre redressement concernant la même opération 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 ;

– qui 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 services 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.

Lorsque le contribuable a fait application d'une disposition fiscale selon l'interprétation donnée par l'Administration dans un texte de portée générale, la garantie prévue par l'article 21-1° du LPF consiste à interdire à l'Administration d'effectuer un rehaussement concernant le même type d'opération fondé sur une interprétation différente.

• ***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 l'application de la garantie contre les changements de doctrine prévue à l'article 21-1° du LPF 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 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. Celles qui sont antérieures à l'entrée en vigueur du LPF entrent toutefois dans le cadre de l'article 21-2° du LPF dans la mesure où il s'agit de prises de position écrites et signées par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur dans l'exercice de sa fonction.

Que les réponses individuelles aient été émises avant ou après l'entrée en vigueur du LPF :

- celles-ci doivent porter sur l'appréciation par l'Administration des conséquences fiscales d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, par exemple : qualification du caractère taxable ou non taxable d'une activité ou de sa soumission à un régime d'imposition déterminé, détermination de la base d'imposition ;

- le contribuable doit avoir mis l'Administration 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 service ne peuvent être opposées à ce dernier 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 par l'Administration ;

- 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, seuls les opérations postérieures à cette révision sont couvertes par la nouvelle interprétation de l'Administration.

• Décision ou solution contenue dans une notification de redressement

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 les articles 22 à 26 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 outre, 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 éventuellement de pénalités.

Certaines infractions peuvent entraîner l'application par les tribunaux de sanctions pénales.

Les procédures de redressement 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 comporte un échange d'arguments entre l'Administration et le contribuable. La preuve 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. Toutefois, à titre exceptionnel, un avis d'imposition d'office est adressé d'abord au contribuable. Cet avis lui indique les motifs du recours à la procédure d'office et lui accorde un délai de cinq (5) jours francs, à compter de la date de réception de l'avis pour présenter ses observations à l'Administration. Dans cette procédure, la charge de la preuve du caractère exagéré de l'imposition incombe au contribuable.

Les notifications mentionnent les bases, les 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 utilisées 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 redressement.

Procédures de redressements et références au LPF	Description-conditions de mise en œuvre
Procédure contradictoire (Article 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 jours.
	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 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 redressement. 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 redressement, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.
	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 jours de la réception de la lettre de confirmation des redressements notifiés, la saisine de la Commission mixte paritaire prévue à l'article 94 du LPF.

Taxation d'office (Articles 23, 27 et 28)	Cas d'application : – défaut de déclarations dans les délais notamment en matière d'IGR, de TVA, de TOB et autres taxes indirectes, de contributions foncières, de contributions des patentes et licences, d'impôts et taxes retenus à la source pour le compte du Trésor public ; – 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 (IGR).
Evaluation d'office (Article 29)	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).
Rectification d'office (Article 30)	Cas d'application : – défaut de présentation de la comptabilité, de documents comptables, de livres et registres et de tout document 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 des contribuables, non régularisées suite à des relances de l'Administration.
Répression des abus de droit (Articles 25 et 26)	Restitution de leur véritable caractère aux contrats ou conventions comportant des clauses destinées à dissimuler leur portée véritable et à : – 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.

NB : 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.

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.

Les procédures de rectification d'office et d'évaluation d'office ne sont pas spécifiques au contrôle sur place. Aux termes des dispositions de l'article 4 du LPF, les déclarations faisant l'objet d'un contrôle sur pièces peuvent être rectifiées dans le cadre de toutes les procédures prévues aux articles 22 et suivants du LPF.

Ainsi, la procédure de rectification d'office peut, à titre d'exemple, trouver à s'appliquer dans les cas suivants de contrôle sur pièces :

- défaut de présentation de documents spécifiques réclamés par l'Administration pour justifier certains postes ou éléments de la comptabilité (exemple : livre de paie en vue de contrôler les déclarations d'ITS ou le poste « Frais de personnel » en matière d'impôts sur les BIC, livres d'inventaire des stocks pour contrôler la variation des stocks d'un exercice sur l'autre, etc.) ;

- constatation d'erreurs, omissions ou inexactitudes graves ou répétées dans la comptabilisation des opérations effectuées. Cette constatation n'implique pas nécessairement un examen sur place de la comptabilité. Elle peut résulter de l'examen approfondi des déclarations déposées (exemple : non concordance des bilans d'ouverture et de clôture, postes d'actif et de passif non justifiés ou fictifs, variation importante et non justifiée des marges brutes et nettes, frais généraux fictifs, salaires versés non comptabilisés, etc.) ;

- erreurs matérielles figurant dans les déclarations des contribuables, non régularisées suite à des relances de l'Administration.

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 des contribuables. 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 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 des contribuables.

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 l'application des amendes fiscales fixées par les articles 63 à 66 du LPF.

Même lorsque le contribuable a répondu dans les délais impartis à une demande de renseignements de l'Administration, celle-ci n'est pas tenue d'accuser réception à l'intéressé de sa réponse, ni éventuellement de lui faire connaître les raisons pour lesquelles cette réponse n'a pas été prise en considération.

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'ouverture d'une procédure 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, par exemple 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 contrôlables.

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'éclaircissement 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 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 ou de remise au 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 accoré par la loi, en précisant la durée du délai complémentaire souhaité.

L'Administration informe le contribuable de sa décision en lui indiquant, dans l'affirmative, la date d'expiration du délai complémentaire accordé, ou dans la négative, lui fait part de son refus du report de délai suffisamment tôt, afin de lui permettre de s'organiser pour répondre dans le délai légal imparti.

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.

On peut cependant poser comme principe que la réponse ne peut pas 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 (Art. 11 al. 2 du LPF). Le nouveau délai de quinze jours a pour point de départ la date de réception ou de remise au 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, est susceptible de 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 faisant l'objet de 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 demande d'éclaircissements ou de justifications, 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 de la procédure et les considérera, s'ils sont donnés dans le délai imparti au contribuable, comme une partie de la réponse à la demande d'éclaircissements ou de justifications, que ces éléments soient ou non repris par le contribuable dans sa réponse écrite. Si ces éléments sont insuffisants, une mise en demeure sera alors adressée au contribuable, indiquant les compléments à apporter.

• *Combinaison 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 projetés par elle 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. 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 dans :

– le constat de dépenses dont le montant excède les revenus déclarés ;

– 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 espèces, constitutif 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, qui permet d'entamer une procédure de taxation d'office selon l'article 28 du LPF ou de lui demander, selon la procédure prévue aux articles 8 à 11 du LPF, des justifications sur l'origine des ressources qui lui ont permis de financer cet excédent.

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.

Hormis les cas de flagrance, 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 domiciliaire 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 ;

- seuls 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 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 où 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 codifié sous 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 de tenue de comptabilité et de déclaration auxquelles sont soumis l'ensemble des contribuables. Il s'exerce de façon inopinée dans les locaux professionnels, sans saisie de documents, des copies pouvant être demandées par les agents de l'Administration fiscale ou sur convocation du 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 aux 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 à l'assujetti (à son représentant, s'il s'agit d'une personne morale), 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'assujetti ;

– à l'issue de l'enquête, les agents de l'Administration établissent un procès-verbal consignant 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'assujetti 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 ainsi qu'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, menaces ou moyens dilatoires, l'exercice du droit d'enquête est passible d'une amende de 500 000 à 10 000 000 de francs et d'un emprisonnement de 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 de renseignements, explications, éclaircissements ou justifications.
Demandes d'éclaircissements ou de justifications de la cadre d'une procédure d'investigation (Articles 8 à 11)	Demandes de renseignements, explications, éclaircissements ou justifications dans le cadre d'une procédure. Le défaut de réponse à des demandes écrites est susceptible d'entraîner la taxation d'office du contribuable.

Droit de communication (Articles 32 à 66)	Ce droit comporte : – le droit pour l'Administration de prendre connaissance, par correspondance ou sur place, de tout document, information ou renseignement détenus par les personnes physiques ou morales ; – l'obligation pour certaines catégories de personnes ou certains organismes énumérés par le LPF (articles 51 à 62 ter) de fournir des documents ou informations sur les contribuables ou sur les transactions, sans demande préalable de l'Administration. Le refus de communication sur place, le défaut de communication par correspondance ou les omissions ou inexactitudes dans les renseignements fournis donnent lieu à l'application d'amendes fiscales prévues par les articles 63 à 66 du LPF, allant de 100 000 francs à 2 000 000 de francs par infraction et 500 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.
Droit de visite et de saisie (Article 12)	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.
Contrôle à la circulation des marchandises et produits (Article 13)	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.

Contrôle de la facture normalisée (Articles 13 bis à 13 sexiès)	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. Le défaut de délivrance d'une facture normalisée entraîne à l'égard du contribuable, outre le retrait et la confiscation des documents non normalisés, l'application de l'amende fiscale prévue par l'article 168 du LPF. – En cas de récidive, application des sanctions prévues par l'article 171-2e du LPF – En cas de deuxième récidive, application des sanctions prévues par l'article 171-4e du LPF.
Droit d'enquête (Articles 67 à 69)	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. L'exercice de ce droit peut donner lieu à des interventions sur place, sans saisie mais avec possibilité de photocopier des documents, ou à l'audition des personnes concernées dans les bureaux de l'Administration. 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.

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 les confronter à certaines données de fait ou matérielles, afin de contrôler la sincérité des déclarations fiscales souscrites. Elle conduit, le cas échéant, aux redressements et rappels de droit nécessaires. Elle peut être pratiquée 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'article 2 du LPF autorise l'Administration à 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

Dans le cadre des vérifications de comptabilité, sur le fondement de l'article 2 du LPF, le contrôle peut s'exercer sur tous documents de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués par les contribuables dans leurs déclarations, documents comptables (états financiers, livres-journaux, grand-livre, balance, livre d'inventaire, et pièces justificatives).

Pour vérifier les déclarations déposées par le contribuable, le vérificateur peut également opérer des recoupements à partir de tous éléments obtenus auprès de tiers conformément au droit de communication prévu par les articles 32 à 62 octiès 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, 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 procédures internes du service d'exploitation telles que, au moins, 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 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.

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 le droit :

- 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, ni d'effectuer un contrôle après avoir adressé une telle demande, à condition que ce soit à d'autres fins qu'une nouvelle vérification ;

- 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 si cette période se trouve incluse dans un exercice concerné par la vérification en matière d'impôts 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. Notamment, 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 redressement. 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 deux derniers alinéas 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 à l'alinéa ci-dessus ne peut donner droit à un réexamen des écritures comptables. Il ne peut également être procédé à de nouvelles investigations sur place.

Le droit de reprise ne peut donner lieu à une nouvelle vérification de comptabilité. Elle ne peut se dérouler que 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 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 en 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, tels 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 ces différents cas, 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 la demande de l'Administration elle-même (article 20-3° du LPF).

La durée de trente jours ouvrables concernant les vérifications limitées 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 l'avis de vérification 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° 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 susceptible d'être vérifiée.

La vérification générale de comptabilité se distingue de la vérification ponctuelle par le fait qu'elle porte d'une part, sur l'ensemble de la situation fiscale du contribuable, et d'autre part, 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 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 cinq 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 ;

- 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 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 au-delà d'une durée fixée 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 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500.000.000 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

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	
	Entreprise relevant du régime simplifié d'imposition (RSI)	Entreprise relevant de l'impôt sur le bénéfice non commercial (BNC)
Durée maximum de la vérification	3 mois	3 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	45 jours	45 jours

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	VERIFICATION PONCTUELLE
	Entreprise relevant du régime de l'impôt synthétique (IS)	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Durée maximum de la vérification	3 mois	30 jours ouvrables
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	45 jours	15 jours ouvrables si la demande de suspension émane du contribuable 10 jours ouvrables si la demande de suspension émane 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 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 :

a) l'Administration constate au cours de la vérification une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans la base servant au calcul de l'impôt :

– si 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 du redressement 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 le redressement par une notification définitive qui doit lui être adressé 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 redressement.

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 redressement, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.

– si elle procède à une imposition d'office, l'Administration est tenue, en application de l'article 31 du LPF, de communiquer à l'intéressé les bases ou les éléments de l'imposition au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination et le recours à la procédure d'office ;

b) la vérification n'aboutit à aucun redressement. Dans ce cas, 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 l'avis de vérification 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 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500.000.000 de francs TTC
Délai de notification à compter de la date de l'avis de vérification	10 mois	6 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	3 mois	2 mois
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification après observations du contribuable	3 mois	2 mois

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	
	Entreprise relevant du régime simplifié d'imposition (RSI)	Entreprise relevant de l'impôt sur le bénéfice non commercial (BNC)
Délai de notification à compter de la date de l'avis de vérification	6 mois	6 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	2 mois	2 mois
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification après observations du contribuable	2 mois	2 mois

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	VERIFICATION PONCTUELLE
	Entreprise relevant du régime de l'impôt synthétique (IS)	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Délai de notification à compter de la date de l'avis de vérification	6 mois	60 jours
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	2 mois	60 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification après observations du contribuable	2 mois	60 jours

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, notamment en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et d'impôt sur les BIC. 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, par l'examen du 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 redressement, le cas échéant ;
- l'information du contribuable en l'absence de redressement ne constitue pas une obligation pour l'Administration.

Dans le cadre du contrôle sur pièces, l'Administration peut instaurer avec le contribuable, un débat oral et contradictoire si elle le juge utile pour son information ; elle peut entendre l'intéressé lorsque son audition lui paraît utile ou lorsqu'il demande à fournir des explications orales.

Elle peut également demander par écrit tous renseignements, explications, éclaircissements ou justifications nécessaires (voir paragraphe 2.3.1).

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 bases d'imposition déclarées.

Si l'Administration, à la suite d'un contrôle sur pièces, entend procéder à des redressements, elle doit utiliser la procédure de redressement contradictoire prévue par l'article 22 du LPF (voir 1.2).

Dans le cadre du contrôle sur pièces, la notification provisoire de redressement 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 établit un état de liquidation sur la base acceptée par l'intéressé et lui adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant en droits et en pénalités est immédiatement exigible.

En pratique, l'Administration est tenue de confirmer le redressement avant d'établir l'état de liquidation.

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 l'imposition par voie contentieuse.

En l'absence de redressement suite aux investigations de l'Administration, elle n'est pas tenue d'informer le contribuable de la suite du contrôle.

2.4 Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques

2.4.1 Personnes et impôts 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.

Au regard des entrepreneurs individuels, il convient d'opérer la distinction entre l'entreprise et l'entrepreneur. L'Administration peut vérifier la situation fiscale de ce dernier 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 les conséquences, en matière d'impôt général sur le revenu, 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 bureau du 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 de la vérification, 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 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 (voir paragraphe 2.1.1.2).

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 (voir paragraphe 1.2).

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 est possible, à condition qu'elle ait été spécialement autorisée par le Directeur général des Impôts.[1]

1. *Pour le délai de 5 jours, se référer à la note n° 3775/SEPMBPE/DGI/DLCD du 17 octobre 2018 portant sur les précisions relatives aux impositions d'office*

PRECISIONS PORTANT SUR LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE PROCEDURES D'OFFICE

Note n° 2413/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Les dispositions du Livre de Procédures fiscales (LPF) instituent des procédures d'imposition d'office lorsque du fait du contribuable, l'Administration n'a pas pu disposer d'éléments suffisants, pour déterminer 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.

Elle se substitue aux notes de service portant respectivement sur :

- les procédures de rectification et de taxation d'office en matière de contrôle sur pièces ;
- la procédure de taxation d'office des défaillants et de désactivation des contribuables non fonctionnels ;
- les règles d'application des procédures d'office et les modalités de substitution des procédures et bases légales ;
- les précisions relatives aux bases taxables en matière d'impositions d'office.

I – Condition 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 procédure.

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 par les contribuables dans les délais légaux, des déclarations d'impôt, de non–production des documents prévus aux articles 35 et 36 du Code général des Impôts ou de 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 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 et 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 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'impositions et les sommes notifiées sont en principe immédiatement exigibles, à charge pour le contribuable de prouver leur caractère exagéré, dans le cadre d'une procédure contentieuse.

Toutefois, compte tenu des nombreux contentieux nés de l'application d'impositions d'office jugées exorbitantes ou des contestations de l'appréciation que fait l'Administration de la défaillance du contribuable et, dans le but d'adopter un traitement administratif approprié de telles situations, il est demandé aux services d'observer la procédure suivante, marquée par les étapes ci-dessous.

1. La relance

Après les échéances légales de production des déclarations fiscales, la recette des Impôts dispose de 5 jours pour relancer les retardataires.

2. La mise en demeure ou l'avis de taxation d'office

Dès réception de la liste des défaillants susvisée, le service d'Assiette des Impôts adresse à chaque contribuable défaillant une mise en demeure ou avis de taxation d'office, lui indiquant :

- la base servant à la taxation d'office ; et
- la nature des impôts et taxes réclamés en droits simples et en pénalités.

Cette mise en demeure ou avis de taxation d'office doit, de façon expresse, informer le contribuable qu'il dispose d'un délai de 5 jours à compter de la date de sa réception, pour s'acquitter des droits mis à sa charge ou pour faire valoir ses observations sur la procédure ou les impositions envisagées.

3. La notification de taxation d'office

Passé le délai de 5 jours ci-dessus ou lorsque le contribuable a formulé des observations dans ce délai, le service d'Assiette :

- abandonne purement et simplement la procédure et les impositions envisagées s'il estime les observations justifiées. Cet abandon est en principe notifié au contribuable. Toutefois, l'absence de notification d'abandon dans les 30 jours suivants la réponse du contribuable ou l'expiration du délai de 5 jours susvisé, vaut abandon de la procédure ;

- confirme les impositions d'office envisagées, par une notification de taxation d'office, en cas d'absence de réponse du contribuable dans le délai ou de réponse jugée non probante par l'Administration. La réponse non probante est celle qui n'est pas accompagnée des déclarations et documents dont la non-production a donné lieu à la procédure ;

- corrige les impositions envisagées, lorsque les éléments apportés par le contribuable justifient la révision des bases initialement retenues. Cette révision des impositions donne lieu à une notification adressée au contribuable, qui peut soit réduire le niveau des impositions envisagées, soit les rehausser en cas de besoin.

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 impositions envisagées dans le cadre de ce contrôle sont directement mises à la charge du contribuable par une notification d'évaluation d'office. Aucune procédure de relance ni de mise en demeure n'est nécessaire dans cette hypothèse. 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

Il est précisé que sauf dans le 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 en principe être mise en œuvre que dans le cadre d'un contrôle de comptabilité.

Dans ces cas, elle est conditionnée par les étapes suivantes :

- le constat par le service de contrôle, de l'existence d'une des situations prévues par l'article 30 du LPF, justifiant l'usage de cette procédure, à savoir le constat d'erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées dans la comptabilisation des opérations, l'absence de pièces comptables justificatives, la tenue de comptabilité parallèle, etc.) ;

- le rejet de la comptabilité ou des éléments de la comptabilité jugés non probants, et

- 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 ci-dessus doivent expressément être notifiés au contribuable, notamment dans la notification provisoire de redressements.

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 (article 31 LPF).

III – Détermination des bases taxables en matière d'imposition 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 de 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 la démarche susvisée 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.

IV – Autres règles applicables aux procédures d'office

Ces règles portent sur la procédure de désactivation des contribuables non fonctionnels et sur les modalités de substitution des procédures et des bases légales.

A – Procédure de désactivation des contribuables non fonctionnels

De nombreuses entreprises cessent leurs activités sans faire de déclaration. Cette situation conduit les services d'Assiette des Impôts à constater la cessation de fait, selon leurs propres critères et à classer les dossiers fiscaux parmi les contribuables non fonctionnels.

En raison de la diversité des critères d'appréciation utilisés d'un service à l'autre, il apparait nécessaire de préciser la procédure de désactivation des contribuables non fonctionnels. La cessation de fait est déterminée selon les conditions cumulatives ci-après :

- absence de déclarations (tous impôts) matérialisée par des taxations d'office durant six (6) mois au moins (état de liquidation des taxations d'office) ;
- impossibilité de recouvrement relevée par la Recette à l'issue de recherches de localisation infructueuses durant ces six (6) mois (avis de mise en recouvrement restés sans suite) ;
- rapport de localisation infructueuse établi par le bureau de localisation.

La cessation de fait est établie au regard des pièces justificatives accompagnant le dossier. Une fiche de désactivation est alors servie par le service d'Assiette dont dépend le contribuable non fonctionnel et signée par le Directeur régional, suivant le modèle administratif conçu à cet effet. Il est alors procédé à la désactivation informatique du contribuable concerné.

B – Modalités de substitution de procédures et de bases légales

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 les suivantes.

1. 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 le dégrèvement de l'imposition irrégulière ;
- d'adresser une nouvelle notification de redressement 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 3ème trimestre. En cas de contrôle, il pourra être simultanément appliqué à l'entreprise, dans la même notification, de redressement la procédure contradictoire pour les impôts ayant fait l'objet de déclaration et une taxation d'office pour la TVA et les ITS du 3ème trimestre.

2. Modalités de 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 par l'Administration soit entre la notification provisoire et la notification définitive de redressement, soit après la notification définitive de redressement, au moyen d'une simple notification rectificative, à condition de rester dans les délais impartis pour adresser lesdites notifications, soit encore au cours de la procédure contentieuse.

Toutefois, la substitution de base légale ne peut, sous peine de nullité, entraîner la modification des chefs de redressement initialement retenus, ni faire intervenir de nouveaux chefs de redressement. 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.[1]

1 .*Pour le délai de 5 jours, se référer à la note n° 3775/SEPMBPE/DGI/DLCD du 17 octobre 2018 portant sur les précisions relatives aux impositions d'office*

DOMAINE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE ET CRITERES D'INSTRUCTION DES REQUETES DES CONTRIBUABLES

Note n° 2412/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Aux termes des dispositions de l'article 201 du Livre de Procédures fiscales, la juridiction gracieuse connaît des demandes des contribuables tendant à obtenir l'atténuation par voie de remise, modération ou transaction de droits, pénalités et amendes fiscales de toute nature.

Ces dispositions autorisent le Directeur général des Impôts ou le Ministre en charge du Budget en appel de la décision du Directeur général, 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.

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 de transactions fiscales.

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 tout acte par lequel la juridiction gracieuse accorde, sur demande du contribuable, l'atténuation totale ou partielle de droits et pénalités sollicitée.

La remise gracieuse porte sur les impôts et taxes de toute nature et concerne aussi bien les droits simples que les pénalités (intérêts de retard, majorations et amendes fiscales).

Le dispositif ne prévoyant pas expressément de délai pour présenter la requête, celle-ci peut être formulée sur les dettes fiscales de toute nature non prescrites, quelle que soit la période à laquelle elles se rapportent.

Cependant, l'article 202 du LPF 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, il convient de comprendre cette disposition 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, dans la mesure où l'introduction de la demande de remise gracieuse équivaut 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, les demandes de remise gracieuse ne doivent pas contenir d'éléments ou d'argumentaire remettant en cause les impositions litigieuses, au risque d'être traitées comme des réclamations contentieuses et être assujettis aux délais rigoureux prévus par les textes concernant de telles réclamations.

A contrario et nonobstant la 1ère lecture qui pourrait être faite de l'article 202 précité, les demandes de remises gracieuses peuvent valablement être introduites par les contribuables, même lorsque les délais légaux prévus pour les réclamations contentieuses ne sont pas encore expirés.

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 Notion de transaction fiscale

La procédure de transaction est régie par l'article 203 du Livre de Procédures fiscales. Selon cet article, la transaction fiscale est la procédure par laquelle un contribuable, bien que contestant le bien–fondé 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.

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 qu'elles 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, sous peine d'irrecevabilité.

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.

Toutefois, il pourra solliciter la remise gracieuse des impositions ayant fait l'objet de la transaction.

Sont habilités à introduire la demande de transaction, le contribuable, ses mandataires régulièrement désignés ou ses représentants légaux justifiant de leurs pouvoirs.

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, 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 ou au service compétent (Direction de la Législation, du Contentieux et de la Documentation ou Direction du Cadastre), avec ampliation au Directeur général.

Les demandes de dégrèvement issues d'erreur de calcul portant sur des impôts 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 et de transaction fiscale

2.2.1 Conditions tenant à la forme

Les demandes de remise gracieuse et 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 ou d'un extrait de rôle.

En pratique, outre ces pièces, doivent être produits au soutien de ces demandes, les éléments suivants :

- les notifications provisoires et les notifications définitives 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 sollicité 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 proposé.

• ***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, 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.

PRECISIONS RELATIVES A L'EXIGIBILITE DE L'AMENDE FISCALE EN CAS DE REOUVERTURE DE MAGASINS ET D'ETABLISSEMENTS

Note n° 2419/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Les articles 124 à 126 du Livre de Procédures fiscales (LPF) précisent les conditions dans lesquelles 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 ou pour entrave à l'action de l'Administration, peuvent être levées.

Aux termes de ces dispositions, la levée de ces mesures conservatoires est conditionnée au versement préalable, outre le montant de l'impôt, des pénalités et des frais de poursuites, d'un supplément égal au montant des droits, ou en cas de récidive, au double de ce montant. Ces majorations et suppléments peuvent être portés au double de leur montant, si le contribuable n'établit pas sa bonne foi.

En revanche, selon l'article 125 du LPF, lorsque la fermeture ou l'interdiction d'exercer est consécutive à une entrave à l'action des agents de l'Administration fiscale, la suspension de ces mesures est subordonnée au paiement d'une amende fiscale de 300 000 francs.

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.

Il convient d'indiquer que l'amende fiscale de 300 000 francs 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, les sanctions prévues par l'article 124 du LPF relatives à l'exigibilité de l'impôt non acquitté assortis de pénalités et de majorations éventuelles, sont applicables.

MODALITES DE SUSPENSION DU CONTROLE FISCAL

Note n° 2420/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Conformément aux 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 à chaque type de contrôle et au chiffre d'affaires de l'entreprise.

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 dans ces circonstances au contribuable, doit revêtir une forme qu'il convient de préciser.

La notification de suspension du contrôle formulée par l'Administration doit être écrite, 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.

La suspension du contrôle entraîne la prorogation des délais de notification et de prescription suivant la nature du contrôle, du régime d'imposition et le chiffre d'affaires de l'entreprise.

PENALITES APPLICABLES EN MATIERE DE TAXE SUR LES VEHICULES A MOTEUR

Note n° 2421/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018

Il me revient qu'à 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 rappelé que depuis le 1er 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 à compter de l'expiration de la date de validité du précédent certificat de visite technique. Il ne saurait par conséquent être réclamé aux contribuables, la vignette se rapportant à une année civile donnée.

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 celui-ci assorti de la pénalité de 25 % ou de 100 % selon la durée écoulée depuis l'expiration du précédent certificat de visite technique.

La pénalité se rapportant au défaut de présentation de la vignette de l'année antérieure ne s'applique donc plus.

PRECISIONS RELATIVES AU CONTROLE DE LA FACTURE NORMALISEE

Note n° 3007/SEPMBPE/DGI/DLCD du 30 juillet 2018

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 AUX IMPOSITIONS D'OFFICE

Note n° 3775/SEPMBPE/DGI/DLCD du 17 octobre 2018

Le Livre de Procédures fiscales (LPF) prévoit trois types de procédures d'office, à savoir la taxation d'office (articles 27 et 28), l'évaluation d'office et la rectification d'office respectivement prévues par les articles 29 et 30 du même Livre.

Il convient de rappeler que conformément aux dispositions de l'article 31 du LPF, lorsqu'une procédure d'office est utilisée, l'Administration fixe de façon unilatérale les bases d'imposition, les notifie au contribuable et les sommes arrêtées sont immédiatement exigibles.

Afin de limiter les nombreux contentieux nés de l'application du dispositif, la note de service n° 2418/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018 relative aux règles de contrôle de l'impôt ainsi que la note n° 2413/SEPMBPE/DGI-DLCD de la même date relative aux précisions portant sur les règles applicables en matière de procédures d'office, ont admis que l'avis d'imposition soit assorti d'un délai de 5 jours.

Cette mesure d'assouplissement administratif n'étant pas conforme au dispositif légal et s'étant plutôt révélée contreproductive à la pratique, elle est par conséquent rapportée.

A cet effet, les points relatifs à l'octroi d'un délai de 5 jours aux contribuables ayant fait l'objet d'une procédure d'office, contenus dans les notes de service susvisées, sont supprimés.

Ainsi, dans le cadre d'une procédure d'office, les bases ou les éléments retenus doivent être notifiés sans délai au contribuable, et les impositions y afférentes sont immédiatement mises en recouvrement.

Analyses d'annexes fiscales

Analyse de l'annexe fiscale 2011

Ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.03.- AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX CONDITIONS DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 9)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 9 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, aménage les dispositions du paragraphe 2° de l'article 375 du Code général des Impôts relatives à la régularisation de la TVA déduite.

L'aménagement introduit autorise désormais le non-reversement de la TVA lorsque le bien qui a supporté cette taxe ne figure plus à l'actif de l'entreprise, à la suite de destructions involontaires, notamment par incendie ou par inondation.

Cette mesure appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Antérieurement à l'annexe fiscale 2011

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011, la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée antérieurement effectuée était remise en cause, lorsque le bien grevé de ladite taxe ne peut plus être utilisé pour les besoins de l'exploitation.

Ainsi, en cas de destructions volontaires ou involontaires par incendie ou par inondation de marchandises ou d'immobilisations, la TVA antérieurement déduite faisait l'objet d'un reversement.

La régularisation portait aussi bien sur les biens amortissables (constructions, outillage de production, véhicules, etc.) que sur les biens non amortissables (stocks de marchandises, de matières premières ou produits finis).

En matière de biens amortissables, la régularisation consistait au reversement total ou partiel de la TVA initialement récupérée.

En cas de reversement partiel, la régularisation s'opérait au prorata du temps d'amortissement restant à courir.

B- Depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011

Aux termes de l'article 9 de l'annexe fiscale 2011, il n'est plus exigé le reversement de la TVA suite à une destruction de biens par incendie ou par inondation, même lorsque le bien n'a pas été totalement amorti.

La preuve de la destruction par incendie ou par inondation doit être apportée par tout moyen de droit, notamment :

– un procès-verbal dressé par un officier de police judiciaire ;

– un constat d'huissier de justice ;

– un rapport d'expert.

P.1.05.- EXTENSION DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE AUX MATERIELS AGRICOLES ET PIECES DETACHEES ACQUIS PAR CREDIT-BAIL (ARTICLE 11)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 355-39 du Code général des Impôts exonère de la taxe sur la valeur ajoutée, les matériels agricoles et leurs pièces détachées, dont la liste est fixée par arrêté conjoint du Ministre de l'Economie et des Finances et du Ministre en charge de l'Agriculture, acquis par les professionnels du secteur agricole.

En pratique, cette mesure ne s'appliquait qu'aux achats directs de ces matériels, à l'exclusion des acquisitions faites par mode de crédit-bail.

L'article 11 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011 étend désormais l'exonération aux achats de ces matériels par les professionnels agréés par le Ministère en charge de l'Agriculture, quel qu'en soit le mode d'acquisition.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Opérations concernées

Bénéficient désormais de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, toutes les opérations d'achats directs ou indirects des matériels agricoles par les professionnels concernés, quelle que soit l'opération utilisée pour réaliser ces achats et peu importe qu'il s'agisse d'un achat local ou d'une importation.

Ainsi, en plus des acquisitions directes, sont désormais visées, les acquisitions de matériels agricoles par un établissement de crédit, dans le cadre de l'exécution d'un contrat de crédit-bail le liant à un professionnel du secteur agricole.

Sont également concernées, toutes les formes d'acquisition indirecte des matériels susvisés, autre que le crédit-bail, prévues par le dispositif légal, réalisées au profit d'un professionnel agréé du secteur agricole.

2- Personnes concernées

Les personnes visées par le dispositif sont les suivantes :

- les professionnels du secteur agricole, agréés par le Ministère en charge de l'Agriculture qui achètent directement auprès des fournisseurs, les matériels agricoles ;

- les entreprises de crédit-bail agissant dans le cadre de l'exécution d'un contrat de leasing portant sur du matériel agricole pour le compte d'un professionnel agréé ;

- toute personne faisant l'acquisition desdits matériels pour le compte ou au nom des professionnels du secteur agricole agréés par le Ministère en charge de l'Agriculture.

3- Matériels concernés

Sont visés par le dispositif, les matériels agricoles et leurs pièces détachées listés à l'article premier de l'arrêté n° 360 du 30 septembre 2004 portant détermination de la liste des matériels agricoles et leurs pièces détachées exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée.

A contrario, tout matériel agricole ne figurant pas sur la liste prévue par l'arrêté susvisé ne peut bénéficier de l'exonération, même s'il est acquis par un professionnel agricole.

Il convient de préciser que le matériel agricole figurant sur cette liste, acquis par crédit-bail avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011, par les professionnels agréés du secteur agricole ne bénéficient pas de la mesure d'exonération.

B- Modalités de mise en œuvre de la mesure

L'exonération prévue par l'article 11 de l'annexe fiscale 2011 est mise en œuvre par voie d'attestation.

Ainsi, en cas d'acquisition directe, l'acquéreur doit produire à l'appui de sa demande d'attestation d'exonération, auprès de l'Administration fiscale, les documents prouvant sa qualité de professionnel agréé par le Ministère en charge de l'Agriculture, en plus de la facture pro forma des biens à acquérir.

Cette preuve est matérialisée par la présentation effective d'un document portant agrément, délivré par ledit Ministère.

En cas d'acquisition par personne interposée, l'intermédiaire doit solliciter l'attestation d'exonération de TVA auprès des services de la Direction générale des Impôts en produisant, en plus des documents susindiqués, le contrat de crédit-bail portant le nom du crédit-preneur. Dans ce cas, l'attestation est délivrée au nom du crédit-bailleur.

Lorsque les conditions ci-dessus sont satisfaites, le professionnel agricole agréé ou l'intermédiaire agissant pour son compte pourra, sur simple présentation à son fournisseur de l'attestation d'exonération délivrée par les services des Impôts, acquérir en franchise de TVA, le matériel visé par ladite attestation.

Il est précisé qu'en cas d'acquisition indirecte, notamment par crédit-bail, aucune TVA ne doit donc être facturée au preneur ni sur les loyers acquittés ni sur les sommes payées au moment de la levée de l'option.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.03.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 111 DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AU CREDIT D'IMPOT POUR CREATION D'EMPLOIS (ARTICLE 17)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 17 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011 apporte des aménagements aux dispositions de l'article 111 du Code général des Impôts qui prévoient que les personnes physiques ou morales passibles de l'impôt sur les bénéfices peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt annuel par emploi créé, suite à l'embauche de personnes de nationalité ivoirienne.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

Les aménagements apportés par l'article 17 de l'annexe fiscale 2011 portent sur :

– le relèvement du montant du crédit d'impôt ;

– la simplification du mode de détermination dudit crédit ;

– les conditions du bénéfice de la mesure ;

– les modalités de mise en œuvre du dispositif.

A- Relèvement du montant du crédit d'impôt par emploi créé

L'annexe fiscale 2011 porte à 300 000 francs, le montant du crédit d'impôt qui était antérieurement fixé à 100 000 francs par emploi créé.

B- Simplification du mode de détermination du crédit d'impôt

Aux termes du dispositif antérieur à l'annexe fiscale 2011, le crédit d'impôt annuel était égal au produit de la somme de 100 000 francs par l'accroissement du nombre mensuel moyen de salariés à temps complet de l'année considérée par rapport à l'année précédente (Cf. note de service n° 1355/MEFP/DGI/DGA-2 SLCD du 22 mars 1995).

Désormais, le montant du crédit d'impôt au titre d'une année, s'obtient en multipliant la somme de 300 000 francs par le nombre d'emplois créés au cours de ladite année.

C- Aménagement des conditions de bénéfice de la mesure

L'aménagement introduit par l'annexe fiscale 2011 porte aussi bien sur les conditions liées à l'employeur que sur celles tenant aux emplois créés.

1- Conditions liées à l'employeur

L'annexe fiscale 2011 renforce les conditions antérieurement existantes en introduisant une nouvelle condition tenant à la durée d'existence de l'entreprise.

Pour être éligible au bénéfice de la mesure, l'entreprise doit remplir les deux conditions cumulatives suivantes :

- être passible de l'impôt sur les bénéfices (BIC, BA, BNC) y compris l'Impôt minimum forfaitaire (IMF), ou de l'impôt synthétique ;

- avoir exercé pendant au moins une année, à la date où le bénéfice de la mesure est sollicité. La preuve de l'exercice de l'activité peut être établie par tout moyen, notamment par la production des états financiers de l'exercice concerné, par la présentation des quittances de paiement de l'impôt synthétique, des déclarations de TVA, etc.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la forme juridique (personne physique ou personne morale) et le régime d'imposition (réel normal, réel simplifié) importent peu.

L'exonération partielle de l'entreprise dudit impôt est également sans effet sur le bénéfice de la mesure.

En revanche, ne sont pas concernés par la mesure, les contribuables dont l'activité est hors du champ d'application de l'impôt sur les bénéfices.

Ainsi, ne sont pas éligibles à la mesure, les entreprises nouvellement créées et n'ayant pas une année d'activité au 31 décembre de l'année au titre de laquelle elles sollicitent le bénéfice de cette mesure.

2- Conditions tenant aux emplois créés, à la nationalité des personnes embauchées et à la nature du contrat de travail

Ces conditions sont relatives à la nationalité des personnes embauchées, à la nature du contrat de travail et au nombre d'emplois créés.

a- Nombre d'emplois créés

Pour bénéficier de la mesure, l'entreprise doit avoir conclu au moins cinq (5) contrats de travail sur l'année.

Le nombre d'emplois créés s'apprécie au 31 décembre de l'année considérée.

Exemple 1

L'entreprise A dispose d'un personnel de 10 employés au 1er janvier de l'année N.

Elle recrute au cours de ladite année, en contrat à durée indéterminée, cinq (5) nouveaux employés de nationalité ivoirienne.

Le crédit d'impôt dont cette entreprise pourrait bénéficier au 31 décembre de l'année N se détermine comme suit :

300 000 francs x 5 = 1 500 000 francs.

Les personnes embauchées au cours d'une année et qui sont licenciées avant le 31 décembre de la même année, ne sont pas prises en compte pour la détermination du nombre des emplois créés.

Le volume d'emplois créés est déterminé sans tenir compte du nombre de départs définitifs intervenus au cours de l'année (licenciements, décès, départs à la retraite, démissions, etc.).

Exemple 2

L'entreprise B dispose d'un personnel de 10 employés au 1er janvier de l'année N.

Au cours de la même année, elle enregistre 3 départs définitifs de l'entreprise et recrute au cours de ladite année, en contrat à durée indéterminée, cinq (5) nouveaux employés de nationalité ivoirienne.

Le crédit d'impôt dont cette entreprise pourrait bénéficier au 31 décembre de l'année N se détermine comme suit :

300 000 francs x 5 = 1 500 000 francs.

b- Nationalité des personnes embauchées

L'entreprise est tenue de recruter des personnes de nationalité ivoirienne, que le contrat d'embauche soit un contrat local ou d'expatrié.

Les binationaux sont considérés comme des ivoiriens aux fins d'application de la mesure, à condition de disposer d'un contrat de travail local.

c- Nature du contrat de travail

Seuls ouvrent droit au crédit d'impôt, les contrats de travail à durée indéterminée.

Tout contrat de travail (les contrats de travail à durée déterminée, les contrats de travail à temps partiel, les contrats de travail temporaire, les contrats de travail occasionnel, etc.) transformé en contrat de travail à durée indéterminée est considéré comme une nouvelle embauche au titre de l'année de la transformation.

Par ailleurs, les contrats à durée indéterminée assortis d'une période d'essai sont réputés conclus à la date où l'essai est jugé concluant.

D- Modalités de mise en œuvre de la mesure

Ces modalités concernent les obligations déclaratives des entreprises bénéficiaires et l'imputation des crédits d'impôts.

1- Obligation déclarative

Les entreprises bénéficiaires de la mesure sont tenues de produire une déclaration sur un imprimé réglementaire, certifiée par la Caisse nationale de Prévoyance sociale.

La déclaration est produite auprès du service des Impôts de rattachement de l'entreprise, au plus tard le 28 février de l'année suivant celle au cours de laquelle les embauches ont été effectuées.

Elle est produite avec l'Attestation d'immatriculation délivrée par la Caisse nationale de Prévoyance sociale (CNPS), qui tient lieu de visa de cette institution de prévoyance.

Cette attestation doit toutefois préciser la nature du contrat de travail liant le travailleur à son employeur.

2- Imputation des crédits d'impôts

Le crédit d'impôt déterminé dans les conditions ci-dessus est imputable sur l'impôt sur les bénéfices ou sur l'Impôt minimum forfaitaire (IMF) dû au titre de l'année au cours de laquelle les emplois ont été créés.

En ce qui concerne les contribuables relevant de l'impôt synthétique, le crédit d'impôt s'impute sur les cotisations d'impôts sur salaires. En pratique, cette imputation ne concerne que la contribution employeur (CE) et la contribution nationale pour le développement économique, culturel et social de la nation (CN).

L'imputation du crédit ne peut donc s'opérer sur les taxes affectées au Fonds de développement de la formation professionnelle (taxe d'apprentissage et taxe additionnelle pour la formation professionnelle continue).

Le bénéfice de la mesure, la détermination du montant du crédit ainsi que son imputation ne sont soumis à aucune autorisation préalable de la Direction générale des Impôts. Ils s'effectuent sous l'entière responsabilité du contribuable, sans préjudice de l'exercice du droit de contrôle de l'Administration.

TROISIEME PARTIE
Procédures

P.3.01.– EXTENSION DE L'OBLIGATION DE SECURISATION A CERTAINS DOCUMENTS UTILISES PAR LES ENTREPRISES (ARTICLE 27)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, seules les factures délivrées aux clients étaient sécurisées.

L'article 27 de l'annexe fiscale susvisée étend cette obligation de sécurisation aux bordereaux de transfert ou bons de livraison ou de réception au sein d'une même entreprise (agences ou succursales).

Cette mesure appelle les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Entreprises visées

Sont concernées par l'obligation de sécurisation de documents prévue par le dispositif :

– les entreprises ayant plusieurs établissements tels que les succursales, agences ou dépôts qu'elles approvisionnent ou auprès desquels elles se ravitaillent en marchandises ou produits ;

– les entreprises du secteur agricole qui délivrent dans le cadre de leurs opérations d'achat, des bordereaux de réception aux planteurs et aux coopératives ne possédant pas de numéros de compte contribuable.

Par entreprise du secteur agricole, il convient d'entendre les entreprises exerçant une activité agricole et celles qui, sans exercer dans ledit secteur, sont en relation commerciale avec des acteurs du monde agricole.

2- Documents concernés

Les documents devant faire l'objet de sécurisation sont :

– les bordereaux ou bons de transfert ;

– les bordereaux ou bons de livraison ;

– les bordereaux de réception.

Par bordereau ou bon de transfert ou de livraison, il convient d'entendre tout relevé détaillé énumérant divers articles ou pièces transférés ou livrés par l'établissement principal à sa succursale ou à son agence et vice-versa.

Le bordereau de réception visé par le dispositif est le document qui constate l'achat que l'entreprise du secteur agricole effectue auprès des planteurs et des coopératives ne disposant pas de numéro de compte contribuable.

B- Obligations et sanctions

1- Obligations

Les entreprises ci-dessus visées doivent, dans le cadre de leurs transactions avec leurs succursales et agences, délivrer à celles-ci des documents comportant un sticker sécurisé ou un hologramme marqué à chaud.

A l'occasion des achats qu'elles effectuent auprès des planteurs et coopératives non immatriculés au fichier des contribuables de la Direction générale des Impôts, les entreprises intervenant dans le secteur agricole ont également l'obligation de délivrer des bordereaux de réception sécurisés au moyen de l'un des procédés susindiqués.

2- Sanctions

Le non-respect des obligations susmentionnées entraine l'application des sanctions prévues par les articles 144 et suivants du Livre de Procédures fiscales. Il s'agit notamment d'une amende de :

- 100 000 francs par document non sécurisé délivré ;
- 100 000 francs pour non-délivrance des documents sécurisés visés.

En ce qui concerne les entreprises du secteur agricole, les achats qu'elles effectuent auprès des planteurs ou coopératives ne disposant pas d'un numéro de compte contribuable, sont rejetés pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices, lorsqu'ils ne sont pas appuyés par des bordereaux de réception sécurisés.

P.3.03.– PROROGATION DE LA DUREE DE VERIFICATION SUR PLACE ET DU DELAI DE PRESCRIPTION D'ASSIETTE EN CAS DE RECOURS A L'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE (ARTICLE 30)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 30 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, proroge la durée de la vérification sur place et le délai du droit de reprise accordé à l'Administration en cas de recours à l'assistance administrative.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Notion d'assistance administrative

L'assistance administrative est un mécanisme de coopération internationale qui permet notamment à l'Administration des Impôts d'un Etat donné, de solliciter auprès de l'Administration fiscale d'un Etat étranger, des renseignements sur un

contribuable ayant des liens avec ce dernier Etat, aux fins du traitement du dossier fiscal de ce contribuable.

En pratique, il s'agit d'un échange de renseignements entre les administrations fiscales concernées.

Cet échange n'est possible qu'entre des Etats liés par un accord international prévoyant expressément ce mécanisme.

Toutefois, en l'absence d'accord international écrit, la possibilité d'échanger des renseignements peut être consacrée par une coutume d'échange réciproque de renseignements entre Etats.

En Côte d'Ivoire, la possibilité pour l'Administration fiscale d'échanger des renseignements avec les administrations financières étrangères est prévue par l'article 73 du Livre de Procédures fiscales et par les conventions fiscales de non double imposition auxquelles l'Etat de Côte d'Ivoire est partie.

L'échange de renseignements entre Administrations fiscales peut revêtir les modalités suivantes :

- l'échange de renseignements sur demande, appelé encore demande de renseignements ;
- l'échange spontané de renseignements, qui se fait sans une demande de la part de l'autre Administration fiscale ;
- l'échange automatique de renseignements lorsque l'accord fiscal concerné prévoit l'obligation pour les Etats, d'échanger systématiquement certaines catégories de renseignements.

Seul le premier type d'échange de renseignements, c'est-à-dire l'échange sur demande est concerné par le dispositif de l'article 30 de l'annexe fiscale pour la gestion 2011.

B- Effets de l'assistance administrative sur les délais de contrôle et sur la prescription

1- Prorogation de la durée du contrôle fiscal

L'article 30 de l'annexe fiscale 2011 proroge de six mois la durée du contrôle fiscal prévue par l'article 20 du Livre de Procédures fiscales.

Cette prorogation commence à courir à compter de la date de réception par le contribuable de la lettre l'informant d'une demande d'assistance administrative le concernant.

La prorogation de la durée du contrôle ne s'applique qu'à la vérification de comptabilité, qu'elle soit ponctuelle, partielle ou générale et quelle que soit la procédure de redressement (procédure contradictoire ou procédure d'office).

Il convient de rappeler qu'en ce qui concerne la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, l'article 6 du Livre de Procédures fiscales prévoit que les demandes de renseignements adressées par l'Administration fiscale ivoirienne à des Etats étrangers, ont pour conséquence de proroger la durée du contrôle, du délai nécessaire à l'Administration pour obtenir les renseignements demandés.

Il est également rappelé que la durée de la vérification sur place est fixée par les dispositions de l'article 20 du Livre de Procédures fiscales.

Elle est de douze mois prorogée éventuellement de six mois en cas de suspension du contrôle à la demande du contribuable.

Cette durée est ramenée à six mois prorogée éventuellement de trois mois pour les entreprises relevant du régime réel normal d'imposition dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 millions de francs, les entreprises soumises au régime simplifié d'imposition, au régime synthétique et pour les contribuables assujettis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

La lettre d'information adressée au contribuable ne suspend pas le contrôle. Elle n'a pour effet que de proroger sa durée.

Cette prorogation se cumule avec tout autre délai de suspension lorsque la suspension est à l'initiative de l'Administration en ce qui concerne les vérifications portant sur les opérations particulières (contrôle ponctuel ou contrôle partiel).

Lorsque l'Administration accorde la suspension du contrôle fiscal à la demande du contribuable, il ne peut lui être adressé pendant ladite période de suspension, une lettre d'information relative à l'assistance administrative.

Elle ne peut lui être adressée qu'à l'expiration de la période de suspension, date à partir de laquelle la prorogation de six mois commencera à courir.

2- Prorogation de la durée de la prescription

La demande d'assistance administrative a également pour effet de proroger de six mois les délais de prescription prévus par les articles 84 et suivants du Livre de Procédures fiscales.

Cette prorogation commence à courir à compter de la date de réception par le contribuable de la lettre l'informant d'une demande d'assistance administrative le concernant.

Les délais généraux au cours desquels l'Administration peut exercer son droit de reprise sont rappelés comme suit :

Type d'impôt et référence légale	Délai d'exercice du droit de reprise
Impôts directs et assimilés : Impôt général sur le revenu, impôts sur les bénéfices, contributions à la charge des employeurs, impôt synthétique, contributions foncières, contribution des patentes et des licences, les 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, AIRSI. (Article 86 alinéa 1 du LPF)	Jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible

Droits d'enregistrement (Article 158 du LPF)	5 ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte ou prescription de droit commun de 30 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.

Les délais de reprise ci-dessus indiqués sont prorogés de six mois, c'est-à-dire que l'Administration conserve le droit d'effectuer les contrôles sur l'exercice normalement prescrit pendant une période de six mois. La prescription est donc reportée à l'échéance de ce délai.

Exemple

Une société dont le siège est à Abidjan a reçu le 24 août 2011, un avis de vérification portant sur les exercices 2008, 2009, 2010 et 2011. Au cours du contrôle, une demande d'assistance administrative est adressée le 28 septembre 2011, à l'Administration fiscale italienne en vue de recueillir des informations sur la filiale de la société installée à Turin (Italie). Le Directeur général de la société de droit ivoirien reçoit le 1er octobre 2011, une lettre l'informant d'une demande d'assistance administrative concernant son entreprise.

En principe, à compter du premier janvier 2012, le droit de reprise de l'Administration est prescrit en ce qui concerne les impôts et taxes de l'exercice 2008.

Toutefois, en raison de la demande d'assistance administrative, le délai de prescription est prorogé de six mois.

Aux termes de l'article 215 du LPF qui prévoit que les délais de procédure sont des délais francs, le délai de prorogation commence à courir le 02 octobre 2011 pour se terminer le 02 avril 2012. Compte tenu du caractère franc des délais de procédure, le terme du délai de reprise est reporté au 03 avril 2012. au-delà de cette dernière date, l'Administration ne peut plus exercer son droit de reprise au titre de l'année 2008.

NB : La demande d'assistance administrative émise avant le contrôle n'a aucune incidence sur les délais de procédure sauf si une lettre d'information est adressée ultérieurement au contribuable, au cours du contrôle.

C- Modalités pratiques

La prorogation des délais de procédure en raison de la demande d'assistance administrative est subordonnée à la réception préalable par le contribuable, d'une lettre d'information.

Cette lettre doit indiquer au contribuable qu'il fait l'objet d'une procédure d'assistance administrative et l'informer de ce que les délais de procédure sont prorogés jusqu'à une date expressément mentionnée.

Il n'est pas obligatoire pour l'Administration de préciser l'objet de l'assistance administrative et le pays auprès duquel la demande est formulée.

P.3.04.– RENFORCEMENT DU DROIT DE COMMUNICATION EN MATIERE D'IMPOT FONCIER (ARTICLE 31)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 31 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, renforce le droit de communication en matière d'impôt foncier, en instituant à la charge de certaines structures publiques et privées détenant des informations et des données nécessaires à l'amélioration du taux de couverture du territoire national en matière d'impôt foncier, une obligation de communiquer ces informations à l'Administration fiscale.

Le dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A– Champ d'application

Le droit de communication prévue par l'article 31 de l'annexe fiscale susvisée s'exerce aussi bien à l'égard des structures privées que des structures publiques.

1- Structures privées

a- Les entreprises concessionnaires de service public de l'eau et de l'électricité

Sont précisément concernées, les entreprises concessionnaires de la distribution de l'eau et de l'électricité, à savoir la Compagnie ivoirienne d'Electricité (CIE) et la Société de Distribution d'Eau de Côte d'Ivoire (SODECI).

b- Les entreprises exerçant dans le secteur de l'immobilier

Sont visés par le dispositif, les entreprises de promotion immobilière, les marchands de biens, les sociétés civiles immobilières, ainsi que les agences immobilières.

Les entreprises de promotion immobilière ont pour activité, la vente d'immeubles bâtis ou non bâtis. Elles acquièrent des terrains, les améliorent (viabilisation), y construisent éventuellement des immeubles dans le but de les vendre.

Les marchands de biens sont des professionnels qui habituellement achètent en leur nom des biens (immeubles, fonds de commerce, actions ou parts de sociétés immobilières) en vue de les revendre.

Les agences immobilières, contrairement aux marchands de biens, sont de simples mandataires qui agissent pour le compte d'un propriétaire vendeur, d'un acquéreur ou d'un bailleur et non pour leur propre compte. Ces agences jouent un rôle d'intermédiaire et perçoivent à ce titre, des commissions.

Les sociétés civiles immobilières sont les sociétés civiles constituées pour des opérations de construction, de commercialisation, de location ou de gestion de biens immobiliers. Elles sont de quatre types :

- les sociétés civiles de construction-vente ou entreprise de promotion immobilière ;
- les sociétés civiles immobilières de gestion ;
- les sociétés civiles immobilières de copropriété ;
- les sociétés civiles immobilières de location.

c- Les structures privées intervenant dans la chaîne foncière

Les lotisseurs ou aménageurs fonciers sont des professionnels immobiliers qui morcellent en lots, les terrains qu'ils acquièrent ou qui appartiennent à des tiers dans le but de les vendre.

Les aménageurs fonciers sont des professionnels dont le rôle est de préparer le terrain préalablement à l'intervention des constructeurs.

L'aménagement consiste à viabiliser le terrain, c'est-à-dire à le rendre habitable ou apte à la construction, en exécutant les travaux d'aménagement nécessaires (adduction d'eau, d'électricité, voirie et réseaux divers, etc.).

Les géomètres sont des professionnels qui exercent une mission d'intérêt général qui consiste à dresser les plans et les documents topographiques à incidence foncière.

Les géomètres-experts sont des géomètres possédant un statut de DPLG (Diplômé Par Le Gouvernement) qui leur confère l'habilitation à dresser les plans et documents topographiques délimitant les propriétés foncières. Ils interviennent également dans de nombreux domaines liés à la propriété foncière, au logement ou à l'expertise topographique ou foncière.

Les experts immobiliers sont des professionnels spécialistes de la vente, de l'acquisition ou de la location de biens immobiliers. Ils ont une certaine maîtrise des questions juridiques sur l'immobilier et peuvent être consultés par la justice, à titre d'expert, en cas de litiges.

Dans le cadre d'une agence ou en tant qu'indépendants, les experts immobiliers établissent des diagnostics complets pour la vente ou la location de biens pour les professionnels et les particuliers. Pour la vente, ils évaluent la juste valeur des biens immobiliers selon des critères. Pour la location, ils sont en mesure d'établir les baux pour les particuliers ou pour le commerce, les contrats de location et leur gestion.

Les architectes sont des professionnels du bâtiment dont la fonction est de concevoir et de diriger la réalisation d'une œuvre d'architecture pour le compte d'un propriétaire qui peut être un particulier, une société ou une collectivité publique.

Les urbanistes sont des personnes qualifiées dans l'aménagement rationnel des villes et des villages. L'urbaniste est le spécialiste de la localisation et de l'implantation des établissements humains de toute nature, de la conception et de l'application des plans d'urbanisme et d'aménagement du territoire.

2- Les Administrations et les autorités publiques intervenant dans la chaîne foncière

Il s'agit des structures suivantes :

– le Ministère en charge de la Construction et de l'Urbanisme, en particulier :

- la Direction du Domaine urbain ;
- la Direction de l'Urbanisme ;
- la Direction de la Topographie et de la Cartographie ;
- la Direction de la Construction ;

– le Ministère de l'Intérieur ;

– le Ministère en charge de l'Agriculture ;

– le Ministère en charge des Infrastructures économiques ;

– les établissements publics et les sociétés à participation financière publique ;

– le Centre de Cartographie et de Télédétection (CCT) ;

– le Centre national de Télédétection et d'Informations géographiques (CNTIG).

– les Administrations en charge de la gestion des baux administratifs ;

– les Districts, Conseils généraux, Mairies, Préfectures, Sous-Préfectures, les Commissions d'attribution de parcelles et terrains urbains ou ruraux.

B- Modalités pratiques

1- Mise en œuvre du droit de communication

Le droit de communication institué s'exerce sans demande préalable.

En effet, les entreprises concessionnaires du service public de l'eau et de l'électricité ainsi que les entreprises exerçant dans le secteur de l'immobilier ont pour obligation de fournir des renseignements à la Direction générale des Impôts, en l'occurrence aux services intéressés du Cadastre sans que ceux-ci en formulent la demande.

S'agissant des administrations publiques et des structures privées intervenant dans la chaîne foncière, elles ont l'obligation de mettre à la disposition de la Direction générale des Impôts, un certain nombre d'informations sous forme d'états, ainsi que les copies de pièces contenant lesdites informations.

En cas de non communication de ces informations, celles-ci devront être fournies à l'Administration fiscale sur sa demande, sans préjudice des sanctions fiscales prévues à cet effet en ce qui concerne les entreprises privées.

2- Informations à fournir

Les informations à fournir ou à mettre à la disposition de l'Administration fiscale diffèrent selon l'opérateur économique ou la structure publique concernée.

a- En ce qui concerne les concessionnaires du service public de distribution de l'eau et de l'électricité

Les entreprises concessionnaires du service public de distribution de l'eau et de l'électricité sont tenues de fournir aux services du Cadastre, un état détaillé des personnes physiques ou morales qui sollicitent un branchement au réseau électrique ou le raccordement au réseau d'adduction d'eau.

L'état détaillé doit comporter les mentions suivantes :

– le nom ou la raison sociale et la filiation de l'intéressé;

– le numéro de compte contribuable ;

– les adresses géographique, postale et téléphonique ;

– les références cadastrales de l'immeuble raccordé (lot, îlot, section, parcelle).

L'article 31 de l'annexe fiscale 2011 vise aussi bien les individus que les entreprises propriétaires fonciers, qui introduisent une demande de raccordement auprès de la SODECI ou de la CIE.

Les personnes à identifier sont celles qui possèdent un bien immobilier (terrain non bâti ou bâti), qu'elles soient propriétaire, possesseur ou emphytéote et qui sollicitent les services de la SODECI ou de la CIE pour le raccordement de l'immeuble.

b- En ce qui concerne les entreprises de promotion immobilière, les lotisseurs, les marchands de biens, les sociétés civiles immobilières, ainsi que les agences immobilières

Ces entreprises doivent également transmettre à la Direction du Cadastre un état détaillé de l'ensemble de leurs clients, personnes physiques ou morales ayant acquis auprès d'eux un bien immobilier ou ayant donné en gérance ou en location, une propriété foncière. Cet état doit comprendre les mentions suivantes :

- le nom ou la raison sociale et la filiation de l'intéressé ;
- les références cadastrales (lot, îlot, section, parcelle) des biens vendus, reçus en gérance de la part de propriétaires fonciers ou donnés en location ;
- les extraits topographiques des biens cédés, reçus en gérance ou loués.

c- En ce qui concerne les Administrations et les autorités publiques qui interviennent dans la chaîne foncière

Les informations à produire sont les suivantes :

‡ Ministère en charge de la Construction et de l'Urbanisme

- Direction du Domaine urbain
  - les copies des lettres d'attribution ;
  - les copies des arrêtés de concession provisoire ;
  - les copies des arrêtés de retrait et de retour au domaine privé de l'Etat ;
  - les copies des extraits topographiques ;
  - l'identité et la filiation des attributaires, leur adresse postale et/ou électronique et leurs numéros de téléphone fixe ou mobile.
- Direction de l'Urbanisme

Les plans de lotissement approuvés ainsi que les schémas et plans directeurs.

- Direction de la Topographie et de la Cartographie
  - les lotissements approuvés ;
  - les fichiers numériques de ces lotissements ;
  - les attestations de conformité attestant de la réalité de leurs implantations sur le terrain.

- Direction de la Construction

Les copies des dossiers de permis de construire.

‡ Ministère de l'Intérieur

- les copies des lettres d'attribution et des certificats fonciers ruraux délivrés par les Préfets et les Sous-Préfets ;
- les plans de lotissement ;
- les copies des extraits topographiques ;
- l'identité et la filiation des attributaires, leur adresse postale et/ou électronique et leurs numéros de téléphone fixe ou mobile.

‡ Ministère en charge de l'Agriculture

- les copies des baux emphytéotiques ruraux ;
- les plans de terroirs et parcelles villageois ;
- les copies des extraits topographiques ;
- l'identité et la filiation des attributaires, leur adresse postale et/ou électronique et leurs numéros de téléphone fixe ou mobile.

‡ Ministère en charge des Infrastructures économiques

- les copies des baux emphytéotiques délivrés en zones portuaires et aéroportuaires par les structures en charge des ports et des aéroports ;
- les copies des extraits topographiques ;
- les plans des réseaux routiers, de transport et de distribution de l'eau, de l'électricité, du gaz et du téléphone ;
- l'identité et la filiation des attributaires, leur adresse postale et/ou électronique et leurs numéros de téléphone fixe ou mobile.

‡ Etablissements publics et sociétés à participation financière publique

Pour les sociétés en charge de la gestion du patrimoine de l'Etat et les sociétés de construction immobilière à participation financière de l'Etat (SOGEPIE, SICOGI, AGEF, ex-SOGEFIHA, etc.), il s'agit des documents suivants :

- les copies des actes translatifs de propriété ;
- les plans d'architectures et topographiques ;
- les copies de cartes nationales d'identité des acquéreurs ;
- les copies des extraits topographiques ;
- l'identité et la filiation des attributaires, leur adresse postale et/ou électronique et leurs numéros de téléphone fixe ou mobile.

‡ Centre de Cartographie et de Télédétection (CCT)

– la cartographie des espaces urbains et ruraux ;

– les plans de terroirs et parcelles villageois ;

– les infrastructures cadastrales et géodésiques.

‡ Centre national de Télédétection et d'Informations géographiques (CNTIG)

La cartographie des espaces urbains et ruraux.

d- En ce qui concerne les structures privées intervenant dans la chaîne foncière

‡ Géomètres-experts de Côte d'Ivoire

Les délimitations, les lotissements, les levés de bâtiments, les infrastructures cadastrales et de génie civil (routes, ponts, barrages, complexes sportifs, stades, ports, aéroports, etc.)

‡ Urbanistes

Les lotissements, les morcellements, les plans d'urbanisme.

‡ Architectes

Les plans d'architecture, les devis descriptifs, les devis estimatifs.

‡ Experts immobiliers

Les expertises immobilières, les plans d'architecture.

3- Périodicité

Les informations visées sont celles enregistrées au cours d'un trimestre civil.

Elles doivent être transmises ou mises à la disposition des services de la Direction générale des Impôts au plus tard le 15 du mois qui suit la fin du trimestre échu.

4- Sanctions

En cas de non-respect de cette obligation de communication, les sanctions applicables en ce qui concerne les structures privées, sont celles prévues par les articles 63 et suivants du Livre de Procédures fiscales.

QUATRIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.4.01.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'ADMISSION AU REGIME SIMPLIFIE DES PRESTATAIRES DE SERVICES PETROLIERS (ARTICLE 35)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 35 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, aménage les dispositions des articles 1062, 1069 et 1070 du Code général des Impôts relatives au régime fiscal simplifié des prestataires de services pétroliers.

Ces aménagements consistent d'une part, en l'assouplissement des conditions du bénéfice de ce régime et d'autre part, en la mise d'obligations à la charge des prestataires et des sociétés titulaires des contrats de partage de production.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Mesure d'assouplissement des conditions de bénéfice du régime fiscal simplifié des prestataires de services pétroliers

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011, les dispositions de l'article 1069 du Code général des Impôts subordonnaient le bénéfice du régime fiscal simplifié accordé aux entreprises prestataires de services pétroliers, à diverses conditions, notamment l'inscription au Registre du Commerce et du Crédit mobilier sous la forme d'agence ou de succursale.

La non-inscription audit registre entraînait le rejet de la demande d'agrément au régime fiscal simplifié des prestataires de services pétroliers.

Depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011, la condition relative à l'inscription au Registre du Commerce et du Crédit mobilier a fait l'objet d'assouplissement.

Désormais, pour bénéficier du régime simplifié des prestataires de services pétroliers, les entreprises intéressées pourront simplement produire, en lieu et place de l'attestation d'inscription au Registre du Commerce et du Crédit mobilier, le récépissé de la demande d'inscription audit registre en tant qu'agence ou succursale.

Toutefois, seules peuvent bénéficier de cette mesure d'assouplissement, les entreprises dont la mission en Côte d'Ivoire n'excède pas six mois.

Par conséquent, les entreprises dont la mission excède cette durée restent assujetties à l'obligation de produire l'attestation d'immatriculation au Registre du Commerce et de Crédit mobilier, en sus des autres obligations.

Les six mois sont déterminés en tenant compte de la date du début des travaux et de la date de fin de ceux-ci. Les périodes d'inactivité intervenant entre ces deux dates sont prises en compte dans la computation de ce délai.

Il convient de préciser que lorsque la mission d'une entreprise prestataire de services pétroliers est inférieure ou égale à six mois, l'agrément peut être sollicité aussi bien au

moyen de l'attestation d'inscription au Registre de Commerce et du Crédit mobilier que par le récépissé de la demande d'immatriculation audit registre.

B- Obligations instituées

Les obligations nouvellement instituées par l'article 35 de l'annexe fiscale pour la gestion 2011, incombent aussi bien aux sociétés pétrolières bénéficiaires des prestations qu'aux représentants des entreprises prestataires de services pétroliers.

1- Les obligations à la charge des sociétés pétrolières bénéficiaires des prestations

Aux termes de l'article 35 de l'annexe fiscale pour la gestion 2011, les entreprises titulaires de contrats de partage de production bénéficiaires des prestations fournies en Côte d'Ivoire sont soumises, en sus de celles déjà prévues par le Code général des Impôts, aux obligations suivantes :

- produire à compter de sa date de signature, une copie du contrat de prestations de services qui les lie aux prestataires de services pétroliers ;

- fournir un état trimestriel des montants qui leurs sont facturés par les entreprises prestataires de services pétroliers, ainsi que des sommes versées en retour à celles-ci. Cet état est à produire au plus tard le 15 du mois suivant la fin du trimestre civil, à l'appui du formulaire administratif prévu à cet effet ;

- établir les déclarations fiscales et effectuer les paiements des impositions dues par les entreprises soumises au régime fiscal simplifié des prestataires pétroliers, au nom et pour le compte de celles-ci. Ces déclarations concernent les impôts dus par le prestataire de services pétroliers en application des dispositions du Code général des Impôts.

Il s'agit notamment de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, des impôts assis sur les salaires, de la contribution des patentes, de la taxe sur les contrats d'assurance déterminés selon les conditions particulières prévues aux articles 1071 à 1080 du Code général des Impôts, ainsi que des autres impôts de droit commun.

Le prestataire de services pétroliers et l'entreprise pétrolière bénéficiaire de la prestation sont désormais solidaires du paiement des impositions dues. Toutefois, l'obligation légale de déclarer et d'acquitter lesdites impositions pèse désormais, à titre principal, sur l'entreprise pétrolière bénéficiaire de la prestation.

2- Les obligations des représentants des entreprises prestataires de services pétroliers

Les personnes représentant en Côte d'Ivoire les entreprises prestataires de services pétroliers sont tenues de souscrire pour le compte des entreprises qu'elles représentent, la déclaration fiscale d'existence prévue par la loi, dans les conditions de droit commun.

Elles sont également tenues de déclarer, auprès du service des Impôts compétent, la cessation des activités des entreprises qu'elles représentent.

L'accomplissement de ces obligations de même que les sanctions liées à leur non-respect, obéissent aux règles de droit commun.

Lorsque l'Administration fiscale relève à l'encontre du contribuable une fraude à la délivrance de la facture normalisée, elle lui notifie une amende.

Analyse de l'annexe fiscale 2012

Ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01.– EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR LES PRESTATIONS D'HOSPITALISATION ET DE RESTAURATION FOURNIES PAR LES STRUCTURES HOSPITALIERES (ARTICLE PREMIER)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 21-1 de la directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant modification de la directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 relative à l'harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA, exonère de la taxe sur la valeur ajoutée, les prestations d'hospitalisation et de transport des blessés et malades rendues par les structures hospitalières.

L'article premier de l'annexe fiscale à l'ordonnance 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, adapte le système fiscal ivoirien à ce dispositif communautaire en exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée, les prestations d'hospitalisation et de transport des blessés et des malades.

Par ailleurs, cet article prévoit l'exonération des prestations de restauration dans les structures hospitalières agréées par le Ministère en charge de la Santé.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Adaptation du dispositif fiscal ivoirien aux normes communautaires

Les mesures communautaires intégrées dans le système fiscal ivoirien portent sur l'exonération de la TVA sur les prestations d'hospitalisation ainsi que le transport des blessés et des malades effectués par les structures hospitalières agréées par le Ministère en charge de la Santé.

1- Prestation d'hospitalisation

L'hospitalisation est l'admission d'un patient dans un centre hospitalier, peu importe la durée, dès lors qu'elle donne lieu à la facturation du séjour du malade ou du blessé dans l'établissement. Cette admission peut se faire aussi bien dans une structure publique que privée (centre de santé, clinique, polyclinique, etc.).

La simple mise en observation ne peut être considérée comme une hospitalisation, sauf si le séjour donne lieu à une facturation.

Il est précisé que les lits mis à la disposition des accompagnateurs des patients dans les centres hospitaliers à leur demande, et facturés à la fin de l'hospitalisation bénéficient également de la mesure d'exonération.

2- Transport de blessés et de malades

Le transport de blessés et de malades s'entend de l'évacuation du patient d'un lieu donné vers une structure hospitalière ou d'une structure hospitalière à une autre.

Le transport visé par la mesure est celui effectué au moyen d'un véhicule spécialisé pour l'évacuation des patients, notamment d'ambulances appartenant aux structures hospitalières (hôpitaux, cliniques, centre de santé, SAMU, etc.)

Ne sont donc pas concernés, les transports de blessés et de malades effectués au moyen de véhicules spécialisés ou non, appartenant à des structures privées non hospitalières.

B- Exonération des prestations de restauration en milieu hospitalier

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, la fourniture de nourriture dans les structures hospitalières était assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée.

L'article premier de l'annexe fiscale précitée exonère désormais de la TVA, les prestations de restauration effectuées par les structures hospitalières au profit des patients internés.

Sont également exonérées :

- les fournitures de nourriture effectuées pour le compte d'une structure hospitalière au profit des patients internés, par un prestataire privé liée à cette structure par un contrat ;
- les fournitures de nourritures aux structures hospitalières, lorsque ces nourritures sont destinées aux patients.

Les repas servis aux personnels et aux visiteurs, notamment dans les cantines ou restaurants des établissements hospitaliers, sont exclus du bénéfice de l'exonération.

C- Condition d'exonération

L'exonération des prestations d'hospitalisation, de restauration et de transport des blessés et malades, n'est admise que lorsque le centre hospitalier est agréé par le Ministère en charge de la Santé.

Elle s'applique de droit sur le prix des prestations susvisées sans formalisme particulier.

P.1.02.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX CONDITIONS DE DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 3)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 3 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011 - 480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, aménage les dispositions de l'article 364 du Code général des Impôts, en autorisant les assujettis à la taxe sur la valeur

ajoutée, à déduire de ladite taxe, la taxe sur les opérations bancaires (TOB) ayant grevé l'ensemble des frais bancaires qui leur sont facturés.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012

Les assujettis au régime de la taxe sur la valeur ajoutée étaient autorisés à déduire chaque mois de la taxe applicable à leurs opérations de vente ou de prestation de services, le montant de la taxe sur les opérations bancaires sur les agios bancaires pour les besoins de leur exploitation.

La déduction de la TOB n'était donc pas permise pour tous les autres frais et services facturés par les banques aux entreprises assujetties.

B- Dispositions prévues par l'annexe fiscale 2012

L'article 364 du Code général des Impôts, dans sa rédaction issue de l'annexe fiscale 2012, autorise la déductibilité de la TOB grevant l'ensemble des frais bancaires facturés aux entreprises assujetties à la TVA pour les besoins de leur exploitation.

P.1.03.– AMENAGEMENT DU DISPOSITIF D'ACHAT EN FRANCHISE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE AU PROFIT DE CERTAINES ENTREPRISES EXPORTATRICES (ARTICLE 6, ANNEXE FISCALE 2011 ET ARTICLE 4, ANNEXE FISCALE 2012)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 6 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011 et l'article 4 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, apportent des aménagements aux dispositions de l'article 357-14 du Code général des Impôts, concernant les conditions d'éligibilité au régime des achats en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces aménagements consistent à :

- étendre le bénéfice du régime des achats en franchise de TVA aux secteurs du coton, de l'ananas, de l'industrie textile, des emballages métalliques ou en carton, de la fabrication et de la commercialisation des sacs en fibre naturelle et/ou synthétique ainsi que de la commercialisation des bois d'œuvre et des produits ligneux ;

- ramener le seuil d'éligibilité lié au niveau du chiffre d'affaires à l'exportation de 70 % à 30 % ;

- proroger la mesure jusqu'au 31 décembre 2012, puis au 31 décembre 2014.

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Entreprises et activités éligibles à l'achat en franchise de TVA et seuil d'éligibilité

1- Entreprises et activités éligibles

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011, seules étaient concernées par la mesure d'achat en francise de taxe sur la valeur ajoutée, les entreprises de transformation du café, du cacao, de l'hévéa, du palmier à huile et de la banane.

Avec l'entrée en vigueur de ladite annexe fiscale le 18 juillet 2011, la mesure a été étendue aux activités et secteurs suivants :

- conditionnement de la banane ;
- conditionnement et transformation de l'ananas ;
- production du coton ;
- production d'emballages métalliques ou en carton ;
- industrie du textile.

Cette liste a été complétée par l'annexe fiscale pour la gestion 2012, par l'ajout des entreprises des secteurs suivants :

- fabrication et commercialisation des sacs en fibre naturelle et/ou synthétique ;
- commercialisation de bois d'œuvre et de produits ligneux par les entreprises bénéficiaires d'agrément d'exportation délivré par le Ministère en charge des Eaux et Forêts.

• Conditionnement et transformation de la banane et de l'ananas

Le conditionnement consiste à traiter et à emballer la banane ou l'ananas sous une forme commercialisable.

Les entreprises bénéficient de cette mesure, du seul fait du conditionnement de ces produits alimentaires naturels.

Quant à la transformation, il s'agit d'opérations consistant à donner, par des procédés industriels, une forme autre que celle à l'état naturel au produit concerné.

La transformation aboutit à la production d'un produit semi-fini ou fini.

En plus des entreprises de transformation de l'ananas nouvellement éligibles, la mesure reste valable pour les entreprises de transformation de la banane déjà visées par l'article 3 de l'annexe fiscale 2010.

• Production de coton ou d'emballages métalliques ou en carton

Par production de coton, il faut entendre l'activité qui consiste pour l'entreprise à cultiver le coton en vue de sa vente.

Sont considérées comme entreprises de production, celles dont les produits agricoles sont issus de leur propre exploitation.

Toutefois, lorsque l'entreprise de production achète auprès de tiers, 20 % au plus des produits qu'elle vend et produit elle-même au moins 80 % de ces produits, elle bénéficie également de la mesure.

Sont donc exclues du bénéfice de la mesure, les entreprises qui ont pour activité principale l'achat et la revente des produits en l'état.

Sont également concernées, les entreprises qui, en plus de la production, font du traitement et du conditionnement de l'ouate de coton.

Sont exclues du bénéfice de la mesure, les entreprises ne produisant pas de coton, mais qui se livrent à la transformation des graines de coton.

La mesure s'applique également aux entreprises de production d'emballages métalliques et en carton. Il s'agit d'entreprises qui, à partir de la matière première, procèdent à la fabrication de ce type d'emballage.

- **Industrie du textile**

Les industries du textile sont les unités industrielles intervenant dans le processus de fabrication des tissus, quelle que soit la nature de la fibre utilisée (naturelle ou synthétique).

Toutefois, la mesure ne concerne que les industries intervenant dans la fabrication des textiles à base de coton.

- **Fabrication et commercialisation des sacs en fibre naturelle et/ou synthétique**

Il s'agit des entreprises qui ont pour activité principale la fabrication de sacs en fibres tissées, qu'elle soit naturelle (coton, sisal, raphia, chanvre, jute, lin, laine, poil, soie, etc.) et/ou synthétique (nylon, polyester, etc.), en vue de leur vente.

Ne sont donc pas concernées par la mesure, les entreprises qui se limitent à acheter les sacs en ces matières, pour les revendre.

- **Commercialisation de bois d'œuvre et de produits ligneux**

Font partie de ce secteur d'activité, les entreprises se livrant à l'exportation de bois d'œuvre, sous forme de grumes ou de bois débité et de produits ligneux.

Le bois d'œuvre est le bois destiné à être travaillé et qui ne sert pas à la chauffe.

Les produits ligneux sont des produits végétaux, ayant la nature et la consistance du bois.

Seules les entreprises de ce secteur disposant d'un agrément à l'exportation délivré par le Ministère en charge des Eaux et Forêts, bénéficient de la mesure d'achat en franchise de TVA.

2- Seuil d'éligibilité

L'article 6 de l'annexe fiscale 2011, ramène le seuil d'éligibilité de 70 % à 30 %.

Ainsi, pour bénéficier de la mesure, les entreprises concernées doivent réaliser au moins 30 % de leur chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises à l'exportation.

Lorsqu'une entreprise exporte plusieurs des produits susvisés, le chiffre d'affaires cumulé réalisé à l'exportation de ces produits, doit être au moins égal à 30 % du chiffre d'affaires global de l'entreprise.

Par ailleurs, lorsqu'une entreprise conditionne ou transforme plusieurs produits destinés à l'exportation dont certains entrent dans le champ d'application de la mesure tandis que les autres en sont exclus, le bénéfice de cette disposition ne lui est accordé que lorsque le chiffre d'affaires se rapportant aux opérations prévues par le dispositif représente au moins 30 % du chiffre d'affaires global.

Le seuil de 30 % s'apprécie par rapport au chiffre d'affaires réalisé au 31 décembre de l'exercice précédant chacun des exercices ouverts au bénéfice de la mesure.

Il convient de noter que l'éligibilité à la mesure s'apprécie année par année, sur la base du chiffre d'affaires réalisé l'année précédente comme susindiquée.

Par conséquent, les entreprises nouvelles ne peuvent bénéficier de cette disposition qu'à compter de leur deuxième exercice.

B- Biens et services visés

Les biens et services visés par l'achat en franchise de TVA sont ceux destinés aux besoins de l'activité et qui ouvrent normalement droit à déduction.

Sont donc exclus de l'exemption, les biens et services n'ouvrant pas droit à déduction conformément aux dispositions légales.

L'exonération s'applique aussi bien en régime intérieur qu'à l'importation.

Elle ne concerne pas les prestations de services passibles de la TOB.

C- Durée de l'exonération

La période de validité de la mesure qui était initialement fixée au 31 décembre 2011, a été prorogée au 31 décembre 2012 par l'annexe fiscale pour la gestion 2011, puis au 31 décembre 2014 par l'annexe fiscale pour la gestion 2012.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.01.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 3 DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES A L'ASSUJETTISSEMENT A L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX (ARTICLE 10)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 3 du Code général des Impôts, modifié par l'article 14 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 22 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, indique que toutes les sociétés commerciales par la forme, sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), quel que soit leur objet.

Cette règle n'étant pas adaptée à l'imposition des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple), soumises au principe de la transparence fiscale, l'article 10 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012 apporte des aménagements aux dispositions de l'article 3 précité, en tenant compte de la particularité des sociétés de personnes.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– PORTEE DE LA MESURE

A- Dispositif antérieur à l'annexe fiscale 2012

1- Dispositions en vigueur avant 2011

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2011, l'article 3 du Code général des Impôts disposait que les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée étaient soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou non commerciaux réalisés en Côte d'Ivoire.

Cette disposition ne prenait pas en compte les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple dans le champ d'application desdits impôts, de sorte que dans ce type de sociétés, seuls les associés étaient recherchés en paiement de l'impôt sur les BIC ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC) proportionnellement à leurs parts dans le bénéfice réalisé par ces sociétés.

Ce système d'imposition reposait sur le principe de la transparence fiscale des sociétés de personnes.

2- Aménagement introduit par l'article 14 de l'annexe fiscale 2011

L'aménagement apporté par l'article 14 de l'annexe fiscale pour la gestion 2011 à l'article 3 du Code général des Impôts, a intégré les sociétés de personnes dans le champ d'application des impôts sur le bénéfice.

Cette intégration a fait apparaître ces sociétés comme étant personnellement redevables de cet impôt, ce qui n'est pas compatible avec leur caractère d'entreprises fiscalement transparentes.

B- Dispositif de l'annexe fiscale 2012

Avec l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012, précisément en son article 10, l'imposition des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple est conforme au principe de transparence fiscale.

1- Cas des sociétés en nom collectif

Dans les sociétés en nom collectif, l'impôt sur le bénéfice est à la charge des associés pris individuellement, pour la part du bénéfice qui leur revient.

Le résultat est déterminé au niveau de la société et l'impôt est acquitté par chaque associé en son nom propre, proportionnellement à son apport.

Il incombe à la société d'établir et de produire les documents de déclaration de bénéfices (déclaration de résultat, états financiers, etc.) ainsi que l'état de répartition des bénéfices sociaux entre associés.

2- Cas des sociétés en commandite simple

En ce qui concerne les sociétés en commandite simple, l'imposition des bénéfices tient compte de la qualité des associés, qui sont soit des commandités, soit des commanditaires.

Les commandités, qui ont la qualité de commerçants, sont imposés pour la part du bénéfice qui leur revient individuellement, de la même façon que les associés des sociétés en nom collectif. Ils sont donc tenus de déclarer ces bénéfices dans les conditions de droit commun.

Le surplus du bénéfice non attribué aux commandités et revenant aux commanditaires, est imposé au nom de la société.

Ce bénéfice doit faire l'objet de déclaration par la société en commandite simple en son nom.

Il est précisé que l'article 10 de l'annexe fiscale 2012, ne remet pas en cause le principe de la responsabilité solidaire des associés dans les sociétés de personnes.

Ainsi, les impositions individuelles peuvent constituer, en cas de non-paiement, des dettes imputables à l'ensemble des associés.

P.2.02.– INSTITUTION D'UNE RETENUE A LA SOURCE SUR LES SOMMES VERSEES AUX AUTEURS DE PRODUCTIONS LITTERAIRES, SCIENTIFIQUES ET ARTISTIQUES OCCASIONNELLES (ARTICLE 12)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 12 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, institue une retenue à la source sur les rémunérations versées aux auteurs de productions littéraires, scientifiques et artistiques occasionnelles.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Champ d'application de la retenue

1- Personnes visées

a- Personnes devant effectuer la retenue (redevables légaux)

Sont tenues d'opérer la retenue susvisée, toutes les personnes physiques ou morales, quels que soient leur forme juridique et leur statut au regard de l'impôt sur les bénéfices et sans considération de leur régime d'imposition, qui versent des rémunérations à des auteurs de productions littéraires, scientifiques ou artistiques occasionnelles.

Sont notamment visés, les entreprises, les organismes à but non lucratif et les personnes physiques.

b- Personnes devant subir la retenue (redevables réels)

Les personnes devant subir la retenue à la source sont les auteurs percevant des rémunérations provenant de la production occasionnelle d'une œuvre de l'esprit dans le domaine littéraire, scientifique ou artistique.

La production littéraire, est toute œuvre diffusée sous la forme de roman, de pièce de théâtre ou recueil de poèmes, etc.

Est considérée comme production scientifique, toute œuvre de l'esprit intervenant dans un domaine technique ou scientifique et mis à la disposition du public.

La production artistique consiste à créer des œuvres qui manifestent la volonté ou le sens esthétique de l'auteur et qui traduisent des valeurs telles que la beauté, la perfection, l'harmonie, etc.

Seules sont concernées par la retenue, les personnes produisant des œuvres dans les domaines susvisés de façon occasionnelle et non à titre de profession habituelle, que ces œuvres occasionnelles aient fait l'objet d'un droit protégé ou non.

2- Sommes visées

La retenue s'applique aux sommes versées aux auteurs d'œuvres occasionnelles, en rémunération de leurs productions.

Il s'agit notamment du prix de cession des œuvres, des droits d'auteur et des cachets reçus à l'occasion de la présentation ou de la représentation d'œuvres occasionnelles.

B- Modalités pratiques de mise en œuvre de la mesure

1- Base imposable et taux

La retenue est effectuée sur les sommes brutes mises en paiement au profit des producteurs des œuvres littéraires, scientifiques ou artistiques occasionnelles, sans déduction ni abattement.

Le taux applicable est de 7,5 %.

2- Fait générateur et exigibilité de la retenue

Le fait générateur de la retenue est constitué par le versement des rémunérations, quel que soit le mode de paiement (chèque, numéraire, inscription au crédit d'un compte, virement bancaire, etc.).

La retenue est exigible quel que soit le mode de paiement, au plus tard le 10 du mois suivant celui de la mise en paiement des rémunérations.

3- Procédure et lieu de paiement des retenues

Le paiement des retenues s'effectue auprès de la recette des Impôts dont dépend la partie versante, au moyen d'une déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, accompagnée d'un état nominatif récapitulant les personnes ayant subi les retenues effectuées.

Est également jointe à la déclaration, une attestation individuelle de retenue établie sur l'imprimé administratif prévu à cet effet.

Le Receveur des Impôts compétent doit s'assurer de la conformité de chaque attestation individuelle avec la déclaration, avant d'y apposer son visa.

C- Sanctions applicables

Les contribuables sont passibles de sanctions dans les cas suivants.

1- Omissions ou insuffisances de retenue

Les omissions ou insuffisances constatées dans les retenues sont sanctionnées d'une part, par une pénalité égale au montant des retenues non effectuées et d'autre part, par la non-déductibilité des sommes versées.

2- Retard dans le versement

Le versement partiel ou total hors délai des retenues effectuées est sanctionné par une pénalité de 100 % du montant de la retenue. Cette pénalité est toutefois ramenée à 30 % si le retard de paiement n'excède pas un mois.

3- Non-reversement des retenues opérées

Sans préjudice des sanctions prévues par l'article 174 du Livre de Procédures fiscales, les omissions ou insuffisances constatées dans les retenues sont sanctionnées par la non-déductibilité des sommes versées.

4- Refus ou défaut de production des déclarations de retenues et des attestations individuelles

Le refus ou le défaut de production des déclarations de retenues et des attestations individuelles est sanctionné par une amende de 100 000 francs. L'amende est perçue autant de fois qu'il y a de documents non produits.

D-Traitement fiscal de la retenue

La retenue supportée par les auteurs de production d'œuvres occasionnelles est libératoire de tous impôts et taxes sur le revenu, à savoir la contribution des patentes, l'impôt sur les bénéfices, la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt synthétique, etc.

Il est précisé que la retenue susvisée n'est pas cumulable avec toute autre retenue prévue en matière d'impôt sur les bénéfices.

P.2.03.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'EXONERATION DES PENSIONS VERSEES AUX PERSONNES RETRAITEES (ARTICLE 14)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Les articles 116-13 et 119 du Code général des Impôts prévoient des exonérations fiscales en matière d'impôt sur les traitements et salaires, sur les pensions de retraite et les rentes viagères.

Dans le but de renforcer la politique de soutien aux personnes retraitées, l'article 14 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012 prévoit une exonération totale d'impôts sur les traitements et salaires, sur les pensions de retraite dont le montant est inférieur ou égal à 300 000 francs par mois.

L'abattement de 25 % s'appliquant aux pensions d'un montant supérieur à 300 000 francs par mois a été simplement reconduit par le dispositif.

L'aménagement ainsi introduit appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositif antérieur à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012

Le dispositif fiscal en faveur des personnes à la retraite, prévoyait une exonération totale d'impôts sur les traitements et salaires pour les pensions de retraite d'un montant inférieur ou égal à 100 000 francs par mois.

Cette exonération était ramenée à 40 % pour les pensions de retraite dont le montant est compris entre 100 000 et 300 000 francs par mois et à 25 % lorsque leur montant était supérieur ou égal à 300 000 par mois.

Ces dispositions s'appliquaient également aux rentes viagères dans les mêmes proportions.

L'article 14 de l'annexe fiscale pour la gestion 2012 relève le seuil en deçà duquel les pensions de retraite sont totalement exonérées tout en maintenant le dispositif en l'état, en ce qui concerne les rentes viagères.

B- Champ d'application

1- Sommes concernées

Sont visées par la mesure, les pensions de retraite, qu'elles soient privées ou publiques, à l'exclusion des rentes viagères.

Les remboursements de cotisations par les institutions de prévoyance sociale ou par la Caisse générale de Retraite des Agents de l'Etat ne sont pas concernés par la mesure.

Les pensions reversées mensuellement aux ayant droit, en cas de décès du retraité, bénéficient pleinement de la mesure.

En ce qui concerne les rentes viagères, le dispositif antérieur rappelé ci-dessus continue de s'appliquer.

2- Seuils et niveaux d'exonération

Les seuils et les niveaux d'exonération introduits par l'annexe fiscale 2012 en faveur des pensions de retraite se présentent désormais comme suit :

- exonération de 100 % pour les pensions de retraite d'un montant inférieur ou égal à 300 000 francs par mois ;
- exonération de 25 % pour les pensions de retraite dont le montant est supérieur à 300 000 francs par mois.

Il est rappelé que les seuils et niveaux d'exonération s'appliquant aux rentes viagères avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012, restent inchangés et se présentent comme suit :

- exonération de 100 % pour les rentes viagères d'un montant inférieur ou égal à 100 000 francs par mois ;
- exonération de 40 % pour les rentes viagères dont le montant est compris entre 100 000 et 300 000 francs par mois ;
- exonération de 25 % pour les rentes viagères dont le montant est égal ou supérieur à 300 000 francs par mois.

C- Modalités d'application

Il est précisé que l'annexe fiscale pour la gestion 2012 étant entrée en vigueur le 16 janvier 2012, la mesure susvisée ne s'applique pour la première fois qu'aux pensions de retraite versées au titre du mois de février 2012.

QUATRIEME PARTIE
Droits d'enregistrement

P.4.01.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT DES BIENS IMMOBILIERS ACQUIS PAR CREDIT-BAIL (ARTICLE 21)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 21 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012 aménage les dispositions relatives au crédit-bail immobilier pour rendre plus incitatif ce mode de financement utilisé par les entreprises.

Ces aménagements consistent à :

- ramener le droit proportionnel de 10 % à 1 % de la valeur de cession de l'immeuble au moment de la levée de l'option par le preneur ;
- réduire au profit du preneur, le droit de bail de 2,5 % à 1,5 % pendant la période d'exécution du contrat de crédit-bail ;
- réduire le droit de mutation de 10 % à 5 % au profit du crédit-bailleur, lors de l'acquisition du bien ;
- supprimer en ce qui concerne le crédit-bail immobilier, le droit de préemption de l'Administration sur les immeubles dont elle estime le prix de vente minoré.

Le présent commentaire précise les aménagements apportés par ce dispositif.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Les mesures de réduction de taux

1- Au profit du crédit-bailleur

Les actes de cession des biens immeubles acquis par les sociétés de crédit-bail sont désormais soumis à un droit de mutation proportionnel de 5 % au lieu de 10 %.

Ce taux s'applique aux biens immobiliers acquis par l'entreprise dans le cadre de l'exécution d'un contrat de crédit-bail.

Ne sont donc pas concernés par la mesure de réduction de taux, les biens acquis par les sociétés de crédit-bail dans le cadre de la gestion courante de l'entreprise (immeuble servant de siège ou autres établissements, autres biens immeubles affectés à l'usage de l'entreprise, etc.).

2- Au profit du crédit-preneur

a- Au moment de l'exécution du contrat

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale pour la gestion 2012, le crédit-preneur était tenu d'acquitter un droit de bail au taux de 2,5 %, à raison des loyers qu'il verse au bailleur, au moment de l'exécution du contrat de crédit-bail.

Avec l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012, le droit de bail est désormais perçu au taux réduit de 1,5 % sur le montant des loyers versés par le crédit-preneur au crédit-bailleur.

La déclaration et le paiement de ce droit réduit se font dans les conditions habituelles.

b- Au moment de la levée de l'option

La levée de l'option, au terme du contrat de crédit-bail immobilier, entraîne un transfert de propriété du bien du bailleur au preneur.

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012, cette cession était assujettie au droit de mutation de 10 %.

La nouvelle disposition prévue par l'annexe fiscale 2012, soumet l'acte de transfert à un taux réduit de 1 % applicable sur la valeur de cession de l'immeuble.

B- La mesure de suppression du droit de préemption de l'Administration

En principe, conformément aux dispositions de l'article 798 du Code général des Impôts, l'Administration peut exercer un droit de préemption sur les immeubles dont le prix de vente lui semble minoré.

Ce droit, qui met en priorité l'immeuble à la disposition de l'Administration avant tout autre acquéreur, n'est plus applicable aux opérations de crédit-bail immobilier.

NB : Les dispositions prévues par l'annexe fiscale 2012 s'appliquent aux contrats de crédit-bail conclus avant le 16 janvier 2012, date d'entrée en vigueur de ladite annexe, en ce qui concerne les droits non encore acquittés à cette date.

P.4.02.– MESURE PORTANT DEMATERIALISATION DE LA VIGNETTE (ARTICLE 22)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Les articles 920 et 941 du Code général des Impôts, relatifs respectivement au paiement de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe sur les bateaux de plaisance, indiquent que le paiement de ces taxes est constaté par la délivrance d'une vignette de contrôle.

L'article 22 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, aménage ce dispositif en prévoyant la dématérialisation de la vignette constatant le paiement de ces taxes.

L'acquittement de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe sur les bateaux de plaisance ne donne plus lieu à la délivrance d'une vignette de contrôle.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Contenu de la mesure

1- Mode de paiement de la taxe

Le paiement de la taxe sur les véhicules à moteur ainsi que de la taxe sur les bateaux de plaisance est désormais constaté par la délivrance du certificat de visite technique établi par la Société ivoirienne de Contrôle technique automobile (SICTA) ou par le Bureau VERITAS, et non plus par une vignette de contrôle. Ce certificat tient lieu de vignette.

Le règlement de cette taxe est donc effectué au moment de la visite technique.

Concernant les véhicules à deux roues, le paiement de la taxe est constaté par la délivrance d'une quittance de paiement qui tient lieu de vignette.

Par conséquent, lors des opérations de contrôle effectuées par les agents de la Direction générale des Impôts ou par les forces de l'ordre, les utilisateurs de véhicules à moteur ou de bateaux de plaisance justifieront du paiement de leur vignette par la présentation du certificat de visite technique en cours de validité, tandis qu'il sera exigé la présentation de la quittance de paiement, en ce qui concerne les véhicules à deux roues.

2- Mentions figurant sur le certificat de visite technique

Sous l'ancien dispositif, la vignette comportait les mentions suivantes :

- En ce qui concerne les véhicules automobiles :
  - la marque ;
  - la puissance fiscale ;
  - le numéro d'immatriculation ;
  - l'année pour laquelle la vignette a été délivrée.
- En ce qui concerne les bateaux de plaisance :
  - la marque de la coque ;
  - la marque et la puissance du moteur ;
  - le numéro d'immatriculation ;
  - le millésime de l'année au titre de laquelle la vignette est établie.

En plus de ces mentions, l'article 22 de l'annexe fiscale 2012 indique que le certificat de visite technique tenant lieu de vignette, doit indiquer :

- le numéro de série ;
- le numéro de compte contribuable du propriétaire, en ce qui concerne les véhicules de transport public ou privé et le numéro de compte contribuable du propriétaire des bateaux à usage professionnel.

3- Echéance et lieu de paiement de la taxe

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2012, la taxe sur les véhicules à moteur et la taxe sur les bateaux de plaisance étaient payables en un seul terme et sans fractionnement, au plus tard le 31 mars de l'année d'imposition, auprès des services des Impôts ou du Trésor.

L'article 22 de l'annexe fiscale pour la gestion 2012 prévoit que la taxe est désormais payable, au moment de la visite technique.

En ce qui concerne les véhicules à deux roues exemptés de la visite technique, la taxe reste toujours à acquitter au plus tard le 31 mars de l'année d'imposition.

S'agissant des véhicules soumis à plus d'une visite technique dans l'année, la taxe doit être acquittée en totalité à l'occasion de la première visite ; les autres visites ne donnant lieu au paiement d'aucune taxe.

La taxe sur les véhicules à moteur et la taxe sur les bateaux de plaisance sont à acquitter respectivement auprès de la Société ivoirienne de Contrôles techniques automobiles (SICTA) et auprès du BUREAU VERITAS.

4- Sanctions

En cas de non-paiement ou de paiement tardif de la taxe exigible, après un délai de deux mois suivant la date prévue pour la visite technique, une pénalité de 100 % est appliquée en sus des droits simples, sans préjudice des autres sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

Elle ne pourra donner lieu à aucune réduction pour quelque cause que ce soit, comme le prévoit le deuxième alinéa de l'article 924 du Code général des Impôts.

En ce qui concerne les véhicules à deux roues non astreints à la visite technique, la pénalité de 100 % est perçue en cas de paiement de la taxe après le 31 mars de l'année d'imposition.

Il est précisé que les sanctions ci-dessus ne sont pas applicables aux véhicules non utilisés, à condition que la carte grise ait été déposée auprès du service de recette compétent.

Le dépôt de la carte grise est constaté par un acte dûment signé du responsable du service concerné, mentionnant la date de dépôt et toutes autres informations utiles à l'identification du véhicule.

B- Date de prise d'effet de la mesure

La mesure de dématérialisation de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe sur les bateaux de plaisance ne s'appliquera qu'à compter du 1er janvier 2013.

CINQUIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.5.02.– INSTITUTION D'UNE TAXE SUR LES TELECOMMUNICATIONS (ARTICLE 32)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 32 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, institue une taxe sur les télécommunications à la charge des entreprises de téléphonie installées en Côte d'Ivoire.

Par ailleurs, cette disposition aménage le droit de communication à la charge desdites entreprises, prévu par l'article 25 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2009-382 du 26 novembre 2009 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2010.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- La taxe sur les télécommunications

1- Champ d'application

Les entreprises visées par la mesure sont celles qui exercent dans le secteur des télécommunications, c'est-à-dire les opérateurs de téléphonie fixe ou mobile, titulaires d'une convention de concession ou d'une autorisation de fournitures de services de télécommunications.

Par entreprise de téléphonie, il convient d'entendre toute entreprise qui utilise le système de transmission ou de réception de son à distance par l'utilisation de trois types d'équipements principaux à savoir :

- les terminaux (appareils servant à téléphoner) ;
- les systèmes centraux (central ou commutateur téléphonique) ;
- les liaisons entre ces équipements (câbles de téléphone en cuivre ou par fibre optique, antennes de téléphonie mobile, etc.).

2- Modalités pratiques

a- Assiette de la taxe

La taxe sur les télécommunications est assise sur le chiffre d'affaires annuel hors taxe des entreprises de téléphonie installées en Côte d'Ivoire.

Le chiffre d'affaires soumis à la taxe s'entend de l'ensemble des recettes et produits acquis mensuellement dans le cadre de l'exercice de l'activité de fournitures de services de télécommunication, y compris toutes les sommes provenant des activités annexes et accessoires, notamment les services de messagerie vocale, la fourniture d'accès internet et tous les autres services offerts par les compagnies de téléphonie.

b- Taux de la taxe

La taxe sur les télécommunications est perçue au taux de 3 %.

c- Date et lieu de paiement

Les entreprises de téléphonie sont tenues de déclarer et d'acquitter la taxe sur les télécommunications au plus tard le 20 de chaque mois, à la caisse du Receveur de la Direction des grandes Entreprises.

La taxe est perçue dans les mêmes conditions et sous les mêmes procédures, sanctions et sûretés que la taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi, le fait générateur de la taxe sur les télécommunications se produit lors de l'exécution des prestations de télécommunications par les entreprises de téléphonie.

En ce qui concerne l'exigibilité, la taxe sur les télécommunications est exigible lors de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant, des avances, des acomptes, du prix ou de la rémunération ou de toute autre mode de règlement.

B- Le droit de communication

1- Communication sans demande préalable

Les entreprises de téléphonie sont tenues de produire auprès de la Direction générale des Impôts, sans demande préalable de celle-ci, dans les 15 jours suivant l'échéance de chaque trimestre civil, sur support magnétique ou sur support papier, un état faisant ressortir les informations ci-après :

- les plans tarifaires (tableaux des tarifs des services fournis aux clients par un opérateur de téléphonie) ;

- les accords d'interconnexion avec les opérateurs locaux et extérieurs (accords d'échanges de trafics entre opérateurs de téléphonie tant nationaux qu'internationaux) ;

- les accords de roaming (accords bilatéraux conclus par les opérateurs de téléphonie pour permettre à leurs abonnés d'être en continuité de service où qu'ils se trouvent, notamment à l'étranger).

Toute décision qui entraine le changement de paramètres dans les documents ci-dessus visés, doit nécessairement être notifiée à l'Administration fiscale par l'opérateur concerné, au moins quinze (15) jours avant la mise en œuvre des modifications des paramètres.

2- Communication suite à demande préalable

Lorsque l'Administration fiscale en formule la demande, les entreprises de téléphonie soumises à la taxe sur les télécommunications sont tenues de lui communiquer sur support magnétique, un état qui comprend les comptes rendus d'appels nationaux et internationaux (post payés, prépayés valorisés dont rechargements, interconnexion et roaming) et les comptes rendus des transactions de rechargement.

Ces documents doivent être conservés par les entreprises concernées pendant au moins un an et être présentés à tout contrôle de l'Administration fiscale.

P.5.03.– INSTITUTION D'UNE TAXE POUR LE DEVELOPPEMENT TOURISTIQUE (ARTICLE 33)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 33 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, institue à la charge des établissements de tourisme, une taxe pour le développement touristique au profit du Fonds de Développement touristique créé par décret n° 2007-582 du 20 septembre 2007.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DE LA MESURE

A- Champ d'application

1- Personnes assujetties

Sont assujettis à la taxe pour le développement touristique, les opérateurs économiques intervenant dans le domaine touristique quels que soient leur régime d'imposition et leur forme juridique.

Il s'agit des exploitants des établissements de tourisme.

Aux termes de l'article premier du décret n° 77-603 du 24 août 1977 fixant les modalités d'application de l'ordonnance n° 77-68 du 09 février 1977 instituant une taxe de développement touristique, sont réputés établissements de tourisme :

- les hôtels, motels et villages de vacances ;
- les restaurants, bars et night-clubs ;
- les agences de voyage ;
- les agences de location de voitures, cars, bateaux et avions ;
- les marinas ;
- les casinos et salles de jeux.

L'article 33 de l'annexe fiscale 2012 ajoute au nombre des établissements assujettis :

- les résidences-hôtels meublées ;
- les maquis ;
- les organisateurs de circuits touristiques.

Il s'agit, d'une façon générale de toutes les entreprises dont l'objet est d'offrir à une clientèle, des prestations de services à caractère touristique.

2- Opérations concernées

La taxe s'applique sur toutes les prestations et les ventes, quelle que soit leur nature, effectuées par les personnes assujetties, au profit de leur clientèle.

Toutefois, en ce qui concerne les agences de voyage, la taxe ne s'applique pas au prix des titres de transport vendus à la clientèle.

Elle s'applique à toutes les autres prestations et ventes, de quelque que nature qu'elles soient, réalisées par l'agence au profit de ses clients (délivrance d'attestation de billet d'avion ou de réservation, réservation de chambre d'hôtel, etc.).

Il appartient donc à l'agence de faire la distinction, sur la facture délivrée au client, entre les sommes représentant les titres de transport et les autres sommes afférentes aux autres prestations rendues.

Ne doivent pas non plus supporter la taxe, les commissions versées aux agences de voyage par les compagnies de transport en rémunération de la vente de billets.

Il est précisé que lorsque l'agence de voyage refacture à son client des prestations à prix coûtant, négociées auprès d'autres établissements touristiques ivoiriens pour le compte de ce dernier, ces prestations ne doivent pas à nouveau supporter la taxe.

En effet, les sommes représentatives de ces prestations figurant sur la facture délivrée par l'agence de voyage aux clients, sont censées avoir déjà supporté la taxe. Dans ce cas, la taxe ne sera appliquée que sur la partie de la facture adressée au client, qui représente le prix des prestations fournies par l'agence.

Exemple

Une agence de voyage organise un circuit touristique pour un groupe de touristes dans une région de la Côte d'Ivoire.

Le coût du circuit est facturé de façon globale aux touristes et s'élève à 5 000 000 de francs. Ce montant se décompose comme suit :

- hébergement dans les hôtels : 2 000 000 de francs ;
- restauration : 1 500 000 francs ;
- location de véhicules : 1 000 000 de francs ;
- prestation de l'agence : 500 000 francs.

Les sommes représentant l'hébergement, la restauration et la location de véhicules rendus par des établissements distincts de l'agence, comprennent déjà la taxe pour le développement touristique, lorsqu'elles sont facturées à l'agence par les établissements touristiques concernés.

L'agence de voyage ne devra donc plus facturer ladite taxe aux touristes, sur ces sommes (2 000 000 + 1 500 000 + 1 000 000).

La taxe ne sera appliquée que sur le montant de la prestation de l'agence, soit 500 000 X 4 % = 20 000 francs.

La facture définitive à adresser aux touristes sera d'un montant de 5 020 000 francs.

L'agence aura donc à déclarer et à payer la somme de 20 000 francs au titre de la taxe pour le développement touristique.

La taxe pour le développement touristique sur les autres prestations sera déclarée et reversée respectivement par l'hôtel, en ce qui concerne l'hébergement et la restauration, et par l'entreprise de location de véhicules en ce qui concerne la location.

Il est précisé que lorsque l'agence de voyage rend elle-même la prestation de location de véhicules par exemple, sans recourir à un autre prestataire, elle est tenue de facturer la taxe pour le développement touristique sur ces prestations.

Par ailleurs, lorsque les prestations ci-dessus sont réalisées hors de Côte d'Ivoire par un partenaire étranger de l'agence de voyage (hôtel, restaurant, entreprise de location de véhicules, etc.), la taxe n'est pas due sur la partie de la facture délivrée par l'agence, représentant ces prestations.

3- Assiette et taux de la taxe

La taxe est assise sur le montant hors taxe de la facture adressée au client par l'établissement touristique concerné, à l'exclusion de la part de cette somme ayant déjà supporté la taxe.

Le taux applicable est de 4 %.

Il est à noter que le taux et le montant de la taxe doivent obligatoirement apparaître sur la facture.

B- Modalités de recouvrement et répartition du produit de la taxe

1- Modalités de recouvrement

La taxe pour le développement touristique est recouvrée par le receveur compétent de la Direction générale des Impôts dans les mêmes conditions, sous les mêmes procédures, sanctions et sûretés que la taxe sur la valeur ajoutée.

En pratique, les assujettis sont tenus de déclarer mensuellement ou trimestriellement (selon leur régime d'imposition) le montant de la taxe collectée au cours du mois ou du trimestre écoulé, à l'appui du formulaire administratif prévu à cet effet.

Le montant de la taxe est à reverser auprès du receveur des Impôts compétent selon les échéances prévues à l'article 58 du Code général des Impôts.

Les sanctions applicables aux infractions fiscales et pénales concernant cette taxe, sont celles prévues pour la taxe sur la valeur ajoutée.

2- Répartition du produit de la taxe

Le produit de la taxe est réparti comme suit :

- 40 % au Budget de l'Etat ;
- 60 % au Fonds de Développement touristique.

La part revenant au Fonds de Développement touristique est reversée par la Direction générale des Impôts sur un compte spécial ouvert à cet effet dans les livres de la Banque nationale d'Investissement.

Analyse de l'annexe fiscale 2013

Loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012 portant Budget de l'Etat pour l'année 2013

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA FACTURE NORMALISEE (ARTICLE 3)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 27 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-121 du 27 juin 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2011, a étendu l'obligation d'apposition d'hologrammes aux bordereaux et bons de transfert, de livraison ou de réception.

Toutefois, le dispositif ne prévoit pas l'extension de l'exonération de la TVA visée à l'article 355-61 du Code général des Impôts, aux acquisitions d'hologrammes destinés aux documents susmentionnés.

L'article 3 de l'annexe fiscale 2013 étend désormais cette exonération aux hologrammes destinés à la sécurisation des bordereaux et bons de transfert, de livraison ou de réception.

Par ailleurs, le dispositif apporte également des aménagements aux dispositions de l'article 145 du Livre de Procédures fiscales relatives à la facture normalisée, en réduisant le montant de l'amende à la charge des entreprises en cas de non-délivrance de ladite facture.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Extension de l'exonération de TVA

1- Entreprises visées

Les entreprises pouvant bénéficier de l'exonération de TVA prévue par le dispositif sont :

- les entreprises ayant plusieurs établissements tels que les succursales, agences ou dépôts pour leurs flux de marchandises et produits d'une part entre ces établissements et le siège, et d'autre part entre ces établissements eux-mêmes.

- les entreprises du secteur agricole qui délivrent dans le cadre de leurs opérations d'achats, des bordereaux de réception aux planteurs et aux coopératives ne possédant pas de numéro de compte contribuable. Sont visées, outre les entreprises exerçant une activité agricole, celles qui sont en relation d'affaires avec les acteurs de ce secteur.

2- Documents concernés

L'exonération de TVA vise les hologrammes destinés à la sécurisation des :

- bordereaux et bons de transfert ;

- bordereaux et bons de livraisons ;

- bordereaux de réception.

Par bordereau ou bon de transfert ou de livraison, il convient d'entendre tout relevé détaillé énumérant divers articles ou pièces transférés ou livrés par l'établissement principal à sa succursale ou à son agence et vice-versa.

Par bordereau de réception, il convient d'entendre tout document qui constate la livraison de marchandises à un acheteur de produits. Il est délivré par l'acheteur aux agriculteurs qui lui fournissent leurs produits.

B- Réduction de l'amende à la charge des entreprises en cas de non-délivrance de la facture normalisée

1- Dispositif antérieur à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013

Le montant de l'amende à la charge des entreprises en cas de non–délivrance de la facture normalisée était uniformément fixé à 100 000 francs par facture irrégulière, quel que soit le régime d'imposition du contribuable concerné (impôt synthétique, régime du réel simplifié ou régime du réel normal d'imposition).

2- Dispositif prévu par l'annexe fiscale 2013

L'article 3 de l'annexe fiscale 2013 a réduit et plafonné le montant de l'amende sanctionnant la non-délivrance de la facture normalisée en fonction du régime d'imposition.

Ainsi, l'amende par facture non sécurisée émise est de :

- 10 000 francs pour les contribuables relevant de l'impôt synthétique ;
- 30 000 francs pour les contribuables relevant du régime du réel simplifié d'imposition ;
- 50 000 francs pour les contribuables relevant du régime du réel normal d'imposition.

Ces amendes ne peuvent excéder respectivement 500 milles francs, 3 millions de francs et 10 millions de francs.

Il est à préciser que les montants susvisés sont également valables en cas de contrôle :

- de factures émises avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013 ;
- effectué avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013 mais notifié au contribuable après l'entrée en vigueur de ladite annexe.

Par conséquent, ces montants s'appliquent à tous les contrôles notifiés après la date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013, quelle que soit la date d'émission des factures en cause.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.01.–EXONERATION D'IMPOT SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES SUR LES SOMMES VERSEES PAR LES EMPLOYEURS DANS LE CADRE DES CONTRATS D'ASSURANCES MALADIE AU PROFIT DE LEURS SALARIES (ARTICLE 8)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale à la loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012 portant Budget de l'Etat pour l'année 2013, l'exonération de l'impôt sur les traitements et salaires prévue à l'article 116-14° du Code général des Impôts portait sur les sommes versées aux mutuelles de santé du personnel.

L'article 8 de l'annexe fiscale précitée étend l'exonération aux sommes versées par les employeurs dans le cadre des contrats groupe d'assurances maladie destinés à la couverture médicale de leurs employés.

Cette mesure appelle les commentaires ci-après.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

L'exonération s'applique aux sommes versées directement par les employeurs aux personnes suivantes :

– compagnies d'assurances ;

– courtiers d'assurances ;

– gestionnaires de portefeuilles des compagnies d'assurances.

Ces sommes versées par les employeurs s'analysent comme des compléments de salaires en principe taxables à l'impôt sur les traitements et salaires mais qui du fait des dispositions de l'article 8 susvisé, sont désormais exemptées dudit impôt.

Les sommes versées entre les mains du salarié pour le paiement des primes d'assurances sont analysées comme un supplément de salaire stricto sensu et de ce fait, ne sont pas concernées par l'exonération.

C'est donc le régime de droit commun qui s'applique à ces sommes.

B- Conditions du bénéfice de l'exonération

1- Conditions liées à la nature de l'assurance

Les sommes concernées par l'exonération doivent être versées exclusivement dans le cadre d'un contrat d'assurances maladie par l'employeur, c'est-à-dire qu'elles doivent correspondre à des primes d'assurances en vue de couvrir le risque maladie du personnel, quel que soit le taux de couverture (tiers-payant ou couverture totale).

2- Conditions liées au personnel

L'exonération ne s'applique qu'aux sommes consacrées exclusivement par l'employeur à la couverture médicale de ses employés.

Sont concernées, les personnes bénéficiant d'un contrat de travail à durée déterminée ou indéterminée (employés actifs, employés en chômage technique, employés en détachement, employés en congés maladie, etc.).

Sont donc exclus les stagiaires, les travailleurs occasionnels, les retraités, les conjoints non-salariés des dirigeants, le personnel mis à la disposition de l'entreprise, les associés non-salariés, etc.

Les sommes doivent être versées dans le cadre d'un contrat groupe d'assurances et non individuellement à chaque bénéficiaire.

Par contrat groupe d'assurances maladie, il faut entendre tout contrat présentant un caractère général concernant l'ensemble du personnel ou une ou plusieurs catégories déterminées de celui-ci (cadres, agents de maîtrise et ouvriers ou agents techniques, agents administratifs, etc.). Ne sont toutefois pas considérés comme des contrats ayant un caractère général, ceux conclus sur la base de critères n'ayant aucun lien avec le fonctionnement de l'entreprise notamment la nationalité, le genre et l'âge.

3- Conditions liées à l'assureur

L'assureur doit être installé en Côte d'Ivoire ou y être représenté.

P.2.02– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'IMPOT GENERAL SUR LE REVENU (ARTICLE 13)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale à la loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012 portant Budget de l'Etat pour l'année 2013, seul l'homme bénéficiait, pour la détermination de l'impôt général sur le revenu, des avantages liés au quotient familial.

La femme ne pouvait en bénéficier que si elle disposait de la puissance paternelle. Dans ce cas, elle devait produire :

- les extraits d'acte de naissance des enfants à charge ;
- les copies des décisions du tribunal lui attribuant la puissance paternelle ;
- la copie de l'accusé de réception des décisions du tribunal reçues par le père des enfants ou par son employeur, lorsque celui-ci est salarié.

Dans le but de soutenir la politique du Gouvernement en matière de promotion de l'égalité des genres, l'article 13 de l'annexe fiscale précitée étend désormais à la femme, le bénéfice du quotient familial pour la détermination de son IGR.

Cet aménagement appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Personnes visées

La mesure vise :

- la femme salariée, employée dans le secteur public ou dans le secteur privé, qu'elle soit mariée ou célibataire, divorcée ou veuve ;

- la femme bénéficiant de pension ou rente viagère.

Sont donc exclues du bénéfice de la mesure, les femmes disposant de revenus non salariaux.

B- Conditions pour bénéficier de la mesure

Le dispositif existant avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013, subordonnait le bénéfice des avantages du quotient familial pour la femme, à la production d'une décision de justice lui attribuant la puissance paternelle. celle-ci devait produire à son employeur :

- les extraits d'acte de naissance des enfants à charge ;

- les copies des décisions du tribunal lui attribuant la puissance paternelle ;

- la copie de l'accusé de réception des décisions du tribunal reçues par le père des enfants ou par son employeur, lorsque celui-ci est salarié.

Le nouveau dispositif accorde à la femme le nombre de parts correspondant à sa situation matrimoniale, dès lors qu'elle produit à son employeur :

- les extraits d'acte de naissance des enfants à charge ;

- l'extrait d'acte de mariage lorsqu'elle est mariée.

Par conséquent, les conditions pour bénéficier du nombre de parts de son conjoint ou de ses enfants à charge sont désormais les mêmes que celles exigées de l'homme.

C- Notion d'enfants à charge

Les enfants à la charge de la femme sont ses enfants légitimes, ses enfants naturels et les enfants adoptés par celle-ci, lorsque ceux-ci sont mineurs, c'est-à-dire ceux dont l'âge est inférieur à 21 ans.

De même, peuvent être considérés comme enfants à charge, ceux qui sont âgés de 27 ans au plus lorsqu'ils poursuivent leurs études. Les pièces attestant de cette situation, doivent être produites à l'employeur.

En ce qui concerne la femme remariée, les enfants à prendre en compte pour le calcul de ses parts sont les enfants issus du nouveau mariage, auxquels s'ajoutent les enfants qu'elle aurait eus de son union précédente, même si ceux-ci ne vivent pas avec elle.

Les enfants de son mari issus de ses unions précédentes, ne sont pas à prendre en compte par la femme pour la détermination de son IGR, même si ceux-ci vivent au sein du foyer.

Il est précisé que dans une telle hypothèse, le mari ne tient pas non plus compte pour la détermination de ses parts, des enfants de son épouse issus des unions précédentes qu'elle a eues. Cette situation reste valable même si lesdits enfants habitent avec leur mère sans que le conjoint ne les adopte légalement.

D- Conséquence du nouveau dispositif sur le calcul de l'IGR de l'homme

La mesure prévue par l'article 13 de l'annexe fiscale 2013 accorde désormais à la femme salariée le même nombre de parts que celui dont bénéficie l'homme.

Elle ne remet pas en cause le mode de calcul du nombre de parts de l'homme.

Le nouveau dispositif n'a donc aucune incidence sur la situation de l'homme au regard de l'IGR. celui-ci bénéficie du nombre de parts de ses enfants à charge, concurremment avec leur mère.

E- Application de la mesure

Le dispositif s'applique à compter du 18 janvier 2013, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013. Il concerne aussi bien les femmes déjà en fonction que celles embauchées après le 18 janvier 2013.

Ainsi, ne sont concernés en principe, que les salaires afférents à la période courant à partir de cette date.

Toutefois, par mesure de tempérance, seront pris en compte l'ensemble des salaires rattachés à tout le mois de janvier 2013, sans application de prorata.

Les éventuels trop-payés d'IGR résultant de l'application à une partie du salaire de janvier 2013 des anciennes dispositions moins favorables, avant l'entrée en vigueur du présent dispositif, ne peuvent faire l'objet de remboursement.

TROISIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.4.01.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SPECIALE SUR CERTAINS PRODUITS EN MATIERE PLASTIQUE (ARTICLE 26)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 34 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, a institué à la charge des entreprises productrices de sacs et de sachets en matière plastique, une taxe spéciale sur les sacs et sachets en matière plastique.

L'article 26 de l'annexe fiscale à la loi n° 2012-1179 du 27 décembre 2012 portant Budget de l'Etat pour l'année 2013, apporte les aménagements suivants au dispositif :

- élargissement du champ d'application en incluant les importations ainsi que les films en matière plastique ;
- modification de la dénomination de la taxe qui est désormais appelée « taxe spéciale sur certains produits en matière plastique » ;
- fixation du tarif de la taxe à 50 francs par kilogramme de sac, sachet ou film en matière plastique.

Ces aménagements appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

L'analyse du dispositif porte sur le champ d'application et le tarif de la taxe.

A- Champ d'application

Aux termes du dispositif antérieur, la taxe s'appliquait exclusivement aux sacs et sachets en matière plastique produits et vendus localement ainsi que ceux destinés à l'exportation.

L'aménagement du champ d'application porte sur la nature et l'origine des produits taxables.

1- Aménagement relatif à la nature des produits

L'annexe fiscale 2013 étend le champ d'application de la taxe aux films en matière plastique, qu'ils soient destinés ou non à la fabrication des sacs ou sachets. Il s'agit notamment des films étirables utilisés comme emballages et des films utilisés dans l'agriculture, dans le secteur des bâtiments et travaux publics.

Avec l'aménagement apporté, la taxe s'applique désormais aux produits en matière plastique suivants :

- sacs et sachets ;
- films.

2- Aménagement relatif à l'origine des produits taxables

Les sacs, sachets et films en matière plastique importés supportent désormais la taxe.

Sont concernés aussi bien les produits importés de l'espace communautaire (UEMOA, CEDEAO) que ceux importés en dehors dudit espace.

Toutefois, les produits importés destinés à être réexportés ne sont pas taxables.

Au total, la taxe est désormais due sur les produits :

– fabriqués localement et vendus sur place ;

– importés et destinés à être vendus sur place.

Elle n'est pas due sur les produits exportés.

B- Tarif et fait générateur de la taxe

1- Fait générateur

Le fait générateur est constitué :

– par la vente en ce qui concerne les productions locales ;

– par la mise à la consommation en ce qui concerne les importations.

Dans le cas des importations, la taxe est perçue au cordon douanier et ne peut être réclamée à nouveau lors de la revente en l'état du produit importé. Toutefois, lorsque le produit importé ou fabriqué localement est utilisé pour la fabrication d'un produit taxable, la taxe est perçue.

2- Tarif

Avec l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013, le tarif de la taxe qui était fixé à 0,5 franc par sac ou sachet, est désormais fixé à 50 francs par kilogramme de sac, de sachet ou de film en matière plastique produit et vendu localement ou importé. Il s'agit du poids net, non compris l'emballage et autres accessoires.

P.4.02.– MESURES FISCALES ET DOUANIERES APPLICABLES AUX VEHICULES ET EFFETS PERSONNELS DES AGENTS DE L'ETAT, DIPLOMATES ET FONCTIONNAIRES INTERNATIONAUX IVOIRIENS DE RETOUR EN COTE D'IVOIRE AU TERME DE LEUR SERVICE A L'ETRANGER (ARTICLE 32)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 32 de l'annexe fiscale 2013 accorde des avantages fiscaux et douaniers aux ambassadeurs, diplomates et autres agents de l'Etat, à l'occasion de leur retour sur le territoire ivoirien, après un séjour à l'étranger pour l'exercice de leurs fonctions.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Personnes visées

Les personnes concernées par le dispositif sont d'une part, les agents de l'Etat affectés à des postes à l'étranger et d'autre part, leurs conjoints et enfants.

- **Les agents de l'Etat affectés à des postes à l'étranger**

Le dispositif vise les ambassadeurs, les membres du corps diplomatique, les fonctionnaires internationaux et les agents de l'Etat mis à la disposition des missions diplomatiques et/ou postes consulaires, qui rentrent en Côte d'Ivoire, à la fin de leur mission.

Sont considérés comme fonctionnaires internationaux aux fins d'application du dispositif, les agents en poste dans les organisations internationales pour le compte de la Côte d'Ivoire, qui font partie des cadres permanents de cette structure.

Ces personnes sont concernées même si elles ne font pas partie des corps de fonctionnaires et agents publics de l'Etat ivoirien et sans considération du fait qu'elles sont rémunérées par l'Etat de Côte d'Ivoire ou par la structure internationale, dès lors qu'elles occupent leur poste pour le compte de la Côte d'Ivoire.

Ainsi, le personnel de nationalité ivoirienne, recruté directement en Côte d'Ivoire ou à l'étranger par la représentation diplomatique ivoirienne ou par l'organisation internationale et ne représentant pas officiellement la Côte d'Ivoire, n'est pas concerné par le dispositif.

- **Les conjoints et enfants des agents de l'Etat en poste à l'étranger**

Bénéficient également du dispositif, les conjoints et les enfants des ambassadeurs, des membres du corps diplomatique, des fonctionnaires internationaux et des agents de l'Etat, de retour en Côte d'Ivoire après leur service à l'étranger.

Les enfants à prendre en compte sont les enfants mineurs vivant avec les personnes visées. Les enfants majeurs bénéficient également des exonérations à condition d'être âgés de 27 ans au plus et de poursuivre des études supérieures.

2- Biens concernés par l'exonération des droits et taxes

Les biens concernés par la mesure d'exonération des droits et taxes sont les véhicules automobiles et les effets personnels.

a- Les véhicules automobiles

Par véhicule automobile, il faut entendre tout véhicule de tourisme destiné au transport terrestre des personnes, dont la capacité est comprise entre 1 et 9 places assises.

Les véhicules de plus de 9 places conçus pour le transport collectif de personnes, ne bénéficient pas de la mesure. Il en est de même pour les véhicules spécifiquement conçus pour le transport de marchandises, les véhicules utilitaires ainsi que les véhicules à 2 ou 3 roues.

L'exonération n'est accordée que pour un (1) seul véhicule par personne, quelle que soit la puissance fiscale du véhicule.

Ainsi, tout véhicule supplémentaire importé par les personnes concernées ou tout véhicule ne répondant pas aux caractéristiques ci-dessus, est soumis aux droits et taxes de douanes dans les conditions de droit commun.

b- Les effets personnels

En ce qui concerne les effets personnels, la nomenclature douanière les définit comme étant des effets à usage quotidien et nécessaires aux besoins primaires de la famille (habits usagers ou neufs dans une certaine proportion, ustensiles de cuisine, objets décoratifs ou d'ameublement, objets d'art, équipements électroniques et électriques domestiques, etc.).

D'une façon générale, sont admis au bénéfice de la mesure, tous les biens ou équipements servant à un usage domestique, importés dans une quantité telle qu'ils ne peuvent être considérés comme destinés au commerce, en application des usages courants de l'Administration douanière.

B- Avantages accordés

Les avantages prévus varient en fonction des personnes concernées.

1- Ambassadeurs, chefs de missions, fonctionnaires internationaux et autres diplomates

Ces personnes bénéficient de l'exonération de tous droits et taxes de douanes sur :

- un (1) véhicule automobile par personne et destiné à un usage personnel. Cette exonération est étendue à leurs conjoints ;
- les effets personnels importés pour leur usage personnel. Cette exonération est étendue à leurs conjoints et à leurs enfants.

2- Autres agents de l'Etat en poste dans les missions diplomatiques et organisations internationales à l'étranger

Ces personnes bénéficient de l'exonération des droits et taxes de douanes sur :

- un (1) véhicule par personne importé pour un usage personnel ;
- les effets personnels importés pour leur usage personnel. Cette exonération est étendue à leurs conjoints et leurs enfants.

Les exonérations fiscales prévues par le dispositif en faveur des personnes bénéficiaires s'appliquent à tous les droits et taxes perçus à l'occasion de l'importation en Côte d'Ivoire des biens concernés, dans le cadre d'un retour définitif.

Aucune exonération n'est accordée à l'occasion d'un retour pour séjour temporaire, notamment dans le cadre de vacances ou du travail. Il appartient donc à la personne voulant bénéficier du dispositif de produire aux services des douanes, tout document officiel attestant du caractère définitif de son retour en Côte d'Ivoire.

Nonobstant ce qui précède, les droits représentant la contrepartie de services rendus (frais d'acconage, de magasinage, etc.) restent dus. Il en est de même des droits perçus en douane le cas échéant, au profit d'organisations sous-régionales,

notamment la Communauté Economique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) et l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA).

Enfin, la vente des biens ayant bénéficié des exonérations ci-dessus (véhicules et effets personnels) avant le terme d'un délai de 3 ans à compter de la date de leur importation en Côte d'Ivoire, rend immédiatement exigibles les droits exonérés.

Dans ce cas, les droits à acquitter sont déterminés selon les règles applicables par l'Administration des Douanes.

Analyse de l'annexe fiscale 2014

Loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01.–AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AU REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 2)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 2 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, aménage les dispositions de l'article 382 du Code général des Impôts relatives aux cas de remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Désormais, les assujettis qui réalisent des opérations avec les personnes physiques ou morales bénéficiant d'exonération conventionnelle, ainsi qu'avec les membres des missions diplomatiques et assimilées, sont autorisés à demander le remboursement des crédits de TVA nés desdites opérations.

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2014

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale pour la gestion 2014, les cas de remboursement des crédits de TVA prévus par l'article 382 du Code général des Impôts, ne concernaient pas les crédits consécutifs à la non-facturation de la TVA sur les ventes de biens et services réalisées avec les personnes bénéficiant d'exonérations particulières.

En effet, la taxe supportée par ces redevables ne pouvait être entièrement déduite en raison d'une part, de l'exonération dont bénéficient leurs clients, et d'autre part, de la règle du butoir selon laquelle les déductions ne peuvent aboutir à un remboursement même partiel de la taxe ayant grevé un produit déterminé. Cette situation peut aboutir à la constitution de crédits structurels de TVA.

B- Dispositions prévues par l'annexe fiscale 2014

L'annexe fiscale pour la gestion 2014 rend éligibles au remboursement des crédits de TVA prévu par l'article 382 du Code général des Impôts, les crédits nés des opérations bénéficiant d'une exonération conventionnelle, ainsi que ceux issus des transactions effectuées avec les membres des missions diplomatiques et assimilées, en application des règles de réciprocité.

1- Les opérations bénéficiant d'une exonération conventionnelle

Les opérations bénéficiant d'exonération conventionnelle sont celles réalisées dans le cadre des conventions signées par le Gouvernement ivoirien avec certaines

entreprises publiques ou privées et certaines organisations non gouvernementales, et contenant des clauses d'exonération.

Les crédits de TVA relatifs à ces opérations ouvrent droit au remboursement.

2- Les opérations effectuées avec les membres des missions diplomatiques et assimilées

Les opérations effectuées avec les représentations diplomatiques et assimilées accréditées en Côte d'Ivoire ainsi qu'avec leurs membres bénéficient de l'exonération de TVA, en application des règles de réciprocité ou des accords signés.

Les crédits de TVA découlant de l'application de ces règles, ouvrent désormais droit à remboursement.

Par membres des missions diplomatiques, il faut entendre notamment les ambassadeurs, les chefs de mission, les autres diplomates, le personnel administratif et technique de la mission et le personnel de service non ivoirien. Ces personnes bénéficient de diverses exonérations conformément aux dispositions des conventions de Vienne de 1961 et 1963 sur les relations diplomatiques et consulaires ainsi que sur la base des règles de réciprocité.

En ce qui concerne les structures assimilées aux missions diplomatiques, il s'agit des 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 TVA.

Cette exonération dont bénéficient les organisations internationales et les ONG, peut être étendue à leurs membres conformément aux dispositions de l'accord.

3- Traitement des crédits de TVA nés des opérations réalisées avec les personnes bénéficiant d'exonérations

Les crédits de TVA dont disposent les entreprises consécutivement aux opérations réalisées avec les personnes bénéficiant d'exonérations, existant à la date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2014, peuvent être demandés en remboursement dans les conditions de droit commun.

N.B. Les stocks de crédits ayant été demandés en remboursement ne peuvent plus faire l'objet d'imputation sous peine des sanctions prévues en la matière par le Livre de Procédures fiscales.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.01.–AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'AMORTISSEMENT ACCELERE DES LOGEMENTS AFFECTES AU PERSONNEL DES ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES (ARTICLE 4)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 4 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, a aménagé l'article 18 C) 3° du Code général des Impôts en relevant de quatre millions cinq cent mille francs à vingt millions de francs , le prix de revient des logements affectés au personnel des entreprises industrielles et commerciales et éligibles au mécanisme de l'amortissement accéléré.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Montant du relèvement

Le prix de revient des logements affectés au personnel des entreprises industrielles et commerciales éligibles aux mesures de l'amortissement accéléré a été relevé à vingt millions de francs hors taxes. Ce montant prend notamment en compte :

– les frais d'étude, de notaire, de droit d'enregistrement et les autres frais accessoires ;

– la valeur du terrain ;

– les constructions, y compris les installations d'eau et d'éclairage électrique.

B- Logements concernés par la mesure

Les logements visés par la mesure sont ceux dont le prix de revient est inférieur ou égal à 20 000 000 de francs hors taxes.

Sont également pris en compte, les logements dont la valeur d'origine est inférieure à 20 000 000 de francs, quelle que soit leur date d'acquisition et qui ont fait l'objet de travaux pour porter leur valeur au seuil indiqué.

Ces logements doivent avoir pour première annuité d'amortissement, l'exercice clos au 31 décembre 2014.

En tout état de cause, pour bénéficier de la mesure d'amortissement accéléré, les logements doivent répondre aux autres critères prévus par l'article 18 C) 3° du Code général des Impôts. Ils doivent :

– être construit en dur ;

– respecter les conditions de salubrité et de confort fixées par les règlements d'hygiène ;

– avoir chacun une valeur d'immobilisation correspondant à un logement de trois pièces habitables avec cuisine, douchière, water-closets et disposer, dans les localités où elles existent, des installations d'eau et d'éclairage électrique.

B- L'assiette

La base d'imposition à retenir en cas de vacance d'immeuble pour la détermination de l'impôt foncier est la valeur locative dudit immeuble, connue au jour de la cessation de l'occupation. A défaut, cette valeur est déterminée selon les méthodes prévues par le dispositif en vigueur, notamment par la méthode de comparaison.

C- Le point de départ de la vacance

Depuis le 1er janvier 2014, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale pour la gestion 2014, la vacance d'immeuble court à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la déclaration est faite sur un imprimé réglementaire ou par courrier comportant notamment les noms et prénoms ou raison sociale, le numéro de compte contribuable, les références cadastrales (lot, îlot, parcelle).

Cette déclaration peut donc être souscrite auprès du Centre des Impôts du lieu de situation de l'immeuble, dès les premiers moments de son inoccupation.

Le premier jour du mois s'apprécie sans distinction entre jour ouvrable et non ouvrable.

Il est à noter que si la déclaration est faite plusieurs mois après l'inoccupation, la période de six mois de vacance ne sera décomptée qu'à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la déclaration de vacance est portée à la connaissance de l'Administration.

D- La période de la vacance ouvrant droit à l'application du taux réduit

L'immeuble est considéré vacant lorsqu'il est inoccupé, c'est-à-dire qu'il n'est pas habité ou ne sert pas à l'exercice d'une activité.

Pour le bénéfice du taux réduit de 4 %, la période d'inoccupation doit être égale ou supérieure à six mois consécutifs au cours d'une même année.

Par six mois consécutifs, il convient d'entendre une période de six mois sans interruption. Sont donc exclus, les cas de périodes d'inoccupation discontinues dont le cumul est égal ou supérieur à 180 jours.

En tout état de cause, la vacance pendant la période des six mois consécutifs doit être constatée au cours d'une même année.

Les déclarations de vacance souscrites après le premier semestre de l'année civile en cours, ne peuvent donner droit au bénéfice du taux réduit de 4 %.

N.B. :En ce qui concerne les immeubles comportant plusieurs appartements, seuls les appartements vacants doivent faire l'objet de déclaration de vacance pour bénéficier du taux réduit de 4 % dans les conditions requises.

Exemple

Dans le cas d'une déclaration de vacance souscrite le 14 décembre 2013, le point de départ de la vacance est le premier jour du mois de janvier 2014 et la fin des six mois consécutifs sera le 30 juin 2014.

En l'espèce, le bénéfice du taux réduit naît à partir du 1er juillet de l'année 2014. Ce taux réduit sera appliqué pour la détermination de l'impôt foncier à payer en 2015.

Par contre, dans le cas d'une déclaration de vacance effectuée le 2 juillet 2014, le point de départ de la vacance sera le premier jour du mois d'août, c'est-à-dire le 1er août 2014 et la fin des six mois consécutifs sera le 31 janvier 2015.

Dans le cas d'espèce, les six mois s'étendant au-delà de l'année 2014, la condition liée à la période de la vacance au cours d'une même année civile n'est pas remplie, l'impôt foncier étant annuel.

Toutefois, si cette vacance se poursuit jusqu'au 30 juin de l'année 2015, le contribuable pourra bénéficier de l'application du taux réduit pour l'année 2016, sans qu'il ait besoin de souscrire une nouvelle déclaration.

E- Cas particuliers

Pour les immeubles restés vacants pendant plus de six mois et moins de douze mois au cours de l'année, le taux de 4 % s'appliquera sur la valeur locative de l'année au prorata du nombre de mois au cours desquels les immeubles sont restés vacants. Dans ce cas, le taux de 15 % s'appliquera sur la valeur locative des mois restant à courir.

Exemple

Soit un immeuble resté vacant du 1er janvier au 31 juillet, soit 7 mois consécutifs au cours de la même année. Le taux de 4 % sera appliqué sur la valeur locative (loyers) connue à la date de la vacance pour les 7 mois d'inoccupation.

Le taux de 15 % s'appliquera à la valeur locative des 5 autres mois de l'année.

QUATRIEME PARTIE
Droits d'enregistrement

P.4.0.1. – INSTITUTION D'UNE FORMALITE FUSIONNEE D'ENREGISTREMENT ET DE PUBLICITE FONCIERE (ARTICLE 19)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 19 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, institue en matière de transaction immobilière, une fusion des formalités d'enregistrement des actes et de publication aux Livres fonciers des droits y afférents.

Cette formalité a pour but d'une part, de simplifier et d'accélérer les procédures d'enregistrement et de publicité foncière et d'autre part, de sécuriser les droits réels immobiliers.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Actes concernés

La formalité fusionnée s'applique aux actes antérieurement soumis à la formalité obligatoire de l'enregistrement et à celle de la publicité foncière. Sont notamment visés, les actes portant :

– mutation de propriété ;

– vente sous conditions suspensives ;

– donation ;

– mutation après décès ;

– liquidation de communauté ;

– ouverture de crédit ;

– bail de plus de trois ans ;

– retrait partiel par attribution d'immeuble ;

– renonciation sur un bien immobilier ;

– fusion par absorption ;

– dation en paiement ;

– dissolution partage ;

– échange de biens immobiliers ;

– cession de parts sociales.

2- Droits visés

La formalité fusionnée donne lieu au paiement simultané auprès du receveur du Domaine, de la Conservation foncière, de l'Enregistrement et du Timbre, des droits d'enregistrement, des droits de timbre, des droits de publication aux Livres fonciers et des droits d'établissement de l'état foncier et des certificats.

B- Déroulement de la procédure

La formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière se déroule en six étapes qui sont les suivantes :

1. Présentation au guichet courrier de la Conservation de la Propriété foncière et des Hypothèques (CPFH) de la demande comprenant, notamment, la minute, une expédition et une copie de l'acte. La demande présentée est soumise à un contrôle de recevabilité en vue de l'obtention d'un ordre de recette.

2. Règlement des droits déclarés à la caisse du receveur du Domaine, de la Conservation foncière, de l'Enregistrement et du Timbre (RDCFET) ou de tout autre receveur compétent. Ce règlement donne lieu à la délivrance d'une quittance.

3. Réception par le guichet courrier de la demande, collage de la quittance, apposition du cachet et remise sur place de la minute collée et estampillée au notaire. Transmission en fin de journée de l'ensemble des dossiers reçus au Chef du Domaine et de l'Enregistrement (CDE).

4. Réception par le CDE des dossiers, contrôle des actes et des droits, et notification des observations sur la fiche de contrôle. Transmission au Chef de Bureau Contrôle (CBC) deux jours après la réception.

5. Réception des dossiers par le CBC, contrôle des actes et des droits, et notification des observations sur la fiche de contrôle. Rédaction des fiches d'inscription ou des lettres de rejet. Transmission au Conservateur de la Propriété foncière et des Hypothèques quatre jours après la réception.

6. Réception des dossiers par le Conservateur et établissement des fiches d'inscription, états fonciers et certificats.

Si le contrôle révèle des irrégularités, le requérant est saisi aux fins de régularisation dans le cadre d'une mise en attente. Le délai de mise en attente ne peut excéder 10 jours. En l'absence de réponse, le dossier est rejeté et fait l'objet d'une lettre de rejet adressée au requérant.

L'ensemble de la procédure, hors cas de mise en attente, se déroule dans un délai maximum de 15 jours à compter de la date de dépôt du dossier au guichet courrier de la Conservation de la Propriété foncière et des Hypothèques.

CINQUIEME PARTIE
Procédures

P.5.01.– PRECISIONS RELATIVES AUX DELAIS DE NOTIFICATION DE LA SOMMATION SANS FRAIS ET DU COMMANDEMENT DE PAYER (ARTICLE 23)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 100 du Livre de Procédures fiscales précise, en son alinéa 4, que la notification du commandement de payer doit être précédée d'une sommation sans frais.

L'article 23 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, complète le dispositif existant en fixant un délai de notification de la sommation sans frais et en apportant des précisions sur le délai prévu en matière de commandement de payer.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DE LA MESURE

Les précisions apportées concernent les délais de notification de la sommation sans frais et du commandement de payer.

A- La sommation sans frais

La sommation sans frais est l'acte par lequel le comptable public, notamment le Receveur des Impôts, enjoint au contribuable débiteur de s'acquitter de sa dette fiscale.

1- Les actes précédant la sommation sans frais

La sommation sans frais est précédée de l'avis de mise en recouvrement, en cas de défaut de paiement de la part du contribuable.

Elle intervient également après un avis d'imposition décerné au contribuable.

Il convient de rappeler qu'en ce qui concerne certaines natures d'impôts (impôts fonciers et impôt général sur le revenu), l'avis d'imposition vaut avis de mise en recouvrement.

2- Le délai préalable à la délivrance de la sommation sans frais

Le dispositif antérieur à l'annexe fiscale 2014 ne prévoyait pas de délai pour décerner la sommation sans frais, après un avis d'imposition ou un avis de mise en recouvrement resté sans suite.

Désormais, la sommation sans frais ne peut intervenir qu'après un délai minimum de 5 jours francs qui court à compter de la date de réception de l'un des actes susmentionnés.

3- Forme de la sommation sans frais

L'acte de sommation doit porter la mention « Sommation sans frais » et rappeler les impositions dont le paiement est réclamé. Il doit être dûment signé par le Receveur compétent.

La sommation sans frais enjoint au contribuable de s'acquitter immédiatement des impositions mises à sa charge.

Toutefois, le Receveur est tenu d'observer un délai de cinq jours avant de notifier au débiteur défaillant, l'acte de procédure suivant, à savoir, le commandement de payer.

4- Notification de la sommation sans frais

La sommation sans frais doit être notifiée au contribuable par écrit avec accusé de réception. Au cas où le contribuable ne peut être joint, l'acte est déposé à la Mairie ou à la Sous-Préfecture de son lieu de résidence.

B- Le commandement de payer

Le commandement est l'acte qui succède à la sommation sans frais. Il constitue une mise en demeure de payer. Par cet acte, le Receveur des Impôts fait obligation au débiteur d'une imposition dûment authentifiée, de se libérer de sa dette sous peine d'y être contraint par toutes les voies légales d'exécution forcée.

Il ne peut être servi qu'après un délai de 5 jours minimum suivant la date de délivrance de la sommation sans frais restée sans suite.

Le contribuable dispose de 10 jours pour s'exécuter, lorsque le commandement lui a été notifié en mains propres ou de 15 jours, lorsqu'il a été déposé auprès des services de la Mairie ou de la Sous-Préfecture. L'indication de ce délai doit figurer sur le commandement de payer. Cet acte mentionne également les impositions réclamées au contribuable, majorées de 3 % pour frais de commandement.

Exemple

Pour un avis de mise en recouvrement adressé à un contribuable le 4 février 2014, la sommation sans frais ne peut intervenir qu'après 5 jours francs, soit au plus tôt le 10 février 2014.

Si elle est notifiée à cette date, le commandement de payer ne pourra être décerné qu'à partir du 16 février 2014, soit 5 jours francs après cette notification de la sommation sans frais.

SIXIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.6.02.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS APPLICABLES AUX ENTREPRISES BENEFICIANT DES AVANTAGES FISCAUX DANS LE CADRE DES GRANDS INVESTISSEMENTS DANS LE SECTEUR DE L'HABITAT (ARTICLE 34 ANNEXE FISCALE 2013 ET ARTICLE 25 ANNEXE FISCALE 2014)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 34 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2012-1179 du 27 décembre 2012 portant Budget de l'Etat pour l'année 2013, tel que modifié par l'Ordonnance n° 2013-480 du 2 juillet 2013, a aménagé les exonérations fiscales accordées aux entreprises qui réalisent de grands investissements dans le secteur de l'habitat.

Afin d'encadrer ces avantages fiscaux, l'article 25 de l'annexe fiscale à la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, étend les missions du Comité de suivi, d'évaluation et de contrôle des biens et services exonérés institué par l'article 34 susvisé, au suivi, à l'évaluation et au contrôle des quantités produites par les unités industrielles intégrées dans le cadre de programmes agréés.

Ces textes appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Les aménagements apportés par l'article 34 de l'annexe fiscale 2013

Ces aménagements portent sur :

– l'extension des avantages accordés ;

– la réduction du nombre de logements requis pour bénéficier des avantages ;

– l'institution d'un Comité de suivi, d'évaluation et de contrôle des biens et services exonérés ;

– la mise en œuvre des exonérations de TVA.

1- L'extension des avantages consentis

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013, les entreprises agréées au régime fiscal en faveur des grands investissements dans l'habitat bénéficiaient, sur la durée du projet y compris la période de réalisation des investissements, des avantages fiscaux suivants :

- **Pour le volet construction de logements, l'exonération :**

– de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les matériaux de construction, travaux de voiries et réseaux divers (VRD), travaux d'études d'urbanisme, d'architecture et des infrastructures de construction ;

– de la contribution des patentes ;

– de l'impôt sur les bénéfices à hauteur de 50 % ;

– des droits d'enregistrement et de timbre pour les acquéreurs ;

– des taxes grevant les acquisitions de terrains ;

– de la taxe sur les opérations bancaires (TOB) sur les crédits acquéreurs.

Elles bénéficiaient également du régime de l'admission temporaire pour les engins spéciaux non fixés à demeure (bulldozers, élévateurs, grues…) et les camions.

- **Pour la construction d'unités industrielles de fabrication des matériaux et autres intrants servant à la réalisation du volet construction des logements, l'exonération :**

– de l'impôt sur les bénéfices ;

– de la contribution des patentes ;

– de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties et de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties ;

– de TVA sur les équipements, les matériels et les pièces de rechange nécessaires à la construction et à la production des unités industrielles ;

– des droits de douanes sur les intrants importés, nécessaires à la production des unités industrielles.

L'annexe fiscale 2013 a étendu les exonérations de TVA aux :

– études topographiques, études et travaux de voiries et réseaux divers (VRD), études d'urbanisme, d'architecture et études et travaux des équipements socio-collectifs (écoles, centres de santé, etc.) mis à la charge du promoteur par la réglementation en vigueur ;

– honoraires facturés par les notaires sur les actes de vente de logements construits sur la base d'un programme agréé.

Par ailleurs, l'ordonnance n° 2013-480 du 2 juillet 2013, relatif à l'aménagement des mesures en faveur de l'habitat, a porté l'abattement du bénéfice imposable de 50 % à 80 %, soit un taux effectif d'impôt sur les BIC de 5 % pour les entreprises qui réalisent un programme d'au moins 10 000 logements sociaux ou économiques sur une période de sept ans.

2- La réduction du nombre de logements

a) Nombre de logements à réaliser

Le bénéfice des avantages est subordonné à l'engagement de l'entreprise de construction de logements à réaliser un programme d'au moins trois mille (3 000) logements sur trois ans et les équipements socio-collectifs (écoles, centres de santé, etc.) mis à sa charge par la réglementation en vigueur.

Le nombre de logements était antérieurement fixé à neuf mille (9 000).

b) Agrément préalable

L'ancien dispositif subordonnait le bénéfice de l'agrément à un arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances.

Désormais, le programme de construction doit être préalablement agréé par arrêté conjoint du Ministre en charge du Budget et du Ministre en charge du Logement.

Cet arrêté doit préciser notamment la nature et le nombre des équipements socio-collectifs devant accompagner chaque programme agréé.

Il reste entendu que les agréments délivrés par le Ministre de l'Economie et des Finances avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2013, demeurent valables.

3- L'institution d'un Comité de suivi, d'évaluation et de contrôle des biens et services exonérés

L'article 34 susvisé prévoit la création d'un Comité chargé du suivi, de l'évaluation et du contrôle des biens et services exonérés.

Les modalités d'organisation et de fonctionnement de ce Comité sont à définir par arrêté conjoint du Ministre en charge du Budget et du Ministre en charge du Logement.

4- La mise en œuvre de l'exonération de TVA

Contrairement au dispositif antérieur qui prévoyait l'exonération par voie de remboursement, l'article 34 de l'annexe fiscale 2013 indique que l'exonération de TVA sur les achats de biens et services pour la construction des logements est mise en œuvre par voie d'attestation.

B- Les aménagements apportés par l'article 25 de l'annexe fiscale 2014

Ces aménagements portent sur :

- l'extension de la compétence du Comité;
- le renforcement des sanctions en cas de non-respect de ses obligations par l'entrepreneur.

1- L'extension de la compétence du Comité

L'extension de la compétence du Comité concerne d'une part, le champ du suivi et de l'évaluation et d'autre part, son rôle en matière de retrait des agréments.

- **En matière de suivi et d'évaluation**

Aux termes de l'article 25 de l'annexe fiscale 2014, le rôle de suivi, d'évaluation et de contrôle du Comité, qui portait sur les biens et services exonérés dans le cadre des programmes de constructions agréés, est désormais étendu au suivi, à l'évaluation et au contrôle des quantités de matériaux de construction produites par les unités industrielles intégrées et affectées auxdits programmes.

- **En matière de retrait d'agrément**

Le Comité est désormais compétent pour se prononcer sur les résiliations des agréments en cas de :

– détournement de la destination des biens et services exonérés ;

– non-réalisation ou de réalisation partielle du programme agréé ;

– non-conformité des quantités nécessaires à la réalisation du programme.

Le détournement des matériaux de construction consiste en l'affectation desdits matériaux à des fins autres que celles pour lesquelles l'agrément a été accordé.

La non-réalisation s'entend de l'absence d'un début d'exécution du programme agréé, tandis que par réalisation partielle, il convient d'entendre que le programme, bien qu'ayant connu un début d'exécution, n'est pas arrivé à son terme.

En ce qui concerne la non-conformité des quantités, il s'agit de l'utilisation de quantités inférieures ou supérieures aux normes fixées dans le cadre de l'agrément.

La non-conformité des quantités utilisées peut être appréciée de façon globale ou par logement.

En pratique, le Comité donne son avis sur le maintien ou non de l'agrément accordé, en cas de constat de l'une des irrégularités ci-dessus. L'agrément ne peut être résilié que par les autorités l'ayant délivré.

2- Le renforcement des sanctions en cas de non-respect de ses obligations par l'entrepreneur

La remise en cause de l'agrément entraîne l'application des sanctions suivantes aux entreprises bénéficiant des avantages fiscaux :

– l'exigibilité immédiate des impôts et taxes non perçus, notamment le reversement immédiat de l'intégralité de la TVA ayant fait l'objet d'exonération par voie d'attestation ;

– l'application des dispositions des articles 161 et suivants du Livre de Procédures fiscales, notamment les intérêts de retard, les majorations et amendes.

Les sanctions ci-dessus sont cumulatives.

Analyse de l'annexe fiscale 2015

Loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.02– EXTENSION DU CHAMP DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE PAR VOIE D'ATTESTATION, AUX ACQUISITIONS DE BIENS PAR CREDIT–BAIL (ARTICLE 3)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 11 de l'annexe fiscale pour la gestion 2011 a étendu l'exonération de la TVA à tous les modes d'acquisition de matériels agricoles et de leurs pièces détachées, notamment par la technique du crédit-bail.

Toutefois, l'extension de cette exonération de la TVA ne concerne pas les acquisitions de biens et matériels des autres secteurs d'activités initialement exonérés de TVA.

L'article 3 de l'annexe fiscale 2015 étend désormais le champ de cette exonération à tous les secteurs d'activité.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

Le crédit-bail est un contrat par lequel une personne, le crédit-bailleur, met à la disposition d'une autre, le crédit-preneur, un bien pour une durée déterminée, contre paiement d'une redevance périodique appelée loyer et assorti d'une levée d'option à l'échéance du contrat.

1- Personnes concernées

Les dispositions de l'article 18 de l'annexe fiscale 2015 visent les contribuables bénéficiant de l'exonération de TVA par voie d'attestation, conformément aux dispositions de l'article 383 bis du Code général des Impôts.

Il s'agit :

- des entreprises bénéficiant des exonérations de TVA dans le cadre des Code minier et pétrolier ;
- des missions diplomatiques et consulaires, des organisations internationales et assimilées ainsi que ceux consacrés par les règles de réciprocité ;
- des entreprises réalisant des programmes de construction de logements à caractère économique et social et les grands investissements dans le secteur de l'habitat ;

- des entreprises réalisant des importations effectuées par les entreprises agréées au Code des Investissements ;

- des entreprises agro-industrielles intervenant dans les secteurs du coton, de l'anacarde et du karité, créées, réimplantées ou rouvertes en zones Centre, Nord et Ouest.

2- Opérations visées

Sont visées par l'extension de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, toutes les acquisitions de matériels et équipements par crédit-bail.

Il s'agit en l'espèce des matériels et équipements acquis dans le cadre d'un achat direct et bénéficiant déjà d'une exonération par voie d'attestation.

B- Modalités de mise en œuvre de la mesure

1- Transfert du bénéfice de l'exonération

L'article 3 de l'annexe fiscale 2015 autorise désormais le transfert de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée par voie d'attestation, du bénéficiaire (crédit-preneur) au crédit-bailleur.

Ainsi, le bénéficiaire de l'exonération, à savoir le crédit-preneur est tenu de déposer auprès de l'Administration fiscale, une demande d'attestation d'exonération accompagnée du contrat de crédit-bail et de la facture pro forma des matériels et équipements au nom du crédit-bailleur.

La demande doit préciser qu'elle est établie pour le compte du crédit-preneur.

L'attestation délivrée au nom du crédit-preneur doit mentionner expressément que l'exonération est transférée à l'établissement de crédit-bail.

Cette attestation d'exonération pourra ainsi servir à l'établissement de crédit-bail, en vue de l'acquisition en franchise de taxe sur la valeur ajoutée des matériels et équipements au profit du crédit-preneur.

Il reste entendu que l'attestation concerne exclusivement les biens qu'y sont expressément visés.

En conséquence, les loyers facturés au crédit-preneur par le crédit-bailleur jusqu'à la levée de l'option sont libellés hors taxes.

2- En cas de non-levée de l'option

La non-levée de l'option peut résulter de l'interruption du contrat ou de la décision du crédit-preneur de ne pas acquérir définitivement le bien au terme dudit contrat.

Dans ces deux hypothèses, le bailleur sera recherché en paiement de la TVA dans les cas suivants :

- mise en location du bien à un autre client, la TVA est perçue sur les loyers facturés ;

- cession des matériels et équipements, la base taxable est constituée par le prix de cession ;

- maintien du bien dans le patrimoine du crédit-bailleur, la taxe est assise sur la valeur résiduelle.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.01– AMENAGEMENT DES REGIMES D'IMPOSITION AU REGARD DU CRITERE DE CHIFFRE D'AFFAIRES (ARTICLE 2)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 2 de l'annexe fiscale à la loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015, aménage les dispositions du Code général des Impôts relatives aux régimes d'imposition.

Ces aménagements portent sur :

- l'assujettissement des contribuables aux différents régimes d'imposition suivant le critère exclusif du chiffre d'affaires ;
- l'harmonisation des seuils de chiffre d'affaires ;
- l'assujettissement des personnes morales et les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux au régime de l'impôt synthétique;
- l'option pour l'assujettissement des professions non commerciales à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Cette mesure appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015

1- Pluralité de critères de détermination des régimes d'imposition

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015, il était tenu compte, pour l'assujettissement des contribuables à l'un des régimes d'imposition, des trois critères cumulatifs suivants :

- le chiffre d'affaires ;
- la nature de l'activité ;
- la forme juridique de l'entreprise.

Les contribuables étaient classés soit au régime du réel normal, soit au régime du réel simplifié ou à l'impôt synthétique, suivant des seuils de chiffres d'affaires qui variaient selon la nature des activités exercées.

Par exemple : les commerçants dont le chiffre d'affaires TTC excédait 150 000 000 de francs étaient soumis au régime du réel normal d'imposition, alors que les prestataires de services étaient soumis au même régime lorsque leur chiffre d'affaires excédait 75 000 000 de francs.

Par ailleurs, lorsque l'activité était exercée sous la forme de société, le contribuable ne pouvait relever du régime de l'impôt synthétique quel que soit le niveau de son chiffre d'affaires.

2- Assujettissement d'office des personnes passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux à un régime réel d'imposition

Le dispositif excluait du régime de l'impôt synthétique, les personnes physiques ou morales passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Ces contribuables relevaient d'office d'un régime du réel d'imposition.

Ainsi, les contribuables exerçant des professions libérales ou des activités non commerciales étaient soumis au régime du réel normal, lorsque leur chiffre d'affaires excédait le seuil de 75 000 000 de francs ou au régime du réel simplifié d'imposition lorsque leur chiffre d'affaires était en dessous dudit seuil.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2015

1- Le chiffre d'affaires, critère exclusif pour l'assujettissement des contribuables aux régimes d'imposition

1-1- Notion de chiffre d'affaires

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.

Le chiffre d'affaires étant désormais le critère exclusif, la nature de l'activité et la forme juridique n'ont plus d'incidence sur la détermination des régimes d'imposition des contribuables.

Par ailleurs, l'annexe fiscale 2015 a harmonisé les seuils des chiffres d'affaires.

1-2- Harmonisation des seuils de chiffre d'affaires

Les seuils retenus pour la détermination des régimes d'imposition ne sont plus fonction de la nature de l'activité exercée par le contribuable.

Ainsi, quelle que soit la nature de l'activité, tous les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à 150 millions de francs, relèvent du régime du bénéfice du réel normal.

En ce qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires est compris entre 50 et 150 millions de francs, ils relèvent du régime du bénéfice du réel simplifié.

S'agissant du régime de l'impôt synthétique, il concerne les commerçants ou prestataires de services dont le chiffre d'affaires est compris entre 5 et 50 millions de francs.

2- Assujettissement des personnes morales et les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux au régime de l'impôt synthétique

Depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015, les personnes morales et les professions libérales dont le chiffre d'affaires est compris entre 5 et 50 millions de francs, sont soumises au régime de l'impôt synthétique.

Ainsi, le régime de l'impôt synthétique s'applique désormais à tous les contribuables dont le chiffre d'affaires est compris dans l'intervalle susmentionné, sans distinction de la forme juridique et de la nature de l'activité.

3- L'option pour l'assujettissement des professions non commerciales à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux

Les contribuables exerçant les professions libérales et les professions non commerciales, passibles de l'impôt synthétique en raison du niveau de leur chiffre d'affaires, peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Il en résulte que les contribuables soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux sont classés dans l'un des trois régimes d'imposition au regard de leur chiffre d'affaires.

P.2.02– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA REDUCTION D'IMPOT CEDULAIRES EN CAS D'INVESTISSEMENT DES BENEFICES EN COTE D'IVOIRE (ARTICLE 8)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Dans le but d'inciter l'investissement des bénéfices en Côte d'Ivoire, l'article 110 du Code général des Impôts accorde, à des conditions bien définies, une réduction d'impôt aux entreprises commerciales, agricoles et industriels qui investissent en Côte d'Ivoire, tout ou partie de leur bénéfice.

Afin d'éviter des divergences sur la base supportant la réduction, l'article 8 de l'annexe fiscale à la Loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015 précise que ladite réduction d'impôt s'obtient par imputation du montant de l'investissement à déduire sur le résultat de l'exercice.

Cet aménagement appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

Le résultat à prendre en compte est le résultat comptable et non pas le résultat fiscal.

La réduction d'impôt accordée aux entreprises bénéficiant de ce régime de faveur, se traduit par la possibilité de déduire dans la limite de 50 % des bénéfices de chacun des quatre exercices suivant celui de l'achèvement du programme agréé, une partie du montant des sommes réellement investies hors TVA.

Le plafonnement des sommes à déduire sur les bénéfices est fonction de la région concernée et se présente comme suit :

- en ce qui concerne l'ancienne région d'Abidjan (département d'Abidjan, d'Adzopé, d'Agboville et d'Aboisso), 35 % des sommes investies ;

- en ce qui concerne les autres régions, 40 % des sommes investies.

Exemples d'application :

1°) La société YATT dont le chiffre d'affaires de l'exercice 2013 est de 700 millions de francs a réalisé un investissement d'un montant de 95 000 000 de francs à Dabou.

L'investissement a été entièrement réalisé dans les deux années qui ont suivi la date d'agrément du programme.

Le montant total de déduction à effectuer sur les quatre années est calculé ainsi qu'il suit :

Montant total d'imputation pouvant être opérée (I) = Montant de l'investissement **X** taux de réduction du résultat d'exercice de la région.

I = 95 000 000 x 35 % = 33 250 000 francs.

MODE D'IMPUTATION PAR EXERCICE

	1er exercice	**2e exercice**	**3e exercice**	**4e exercice**
Bénéfice réalisé par exercice (A)	8 000 000	17 000 000	30 000 000	6 000 000
Seuil limite de réduction d'impôt par exercice (A x 50% du bénéfice réalisé = B)	4 000 000	8 500 000	15 000 000	3 000 000
Réduction de bénéfice accordé par exercice (C)	4 000 000	8 500 000	15 000 000	3 000 000
Part du bénéfice devant subir l'impôt BIC (A– C = D)	4 000 000	8 500 000	15 000 000	3 000 000
Impôt BIC dû (E = D x taux d'imposition de l'entreprise)	1 000 000 donc paiement de l'IMF	2 125 000 donc paiement de l'IMF	3 750 000	750 000 donc paiement de l'IMF
Déduction restante (réduction accordée sur le résultat de l'exercice suivant)	29 250 000	20 750 000	5 750 000	2 250 000. *N.B : Cette somme ne peut être imputée l'exercice suivant.*

2°) La société FORCE a réalisé à Daloa, un investissement d'un montant de 125 000 000 de francs. Elle a obtenu son agrément d'investissement en 2012 et a sollicité les avantages du régime de réduction d'impôt en cas d'investissement de bénéfice en Côte d'ivoire.

Le droit à déduction est calculé ainsi qu'il suit :

Montant de l'investissement x taux de réduction du résultat d'exercice de la région = 125 000 000 x 40 % = 50 000 000 francs

MODE D'IMPUTATION PAR EXERCICE

	1er exercice	2e exercice	3e exercice	4e exercice
Bénéfice réalisé par exercice (A)	38 000 000	57 000 000	30 000 000	28 000 000
Seuil limite de réduction d'impôt par exercice (A x 50% du bénéfice réalisé = B)	19 000 000	28 500 000	15 000 000	0
Réduction de bénéfice accordé par exercice (C)	19 000 000	28 500 000	2 500 000	0
Part du bénéfice devant subir l'impôt BIC (A– C = D)	19 000 000	28 500 000	27 500 000	28 000 000
Impôt BIC dû (E = D x taux d'imposition de l'entreprise)	4 750 000	7 125 000	6 875 000	7 000 000
Déduction restante (réduction accordée sur le résultat de l'exercice suivant)	31 000 000	2 500 0000	0	0

TROISIEME PARTIE
Impôts fonciers

P.3.01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A L'OBLIGATION DECLARATIVE EN MATIERE D'IMPOT FONCIER (ARTICLE 16)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 16 de l'annexe fiscale à la loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015, aménage les dispositions de l'article 177 du Code général des Impôts en autorisant les contribuables personnes physiques redevables de l'impôt foncier à ne souscrire qu'une déclaration au moment de l'acquisition de l'immeuble.

Cependant, ceux-ci devront souscrire des déclarations complémentaires en cas de modification dudit immeuble, de changement de sa valeur locative, de modification de son affectation, de sa cession, ou de changement du redevable de l'impôt.

Ces aménagements appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Déclaration unique

1- Personnes concernées

Les contribuables personnes physiques n'ont l'obligation de souscrire leurs déclarations foncières qu'au moment de l'acquisition de leur immeuble.

Sont donc visées par cette mesure, les personnes physiques à l'exclusion des personnes morales (sociétés) et des entreprises individuelles.

Les sociétés civiles immobilières (SCI) sont visées par la mesure lorsqu'elles agissent pour le compte de l'un de leurs associés personnes physiques.

2- Biens visés

La mesure concerne les immeubles nouvellement acquis.

Par immeubles nouvellement acquis, il convient d'entendre les biens qui n'ont eu d'autre acquéreur que leur propriétaire.

Toutefois, les biens déclarés avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015, ne seront plus déclarés en application de ladite mesure.

B- Déclaration complémentaire

Le contribuable personne physique ne doit désormais souscrire une déclaration foncière après la déclaration initiale que dans les cas ci-après :

- modification d'immeuble : il s'agit de travaux de construction changeant la structure ou la contenance de l'immeuble. Exemple : la transformation d'une maison basse en duplex ;

- modification de la valeur locative : elle s'entend de toute modification à la hausse ou à la baisse du loyer perçu par le propriétaire lorsqu'il donne son immeuble en location, ou s'il l'occupe lui-même, le prix qu'il pourrait en tirer en cas de location ;

- modification de l'affectation de l'immeuble : il s'agit du changement de la destination de l'immeuble. Exemple : un immeuble initialement utilisé à des fins commerciales devient une habitation ou inversement ;

- cession de l'immeuble ;

- changement du redevable de l'impôt : il y a changement du redevable de l'impôt lorsque la personne sur qui pèse l'obligation de payer est déchargée pour une autre personne. Il s'agit de toute transaction conduisant à un transfert de propriété notamment l'acquisition d'immeuble, la donation ou la succession.

Il ressort de ce qui précède que les contribuables ayant déjà effectués leurs déclarations avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015, ne sont pas tenus de souscrire de déclarations au titre de leurs immeubles, sauf s'il s'agit de déclaration complémentaire.

P.3.02– AMENAGEMENT DE L'EXONERATION D'IMPOT FONCIER DES TERRAINS CONCEDES OU ATTRIBUES AUX ENTREPRISES DE PROMOTION IMMOBILIERE (ARTICLE 18)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 18 de l'annexe fiscale à la loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015, aménage les dispositions de l'article 162 du Code général des Impôts relatives aux exemptions de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties.

L'aménagement consiste à exclure de l'assiette de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties, une partie des terrains concédés ou attribués aux entreprises de promotion immobilière.

Cette mesure appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application de la mesure

1- Les personnes visées

Les dispositions de l'article 18 de l'annexe fiscale 2015 visent les entreprises de promotion immobilière, à savoir celles faisant profession d'acquérir des terrains vagues, des terrains desservis ou viabilisés aux fins de construire un ou des immeubles destinés à la vente en bloc ou en parties.

Ne sont donc pas concernées par la mesure, les entreprises qui ne réalisent que les opérations de lotissement, d'aménagement et de vente de parcelles de terrains viabilisés et prêtes à être construites.

2- Superficie exonérée

La superficie exonérée de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties est forfaitairement fixée à 25 % de la surface totale des terrains concédés ou attribués, représentant la superficie destinée à la réalisation d'ouvrages ou d'espaces d'utilité public, notamment les voiries et les infrastructures sociales, etc.

B- Modalités d'application de la mesure

L'année d'acquisition des terrains et les deux années suivantes étant exonérées du paiement de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties, aux termes des dispositions de l'article 162-g du Code général des Impôts, l'exonération de 25 % prévue à l'article 18 de l'annexe fiscale 2015 court de la quatrième année suivant l'année d'acquisition du terrain jusqu'à l'expiration des délais prévus pour la réalisation du projet de construction des logements.

A cet effet, la déclaration souscrite au plus tard le 31 janvier de chaque année devra faire ressortir distinctement la superficie imposable et celle bénéficiant de l'exonération.

Toutefois, en cas de cession de logements avant les délais de clôture de l'opération immobilière, l'entreprise de promotion immobilière n'acquitte l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties que sur la superficie résiduelle.

Pour obtenir cette superficie résiduelle, il convient de défalquer de la superficie totale concédée la quotité exonérée et les surfaces des logements réalisés et cédés aux acquéreurs.

C- Situation des terrains acquis avant l'entrée en vigueur de la mesure

Les terrains concédés ou attribués aux entreprises de promotion immobilière avant le 03 janvier 2015, bénéficient de l'exonération de 25 % susvisée jusqu'à l'expiration des délais prévus pour la réalisation du projet de construction des logements.

QUATRIEME PARTIE
Procédures

P.4.01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AU CONTROLE FISCAL (ARTICLE 21)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 21 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2015, aménage les dispositions du Livre de Procédures fiscales relatives aux durées maximales des contrôles fiscaux en entreprise et aux délais de notification des redressements en réduisant lesdits délais.

Par ailleurs, l'article 21 de l'annexe fiscale susvisé précise que le délai de deux mois pour adresser la notification définitive de redressements, en matière de contrôle sur pièces, court à compter de la date de réception par le contribuable de la notification des redressements envisagés.

Ces aménagements appellent les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Les durées et délais visés

1- Durées des opérations de contrôle

• En matière de contrôle sur place

La durée des opérations de contrôle sur place se présente désormais comme suit :

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE					VERIFICATION PONCTUELLE
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel simplifié d'imposition (RSI)	Entreprise relevant de l'impôt sur le bénéfice non commercial (BNC)	Entreprise relevant de l'impôt synthétique	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Durée maximum de la vérification	6 mois	3 mois	3 mois	3 mois	3 mois	15 jours ouvrables
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	3 mois	45 jours	45 jours	45 jours	45 jours	10 jours ouvrables

• **En matière de contrôle sur pièces**

Contrairement au contrôle sur place, le contrôle sur pièces n'est pas enfermé dans un délai, de sorte que l'Administration dispose de toute la latitude pour mener ses investigations avant d'adresser au contribuable une notification provisoire de redressements, sauf délai de prescription général.

2– Délais de notification

• **En matière de contrôle sur place**

Les délais de notification en matière de contrôle sur place se présentent désormais ainsi qu'il suit :

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE					VERIFICATION PONCTUELLE
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel simplifié d'imposition (RSI)	Entreprise relevant de l'impôt sur le bénéfice non commercial (BNC)	Entreprise relevant de l'impôt synthétique	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Délai de notification à compter de la date de l'avis de vérification	10 mois	6 mois	6 mois	6 mois	6 mois	60 jours
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension ou de recours à l'assistance administrative	3 mois	2 mois	2 mois	2 mois	2 mois	60 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification provisoire de redressements	3 mois	2 mois	2 mois	2 mois	2 mois	60 jours

- **En matière de contrôle sur pièces**

Le délai de notification est désormais ramené à deux mois. Ce délai ne commence à courir qu'à compter de la date de réception par le contribuable de la notification provisoire de redressements.

La réception de la notification est constatée par une décharge du contribuable (cachet et/ou signature) indiquant la date de remise de ladite notification.

Ne peut, en aucun cas, être considéré comme date de réception, la date de l'établissement de la notification provisoire de redressements.

Ainsi, lorsque la notification provisoire de redressements est adressée au contribuable et que celui-ci a formulé ses observations dans le délai de quinze (15) jours francs prévu par la loi, l'Administration dispose de quarante-cinq (45) jours francs pour lui adresser la notification définitive de redressements.

Peu importe que le contribuable n'ait pas répondu dans le délai ou ait sollicité une prorogation du délai qui lui est imparti pour formuler ses observations.

B- Cas des contrôles engagés avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015

Pour les contrôles engagés avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015 c'est-à-dire le 3 janvier 2015, les dispositions prévues par la loi avant cette date tant pour la durée des opérations de contrôle que pour les délais de notifications, demeurent applicables jusqu'à la fin desdits contrôles.

CINQUIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.5.01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX RETENUES A LA SOURCE SUR LES SOMMES VERSEES AUX ENTREPRISES DU SECTEUR INFORMEL (ARTICLE 10)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Le taux du prélèvement à la source sur les paiements faits aux prestataires de services relevant du régime de l'impôt synthétique ou de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans a été relevé de 5 % à 7,5 % par l'annexe fiscale 2013.

Ce prélèvement se cumule avec la retenue de 7,5 % au titre de l'impôt sur les bénéfices exigible des entreprises de transport de bois en grumes et d'hydrocarbures, des architectes, métreurs, géomètres et autres professionnels qui effectuent des prestations de services pour les entrepreneurs du bâtiment et des travaux publics, des professions médicales et paramédicales ainsi que des revendeurs de billets de jeux de hasard.

Afin d'alléger la charge fiscale desdits contribuables, l'article 10 de l'annexe fiscale à la Loi n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015 prévoit désormais l'exemption de la retenue à la source de 7,5 % sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel.

Ces aménagements appellent les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Personnes concernées par l'exemption du prélèvement sur les paiements faits aux prestataires de services

La mesure concerne les prestataires de services qui exercent les professions limitativement énumérées par les dispositions des articles 56, 57, 57 bis, 59, 60 bis et 93 à 99 du Code général des Impôts, et qui relèvent du régime de l'impôt synthétique ou de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans.

1- Personnes subissant la retenue au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

Ces personnes sont limitativement énumérées par le Code général des Impôts. Ce sont les :

- entreprises de transport de bois en grumes et d'hydrocarbures (article 56) ;
- agents mandataires et apporteurs d'affaires des sociétés (article 57) ;
- compagnies d'assurances (article 57) ;
- sous-traitants, architectes, métreurs, géomètres et autres professionnels utilisés par les entrepreneurs du bâtiment et des travaux publics (article 59) ;
- pisteurs de produits du café et du cacao (article 60 bis).

2- Personnes subissant la retenue au titre de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux

Sont également concernés, les prestataires visés par les articles 93 à 99 du Code général des Impôts. Il s'agit des :

- professions médicales ou paramédicales ;
- revendeurs de billets de jeux du hasard, courtiers et intermédiaires ;
- enseignants vacataires pour leurs prestations de consultance ou d'expertise;
- artistes musiciens, sportifs et organisateurs de spectacles ;
- collaborateurs non-salariés des avocats, notaires, huissiers et commissaires-priseurs ;
- avocats, huissiers de justice, conseils juridiques et fiscaux, comptables, commissaires-priseurs et notaires ;
- greffiers-notaires.

Ne sont donc pas libérées du prélèvement, les entreprises relevant du régime réel normal ou du régime réel simplifié d'imposition, dans la mesure où ces personnes ne subissent pas la retenue sur les sommes versées aux prestataires du secteur informel.

B- Implications de l'exemption du prélèvement sur les paiements faits aux prestataires de services

Les personnes physiques ou morales relevant d'un régime réel d'imposition expressément visées par les articles 56, 57, 57 bis, 59, 60 bis et 93 à 99 du Code général des Impôts et faisant l'objet de la retenue à la source au titre de l'impôt sur les bénéfices au taux de 7,5 % ne sont plus astreints à l'obligation d'effectuer la retenue à la source sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel, en rémunération de leurs prestations.

Elles n'auront qu'à effectuer pour le compte du Trésor public, la retenue à la source de 7,5 % applicable sur les rémunérations brutes qu'elles versent aux prestataires du secteur informel au titre de l'impôt sur les revenus.

La mesure d'exemption concerne les sommes versées aux prestataires du secteur informel après le 3 janvier 2015, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015, même si la prestation a été effectuée en 2014 et que la facture a été émise avant l'entrée en vigueur de ladite annexe fiscale.

P.5.05– AMENAGEMENT DE LA TAXE SUR LE CAOUTCHOUC GRANULE SPECIFIE (ARTICLE 26)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 26 de l'annexe fiscale n° 2014-861 du 22 décembre 2014 portant Budget de l'Etat pour l'année 2015, apporte des aménagements aux dispositions de l'article 1139 du Code général des Impôts en ce qui concerne les taux applicables pour le calcul de la taxe sur le caoutchouc granulé spécifié.

En effet, le taux de ladite taxe est désormais fonction du cours international moyen mensuel du caoutchouc et est modulé de façon progressive.

Ces aménagements appellent les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

La taxe sur le caoutchouc granulé spécifié est assise sur le chiffre d'affaires total hors taxe des usiniers au taux de 5 %, quel que soit leur régime d'imposition.

Toutefois, la taxe n'était pas due lorsque le prix international moyen mensuel du kilogramme était inférieur à 1000 francs.

B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2015

Pour la détermination de la taxe sur le caoutchouc granulé spécifié, la base d'imposition demeure le chiffre d'affaires total hors taxe des usiniers, quel que soit leur régime d'imposition.

Toutefois, le taux de 5 % n'est applicable que lorsque le cours international moyen mensuel du caoutchouc est supérieur ou égal à 1 600 francs. Ce taux est ramené à 3,5 % lorsque le cours est compris entre 1 300 francs et 1 600 francs et à 2,5 % lorsqu'il est compris entre 1000 francs et 1 300 francs. Les taux sont indiqués suivant le tableau ci-après.

Cours international moyen mensuel du caoutchouc	Taux
Supérieur ou égal à 1 000 francs et inférieur à 1 300 francs	2,5 %
Supérieur ou égal à 1 300 francs et inférieur à 1 600 francs	3,5 %
Supérieur ou égal à 1 600 francs	5 %

Par coût international moyen mensuel, il convient d'entendre la moyenne du prix fixé par la bourse de Singapour concernant ce produit « SINGAPOUR COMMODITIES ».

Pour le mois de janvier 2015, le coût moyen mensuel s'appréciera au prorata des jours restants après le 3 janvier 2015, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2015.

Par ailleurs, lorsque la détermination du coût moyen mensuel aboutit à un chiffre avec une décimale, le prix est ramené au chiffre entier inférieur.

Analyse de l'annexe fiscale 2016

Loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P1. 01– PRECISION RELATIVE A L'ASSUJETTISSEMENT DES OPERATIONS DE TRANSFERT D'ARGENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 5)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 5 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, a expressément soumis les opérations de transfert d'argent sous toutes leurs formes à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et précise que ces opérations ne sont pas assujetties à la taxe sur les opérations bancaires (TOB).

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Opérations concernées

Le dispositif vise les opérations de transfert d'argent.

Par opérations de transfert d'argent, il faut entendre les transferts d'espèces effectués généralement par les réseaux d'agences agréés, via des réseaux internationaux ou nationaux spécialisés tels que Western Union, Money Gram ou les réseaux d'opérateurs de téléphonie mobile nationaux dont les prestations sont offertes notamment sous les noms commerciaux de Orange Money, MTN Mobile Money ou Flooz Mobile Money.

Les opérations exclusivement bancaires portant sur les transferts de compte à compte par virement manuel ou électronique ne sont pas soumis à la TVA. Ces opérations relèvent de la taxe sur les opérations bancaires.

2- Personnes visées

Le service de transfert d'argent est un service multiforme dans la mesure où il est offert à la fois par les établissements bancaires et par les entreprises non bancaires.

Sont donc visés par le dispositif, les établissements bancaires ainsi que les entreprises non bancaires, notamment les entreprises de téléphonie et les autres entreprises exerçant à titre principal ou accessoirement l'activité de transfert d'argent.

B- Assiette et taux de la taxe

La taxe est assise sur le montant des commissions et autres rémunérations perçues à l'occasion du transfert et non sur le montant transféré.

Le taux de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux opérations de transfert d'argent est de 18 %.

C- Effet de la mesure

L'article 5 de l'annexe fiscale a un caractère interprétatif. L'obligation de l'application de la TVA sur les opérations de transfert ne court donc pas à compter de l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016. Par conséquent, des contrôles fiscaux peuvent être effectués dans le délai de reprise imparti à l'Administration sur les exercices antérieurs.

P1. 02– AMENAGEMENT DU MODE DE GESTION DE L'EXONERATION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE DES ENTREPRISES PETROLIERES ET MINIERES (ARTICLE 7)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 7 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, a aménagé les modalités de mise en œuvre de l'exonération de la TVA en faveur des entreprises minières, pétrolières et des sous-traitants des entreprises pétrolières. Cet aménagement a consisté en la suppression de la procédure de demande d'attestation d'exonération par l'entreprise pour chacune de ses opérations d'acquisition de biens et services.

Désormais, il est délivré à l'entreprise bénéficiaire de l'exonération, une attestation annuelle unique valable pour l'ensemble de ses opérations effectuées au cours d'une année civile. La liste de ces entreprises bénéficiaires est fixée annuellement par arrêté conjoint du Ministre en charge du Budget et du Ministre en charge de l'activité concernée.

Par ailleurs, le dispositif prévoit la production périodique d'un état détaillé des opérations ayant bénéficié de l'exonération de la TVA.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Champ d'application de la mesure

Sont éligibles à la procédure de l'attestation unique, les entreprises minières, les entreprises pétrolières et les sous-traitants des entreprises pétrolières. Il s'agit des entreprises suivantes :

- entreprises titulaires de permis de recherche de substances minérales classées en régime minier en phase d'exploration, dans le cadre strict de leurs opérations de prospection et de recherche ;

- entreprises minières titulaires de permis d'exploitation, jusqu'à la date de la première production commerciale ;

- entreprises minières titulaires de permis d'exploitation et bénéficiant d'une convention leur accordant l'exonération de TVA par voie d'attestation ;

- entreprises titulaires d'un contrat de partage de production d'hydrocarbures en phase d'exploration ou d'exploitation ;

- entreprises titulaires d'un contrat de prestations de services classées en régime pétrolier.

B- Mise en œuvre de la mesure

1- Procédure d'obtention de l'attestation et durée de validité

L'attestation unique annuelle est délivrée par le Directeur des grandes Entreprises.

Sa délivrance est subordonnée à une demande préalable de l'entreprise requérante. La demande est effectuée sur un imprimé à télécharger sur le site internet de la Direction générale des Impôts à l'adresse suivante : www.dgi.gouv.ci. Elle peut être effectuée à tout moment de l'année.

Sont à joindre à la demande, les documents suivants :

- trois spécimens de signatures à apposer sur la copie de l'attestation unique authentifiée ;

- la liste des principaux fournisseurs de biens et services ;

- la liste des sous-traitants ou prestataires de services pétroliers (exclusivement pour les entreprises pétrolières) ;

- la copie de la quittance de droit de recherche.

En ce qui concerne le sous-traitant, la demande d'attestation doit être préalablement visée par l'entreprise pétrolière pour le compte de laquelle les prestations sont effectuées.

2- Modalités d'utilisation de l'attestation

Pour bénéficier de l'exonération, l'entreprise bénéficiaire doit délivrer une copie authentifiée de l'attestation à l'entreprise fournisseur de biens et services. Sur cette copie, les éléments d'authentification suivants doivent apparaître de façon distincte et lisible :

- l'hologramme ou sticker ;

- le cachet de l'entreprise bénéficiaire de l'exonération ;

- la signature conforme à l'un des spécimens déposés à l'appui de la demande de l'attestation ;

- la raison sociale, le cachet et la signature du fournisseur ;

- le numéro de la facture;

- un numéro d'authentification à donner par le bénéficiaire.

En l'absence de l'une de ces mentions ou éléments, la copie de l'attestation unique annuelle délivrée au fournisseur de biens et services n'est pas valide.

L'entreprise bénéficiaire doit conserver une copie de l'attestation unique authentifiée à présenter à toute réquisition de l'Administration fiscale.

L'hologramme est disponible auprès des services de la Direction des grandes Entreprises.

3- L'arrêté portant définition de la liste des entreprises minières, pétrolières et des sous-traitants des entreprises pétrolières

L'arrêté définit la liste des entreprises minières, pétrolières et des sous-traitants des entreprises pétrolières. Cette liste est disponible sur le site internet de la Direction générale des Impôts. L'exonération de TVA est subordonnée à l'inscription préalable sur cette liste.

Toutefois, en ce qui concerne l'année 2016, cette condition est suspendue jusqu'à la publication de l'arrêté.

L'arrêté est annuel. Sa période de validité court de sa date de publication au 31 décembre de chaque année. Il reste cependant applicable après le 31 décembre de l'année de sa publication jusqu'à la prise d'un nouvel arrêté. Des arrêtés complémentaires peuvent être publiés en cours d'année pour prendre en compte les entreprises nouvelles éligibles à la procédure d'exonération.

4- Les états périodiques

Les entreprises minières, pétrolières et les sous-traitants des entreprises pétrolières sont tenus de produire au plus tard le 10 du mois suivant chaque trimestre, l'état récapitulatif des biens et services qu'ils ont acquis en exonération de TVA.

Quant aux fournisseurs ayant livré les biens et services en franchise de TVA, ils devront produire à leurs services des impôts de rattachement, en même temps que leurs déclarations, l'état récapitulatif des opérations effectuées. A cet état, doivent être jointes, les copies des attestations uniques annuelles d'exonération pour les opérations réalisées au cours de la période.

Le défaut de production de ces états entraîne le rappel de la TVA non facturée sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

C- Régime applicable aux factures établies avant l'entrée en vigueur du dispositif et n'ayant pas encore fait l'objet de demande d'attestation

Les factures établies avant l'entrée en vigueur du nouveau dispositif et n'ayant pas encore fait l'objet de demande d'attestation, sont éligibles à la nouvelle procédure à condition qu'elles datent de douze mois au plus, au 4 janvier 2016 (date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016).

Les factures datant de plus de douze mois ne peuvent faire l'objet de délivrance de copie d'attestation unique aux fournisseurs qui les ont établies, conformément aux dispositions de l'article 381 du Code général des Impôts.

D- Régime applicable aux demandes d'attestation en cours d'instruction à la date d'entrée en vigueur du nouveau dispositif

Les demandes d'attestation en cours d'instruction auprès de la Direction des grandes Entreprises à la date d'entrée en vigueur du nouveau dispositif (4 janvier 2016), continuent d'être traitées suivant la procédure applicable aux dates desdites demandes.

Toutefois, les entreprises éligibles qui le souhaitent, peuvent retirer leurs demandes en vue de les soumettre à la nouvelle procédure. Dans ce cas, elles doivent télécharger sur le site internet de la Direction générale des Impôts, l'imprimé de demande de retrait. Cette demande dûment remplie doit être déposée à la Direction des grandes Entreprises, accompagnée des copies des fiches de transmission.

Au vu de la demande, il est délivré au requérant une fiche de retrait à laquelle sont joints sans frais, des hologrammes correspondant au nombre de factures contenues dans le dossier de demande d'attestation précédemment effectuée. Ces hologrammes sont à apposer sur les copies d'attestation à authentifier selon la nouvelle procédure.

Remarque : Les hologrammes susvisés sont disponibles à la Recette de la Direction des grandes Entreprises au tarif de 50 000 francs par rouleau de 200 stickers, à raison de 250 francs l'unité.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P2. 01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA REDUCTION D'IMPOTS CEDULAIRES EN CAS D'INVESTISSEMENT DE BENEFICES EN COTE D'IVOIRE (ARTICLE 9)

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Le Code général des Impôts prévoit en son article 110 que les personnes physiques ou morales qui investissent en Côte d'Ivoire, tout ou partie de leurs bénéfices, peuvent obtenir dans des conditions bien définies, une réduction du montant de leur impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

Ces conditions relatives au bénéfice de ladite mesure ont été aménagées par l'article 9 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016.

Ces aménagements portent d'une part, sur l'institution à la charge des entreprises bénéficiaires, de l'obligation de production d'une déclaration de fin des travaux et d'un état récapitulatif des investissements réalisés à l'achèvement du programme d'investissement et d'autre part, sur l'application de sanctions en cas de déclarations non conformes ou frauduleuses relatives aux investissements réalisés.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016, le bénéfice de la mesure de réduction d'impôt prévue par l'article 110 du Code général des Impôts, était subordonné à l'obtention par les entreprises qui investissent en Côte d'Ivoire tout ou partie de leurs bénéfices, d'un agrément suite à la présentation d'un programme d'investissement.

Ce programme d'investissement ouvrait droit au bénéfice de la réduction du montant de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou agricoles par imputation du montant de l'investissement sur les résultats des quatre exercices suivant celui de l'achèvement dudit programme.

Toutefois, en l'absence de toute vérification préalable de l'Administration fiscale portant sur la réalisation effective des travaux projetés, la réduction d'impôt pouvait être octroyée à des entreprises dont les investissements projetés n'ont pas été réalisés ou ont été insuffisamment réalisés.

Les risques de fraude dans la mise en œuvre du dispositif précité ont été corrigés par l'article 9 de l'annexe fiscale 2016.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2016

Le législateur a introduit deux aménagements à savoir :

- l'institution à la charge des entreprises bénéficiaires de l'obligation de production d'une déclaration de fin des travaux et d'un état récapitulatif des investissements réalisés ;

- l'application de sanctions en cas de déclarations non conformes ou frauduleuses relatives aux investissements réalisés.

1- Institution à la charge des entreprises bénéficiaires de l'obligation de production d'une déclaration de fin des travaux et d'un état récapitulatif des investissements réalisés

L'article 9 de l'annexe fiscale 2016 institue à la charge des entreprises dont le programme d'investissement est agréé, 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.

Cette disposition subordonne désormais le bénéfice de la mesure de réduction d'impôt à la production de justificatifs attestant la réalisation effective du programme d'investissement agréé. Il s'agit de la déclaration de fin de réalisation du programme d'investissement agréé et de l'état récapitulatif des investissements réalisés.

Ces documents doivent être renseignés par les entreprises bénéficiaires et adressés au Directeur général des Impôts dans le délai de deux mois à compter de la date de réalisation des investissements.

Lorsque ces conditions sont réunies, les entreprises bénéficiaires peuvent alors imputer la déduction, dans la limite de 50 % des bénéfices de chacun des exercices considérés, sur les résultats des quatre exercices suivant celui de l'achèvement de leur programme agréé.

Toutefois, le défaut de production desdits documents ou leur production après le délai de deux mois n'autorisent pas la mise en œuvre de la mesure de réduction d'impôt.

2- Institution de sanctions

L'article 9 de l'annexe fiscale 2016 institue des sanctions en cas de déclaration non conforme ou de déclaration frauduleuse.

a- Notion de déclaration non conforme ou de déclaration frauduleuse

- **En ce qui concerne la déclaration non conforme**

La déclaration non conforme s'entend de l'absence de concordance entre le programme agréé et les investissements effectivement réalisés par l'entreprise bénéficiaire.

Ainsi, lorsque les investissements effectivement réalisés sont différents des investissements qui ont fait l'objet de l'agrément, la mesure de réduction ne peut bénéficier à l'entreprise, car l'agrément est accordé pour un projet précis.

• En ce qui concerne la déclaration frauduleuse

La déclaration frauduleuse consiste pour l'entreprise à user de manœuvres ou de moyens frauduleux tels que notamment la dissimulation, la falsification pour bénéficier de la mesure de réduction d'impôt.

b- Contenu des sanctions

Les sanctions sont appliquées différemment selon qu'il s'agit d'une déclaration non conforme ou d'une déclaration frauduleuse.

En cas de déclaration non conforme aux investissements effectivement réalisés, l'entreprise bénéficiaire perd le bénéfice de la mesure de réduction d'impôt et elle s'expose au rappel des montants imputés à tort.

Les sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales lui seront également appliquées.

Lorsqu'il s'agit de réductions d'impôt sur les bénéfices effectuées sur la base de déclaration frauduleuse relative au programme d'investissement agréé, l'entreprise acquitte une amende égale au montant imputé à tort.

TROISIEME PARTIE
Impôts fonciers

P3. 01– REDUCTION DES TAUX DE L'IMPOT FONCIER (ARTICLE 10)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 10 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, aménage les dispositions des articles 156 et suivants du Code général des Impôts, en réduisant les taux de l'impôt sur le patrimoine foncier et de l'impôt sur le revenu foncier respectivement de11 % à 9 % et de 4 % à 3 %.

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Personnes concernées

La mesure de réduction des taux de l'impôt foncier vise les particuliers, personnes physiques c'est-à-dire, celles qui ne font pas une exploitation professionnelle de leur immeuble.

Sont donc exclues du bénéfice de la mesure, les personnes morales et les entreprises.

B-Taux applicables

Les taux de l'impôt foncier applicables aux particuliers sont ramenés de :

– 11 % à 9 %, pour l'impôt sur le patrimoine foncier ;

– 4 % à 3 %, pour l'impôt sur le revenu foncier.

N.B : Il convient de rappeler que depuis l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016, l'abattement de 25 % accordé aux personnes physiques, lorsque le paiement de l'impôt foncier intervient avant la fin de chaque trimestre, est supprimé.

C- Immeubles concernés

Les immeubles concernés par la mesure sont :

– les immeubles bâtis et non bâtis productifs de revenus fonciers ;

– les immeubles servant d'habitation principale à raison d'un seul occupé par le propriétaire;

– les immeubles servant de résidence secondaire à usage personnel et improductifs de revenus fonciers à raison d'un seul occupé par le propriétaire;

– les immeubles bâtis des personnes physiques restés vacants pendant une période de six mois consécutifs au cours d'une même année.

L'immeuble est considéré vacant lorsqu'il est inoccupé, c'est-à-dire qu'il n'est pas habité ou ne sert pas à l'exercice d'une activité.

Pour le bénéfice du taux réduit de 3 %, la période d'inoccupation doit être égale ou supérieure à six mois consécutifs au cours d'une même année.

Par six mois consécutifs, il convient d'entendre une période de six mois sans interruption. Sont donc exclus, les cas de périodes d'inoccupation discontinues dont le cumul est égal ou supérieur à 180 jours.

En tout état de cause, la vacance pendant la période des six mois consécutifs doit être constatée au cours d'une même année.

Les déclarations de vacance souscrites après le premier semestre de l'année civile en cours, ne peuvent donner droit au bénéfice du taux réduit de 3 %.

N.B. :En ce qui concerne les immeubles comportant plusieurs appartements, seuls les appartements vacants doivent faire l'objet de déclaration de vacance pour bénéficier du taux réduit de 3 % dans les conditions requises.

QUATRIEME PARTIE
Droits d'enregistrement

P4. 01– AMENAGEMENT DU REGIME FISCAL DES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX D'ENTREPRISES (ARTICLE 12)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Les opérations de restructuration d'entreprises se traduisent généralement par la cession partielle ou totale des droits sociaux formant le capital des sociétés concernées.

Antérieurement à l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, ces cessions étaient soumises à un droit fixe de 18 000 francs.

En raison de la faiblesse de ce niveau de taxation, l'article 12 de l'annexe fiscale précitée, aménage le dispositif en soumettant désormais les opérations de cessions de droits sociaux d'entreprises à un droit proportionnel de 1 %.

Cet aménagement appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

L'article 12 de l'annexe fiscale pour la gestion 2016 prévoit que la cession de tout ou partie des droits sociaux d'une société lorsqu'elle n'entraîne pas la disparition de ladite société ou la création d'une personne morale nouvelle, est assujettie à un droit de 1 %.

1- Opérations concernées

Le dispositif vise les cessions de droits sociaux réalisées par les entreprises ou les personnes physiques qui n'ont pas pour activité l'acquisition, la gestion et la cession de droits sociaux d'autres sociétés.

Ainsi, les opérations concernées par le droit proportionnel de 1 % sont les cessions à titre onéreux portant sur les droits sociaux d'entreprises situées en Côte d'Ivoire.

2- Opérations non concernées

Ne sont pas concernées par le dispositif, les opérations de cessions de droits sociaux entraînant la disparition de la société ou la création d'une personne morale nouvelle.

De telles opérations sont imposées conformément aux dispositions du Code général des Impôts relatives à la liquidation, la fusion, l'absorption ou la formation de sociétés.

De même, sont exclues du champ de la mesure, les cessions à titre gratuit et les opérations de cessions portant sur les valeurs mobilières autres que les parts de capital, notamment celles ne conférant pas à leurs titulaires un droit au partage des bénéfices (obligations, titres de créances, etc.).

Il est précisé que l'Administration fiscale dispose du droit de requalifier en cession de droits sociaux, toute opération abusivement présentée autrement, dès lors qu'elle aboutit en réalité à une cession de droits sociaux.

3- Redevables

Les redevables visés par le dispositif sont le cédant, le cessionnaire et l'entreprise dont les droits sont cédés.

a- Cédant

Le cédant est la personne physique ou morale qui, quel que soit sa nationalité ou son lieu de résidence, transfère à titre onéreux, la propriété de ses droits sociaux à une autre personne qui en devient propriétaire.

Il est au sens du dispositif de l'article 12 de l'annexe fiscale 2016, le redevable principal.

Toutefois, les sociétés notamment les holdings qui ont principalement pour activité l'acquisition, la gestion et la vente des actions ou des parts sociales d'autres sociétés, ne sont pas concernées par le dispositif.

Ces cessions restent soumises au droit fixe de 18 000 francs.

b- Cessionnaire

Le cessionnaire visé par le dispositif est la personne qui acquiert ou reçoit les droits sociaux suite à une opération de cession.

Aucune condition tenant à sa forme juridique, son lieu de résidence et à sa nationalité, n'est exigée.

Ainsi, le droit d'enregistrement de 1 % s'applique, que le cessionnaire soit une personne physique ou morale et quel que soit son lieu de résidence ou sa nationalité.

c- Société dont les droits sont cédés

Pour être soumise au droit proportionnel de 1 % dont elle est le redevable, l'entreprise dont les droits sont cédés doit être située en Côte d'Ivoire.

B- Modalités de mise en œuvre

Les modalités de mise en œuvre de la disposition portent sur le fait générateur, l'exigibilité, la base d'imposition et les modalités de recouvrement.

1- Fait générateur et exigibilité

Le fait générateur et l'exigibilité du droit de 1 % sont constitués par la cession des droits sociaux, quelles que soient les modalités de ladite cession.

Par ailleurs, ce droit est dû même si la cession n'a pas encore fait l'objet de paiement.

2- Base d'imposition

Le droit proportionnel de 1 % s'applique au prix de cession des droits sociaux.

Ce prix est celui qui figure dans l'acte de cession et qui est supporté par l'acquéreur. Il comprend les diverses charges (dettes fiscales et commerciales, hypothèques, etc.) réclamées au cessionnaire.

3- Recouvrement

Il est précisé que l'article 12 de l'annexe fiscale 2016 institue une solidarité de paiement du droit proportionnel de 1 % entre le cédant, le cessionnaire et l'entreprise dont les droits sont cédés.

Par conséquent, lorsque le cédant, débiteur principal des droits est défaillant, le cessionnaire est recherché en paiement desdits droits. En outre, lorsque le cessionnaire n'acquitte pas ces droits, l'entreprise dont les droits ont été cédés en devient le débiteur.

L'acte de cession doit être enregistré et les droits y afférents doivent être payés dans les délais et conditions prévus aux articles 550 et suivants du Code général des Impôts.

Ainsi, il doit être enregistré dans le délai d'un mois à compter de sa date, lorsqu'il emporte mutation de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles.

P4. 02– AMENAGEMENT DU DISPOSITIF RELATIF AU DROIT D'ENREGISTREMENT DES BAUX (ARTICLE 13)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 713 du Code général des Impôts soumet à la formalité de l'enregistrement au taux de 2,5 %, les baux d'immeubles conclus par les particuliers et les personnes morales.

Les dispositions de l'article 713 susvisé ont été aménagées par l'article 13 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 28 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016.

Désormais, les baux d'immeubles conclus par les particuliers, destinés à l'habitation et dont les loyers mensuels sont inférieurs à 500 000 francs, sont exclus de la formalité de l'enregistrement.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

Le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 13 de l'annexe fiscale précitée, est soumis à trois conditions cumulatives. Ces conditions sont relatives aux personnes, à la destination des baux et aux loyers.

A- Condition relative aux personnes

Les baux d'immeubles exonérés de la formalité de l'enregistrement, sont ceux qui ont été conclus avec les particuliers, c'est-à-dire les personnes physiques, et dans lesquels ces derniers agissent en qualité de locataire.

Ne sont donc pas visés par le dispositif, les baux d'immeubles conclus entre des personnes morales et ceux impliquant une personne morale et une personne physique agissant en tant que bailleur.

B- Condition relative à la destination des baux

Les baux d'immeubles conclus avec les particuliers doivent être exclusivement destinés à l'habitation, c'est-à-dire au logement de personnes. Cette condition exclut tous les baux d'immeubles conclus avec les personnes physiques et qui sont réservés à un usage professionnel ou affectés à un usage autre que l'habitation.

S'agissant des baux d'immeubles partiellement utilisés à des fins professionnelles et à l'habitation, seul le bail portant sur l'immeuble destiné à l'habitation est concerné par la mesure d'exonération, lorsque le loyer afférent à chaque usage est précisé dans le contrat de bail.

En l'absence d'une telle précision, le droit de bail est applicable lorsque l'immeuble est affecté par le locataire à la fois à un usage d'habitation et à l'exercice de son activité commerciale.

C- Condition relative aux loyers

Outre les conditions susmentionnées, les loyers fixés pour les baux d'immeubles doivent être inférieurs à 500 000 francs pour être exclus de l'assujettissement à la formalité de l'enregistrement.

Ne sont donc pas concernés par l'exonération, les baux d'immeubles dont les loyers mensuels sont supérieurs ou égaux au montant susindiqué, même s'ils sont conclus par des particuliers et destinés à l'habitation.

En ce qui concerne les baux à périodicité non-mensuelle, c'est-à-dire trimestrielle, annuelle ou pluriannuelle, ceux-ci ne pourront bénéficier de la mesure d'exonération que si le loyer, ramené au mois, est inférieur à 500 000 francs.

CINQUIEME PARTIE
Dispositions diverses

P 5. 01– MESURES FISCALES EN FAVEUR DE L'EMPLOI (ARTICLE PREMIER)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article premier de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, aménage les dispositions des articles 111 et 111 bis du Code général des Impôts relatives aux mesures en faveur de l'embauche et de la formation professionnelle.

En effet, l'article 111 du CGI instituait au profit des personnes physiques ou morales en activité depuis au moins un an, un crédit d'impôt annuel en cas de conclusion d'un contrat à durée indéterminée avec une personne de nationalité ivoirienne.

Quant à l'article 111 bis, il prévoyait un crédit d'impôt en cas de conclusion d'un contrat d'apprentissage ou de formation suivi d'embauche.

Les aménagements opérés par l'article premier de l'annexe fiscale 2016 distinguent d'une part, les mesures en faveur de la création d'emplois et d'autre part, les mesures d'incitation à la formation et à l'apprentissage.

En matière de création d'emplois, les mesures adoptées concernent :

- l'aménagement du crédit d'impôt annuel ;
- l'extension du champ d'application de l'exonération de la contribution nationale pour le développement économique, culturel et social de la nation normalement acquittée par l'employeur ;
- la réduction du nombre de personnes à embaucher par les petites et moyennes entreprises.

S'agissant de l'apprentissage et de la formation, les mesures spécifiques prises portent sur :

- l'octroi d'un crédit d'impôt par an et par personne formée par les entreprises relevant de l'impôt sur les bénéfices ;
- le relèvement de la tranche mensuelle exonérée d'impôt sur les salaires.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- En matière de création d'emplois

1- Aménagement du crédit d'impôt annuel

Le dispositif a modulé le montant du crédit d'impôt par emploi créé selon que l'employeur bénéficiaire de la mesure relève de l'impôt sur les bénéfices ou du régime de l'impôt synthétique. Le dispositif antérieur ne prenait pas en compte cette particularité liée au régime d'imposition et prévoyait un montant unique de crédit dont pourraient bénéficier toutes les entreprises éligibles.

a- Relèvement du montant du crédit d'impôt par emploi créé

Le montant du crédit d'impôt annuel qui était fixé à 500 000 francs a été relevé à 1 000 000 de francs par emploi créé pour les entreprises relevant de l'impôt sur les bénéfices.

b- Aménagement du crédit d'impôt pour les entreprises relevant de l'impôt synthétique

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016, le crédit accordé qui était de 500 000 francs s'imputait sur les cotisations d'impôts sur les salaires dues par l'employeur et exigibles au cours de l'année de son obtention.

Désormais, un crédit d'impôt annuel de 250 000 francs est accordé aux contribuables concernés lorsqu'ils relèvent de l'impôt synthétique et est imputable sur la cotisation de cet impôt.

2- Assouplissement de la condition d'exonération de la contribution nationale pour le développement économique, culturel et social de la nation à la charge de l'employeur

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016, étaient exonérées de la contribution nationale pour le développement économique, culturel et social de la nation pendant deux ans à compter de la date d'embauche, les rémunérations versées au titre du premier emploi du salarié.

Cette mesure est dorénavant étendue à toute nouvelle embauche de personnel local, que celle-ci constitue ou non le premier emploi du salarié.

3- Allègement de la condition liée au nombre de personnes à embaucher pour bénéficier de la mesure

L'article premier de l'annexe fiscale 2016 a réduit en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises (PME), c'est-à-dire celles dont le chiffre d'affaires toutes taxes comprises est inférieur à un milliard de francs, le nombre requis de personnes à embaucher pour bénéficier de la mesure.

Ce nombre qui était fixé à cinq (5) est ramené à deux (2). Ainsi, pour bénéficier du crédit d'impôt et de l'exonération de la contribution employeur, cette catégorie de contribuables n'est plus tenue d'embaucher au moins cinq personnes au cours de l'année d'imposition mais plutôt deux au moins.

4- Les modalités de mise en œuvre des avantages

Le bénéfice de ces avantages demeure subordonné à la déclaration des salariés nouvellement embauchés à la Caisse nationale de Prévoyance sociale (CNPS) par l'employeur.

La détermination du crédit d'impôt est effectuée comme par le passé, au moyen d'une déclaration réglementaire qui doit être certifiée conforme par la Caisse nationale de Prévoyance sociale.

Toutefois, en ce qui concerne la date de production du certificat de la CNPS qui était fixée au 28 février, elle est désormais la même que celle de la déclaration des résultats prévue à l'article 35 du Code général des Impôts, à savoir :

- au plus tard le 30 avril, pour les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises ou des Centres des moyennes Entreprises ;

– au plus tard le 30 mai, pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires de moins d'un milliard de francs.

B- En matière de formation et d'apprentissage

1- Octroi d'un crédit d'impôt

Il est accordé aux entreprises relevant de l'impôt sur les bénéfices, un crédit d'impôt de 500 000 francs par an par personne formée pendant la période de formation ou d'apprentissage.

Ce crédit est fixé à 100 000 francs par an pour les entreprises relevant de l'impôt synthétique.

Le crédit d'impôt accordé dans le cadre d'un contrat de formation ou d'apprentissage n'est pas subordonné à l'embauche au terme dudit contrat.

L'entreprise bénéficie du crédit d'impôt dès la conclusion du contrat de formation ou d'apprentissage.

Toutefois, la période d'apprentissage pour prétendre au bénéfice du crédit d'impôt ne peut être inférieure à 12 mois et supérieure à 24 mois consécutifs.

Par ailleurs, en cas d'embauche à l'issue de la période d'apprentissage ou de formation, l'entreprise pourra bénéficier des avantages prévus en matière de création d'emploi à savoir :

– un crédit d'impôt annuel ;

– l'exonération de la contribution nationale pour le développement économique, culturel et social de la nation à la charge de l'employeur.

2- Relèvement de la tranche mensuelle exonérée d'impôt sur les salaires

La tranche mensuelle de l'indemnité de stage et celle de l'indemnité d'apprentissage exonérées d'impôt sur les traitements et salaires ont été aménagées par l'article premier de l'annexe fiscale 2016.

Ainsi, le montant de l'indemnité de stage antérieurement exonéré qui était de 100 000 francs est porté à 150 000 francs.

La part exonérée de l'indemnité d'apprentissage a également été relevée. Ce montant qui était de 50 000 francs est désormais porté à 100 000 francs.

C- Date d'effet des avantages

Le nombre d'emplois créés et celui de personnes formées, s'apprécient au 31 décembre de chaque année.

L'annexe fiscale 2016 étant entrée en vigueur le 4 janvier 2016, le nombre d'emplois créés et celui de personnes formées au titre du nouveau dispositif, seront appréciés sur la période allant du 4 janvier au 31 décembre 2016.

P5. 03– MESURE D'INCITATION A L'IMMATRICULATION FISCALE DES ENTREPRISES (ARTICLE 3)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 3 de l'annexe fiscale loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, accorde aux entreprises non inscrites au fichier des contribuables et qui souscrivent une déclaration fiscale d'existence avant le 30 avril 2016, l'annulation de tous les impôts et taxes dus au titre de la période antérieure à leur immatriculation.

Par ailleurs, ce dispositif exclut du bénéfice du droit à déduction pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices, les paiements effectués en espèces d'un montant supérieur à 250 000 francs et se rapportant à certaines charges.

Ces mesures appellent les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

Les aménagements apportés par l'article 3 de l'annexe fiscale 2016 portent sur :

- l'incitation à l'immatriculation volontaire ;
- la non-déductibilité des sommes versées en espèces d'un montant supérieur à 250 000 francs.

A- Mesure d'incitation à l'immatriculation volontaire

1- Champ d'application

La mesure d'incitation à l'immatriculation fiscale concerne une catégorie déterminée de contribuables et porte sur des impositions précises.

a- Les contribuables concernés

Sont concernées par la mesure d'incitation à l'immatriculation volontaire, les entreprises non déclarées au fichier des contribuables au 4 janvier 2016(date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2016), quelles que soient leur forme juridique et l'activité exercée.

La mesure s'applique exclusivement aux entreprises. Ne sont pas visées, les personnes physiques qui se bornent à gérer leur patrimoine immobilier et qui sont assujetties à l'impôt foncier.

Elle concerne les entreprises créées de fait ou ayant une existence juridique mais qui n'ont souscrit aucune déclaration fiscale d'existence auprès d'un service des Impôts.

La mesure porte sur les entreprises en activité ainsi que celles n'ayant exercé aucune activité depuis leur création juridique ou leur création de fait.

Les entreprises déjà immatriculées au fichier des contribuables et qui n'ont souscrit aucune déclaration de leurs impôts et taxes à paiement périodiques, n'entrent pas dans le champ d'application du dispositif.

Sont également exclues :

- les entreprises créées après le 4 janvier 2016 et qui n'ont pas satisfait à l'obligation de la déclaration fiscale d'existence ;
- les entreprises non encore immatriculées ayant déjà fait l'objet de rappels de droits.

b- Les impositions visées

La mesure d'incitation à l'immatriculation fiscale porte sur tous les impôts et taxes dus au titre de la période courant de la date de création de l'entreprise au 30 avril 2016, dans la limite des délais légaux de prescription.

Ne sont pas concernées, les impositions issues de rappels de droits effectués avant le 04 janvier 2016.

2- Conditions d'application

L'application de la mesure est subordonnée à la souscription d'une déclaration fiscale d'existence avant le 30 avril 2016.

La souscription de la déclaration doit être volontaire et ne pas découler d'une procédure d'immatriculation d'office.

3- Sanctions

a- Amende

Aux termes des dispositions de l'article 146 du Livre de Procédures fiscales, le défaut de déclaration d'existence est puni d'une amende fiscale de 100 000 francs.

Ainsi, toute personne qui entreprend l'exercice d'une activité lucrative à titre professionnel sans l'avoir au préalable déclarée auprès d'un service des Impôts, est passible d'une amende fiscale pour défaut de déclaration d'existence.

L'article 3 de l'annexe fiscale 2016 porte cette amende à un million de francs pour les personnes physiques ou morales qui n'auront pas accompli cette formalité avant le 30 avril 2016.

b- Majoration

Le taux de la majoration des droits rappelés dans le cadre de la procédure de taxation d'office est porté à 200 % en ce qui concerne les personnes physiques ou morales qui ne se seront pas fait immatriculer dans le délai prescrit par l'article 3 de l'annexe fiscale 2016.

B- Non-déductibilité des sommes versées en espèces, d'un montant supérieur à 250 000 francs

1- Notion de paiement en espèces

Le paiement en espèces s'entend du versement de sommes d'argent à un tiers.

Le versement peut revêtir l'une des deux formes suivantes :

- le versement direct : il consiste en la remise d'une somme d'argent au bénéficiaire réel, partie à l'opération en cause, sans recourir à un intermédiaire ;

- Le versement indirect : il consiste en la remise d'une somme d'argent à un intermédiaire en vue de la remettre au bénéficiaire réel, partie à l'opération ayant occasionné ledit paiement. Sont des versements indirects notamment les paiements effectués via le dépôt d'espèces sur le compte bancaire du bénéficiaire, ou la remise d'espèces à des auxiliaires de justice (notaires, avocats, etc.), à des entreprises de recouvrement ou d'affacturage, ou à des entreprises de transfert d'argent.

A l'exclusion de ces modes de paiement, tous les autres types de paiement ouvrent droit à déduction, lorsqu'ils se rapportent à des charges légalement déductibles. Il s'agit notamment des paiements par chèque, virement bancaire, escompte d'effet et dation en paiement.

2- Seuil de non-déductibilité des sommes versées en espèces

Le seuil de paiement en espèces est fixé à 250 000 francs. Ce montant s'entend toutes taxes comprises.

Le seuil de 250 000 francs est à considérer au regard du prix de chaque article ou de chaque prestation individualisé et figurant sur la facture d'achat. Il s'apprécie également au regard du montant total de la facture.

Ainsi, le montant de chaque article ou prestation de service pris individuellement ne doit pas dépasser 250 000 francs toutes taxes comprises.

Lorsque le montant des paiements en espèces est supérieur à 250 000 francs toutes taxes comprises, la charge correspondante audit paiement n'est pas déductible pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices.

Les modalités de paiement sont sans incidence sur l'appréciation du seuil de 250 000 francs. Ainsi, les paiements en espèces des avances ou des arrhes n'autorisent pas la déduction de la charge correspondante, dès lors que le montant définitif inscrit sur la facture définitive est supérieur à 250 000 francs.

Les rabais, remises et ristournes sont déductibles pour la détermination du seuil de 250 000 francs, lorsqu'ils sont mentionnés sur la facture.

Pour les paiements effectués à la fois en espèces et par chèque, seule la partie versée en espèces d'un montant supérieur à 250 000 francs toutes taxes comprises, fait l'objet de réintégration pour la détermination de l'impôt sur les bénéfices.

Les sommes concernées par la mesure sont constituées par le montant de chaque article ou prestation de services individualisé figurant sur la facture, ou du montant global de ladite facture.

Les paiements en espèces effectués à l'étranger ne sont pas concernés par la mesure.

3- Champ d'application

a- Personnes visées

Sont concernées par la mesure, les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition (régime réel normal ou régime simplifié d'imposition) et soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à l'impôt sur les bénéfices agricoles ou à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

Les contribuables relevant de l'impôt synthétique ne sont pas visés par la mesure.

b- Charges visées

Les charges pour lesquelles le paiement en espèces n'ouvre pas droit à déduction sont limitativement énumérées par le dispositif.

Il s'agit des charges suivantes :

- les frais généraux, à l'exclusion des rémunérations à titre de dépenses de personnel et de main-d'œuvre ;
- les indemnités de fonction ;
- les intérêts de toute nature ;
- les primes d'assurances ;
- les acquisitions de biens et services.

P5. 04– PRECISION RELATIVE AU REGIME FISCAL DES ENTREPRISES ELIGIBLES AU REGIME DE LA ZONE FRANCHE DE LA BIOTECHNOLOGIE ET DES TECHNOLOGIES L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ARTICLE 20)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

La loi n° 2004-429 du 30 août 2004 a institué le régime de la Zone franche de la biotechnologie et des technologies de l'information et de la communication (ZBTIC). L'article 31 de cette loi dispose que les entreprises agréées au régime franc de cette zone, bénéficient de l'exonération de tous impôts et taxes.

L'interprétation et l'application de cette disposition ayant été source de nombreux conflits entre l'Administration fiscale et les opérateurs intéressés, l'article 20 de l'annexe fiscale portant Budget de l'Etat pour l'année 2016 apporte des précisions quant à l'étendue de ces exonérations.

En effet, les dispositions de cet article précisent notamment que l'exonération prévue par l'article 31 suscité ne s'applique pas aux impôts de tiers, pour lesquels l'entreprise agréée n'est que le redevable légal.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DE LA MESURE

A- Les entreprises concernées

Les entreprises entrant dans le champ d'application de cette mesure sont celles ayant obtenu l'agrément pour le bénéfice du régime de la ZBTIC et qui sont effectivement installées dans l'enclave géographique de cette zone.

Ainsi, les entreprises installées en dehors de la ZBTIC sont exclues du bénéfice de la mesure.

Elles doivent exercer effectivement leurs activités conformément à l'objet de l'agrément. Dans le cas contraire, l'agrément est remis en cause dans son ensemble.

Il est entendu que les entreprises qui seraient éventuellement installées sur le territoire de la ZBTIC, sans avoir formellement obtenu l'agrément délivré par l'autorité compétente, ne sont pas concernées par le dispositif et sont soumises au régime d'imposition de droit commun.

Ainsi, seules sont concernées par le dispositif de l'article 20 de l'annexe fiscale 2016, les entreprises remplissant les conditions cumulatives suivantes :

– être titulaire d'un agrément au régime de la ZBTIC ;

– exercer son activité conformément à l'acte d'agrément.

Remarque : Les entreprises qui ne sont pas installées dans l'enclave géographique de la ZBTIC, ne peuvent bénéficier de l'agrément. Ainsi, celles qui ont bénéficié de cet agrément sans y être installées, celui-ci leur a été retiré.

B- Les impôts concernés

L'article 20 de l'annexe fiscale 2016 précise que seuls sont concernés par l'exonération prévue par l'article 31 de la loi de 2004, les impôts à la charge de l'entreprise. Il s'agit notamment de l'impôt sur les bénéfices ou de l'impôt minimum forfaitaire (IMF), des impôts fonciers, de la contribution des patentes et licences, de la taxe sur la valeur ajoutée, des droits d'enregistrement, de la taxe spéciale d'équipement.

Il convient de préciser que les entreprises concernées sont tenues de produire leurs états financiers et leurs déclarations de résultats dans les conditions de droit commun.

Restent donc dus par l'entreprise agréée, les impôts à la charge des tiers, pour le recouvrement desquels l'entreprise ne joue que le rôle de collecteur pour le compte du Trésor public.

Il s'agit, sans que l'énumération ne soit exhaustive, des impôts suivants :

– les impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères à la charge des salariés;

– les taxes affectées au Fonds de Développement de la Formation professionnelle ;

– l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) ;

– l'impôt sur le revenu des capitaux (IRC) ;

- d'impôt sur le revenu du secteur informel ;

- les retenues à la source au titre de la TVA, de l'impôt foncier et des impôts sur les bénéfices que l'entreprise est légalement tenue d'opérer dans ses rapports avec les tiers.

Les impôts susénumérés sont déterminés et acquittés dans les conditions de droit commun.

P5. 05– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA SOUSCRIPTION DE TITRES PAR LES ENTREPRISES DU SECTEUR DES TELECOMMUNICATIONS ET DES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION (ARTICLE 22)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 26 de la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014, a institué à la charge des entreprises du secteur des télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, l'obligation de souscrire en bons du Trésor public, 20 % du montant de leurs transferts de dividendes hors de la Côte d'Ivoire.

L'article 22 de l'annexe fiscale 2016 étend le champ de souscription à tous les titres obligataires publics et bons émis par le Trésor.

Cet aménagement appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Les personnes concernées

L'article 26 de la loi n° 2013-908 du 26 décembre 2013 portant Budget de l'Etat pour l'année 2014 prévoit que les entreprises du secteur des télécommunications, des technologies de l'information et de la communication ont l'obligation de souscrire en bons du Trésor public, 20 % du montant de leurs transferts de dividendes hors de la Côte d'Ivoire.

L'obligation de souscription vise l'ensemble des entreprises de téléphonie fixe ou mobile, ainsi que les fournisseurs d'accès internet (FAI), à l'exclusion des entreprises de location de liaisons, de pylônes, de capacités actives et passives.

2- Les revenus visés

L'obligation de souscrire en titres obligataires et en bons du Trésor public concerne les dividendes destinés à être transférés hors de Côte d'Ivoire, à l'exclusion de tout autre revenu notamment, les intérêts de compte courant versés aux associés et les indemnités de fonction payées aux administrateurs.

3- Les souscriptions concernées

Le dispositif prévoit que tous les titres émis par le Trésor public sont concernés par l'obligation de souscription. Il s'agit notamment des emprunts obligataires, des bons et des obligations.

B- Assiette

Le taux de 20 % s'applique sur le montant net des dividendes à transférer.

La proportion de 20 % du montant des dividendes à souscrire doit avoir au préalable supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

C- Fait générateur de l'obligation

Le fait générateur de la souscription de titres se produit lors du versement de dividendes quel que soit le mode de paiement utilisé (chèque, numéraire, virement ou inscription au crédit d'un compte).

D- Les modalités pratiques de la souscription

Il est précisé que la souscription aux titres obligataires publics et bons du Trésor est effectuée par les entreprises pour le compte de leurs actionnaires ou associés.

Les souscriptions sont effectuées de façon individualisée et nominative pour chaque actionnaire ou associé concerné, qu'il soit une personne morale ou une personne physique.

P5. 06– AMENAGEMENT DES CONDITIONS DE RECEVABILITE DES ETATS FINANCIERS (ARTICLE 24)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 24 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, aménage les conditions de recevabilité des états financiers en rendant obligatoire pour les entreprises soumises à la procédure de certification, le dépôt des états financiers certifiés. Quant aux autres entreprises, elles ont l'obligation de soumettre leurs états financiers à la procédure de visa à effectuer par un expert comptable inscrit à l'ordre.

Cet aménagement appelle les commentaires ci-après.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Champ d'application de la mesure

Désormais, les seuls états financiers recevables par l'Administration fiscale sont ceux ayant fait l'objet soit de certification, soit de visa.

1- Les entreprises visées par la formalité de certification

L'Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique fait obligation à certaines entreprises de certifier leurs états financiers par un commissaire aux comptes. Ce sont notamment :

- les sociétés anonymes ;
- les sociétés par actions simplifiées ;
- les sociétés à responsabilité limitée dont le capital social est supérieur à 10 millions de francs ou qui remplissent l'une des trois conditions à savoir un chiffre d'affaires supérieur à 250 000 000 de francs ou un effectif permanent supérieur à 50 personnes ou un total bilan supérieur à 125 millions de francs ;
- les groupements d'intérêt économique qui émettent des obligations.

En application des dispositions de l'article 36 du Code général des Impôts, ces entreprises sont tenues de déposer à leur Centre des Impôts de rattachement, des états financiers certifiés par le commissaire aux comptes.

En ce qui concerne les autres entreprises, c'est-à-dire celles dont la procédure de certification des états financiers par un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire, les dispositions de l'OHADA prévoient que la certification de leurs états financiers par un commissaire aux comptes est facultative.

Toutefois, lorsqu'elles optent pour la certification de leurs états financiers par un commissaire aux comptes, ces entreprises doivent obligatoirement déposer lesdits états à leur centre des Impôts de rattachement conformément à l'article 36 du Code général des Impôts.

2- Les entreprises soumises à la formalité de visa

Les entreprises visées par l'article 24 de l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant Budget de l'Etat pour l'année 2016, sont toutes celles dont la procédure de certification des états financiers par un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire et qui n'ont pas non plus opté pour ladite procédure.

Désormais, ces entreprises doivent obligatoirement produire des états financiers visés par un expert-comptable inscrit à l'ordre des experts-comptables.

Les modalités de la procédure de visa sont déterminées par arrêté du Ministre en charge du Budget.

B- Modalités d'application de la mesure

1- Délais de dépôt des états financiers

Pour les entreprises soumises de droit à la certification ou ayant opté pour cette formalité conformément aux dispositions de l'OHADA, de même que pour celles concernées par le visa de l'expert-comptable, les délais de dépôt des états financiers ont été prévus par les articles 36, 49 bis et 101 bis du Code général des Impôts et 169 du Livre de Procédures fiscales.

Ainsi, conformément aux articles 36 et 49 bis du Code général des Impôts, les entreprises imposables au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et

agricoles et relevant du régime du bénéfice réel, doivent transmettre leurs états financiers au plus tard :

- le 30 juin suivant la date de clôture de l'exercice comptable, pour celles qui sont soumises à l'obligation de certification de leurs comptes par un commissaire aux comptes ;

  Les entreprises non astreintes à l'obligation de certification de leurs états financiers mais qui ont opté pour cette procédure, sont autorisées à déposer leurs états financiers au plus tard le 30 juin après saisine par courrier, du service d'assiette de rattachement.

- le 30 mai suivant la date de clôture de l'exercice comptable, pour les autres entreprises.

En outre, aux termes des dispositions de l'article 101 bis du Code général des Impôts, les entreprises passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux doivent déposer leurs états financiers authentifiés par le visa d'un expert-comptable au plus tard le 30 mai suivant la date de clôture de l'exercice comptable.

Il convient de préciser que pour les entreprises concernées par la formalité de visa, la mesure prend effectivement effet à compter de la date de dépôt des états financiers issus de l'exercice clos au 31 décembre 2016.

Toutefois, les entreprises qui le souhaitent sont autorisées à soumettre leurs états financiers de l'exercice clos au 31 décembre 2015 à la formalité de visa. Dans ce cas, elles devront suivant les délais de dépôt prévus, produire les états financiers visés.

2- Sanctions

a- Application d'une amende

Le non-dépôt ou la non-transmission par voie électronique des états financiers de l'exercice dans les délais prévus aux articles 36, 49 bis et 101 bis du Code général des Impôts, est passible d'une amende de 1 000 000 de francs.

b- Application d'une majoration

A l'amende prévue en cas de non-dépôt ou de non-transmission des états financiers de l'exercice dans les délais prescrits, s'ajoutent également des majorations de 100 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.

Analyse de l'annexe fiscale 2017

Loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES APPLICABLE AUX MACHINES A SOUS ET AUX JEUX DE HASARD (ARTICLE 14)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 14 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, a rétabli l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les jeux de machines à sous et sur les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur les billets de loterie et de tous autres jeux de hasard organisés par la Loterie nationale de Côte d'Ivoire (LONACI).

Cet article soumet désormais de telles opérations au prélèvement additionnel sur les jeux de casino prévu par l'article 1126 du Code général des Impôts.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Aménagements introduits par l'article 14 de l'annexe fiscale 2017

Il convient de rappeler qu'antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, l'article 1er de l'annexe fiscale au Budget de l'Etat pour l'année 2014, avait supprimé les alinéas 40, 47, et 54 de l'article 355 du Code général des Impôts. Ces dispositions prévoyaient l'exonération de la TVA sur les jeux de machines à sous ainsi que sur les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur les billets de loterie et de tous autres jeux de hasard organisés par la Loterie nationale de Côte d'Ivoire (LONACI).

Cette mesure a eu pour conséquence d'assujettir ces opérations à la taxe sur la valeur ajoutée.

L'article 14 de l'annexe fiscale 2017 rétablit l'exonération et la codifie sous les alinéas 62 et 63 de l'article 355 du Code général des Impôts.

En revanche, ces opérations sont désormais soumises au prélèvement additionnel sur les jeux de casino de 5 %, prévu par l'article 1126 du Code général des Impôts.

La dénomination de ce prélèvement est de ce fait aménagée pour devenir désormais « Prélèvement additionnel sur les jeux de casino, de machines à sous et sur les jeux de hasard».

B- Champ d'application de la mesure

1- Opérations concernées

La mesure d'exonération de TVA et d'assujettissement au prélèvement sur les jeux de casino instituée par l'article 14 de l'annexe fiscale 2017, s'applique aux opérations suivantes :

- les jeux de machines à sous ;
- les opérations de vente portant sur les billets de loterie nationale et de tous les autres jeux de hasard, ainsi que tout profit tiré de ces opérations ;
- les opérations de commission et de courtage portant sur la vente de billets de loterie nationale et de tous les autres jeux de hasard organisés par la LONACI, ainsi que tout profit tiré de ces opérations.

a. Les jeux de machines à sous

On entend par jeux de machines à sous, les jeux effectués au moyen d'un appareil intégrant un dispositif mécanique ou électronique avec une entrée d'argent sous quelque forme que ce soit (pièces de monnaie, billets, jetons spécifiques, cartes magnétiques, etc.) en guise de mise et une sortie d'argent ou de jetons et qui, en fonction de combinatoires, gardent la mise ou font gagner une certaine somme d'argent.

b. Les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur les billets de loterie nationale et de tous les autres jeux de hasard, ainsi que tout profit tiré de ces opérations

L'article 14 de l'annexe fiscale 2017 exonère également de la TVA et assujettit au prélèvement additionnel sur les jeux de casino d'une part, les opérations de vente portant sur les billets de la loterie nationale et des autres jeux de hasard et d'autre part, les opérations de commission et de courtage portant sur ces ventes.

- **Les opérations de vente portant sur les billets de loterie nationale et de tous les autres jeux de hasard**

Il s'agit en l'espèce de toutes les ventes de billets et supports de jeux de hasard, quel que soit le support de jeu utilisé (physique sous forme papier ou dématérialisé sous forme de jeu en ligne).

Sont également concernés, les jeux dont le gain comporte un faible risque de hasard. Il en est notamment ainsi des paris sur les courses hippiques appelés PMU (Pari mutuel urbain).

Les ventes de tels billets ou supports aux joueurs sont donc exonérées de la TVA, de même que le chiffre d'affaires tiré de ces ventes.

Ces opérations sont désormais soumises au prélèvement additionnel sur les jeux de casino.

- **Les opérations de courtage et de commission portant sur la vente de billets de loterie nationale et de tous les autres jeux de hasard organisés par la LONACI**

Le courtage est une opération qui consiste pour un prestataire indépendant, à mettre en relation deux personnes notamment un vendeur et un potentiel acheteur, en vue

de la conclusion d'une transaction. Le courtier est donc un intermédiaire dont la rémunération est généralement indexée sur l'importance des transactions effectuées à partir de son action. La rémunération du courtier est également appelée courtage ou commission.

La commission proprement dite consiste pour un intermédiaire de commerce à vendre des biens ou à réaliser des prestations de services pour le compte et sous le nom de son mandant. Cette personne est également rémunérée au regard du volume des transactions qu'elle réalise.

En l'espèce, l'article 14 de l'annexe fiscale 2017 exonère de la TVA, toutes les rémunérations versées par la LONACI aux intermédiaires auxquels elle a recours, pour la vente des supports de jeux de hasard qu'elle organise.

Il est précisé que seules les sommes versées en rémunération des prestations de courtage ou de commission sont concernées par l'exonération, à l'exclusion de toute somme visant à prendre en compte ou à rembourser des frais engagés par lesdits intermédiaires, dans le cadre de la réalisation de leur mandat.

En pratique, les intermédiaires concernés sont généralement les revendeurs principaux et secondaires agréés de la LONACI.

2- Personnes concernées par le dispositif

Les personnes concernées par l'exonération de TVA et par l'assujettissement au prélèvement additionnel effectué sur les jeux de hasard, sont les personnes physiques ou morales exploitant des machines à sous et effectuant les opérations susvisées à titre d'activités habituelles, quelles que soient leur forme juridique et leur activité principale.

Il en est ainsi notamment des réceptifs hôteliers et de loisirs proposant, en plus des prestations d'hébergement, de restauration ou d'autres services touristiques ou de divertissement, les jeux de hasard susvisés.

Ces personnes sont donc tenues de procéder à la facturation et à la comptabilisation distinctes des sommes tirées de l'exploitation de machines à sous et de jeux de hasard.

En pratique, les personnes visées par le dispositif sont notamment :

- la LONACI ;
- les courtiers et commissionnaires que la LONACI utilise pour la vente des supports de ses jeux de hasard (revendeurs principaux et secondaires) ;
- toute autre personne exploitant des machines à sous à titre d'activité habituelle. Les personnes autres que la LONACI, à l'exception de celles agréées par ladite société, ne sont pas concernées par le dispositif.

C- Modalités de mise en œuvre de la mesure

L'exonération de TVA ainsi que l'assujettissement au prélèvement sur les jeux de casino, de machines à sous et sur les jeux de hasard, institués par l'article 14 suscité, s'appliquent sans formalisme particulier et dans les conditions de droit commun, à compter du 3 janvier 2017, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale au Budget de l'Etat pour l'année 2017.

En ce qui concerne le prélèvement additionnel sur les jeux de casino, de machines à sous et sur les jeux de hasard, il s'applique sur le chiffre d'affaires hors taxe de l'entreprise au taux de 5 %.

Par chiffre d'affaires hors taxe, il faut entendre le produit brut des jeux, c'est-à-dire le montant total des mises sous déduction des gains.

Il est précisé que ce prélèvement additionnel s'applique une seule fois pour toute la chaîne commerciale, en ce qui concerne notamment les jeux organisés par la LONACI et sur la commission en ce qui concerne le commissionnaire ou le courtier.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.01– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX PENSIONS DE RETRAITE ET AUX RENTES VIAGERES EN MATIERE D'IMPOTS SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES (ARTICLE 5)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 5 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, apporte des aménagements aux dispositions des articles 116 et 119 du Code général des Impôts, en ce qui concerne l'exonération des pensions de retraite et des rentes viagères en matière d'impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Désormais, les pensions de retraite et les rentes viagères dont le montant est inférieur ou égal à 300 000 francs par mois, sont totalement exonérées de l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

Par ailleurs, le dispositif prévoit la suppression des abattements de 25 % et de 40 % effectués sur les pensions de retraite et les rentes viagères et leur remplacement par un abattement de 300 000 francs lorsque le revenu mensuel imposable excède ce seuil.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, les pensions de retraite et les rentes viagères étaient exonérées de l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères sous certaines conditions déterminées par les dispositions des articles 116 et 119 du Code général des Impôts.

En effet, les pensions de retraite étaient d'une part, exemptées de l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, lorsque leur montant était inférieur ou égal à 300 000 francs par mois, et d'autre part, imposées lorsque le montant de la pension était supérieur à 300 000 francs par mois, avec un abattement de 25 %.

Quant aux rentes viagères, celles-ci étaient également imposées lorsqu'elles étaient comprises entre 100 000 et 300 000 francs par mois, après un abattement particulier de 40 %, et lorsque le montant était égal ou supérieur à 300 000 francs par mois, après avoir subi un abattement de 25 %.

B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2017

Avec l'entrée en vigueur de l'article 5 de l'annexe fiscale 2017, le législateur a introduit deux aménagements. Il s'agit de l'exonération des pensions de retraite et des rentes viagères en matière d'impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, et de la suppression des abattements de 25 % et 40 % effectués sur les pensions de retraite et les rentes viagères.

1. En ce qui concerne l'exonération des impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Le dispositif prévoit l'exonération totale des pensions de retraite ainsi que des rentes viagères dont le montant est inférieur ou égal à 300 000 francs par mois.

Exemple d'application 1 :

• Pour une pension de retraite ou une rente viagère d'un montant de 250 000 francs.

Ce montant étant inférieur à 300 000 francs, celui-ci est exonéré d'impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

• Pour une pension de retraite ou une rente viagère d'un montant de 300 000 francs.

Ce montant étant égal à 300 000 francs, celui-ci est exonéré d'impôts sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

2. En ce qui concerne les abattements de 25 % et 40 % effectués sur les pensions de retraite et les rentes viagères

Ces abattements ont été supprimés et remplacés par un abattement unique de 300 000 francs lorsque le revenu mensuel imposable excède ce seuil.

Cet abattement unique s'applique pour la détermination du revenu brut imposable et ne saurait se substituer à l'abattement de 20 % prévu par l'article 119 du Code général des Impôts, à appliquer au revenu brut imposable dans le calcul du revenu net imposable.

Exemple d'application 2 :

‡ Pour une pension de retraite ou une rente viagère d'un montant de 1 600 000 francs.

Ce montant étant supérieur à 300 000 francs, le revenu brut imposable sera déterminé après déduction de 300 000 francs.

- Revenu brut imposable : 1 600 000 – 300 000 = 1 300 000 francs.

- Revenu net imposable : 1 300 000 X 80 % = 1 040 000 francs ; ce qui implique qu'un abattement de 20 % a été appliqué au revenu brut imposable de 1 300 000 francs.

B- Réduction des tarifs des droits de mutation par décès

Les tarifs des droits de mutation par décès ont été réduits par l'annexe fiscale 2017.

Ainsi, les tarifs prévus par l'article 735 du Code général des Impôts, se présentent désormais comme suit :

Fraction de part nette taxable	Tarifs applicables avant 2017	Tarifs applicables à partir de l'annexe fiscale 2017
En ligne directe et entre époux		
N'excédant pas 2 500 000 francs	4 %	1%
Comprise entre 2 500 000 et 10 000 000 de francs	10 %	2,5%
Comprise entre 10 000 000 et 50 000 000 de francs	15 %	4%
au-delà de 50 000 000 de francs	20 %	5%
En ligne collatérale et entre non parents		
Entre frères et sœurs		
N'excédant pas 10 000 000 de francs	25 %	6 %
Supérieure à 10 000 000 de francs	35 %	8,5 %
Entre parents jusqu'au 4ème degré		
–	40 %	10 %
Entre parents au-delà du 4ème degré et entre personnes non parentes		
–	45 %	12 %

Il convient de préciser que le degré de parenté est le nombre de générations qui séparent deux personnes. C'est une notion juridique qui permet de définir la proximité de parenté existant entre elles.

S'agissant de la ligne, il s'agit de plusieurs degrés qui se suivent. On distingue la ligne directe de la ligne collatérale.

La ligne directe est destinée à qualifier la suite des degrés entre plusieurs personnes qui descendent l'une de l'autre (parents, grands-parents, etc.).

A l'inverse, la ligne collatérale concerne les personnes qui ne descendent pas les unes des autres mais qui descendent d'un ascendant commun (frères et sœurs, cousins, etc.).

C- Abattements supplémentaires

1- Relèvement du montant de l'abattement général et extension à d'autres bénéficiaires

a. Personnes visées par l'abattement

Le dispositif fiscal antérieur à 2017 prévoyait un abattement sur la part de chacun des enfants vivants ou représentés, de chacun des ascendants et du conjoint survivant. Toutefois, les frères et sœurs du défunt dont la succession est ouverte, étaient exclus du bénéfice de cet abattement.

Désormais, l'abattement est étendu aux frères et sœurs du défunt qui prennent part à la succession.

Par ailleurs, il est également accordé un abattement particulier à l'enfant qui présente un handicap.

A cet effet, il convient de préciser que conformément aux dispositions de l'article premier de la loi n° 98-594 du 10 novembre 1998 portant loi d'orientation en faveur des personnes handicapées, sont considérées comme handicapées, les personnes dont l'intégrité physique ou mentale est passagèrement ou définitivement diminuée, soit congénitalement, soit sous l'effet d'une maladie ou d'un accident. Ainsi, leur autonomie et leur aptitude à fréquenter l'école ou à occuper un emploi, s'en trouvent compromises.

Il s'agit en l'occurrence de personnes présentant notamment un handicap physique, psychique, visuel, auditif ou des infirmités motrices cérébrales (IMC).

Par ailleurs, Il convient de préciser que l'état de la personne handicapée doit être attesté par un certificat médical et un document délivré par le Ministère en charge des Affaires sociales.

b. Montant de l'abattement

Le montant de l'abattement général dont bénéficient les personnes susvisées (enfants vivants ou représentés, ascendants, conjoint survivant, frères et sœurs) qui était de 20 000 000 de francs à déduire du montant brut de la part revenant au bénéficiaire, est porté à 100 000 000 de francs.

En ce qui concerne les personnes en situation de handicap, ce montant est relevé à 150 000 000 de francs à appliquer sur la part de chaque enfant présentant un handicap.

2- Institution d'un abattement spécifique portant sur la résidence principale occupée par le conjoint survivant au moment du décès

a. Champ d'application de l'abattement

Un abattement spécifique est accordé sur la valeur de la résidence principale habitée par le conjoint survivant au moment du décès, nonobstant le bénéfice de l'abattement général fixé à 100 000 000 de francs.

Cet abattement ne porte que sur la résidence principale habitée par le conjoint survivant au moment de la survenance du décès.

b. Modalités d'application de l'abattement

L'abattement est de 50 % sur la valeur de la maison qui sert de base pour la détermination de l'assiette des droits de mutation.

Cette réduction de moitié est effectuée avant d'appliquer l'abattement général de 100 000 000 de francs qui porte sur l'ensemble des biens revenant au conjoint survivant.

Il convient de préciser que dans le partage des biens du défunt, lorsque la maison principale habitée par le conjoint survivant lui revient, il est alors le bénéficiaire de l'abattement.

Toutefois, lorsque ladite maison ne lui revient pas, mais est attribuée à un héritier, le bénéfice de l'abattement est accordé audit héritier.

Par ailleurs, le conjoint survivant doit apporter la preuve qu'il habitait la maison au moment du décès. Cette preuve est faite par la production d'un certificat de résidence.

Le conjoint survivant doit être vivant au moment de l'ouverture de la succession du défunt. S'il arrive qu'il habite la maison principale au moment du décès de son conjoint, mais décède lui-même avant l'ouverture de ladite succession, la mesure n'est pas appliquée.

Il convient cependant de préciser que le fait d'habiter la maison au moment du décès peut être apprécié en fonction des circonstances particulières qui entourent certains cas (séparation de corps, voyage de longue durée, cas de force majeure, etc.).

La mesure s'applique aux successions ouvertes après la date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017 et exceptionnellement à celles ouvertes avant cette date mais dont les droits n'avaient pas encore été déclarés.

D- Augmentation du montant de la réduction d'impôt par enfant

L'article 738 du Code général des Impôts prévoyait au profit des héritiers, légataires ou donataires ayant trois enfants ou plus, vivants ou représentés au moment de l'ouverture de la succession, une réduction d'impôt de 100 %. Cette réduction était limitée à 100 000 francs par enfant en sus du deuxième.

Ce montant plafond de 100 000 francs était porté à 400 000 francs pour les donations et successions en ligne directe et entre époux.

Avec l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, le montant de 100 000 francs est désormais porté à 200 000 francs et celui de 400 000 francs en ce qui concerne les successions en ligne directe et entre époux est relevé à 800 000 francs.

En pratique, la réduction accordée est effectuée par enfant à partir du troisième enfant. Ainsi, chaque enfant de la personne qui prend part à la succession, précisément à compter du troisième, donne droit à une réduction d'impôt limitée à 200 000 francs ou à 400 000 francs maximum suivant le cas.

E- Augmentation de la valeur des exploitations agricoles attribuées à un seul copartageant et exonérées des droits de soulte et de retour et extension de la mesure aux exploitations artisanales

1- Exploitations concernées par la mesure

Le dispositif fiscal antérieur à 2017 prévoyait une exonération de droit de soulte et de retour au profit d'un seul des copartageants, attributaire de tous les biens meubles ou immeubles composant une exploitation agricole, d'une valeur n'excédant pas 1 000 000 de francs.

Les droits de soulte désignent les droits d'enregistrement perçus sur une somme d'argent qu'une personne prenant part au partage des biens de la succession, verse à une autre pour compenser une inégalité non justifiée dans la répartition des biens, afin de rétablir l'équilibre. L'héritier qui reçoit plus que sa part normale verse donc la soulte à celui qui reçoit moins que la part normale devant lui revenir.

S'agissant du droit de retour, il désigne les droits d'enregistrement perçus lorsqu'un bien ayant fait l'objet d'une donation à un copartageant par le propriétaire de son

vivant, retourne dans les biens de la succession notamment en raison du dépassement de la quotité disponible.

Par ailleurs, les exploitations visées par la mesure étaient uniquement des exploitations agricoles. Désormais, l'annexe fiscale 2017 étend le bénéfice de la mesure aux biens meubles et immeubles composant les exploitations artisanales et attribués à un seul copartageant.

Aux termes des dispositions de l'article premier de la loi n° 2014-338 du 05 juin 2014 relative à l'artisanat, l'activité du secteur de l'artisanat concerne toute activité dont le mode de production, principalement manuel, peut inclure l'utilisation de machines mécaniques, électriques ou électromécaniques et appartenant à l'une des branches relevant de la nomenclature des métiers telle que déterminée par ladite loi.

Ainsi, l'article 3 de cette loi dispose que sont notamment concernées, les activités d'extraction, de production, de transformation, d'entretien, de réparation de biens ainsi que diverses prestations de services.

L'activité d'artisan est exercée à titre principal par une personne dont la maîtrise technique et le savoir-faire requièrent un apprentissage ou une formation suivie d'une pratique du métier en toute indépendance, à l'exclusion de tout lien de subordination au sens du Code du travail.

En outre, il convient de préciser que le montant des exploitations concernées est porté par l'annexe fiscale 2017 de 1 000 000 de francs à 10 000 000 de francs maximum.

2- Personnes visées par la mesure

La mesure concerne le copartageant qui habitait effectivement le lieu de l'exploitation et qui participait à ladite exploitation au moment de l'ouverture de la succession.

Le copartageant est toute personne qui est dans une situation d'indivision. Il s'agit de deux ou plusieurs personnes à qui reviennent des biens en commun, n'ayant pas encore fait l'objet de partage.

Il en découle que si les biens composant l'exploitation sont attribués à un seul copartageant qui n'habitait pas le lieu de l'exploitation et qui ne participait pas à celle-ci, le bénéfice de l'exonération ne peut lui être accordé.

P.4.02– MESURE DE PROMOTION DE L'ACTIONNARIAT NATIONAL ET AMENAGEMENT DU REGIME D'IMPOSITION DES CESSIONS DE DROITS SOCIAUX (ARTICLE 6)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 6 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, prévoit des mesures en faveur de la promotion de l'actionnariat national et aménage le régime d'imposition des cessions de droits sociaux.

- **En ce qui concerne la promotion de l'actionnariat national**

Le dispositif prévoit en cas de cession à des personnes physiques ou morales ivoiriennes, des droits sociaux détenus par des personnes physiques ou morales de nationalité étrangère dans des entreprises exploitées en Côte d'Ivoire, les mesures suivantes :

Pour les cédants personnes physiques :

- l'exonération du droit proportionnel de 1 % prévu par l'article 764 bis du Code général des Impôts ;
- l'exonération d'impôt général sur le revenu.

Pour les cédants personnes morales :

- l'exonération du droit proportionnel de 1 % prévu par l'article 764 bis du Code général des Impôts,
- l'exonération à hauteur de 25 % de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dû sur les dividendes qui lui sont versés par sa filiale et relatifs à la part de ses droits sociaux non cédés.

- **En ce qui concerne le régime d'imposition au droit d'enregistrement des cessions de droits sociaux**

L'aménagement porte sur :

- l'exclusion des personnes imposables, des sociétés dont les titres sont cédés ;
- l'exonération des sociétés cotées à la Bourse régionale des Valeurs mobilières (BRVM).

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Mesures en faveur de la promotion de l'actionnariat national

1- Personnes bénéficiaires de la mesure

Les personnes visées par le dispositif sont les personnes physiques étrangères et les personnes morales de droit étranger.

a. Personnes physiques

Les personnes physiques susceptibles de bénéficier de la mesure sont les personnes de nationalité étrangère, quel que soit leur pays de résidence, et qui disposent de droits sociaux dans des entreprises exploitées en Côte d'Ivoire.

La nationalité à prendre en compte est celle que possède la personne concernée à la date de la cession de ses titres sociaux.

Les binationaux ne sont pas considérés comme des personnes de nationalité étrangère au sens des présentes dispositions. Ils ne sont donc pas éligibles aux avantages prévus par le dispositif.

Les personnes titulaires de droits sociaux en indivision ne sont pas également concernées par le dispositif, dès lors que l'une des personnes partie à l'indivision est de nationalité ivoirienne, nonobstant la nationalité étrangère des autres.

b. Personnes morales

Le bénéfice de l'exonération du droit proportionnel de 1 % prévu par l'article 764 bis du Code général des Impôts sur les cessions effectuées, s'applique exclusivement aux sociétés de droit étranger qui détiennent des droits sociaux dans des sociétés exploitées en Côte d'Ivoire, quels que soient les pays d'implantation desdites sociétés.

En ce qui concerne l'exonération d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM), la mesure ne concerne que les sociétés cédantes ayant le statut de société mère au sens du dispositif fiscal ivoirien.

Les critères relatifs à la société mère sont définis à l'article 22 du Code général des Impôts. Au sens de cet article, est considérée comme société mère, la société par actions ou à responsabilité limitée qui détient dans le capital d'autres sociétés revêtant l'une de ces formes, des participations satisfaisant aux conditions suivantes :

- les titres de participation doivent revêtir la forme nominative ou être déposés dans un établissement désigné par l'Administration ;

- les titres de participation doivent représenter au moins 10 % du capital de la société émettrice (filiale).

Ce pourcentage s'apprécie à la date de cession des titres de participation.

La nationalité des détenteurs de titres de participation dans la société mère ainsi définie, est sans incidence sur l'application du dispositif. Ainsi, la mesure s'applique même si tous les associés de la société mère de droit étranger sont de nationalité ivoirienne.

Les sociétés de droit étranger qui ne remplissent pas l'une des conditions précitées ne sont pas éligibles au bénéfice de la mesure.

Les sociétés, notamment les holdings, qui ont principalement pour activité l'acquisition, la gestion et la vente des actions ou des parts sociales d'autres sociétés, ne sont pas concernées par le dispositif d'autant qu'elles ne sont pas assujetties au droit d'enregistrement de 1 % et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur les droits sociaux cédés.

2- Conditions pour bénéficier de la mesure

a. Conditions tenant aux droits sociaux

• ***Notion de droit social***

Par droit social, il faut entendre l'ensemble des titres correspondant à la valeur des apports d'un associé au capital d'une société.

Aux termes des dispositions de l'article 53 de l'Acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, la société émet des titres sociaux en contrepartie des apports faits par les associés.

Ces titres représentent les droits des associés d'où la dénomination de droits sociaux. Ces droits sont représentés par des actions dans les sociétés par actions et par des parts sociales dans les autres sociétés.

L'article précité précise que les titres sociaux confèrent à leurs titulaires :

- un droit sur les bénéfices réalisés par la société lorsque leur distribution a été décidée ;
- un droit sur les actifs nets de la société, lors de leur répartition, à sa dissolution ou à l'occasion d'une réduction de son capital ;
- le cas échéant, l'obligation de contribuer aux pertes sociales dans les conditions prévues pour chaque forme de société ;
- le droit de participer aux votes des décisions collectives des associés.

Ne constituent pas des droits sociaux, les valeurs mobilières autres que les parts de capital, notamment celles ne conférant pas à leurs titulaires un droit au partage des bénéfices (obligations, titres de créances, etc.).

• ***Caractères liés aux droits sociaux***

Les titres sociaux donnant droit aux avantages prévus par le dispositif, sont ceux détenus en propre par les personnes physiques ou morales concernées, qu'ils aient donné lieu ou non à la libération totale ou partielle des parts du capital correspondant.

Sont également concernés, les droits sociaux faisant l'objet de nantissement ou d'autres sûretés réelles à la date de leur cession.

La mesure n'est subordonnée à aucune condition relative à la durée de détention des droits sociaux par le cédant, ni à l'indivision desdits droits.

b. Conditions tenant aux cessionnaires ou bénéficiaires des droits sociaux

• ***En ce qui concerne les cessionnaires ou bénéficiaires personnes physiques***

La personne physique cessionnaire ou bénéficiaire des droits sociaux doit être de nationalité ivoirienne ou être un binational, quel que soit son pays de résidence.

Il n'est pas tenu compte des liens de quelque nature que ce soit entre le cédant et le cessionnaire ou le bénéficiaire. Ainsi, les cessions peuvent se faire notamment au profit du conjoint, de parents, d'associés ou de salariés, à condition que ces personnes remplissent la condition de nationalité.

• ***En ce qui concerne les cessionnaires ou bénéficiaires personnes morales***

La personne morale cessionnaire des droits sociaux doit être de droit ivoirien, quelle que soit la nationalité des associés. Il peut s'agir de sociétés, d'associations, ou de fondations de droit ivoirien, de l'Etat de Côte d'Ivoire ou de l'un de ses démembrements (collectivités territoriales, sociétés d'Etat, établissements publics nationaux, etc.).

c. Conditions tenant à la société dont les droits sociaux sont cédés

La société dont les droits sociaux sont cédés doit être exploitée en Côte d'Ivoire et avoir ses parts sociales détenues totalement ou partiellement par des personnes physiques ou morales de nationalité étrangère.

Toutefois, la mesure d'exonération partielle d'IRVM ne peut s'appliquer au cédant qu'à condition que la société dont les droits sociaux sont cédés, ait le statut de filiale au regard dudit cédant ; c'est-à-dire que son capital social doit être détenu à hauteur d'au moins 10 % par la société cédante étrangère.

d. Conditions tenant à l'opération de cession

Le bénéfice des mesures d'exonération est subordonné à la cession effective des droits sociaux, c'est-à-dire que le cessionnaire doit être propriétaire des droits sociaux cédés. L'Administration se réserve le droit de requalifier une opération de cession, lorsqu'elle dispose d'indices établissant que la cession est fictive. Dans ce cas, il est procédé à des rappels de droit conformément à la procédure de répression des abus de droit prévue aux articles 25 et 26 du Livre de Procédures fiscales.

En ce qui concerne les cessions de droits sociaux de filiales effectuées par des sociétés mères, le bénéfice de la mesure est subordonné à la cession d'au moins 10 % des droits sociaux détenus dans ladite filiale. Les cessions en deçà de ce seuil ne sont pas éligibles à la mesure.

Le seuil de 10 % s'apprécie au regard d'une seule opération de cession, ou du cumul des opérations de cessions effectuées au cours d'un même exercice.

Ainsi, la cession fractionnée des droits sociaux sans que le cumul de ces fractions n'atteigne le seuil de 10 %, ne peut donner droit au bénéfice des avantages prévus par le dispositif.

A contrario, si la cession des droits sociaux s'est effectuée en plusieurs fractions de sorte que la valeur cumulée desdites fractions sur un même exercice est supérieure ou égale au seuil de 10 %, la société mère cédante est éligible à la mesure.

De même, sont concernées par la mesure, les cessions à titre gratuit, notamment à la suite de donation, de legs ou de mutation par décès.

Les échanges de droits sociaux avec ou sans soulte, donnent également droit au bénéfice de la mesure.

Par ailleurs, la mesure s'applique quel que soit le marché sur lequel les droits sociaux sont cédés, à savoir, les bourses des valeurs mobilières (Bourse régionale des Valeurs mobilières ou autres bourses des valeurs), ou les marchés libres entre particuliers par recours ou non à des sociétés de gestion et d'intermédiation (SGI).

Il est précisé que les opérations de cessions de droits sociaux entraînant la disparition de la société ou la création d'une personne morale nouvelle, ne sont pas concernées par le présent dispositif et relèvent des articles 27 et suivants du Code général des Impôts.

3- Modalités de mise en œuvre des mesures d'exonération

a. En ce qui concerne l'exonération du droit proportionnel de 1 % sur la cession des droits sociaux

L'exonération s'applique sur la valeur totale de cession des droits sociaux cédés.

Elle s'applique même si les parties ont convenu des modalités de paiement fractionné du prix des droits sociaux. L'exonération portera sur chaque fraction du prix au moment de son acquittement.

b. En ce qui concerne l'exonération d'impôt général sur le revenu (IGR)

Le produit de la cession des droits sociaux n'est pas à prendre en compte dans la base taxable à l'IGR telle que définie à l'article 254 du Code général des Impôts.

c. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

L'exonération est accordée à hauteur de 25 % de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dû sur les dividendes versés à la société cédante par sa filiale ivoirienne, concernant les droits sociaux non cédés.

Cette exonération s'applique au cours de la première année de distribution qui suit la cession desdits droits.

Par conséquent, si aucune distribution n'a lieu au cours de l'année qui suit celle de la cession des droits sociaux, le bénéfice de la mesure est reporté à la première année de distribution suivante.

B- Aménagement du régime d'imposition des droits sociaux

1- Exclusion des personnes imposables au droit d'enregistrement sur la cession des droits sociaux des sociétés dont les titres sont cédés

- ***Personnes concernées par l'exclusion***

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, le dispositif mettait à la charge du cédant, ou le cas échéant du cessionnaire ou de la société dont les droits sociaux ont fait l'objet de cession, le paiement du droit d'enregistrement de 1 %.

Désormais, les sociétés dont les droits sociaux sont cédés sont exclues des personnes imposables au droit d'enregistrement de 1 %.

- ***Personnes astreintes au paiement du droit d'enregistrement***

  - Les intermédiaires

Le paiement du droit d'enregistrement incombe à titre principal à l'intermédiaire (Société de gestion et d'intermédiation (SGI) ou notaire), lorsque le cédant a recours à un intermédiaire installé en Côte d'Ivoire pour la cession des droits sociaux. Ledit intermédiaire est tenu d'effectuer la retenue à la source au titre du droit d'enregistrement sur les produits de la cession des droits sociaux et de la reverser à la recette des Impôts de rattachement.

o Le cédant

Le cédant est la personne physique ou morale détentrice des droits sociaux à la date de leur cession. Il est tenu de déclarer et de payer les droits d'enregistrement lorsqu'il n'a pas recours à un intermédiaire.

Il est également tenu de cette obligation lorsqu'il a recours à un intermédiaire (société de gestion et d'intermédiation ou notaire) non installé en Côte d'Ivoire.

o Les cessionnaires

Le cessionnaire se substitue au cédant ou à l'intermédiaire, lorsque ces personnes ne sont pas installées sur le territoire ivoirien.

2- Exonération du droit d'enregistrement des cessions des droits sociaux des sociétés cotées à la Bourse régionale des Valeurs mobilières (BRVM)

Sont exonérées du droit d'enregistrement, les cessions des droits sociaux de sociétés cotées à la Bourse régionale des Valeurs mobilières (BRVM).

La mesure ne concerne pas les cessions portant sur des droits sociaux de sociétés non cotées à la BRVM et détenus par des sociétés elles-mêmes cotées.

CINQUIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.5.01– MESURES FISCALES EN FAVEUR DE L'EMPLOI DES PERSONNES EN SITUATION DE HANDICAP (ARTICLE PREMIER)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Dans le but d'inciter les employeurs à participer à une meilleure insertion professionnelle des personnes présentant un handicap, l'article premier de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 08 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017 aménage le dispositif relatif au crédit d'impôt pour création d'emplois prévu par l'article 111 du Code général des Impôts.

L'aménagement porte sur :

- l'extension du dispositif aux personnes présentant un handicap physique ou intellectuel ;
- les avantages accordés aux entreprises ayant un contrat d'embauche avec ces personnes ;
- les conditions de bénéfice de la mesure.

Cet aménagement appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Personnes visées

Les personnes visées par la mesure prévue par le dispositif sont celles ayant la nationalité ivoirienne et qui présentent un handicap physique ou intellectuel. Elles doivent avoir conclu un contrat d'embauche à durée indéterminée avec un employeur passible de l'impôt sur les bénéfices ou soumis à l'impôt synthétique.

Pour cerner la notion de personne présentant un handicap physique ou intellectuel, il convient de se référer à la définition donnée par l'article premier de la loi n° 98-594 du 10 novembre 1998 portant loi d'orientation en faveur des personnes handicapées. Ce texte prévoit que les personnes présentant un handicap physique, psychique, visuel, auditif et des infirmités motrices cérébrales (I.M.C.) sont celles dont l'intégrité physique ou mentale est passagèrement ou définitivement diminuée, soit congénitalement, soit sous l'effet d'une maladie ou d'un accident, de sorte que leur autonomie, leur aptitude à fréquenter l'école ou à occuper un emploi, s'en trouvent compromises.

B- Avantages accordés

Le dispositif antérieur à l'annexe fiscale 2017, ne prenait pas en compte la situation de santé du salarié de nationalité ivoirienne à embaucher par les entreprises.

Le crédit d'impôt annuel était égal à la somme de 1 000 000 de francs par emploi créé pour les entreprises relevant du régime du réel. Ce montant était ramené à 250 000 francs par an pour les entreprises relevant du régime de l'impôt synthétique.

Désormais, à l'embauche de personnes de nationalité ivoirienne présentant un handicap physique ou mental, le montant du crédit d'impôt au titre d'une année connaît une augmentation.

Ainsi, pour les entreprises relevant du régime du bénéfice réel normal d'imposition et du régime du bénéfice réel simplifié d'imposition, le crédit d'impôt annuel est porté à 1 500 000 francs, et à 500 000 francs pour celles relevant de l'impôt synthétique.

C- Conditions du bénéfice de la mesure

L'annexe fiscale 2017 renforce la condition de mise en œuvre de la mesure par l'employeur.

Le dispositif exige de l'employeur, lors de la déclaration relative au crédit d'impôt annuel, la production d'un certificat médical et d'un document délivré par le Ministère en charge des Affaires sociales attestant le handicap physique ou intellectuel de la personne embauchée.

Ainsi, à compter du 03 janvier 2017, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, les sociétés employant nouvellement des personnes présentant un handicap, peuvent bénéficier de ce crédit d'impôt annuel.

Les modalités de mise en œuvre de cette mesure relatives à l'imputation des crédits d'impôts telles que prévues par le dispositif antérieur, restent inchangées.

P.5.02– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES AUX MESURES EN FAVEUR DE LA CREATION D'EMPLOI (ARTICLE 2)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 2 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 08 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, aménage les dispositions de l'article 111 du Code général des Impôts relatives aux mesures en faveur de la création d'emploi.

Ces aménagements portent sur :

- le respect des dispositions légales relatives au montant du salaire versé à l'employé, conformément à la loi n° 2015-532 portant Code du Travail et au décret n° 2013-791 du 20 novembre 2013 portant revalorisation du salaire minimum interprofessionnel garanti (SMIG) ;

- la production d'une attestation d'immatriculation du salarié délivrée par la Caisse nationale de Prévoyance sociale (CNPS) en lieu et place de la certification du contrat de travail anciennement exigée.

Cette mesure appelle les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, les entreprises bénéficiaires du crédit d'impôt étaient astreintes à la production de la déclaration des salariés nouvellement embauchés à la Caisse nationale de Prévoyance sociale (CNPS), sur un imprimé de déclaration réglementaire qui devait être certifiée conforme par cette structure.

Par ailleurs, le dispositif antérieur à l'annexe fiscale 2017 ne prévoyait pas que le salaire du travailleur nouvellement embauché soit conforme à la réglementation sociale en vigueur en matière de fixation du niveau de salaire selon les catégories professionnelles.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2017

L'article 2 de l'annexe fiscale 2017 maintient la déclaration réglementaire à la charge de l'entreprise bénéficiaire du crédit d'impôt.

Toutefois, cette déclaration ne doit plus faire l'objet de certification par la Caisse nationale de Prévoyance sociale (CNPS).

Désormais, la CNPS ne délivre à l'entreprise bénéficiaire qu'une attestation d'immatriculation du salarié nouvellement embauché.

Par conséquent, lors de la détermination du crédit d'impôt, l'employeur doit produire à l'Administration fiscale, la déclaration de ses salariés sur un imprimé de déclaration réglementaire ainsi que l'attestation d'immatriculation susvisée.

En outre, le salaire versé par l'employeur doit être conforme à la réglementation sociale en vigueur en matière de fixation du salaire, tel que prévu par la loi n° 2015-532 portant Code du Travail et le décret n° 2013-791 du 20 novembre 2013 portant revalorisation du salaire minimum interprofessionnel garanti (SMIG) fixé à 60 000 francs par mois.

P.5.03– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS DU CODE GENERAL DES IMPOTS RELATIVES A L'AMORTISSEMENT DES BIENS ACQUIS PAR CREDIT–BAIL (ARTICLE 11)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 11 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, prévoit que les biens donnés en location dans le cadre d'une opération de crédit-bail, sont amortissables sur la durée du contrat, aussi bien chez le crédit-bailleur que chez le crédit-preneur.

Cette disposition qui fait désormais de la durée du contrat, l'unique référence en matière d'amortissement de biens faisant l'objet de crédit-bail, appelle les commentaires suivants.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Durée d'amortissement des biens

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, le crédit-bailleur et le crédit-preneur appliquaient chacun, des durées d'amortissement différentes sur les biens faisant l'objet de crédit-bail.

En effet, le dispositif antérieur prévoyait en ce qui concerne le crédit-preneur, l'amortissement du bien sur sa durée d'utilisation, alors que chez le crédit-bailleur, l'amortissement était pratiqué sur la durée du contrat.

Avec l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, la durée d'amortissement des biens chez le crédit-preneur est désormais identique à celle du crédit-bailleur.

Ainsi dorenavant, le crédit-preneur et le crédit-bailleur amortissent tous les deux les biens faisant l'objet de crédit-bail sur la durée du contrat dudit crédit-bail.

La durée d'amortissement court à partir de la date de signature du contrat de crédit-bail par le client.

Cette durée d'amortissement se substitue à celles de droit commun prévues par les articles 18-B 1° et 48 du Code général des Impôts et déterminées selon les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

Elle se substitue également aux durées d'amortissement spécifiques prévues pour certaines catégories de biens ou d'entreprises, telles que les petites et moyennes entreprises.

L'entreprise ne peut opter pour une durée d'amortissement différente de celle du contrat de crédit-bail même si cette durée lui est plus favorable.

B- Date d'effet de la mesure et portée

1- Date d'effet de la mesure

La mesure d'amortissement suivant la durée du contrat de crédit-bail prend effet à compter du 3 janvier 2017. Elle ne s'applique qu'aux contrats de crédit-bail signés à compter de cette date. Ainsi, les biens acquis par crédit-bail avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017 restent soumis au dispositif antérieur.

2- Portée de la mesure

• En cas de rupture du contrat de crédit-bail

L'article 18-B 2° dispose qu'en cas de non-levée de l'option par le preneur, la reprise du bien objet de crédit-bail par le crédit-bailleur, est assimilée à une opération de cession. Au regard de cette disposition, la rupture du contrat de crédit-bail entraîne chez le crédit-bailleur et chez le preneur, l'arrêt des amortissements.

Toutefois, les dotations aux amortissements antérieurement déduites des résultats imposables ne donnent pas lieu à réintégration au résultat de l'exercice de la rupture du contrat.

• En cas de conclusion d'un nouveau contrat de crédit-bail sur des biens ayant déjà fait l'objet de contrat de crédit-bail non arrivé à terme

Les biens ayant fait précédemment l'objet d'un contrat de crédit-bail non arrivé à terme par suite de rupture et donnés à nouveau à crédit-bail, ouvrent droit à amortissement sur la durée du nouveau contrat.

Dans ce nouveau contrat, l'amortissement est pratiqué sur la valeur comptable nette chez le crédit-bailleur, et sur la valeur d'acquisition chez le preneur. La valeur comptable nette s'obtient en déduisant de la valeur d'acquisition, les annuités d'amortissement antérieurement déduites et relatives aux contrats de crédit-bail précédant le nouveau contrat.

Exemples

L'entreprise Inet conclut le 05 janvier 2017 avec la société FINANCES SA, un contrat de crédit-bail pour l'acquisition de matériels informatiques d'une valeur de 50 millions de francs.

Le contrat est conclu pour une durée de trois ans.

Le matériel informatique étant une immobilisation amortissable, l'amortissement sera pratiqué sur la durée du contrat aussi bien chez le preneur (l'entreprise Inet) que chez le bailleur (la société FINANCES SA). L'amortissement ne peut se pratiquer sur la durée de droit commun de deux ans.

- ***Taux d'amortissement :***

100 : 3 = 33,33 %

- ***Annuités d'amortissement :***

50 000 000 x 33,33 % = 16 665 000 francs/an.

En cas de rupture du contrat deux ans après sa signature, soit le 04 janvier 2019, et la signature d'un nouveau contrat de crédit-bail, sur la base d'un prix de 10 millions pour une durée de 4 ans avec un autre preneur, l'entreprise Itel, la situation sera la suivante :

Annuités d'amortissement déduites (contrat Inet)

Chez Finances SA et chez Inet: 16 665 000 x 2 = 33 330 000

Ces annuités ne seront pas réintégrées au résultat imposable nonobstant la rupture du contrat.

Annuités d'amortissement à déduire (contrat Itel)

En ce qui concerne Finances SA.

L'amortissement sera pratiqué sur la valeur nette comptable pendant 4 ans. Cette valeur nette comptable est obtenue en déduisant de la valeur d'acquisition, les annuités d'amortissement déjà pratiquées au titre du contrat de crédit-bail avec Inet, soit : 50 000 000 – 33 330 000 = 16 665 000

Annuités d'amortissement : 16 665 000/4 = 4 166 250 par an, pendant 4 ans.

En ce qui concerne Itel.

L'amortissement sera pratiqué sur la valeur d'acquisition du bien également pendant 4 ans, soit :

10 000 000/4 = 2 500 000 par an, pendant 4 ans.

P.5.04– MODERNISATION DU DISPOSITIF LEGAL EN MATIERE DE FISCALITE INTERNATIONALE (ARTICLE 15)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 15 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017 a modernisé le dispositif applicable en Côte d'Ivoire en matière de fiscalité internationale.

Cet article améliore les règles de contrôle des transactions internationales, en prévoyant:

- le renforcement des obligations déclaratives à la charge des sociétés ivoiriennes réalisant des transactions avec des entreprises apparentées situées à l'étranger ;
- la présomption de l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise ivoirienne versante et la personne bénéficiaire des sommes, pour l'application de la double limite de déductibilité prévue par l'article 38 du Code général des Impôts, lorsque lesdites sommes sont versées à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ;
- le renforcement des conditions de déductibilité des rémunérations versées par les entreprises ivoiriennes à des personnes étrangères, lorsque ces personnes sont situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ;
- la majoration de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et de l'impôt sur le revenu des créances (IRC) sur les sommes imposables versées par les entreprises ivoiriennes à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ;
- la possibilité pour l'Administration fiscale ivoirienne de se faire assister par des agents vérificateurs d'administrations fiscales étrangères ou par des experts du secteur public ou privé ayant des compétences spécifiques, lors des opérations de contrôle, selon la spécificité du contrôle.

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Renforcement des obligations déclaratives concernant les transactions internationales intragroupes réalisées par des entreprises ivoiriennes

L'article 15-1 de l'annexe fiscale 2017 met à la charge des entreprises ivoiriennes qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire, l'obligation de produire à l'appui de leur déclaration de résultats, une documentation allégée, faisant état de leurs liens et des transactions avec des entreprises étrangères apparentées.

Les précisions suivantes portent sur les entreprises concernées par cette obligation, le contenu et la forme de la documentation à produire, ainsi que les sanctions applicables en cas de non-respect de cette obligation.

1- Personnes concernées

Les personnes concernées par l'obligation déclarative prévue par l'article 15-1 de l'annexe fiscale 2017 sont les entreprises installées en Côte d'Ivoire et qui ont des

liens, notamment capitalistiques avec des entreprises situées hors de Côte d'Ivoire et avec lesquelles elles réalisent des transactions.

Au sens de cet article, des entreprises sont considérées comme associées ou comme ayant des liens de dépendance, lorsque :

- l'une détient directement ou indirectement par personne interposée, des parts dans le capital social de l'autre ou y exerce en fait un pouvoir de décision ;

- ces entreprises sont placées l'une et l'autre dans l'hypothèse ci-dessus décrite, vis-à-vis d'une même tierce personne ;

- ces entreprises appartiennent toutes les deux au même groupe de sociétés sans être placées dans aucune des hypothèses précédentes.

L'existence d'un lien de dépendance peut également résulter de situations de fait, indépendamment de tout lien juridique ou capitalistique entre les entreprises en présence. C'est le cas notamment lorsque :

- une entreprise ivoirienne est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose les prix pratiqués entre elles ;

- une entreprise ivoirienne et une entreprise étrangère utilisent le même nom commercial et ont recours aux mêmes représentants et se partagent les commandes recueillies par ces représentants ;

- une entreprise ivoirienne fabrique des biens sous une marque détenue par une entreprise étrangère sans contrat de licence et que l'entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise ivoirienne et intervient dans la gestion et la commercialisation à des clients indépendants dans le pays où elle est implantée, des produits fabriqués en Côte d'Ivoire.

L'existence de la dépendance de fait se caractérise donc par la capacité d'une des entreprises en présence d'imposer à l'autre entreprise, des conditions économiques dans leurs relations commerciales, qui n'auraient pas pu l'être dans le cadre de rapports entre entreprises indépendantes.

2- Mise en œuvre de l'obligation déclarative

a. Forme et délais de la déclaration

La déclaration prévue par l'article 15 de l'annexe fiscale 2017 est à produire au moyen d'un imprimé administratif téléchargeable sur le site web de la Direction générale des Impôts (www.dgi.gouv.ci) ou disponible dans les services de base des Impôts.

Elle est jointe à la déclaration de résultats de l'entreprise et devra être produite pour la première fois au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016.

b. Contenu de la déclaration

La déclaration comporte plusieurs rubriques regroupées sous deux (2) parties, à savoir :

- les informations générales sur le groupe d'entreprises associées (partie I);

- les informations spécifiques concernant l'entreprise ivoirienne déclarante (partie II).

Partie I : Informations générales sur le groupe d'entreprises associées

Les informations à faire figurer dans cette partie sont les suivantes :

- l'identification des entreprises appartenant au groupe de sociétés : la dénomination, le numéro d'identification fiscale et le pays d'implantation de toutes les entreprises appartenant au même groupe multinational de sociétés, devront être mentionnés ;

- les activités du groupe : pour chacune des entités du groupe multinational, les activités principales devront être précisées ;

- la description de la structure organisationnelle du groupe et des liens capitalistiques existant entre les entités du groupe : cette description devra être présentée sous la forme d'un schéma avec des annotations permettant d'en comprendre les implications, et jointe à la déclaration ;

- les actifs incorporels détenus ou utilisés par l'entreprise ivoirienne déclarante (brevets, marques, modèles et autres droits incorporels) : la déclaration doit mentionner la nature de chaque actif incorporel détenu ou utilisé par l'entreprise déclarante. Pour les actifs simplement utilisés par l'entreprise ivoirienne, la mention de l'identité et de la localisation du ou des propriétaires est exigée. Il en est de même en ce qui concerne les actifs détenus en copropriété par l'entreprise déclarante, pour lesquels l'identité des copropriétaires et leur localisation devront être précisées.

- Autres informations générales sur le groupe : l'entreprise déclarante pourra compléter sa déclaration avec toute autre information qu'elle juge nécessaire à la bonne compréhension de sa politique de prix de transfert.

Partie II : Informations spécifiques concernant l'entreprise ivoirienne déclarante

Les rubriques à renseigner en ce qui concerne cette partie, sont les suivantes :

- les transactions effectuées avec des entreprises associées : l'entreprise déclarante doit mentionner l'ensemble des transactions qu'elle a effectuées avec des entreprises associées au cours de l'exercice faisant l'objet de la déclaration. Les transactions doivent être ventilées par nature (ventes, prestations de services, honoraires, commissions, redevances versées ou perçues, etc.), selon les rubriques prévues par le formulaire, en évitant qu'une même transaction ne figure dans plusieurs rubriques ;

- le montant agrégé des transactions effectuées avec des entreprises associées : l'entité déclarante devra indiquer dans cette rubrique, les montants agrégés des charges et produits comptabilisés au cours de l'exercice au titre des transactions réalisées avec des entreprises associées. Ces éléments sont à mentionner par nature de flux, selon les champs prévus par l'imprimé. Il n'y a pas lieu de préciser le détail par transaction ; de sorte que seul doit apparaître le montant consolidé selon la nature du flux. (Exemple : Si au cours de l'exercice, 1500 opérations de prestations de services ont été effectuées par l'entité déclarante pour des entreprises associées situées dans différents pays, pour un montant cumulé de 800 millions de francs, seul ce montant doit être mentionné dans la rubrique « Prestations de services rendues » et non le détail de ce montant) ;

- l'identité et la localisation géographique des entreprises associées concernées par les flux déclarés : l'entreprise déclarante doit également préciser l'identité

et le pays d'implantation des entreprises associées avec lesquelles les transactions intragroupe ont été réalisées au cours de l'exercice ;

– les changements intervenus au cours de l'exercice : les changements intervenus au cours de l'exercice en ce qui concerne la propriété, la création et la localisation des actifs incorporels ainsi que l'actionnariat de la société déclarante, doivent impérativement être mentionnés dans cette rubrique.

c. Sanctions

La non-production de la déclaration prévue à l'article 15-1 de l'annexe fiscale précitée ou la production d'une déclaration jugée incomplète par l'Administration fiscale ou contenant des informations erronées, est sanctionnée par la non-déductibilité des charges liées aux opérations non déclarées ou concernées par ces informations erronées.

B- Présomption du lien de dépendance en cas de versement de sommes à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs

Aux termes de l'article 38 du Code général des Impôts, la déductibilité des sommes versées par les entreprises ivoiriennes qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de Côte d'Ivoire est limitée à 5% du chiffre d'affaires hors taxes et à 20% des frais généraux de l'entreprise ivoirienne.

L'article 15-2 de l'annexe fiscale précitée indique que pour l'application de la double limite ci-dessus, le lien de dépendance ou de contrôle n'est pas exigé, lorsque la personne bénéficiaire des sommes est située dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif.

Cette disposition institue donc une présomption de dépendance en cas de versement de sommes à une personne située dans ce type de pays ou territoires, à la date de versement desdites sommes.

1- Notion de pays ou territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif

Pour l'application de l'article 15 de l'annexe fiscale 2017, sont considérés comme pays ou territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs, les pays ou juridictions ayant été identifiés comme tels par les instances compétentes de l'Organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE) et qui ne sont liés à la Côte d'Ivoire par aucun accord prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

2- Mise en œuvre de la présomption du lien de dépendance

En application de l'article 15-2 de l'annexe fiscale 2017, la double limite prévue par l'article 38 du CGI (5% du chiffre d'affaires et 20% des frais généraux) est systématiquement appliquée pour la déduction des sommes versées par l'entreprise ivoirienne, lorsque le bénéficiaire est une personne située dans un des pays ou territoires figurant sur la liste des pays à fiscalité privilégiée ou non coopératifs susvisée.

Cette double limite s'applique sans qu'il soit nécessaire de prouver un quelconque lien de dépendance ou de contrôle entre l'entreprise ivoirienne et le bénéficiaire des sommes et ce, quelle que soit la nature juridique du bénéficiaire (personne physique ou personne morale).

La présomption du lien de dépendance ainsi instituée est irréfragable, c'est-à-dire qu'elle ne peut faire l'objet de preuve contraire.

C- Renforcement des limites de déductibilité en cas de versement de rémunérations à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs

Aux termes de l'article 15-2 précité, en plus de la double limite prévue par le dernier paragraphe de l'article 38 du CGI, la déduction est limitée à 50% du montant brut des sommes, lorsque celles-ci sont versées à une personne située dans un pays ou territoire considéré comme à fiscalité privilégiée ou non coopératif.

Pour l'application de ce dispositif, la première limite atteinte (5% du CAHT, 20% des frais généraux ou 50% du montant brut) s'applique.

Les exemples ci-après présentent des cas d'application de ces limites de déductibilité.

Exemple : L'entreprise Limited Co située en Côte d'Ivoire a réalisé au titre l'exercice N–1, un chiffre d'affaires hors taxes de 750 000 000 de francs. L'analyse de sa comptabilité fait apparaître des frais généraux s'élevant au total à 300 000 000 de francs au titre du même exercice.

• 1er cas : Cas de sommes versées uniquement à des personnes domiciliées dans des pays ou territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs

‡**Hypothèse 1** : L'entreprise Limited Co a versé au cours de l'exercice N–1 à l'entreprise Paradise située sur l'île de Rêve considérée comme un territoire à fiscalité privilégiée et non coopératif, la somme de 100 000 000 de francs, en rémunération de prestations de services que cette entreprise lui a rendues.

‡**Hypothèse 2** : Les sommes versées à l'entreprise Paradise au cours de l'exercice N–1 s'élèvent à 60 000 000 de francs.

Détermination du montant des sommes à déduire par l'entreprise Limited Co au titre de l'exercice N-1 dans les 2 hypothèses

En application de l'article 15-2 de l'annexe fiscale 2017, le plafond de déductibilité des sommes versées à l'entreprise Paradise s'analyse comme suit :

‡**Hypothèse 1** : 1ère limite (5% du CA HT) : (750 000 000 X 5%) = 37 500 000
2ème limite (20% des frais généraux) = (300 000 000 X 20%) = 60 000 000
3ème limite (50% du montant brut) = (100 000 000 X 50%) = 50 000 000

La déductibilité des sommes versées à l'entreprise Paradise sera plafonnée à 37 500 000 de francs (37 500 000 constitue la première limite atteinte).

Montant à réintégrer au résultat imposable :100 000 000 – 37 500 000 = 62 500 000 francs.

‡**Hypothèse 2** : 1ère limite (5% du CA HT) : (750 000 000 X 5%) = 37 500 000
2ème limite (20% des frais généraux) = (300 000 000 X 20%) = 60 000 000
3ème limite (50% du montant brut) = (60 000 000 X 50%) = 30 000 000

La déductibilité des sommes versées à l'entreprise Paradise sera plafonnée à 30 000 000 de francs (cette somme constitue la première limite atteinte).

Montant à réintégrer au résultat imposable : 60 000 000 – 30 000 000 = 30 000 000 de francs.

• 2ème cas : Sommes versées à la fois à des personnes situées dans des territoires à fiscalité privilégiée et à des personnes domiciliées dans des Etats ne répondant pas à cette définition.

‡**Hypothèse 1** : Au cours de l'exercice N–1, Limited Co a versé à l'entreprise Paradise des sommes d'un montant de 80 000 000 de francs. Elle a également versé au cours du même exercice, un montant de 40 000 000 de francs à l'entreprise Tax Co située dans l'Etat de Real, lié à la Côte d'Ivoire par une convention fiscale de non double imposition et ne figurant pas sur la liste des territoires à fiscalité privilégiée.

‡ **Hypothèse 2** : Les sommes versées à l'entreprise Paradise s'élèvent à 40 000 000 de francs, tandis que les montants versés à l'entreprise Tax Co située dans l'Etat de Real, sont de 60 000 000 de francs.

Détermination du montant des sommes à déduire par l'entreprise Limited Co au titre de l'exercice N–1 :

‡ **Hypothèse 1 :**

1ère limite (5% du CA HT) : (750 000 000 X 5%) = 37 500 000

2ème limite (20% des frais généraux) = (300 000 000 X 20%) = 60 000 000

3ème limite (50% du montant brut) :

– En ce qui concerne l'entreprise Paradise = (80 000 000 X 50%) = 40 000 000

– En ce qui concerne l'entreprise Tax Co = Les sommes versées à Tax Co ne sont pas soumises à la limite de 50% de leur montant brut (Tax Co n'est pas située dans un territoire à fiscalité privilégiée)

La déductibilité de la totalité des sommes versées par Limited Co à ces deux entreprises au cours de l'exercice N–1 sera plafonnée à 37 500 000 francs (1ère limite atteinte).

‡**Hypothèse 2 :**

1ère limite (5% du CA HT) : (750 000 000 X 5%) = 37 500 000

2ème limite (20% des frais généraux) = (300 000 000 X 20%) = 60 000 000

3ème limite (50% du montant brut)

– En ce qui concerne l'entreprise Paradise = (40 000 000 X 50%) = 20 000 000

– En ce qui concerne l'entreprise Tax Co = Les sommes versées à Tax Co ne sont pas soumises à la limite de 50 % de leur montant brut (Tax Co n'est pas située dans un territoire à fiscalité privilégiée)

La déductibilité des sommes versées par Limited Co à Paradise Co sera plafonnée à 20 000 000 de francs (50% de leur montant brut). Quant à la déductibilité de la totalité des sommes versées par Limited Co aux deux entreprises (Paradise et Tax Co), elle sera plafonnée à 37 500 000 francs.

D- Majoration de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et de l'impôt sur le revenu des créances (IRC) sur les sommes versées par les entreprises ivoiriennes à des personnes situées dans des pays ou territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs

Les paragraphes 3 et 4 de l'article 15 de l'annexe fiscale 2017 instituent une majoration du montant de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) et de l'impôt sur le revenu des créances (IRC) exigibles, lorsque des sommes imposables sont versées à des personnes situées dans un pays ou territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif, quelle que soit la nationalité du bénéficiaire.

Le montant de l'impôt à retenir à la source par la partie ivoirienne versante, est majoré de 25 %.

Le non-respect de cette obligation est sanctionné selon les règles de droit commun applicables aux impôts concernés.

E- Possibilité pour l'Administration fiscale ivoirienne de se faire assister par des vérificateurs étrangers ou des experts non fiscalistes lors des opérations de contrôle

L'article 15 de l'annexe fiscale 2017 prévoit la possibilité pour l'Administration fiscale ivoirienne de se faire assister lors des opérations de contrôle d'une part, par des vérificateurs venant d'administrations fiscales étrangères et d'autre part, par des professionnels du secteur privé ou public non fiscalistes, experts dans un domaine précis, en fonction des spécificités des dossiers à contrôler.

1- L'assistance d'agents vérificateurs fiscaux étrangers lors des contrôles effectués en Côte d'Ivoire

Aux termes de l'article 15 de l'annexe fiscale 2017, l'Administration fiscale peut désormais autoriser la participation de vérificateurs d'autres pays dans la conduite des contrôles fiscaux en Côte d'Ivoire. L'intervention des agents étrangers dans ces procédures peut se faire sur place, dans les locaux de l'entreprise contrôlée, ou au bureau, sur pièces.

• ***L'intervention sur place***

L'intervention sur place de vérificateurs étrangers peut être autorisée par l'Administration fiscale ivoirienne, dans le cadre de la mise en œuvre de l'une des procédures suivantes :

- les contrôles fiscaux conjoints : ces procédures, prévues par l'article 18 du Règlement n° 005/2010/COM/UEMOA portant modalités d'application du Règlement n° 08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 relatif à la non double imposition et à l'assistance en matière fiscale entre États membres de l'UEMOA, visent à autoriser les administrations fiscales de l'UEMOA à demander la participation de leurs vérificateurs à une procédure de contrôle engagée par une autre administration fiscale de l'Union sur son territoire, concernant un contribuable ayant des liens économiques ou commerciaux avec les deux États en présence. L'objectif de la procédure est de permettre à l'Administration fiscale étrangère de faire, par elle-même, des constations matérielles et de recueillir des informations sur le dossier fiscal de cet opérateur, dans le but d'établir l'impôt sur son propre territoire ;

- les programmes d'assistance en matière de contrôle fiscal : ce type de programmes, qui peuvent être sollicités dans le cadre de « l'Initiative Inspecteurs des Impôts sans Frontières » mise en place par le Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD) et l'Organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE), permettent à l'Administration fiscale ivoirienne de solliciter l'assistance de vérificateurs étrangers expérimentés, pour la conduite d'opérations de contrôle sur des dossiers déterminés ayant un certain niveau de complexité. Il est précisé qu'un simple accord d'assistance en matière de contrôle fiscal peut également être conclu entre l'Administration fiscale ivoirienne et une administration étrangère, en dehors de tout programme ou cadre prédéfini.

Dans le cadre des procédures ci-dessus, les modalités pratiques de la participation sur place des agents étrangers au contrôle fiscal ainsi que leurs prérogatives dans le cadre de cette procédure, sont définies dans un accord obligatoirement conclu entre les deux administrations avant le commencement des opérations sur place, quelle que soit la procédure mise en œuvre (contrôle conjoint ou programme d'assistance).

En tout état de cause, l'intervention de l'agent étranger, qui se déroule sous la supervision du vérificateur ivoirien responsable de la procédure de contrôle, se limite aux opérations matérielles d'investigation, de dépouillement et d'analyse (constats sur place, consultation des pièces du dossier, entretiens avec le contribuable ou son représentant, dépouillement des pièces au bureau) à l'exclusion de tout acte de notification des redressements.

Le contribuable vérifié est informé par écrit, avant leur première présence dans l'entreprise, de la participation d'agents vérificateurs étrangers à la procédure de contrôle. L'acte d'information écrit précise l'identité des vérificateurs étrangers, leur administration d'origine, leurs qualités ainsi que l'étendue de leurs prérogatives dans le cadre de cette procédure. Le défaut d'information préalable du contribuable constitue une cause de nullité de la procédure.

Le contribuable ne dispose d'aucune possibilité de refuser la participation de ces agents, sous peine de se rendre coupable d'une opposition à contrôle fiscal (application de la procédure d'évaluation d'office).

• ***L'intervention au bureau***

Sauf dans le cas des contrôles conjoints qui emportent systématiquement une intervention sur place des vérificateurs étrangers, la participation de vérificateurs étrangers aux procédures de contrôles menés sur le territoire ivoirien peut se limiter à une assistance au bureau, chaque fois que leur présence en entreprise ne s'avère pas nécessaire.

En pratique, leur intervention consistera essentiellement à apporter une assistance aux services pour la définition des axes du contrôle ainsi que pour le dépouillement et l'analyse des pièces et informations, à l'exclusion de tout acte de notification.

Dans ces cas, il n'est donc pas nécessaire d'informer le contribuable vérifié de l'intervention d'un tel agent étranger.

Le contribuable ne peut s'opposer à une telle intervention s'il en est informé, ni l'invoquer pour demander la nullité de la procédure.

2- L'assistance d'experts non fiscaux lors des opérations de contrôle

L'article 15-5 de l'annexe fiscale 2017 autorise l'Administration fiscale ivoirienne à recourir à l'expertise de professionnels aussi bien du secteur privé que du secteur public, en cas de vérification de comptabilité induisant des questions complexes dont l'analyse et l'interprétation requièrent des connaissances techniques spécifiques.

L'intervention de ces experts, qui consistera à apporter une assistance aux services de contrôle pour les opérations d'investigation et d'analyse, peut se faire au bureau ou sur place en entreprise.

En cas d'intervention au bureau, aucun formalisme préalable n'est requis à l'endroit du contribuable. Pour ce type d'intervention, il n'est donc pas nécessaire d'informer le contribuable vérifié de l'intervention de l'expert concerné, ni avant, ni pendant la procédure.

Cependant, en cas d'intervention sur place de l'expert, la présence de celui-ci dans les locaux de l'entreprise vérifiée ainsi que son accès aux informations qui y sont détenues, sont soumises à l'information préalable du contribuable vérifié. Cette

information doit impérativement lui être notifiée par un écrit qui mentionne notamment l'identité et la qualité de l'expert. Elle peut intervenir à tout moment du contrôle et dans tous les cas, être portée à la connaissance du contribuable avant l'accès effectif de l'expert aux informations sur place.

P.5.06– EXTENSION DE LA PROCEDURE DE RECTIFICATION D'OFFICE AUX ERREURS MATERIELLES FIGURANT SUR LES DECLARATIONS DES CONTRIBUABLES (ARTICLE 22)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 22 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 08 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, prévoit l'extension de la procédure de rectification d'office aux erreurs matérielles figurant sur les déclarations des contribuables.

Ces erreurs matérielles qui faisaient auparavant l'objet de rappels de droits nécessairement par la mise en œuvre de la procédure contradictoire de redressements, peuvent désormais donner lieu à l'engagement de procédure de rectification d'office.

Toutefois, la mise en œuvre de cette procédure est subordonnée à une relance préalable du contribuable.

Ces aménagements appellent les commentaires ci-après.

II– EXAMEN DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, l'article 22 du Livre de Procédures fiscales prévoyait que les insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques, étaient corrigées par l'Administration suivant la procédure de redressement contradictoire.

Cette même procédure devait également être mise en œuvre en ce qui concerne les rappels de droits résultant de la constatation d'erreurs matérielles de calcul ou de report de montants sur les déclarations des impôts et taxes produites par les contribuables.

Mais en pratique, les contribuables concernés étaient invités à corriger lesdites erreurs.

Toutefois, nombre de contribuables dont les déclarations comportent des erreurs ne répondent pas toujours à l'invitation de l'Administration, de sorte que ces erreurs matérielles entraînent un manque à gagner pour le Trésor public.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2017

Désormais, l'article 22 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 08 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, étend l'application de la procédure de rectification d'office aux déclarations erronées des contribuables, lorsque deux conditions cumulatives sont réunies, à savoir :

– les déclarations doivent comporter des erreurs matérielles ;

– l'Administration doit avoir effectué une relance du contribuable dix jours avant la mise en œuvre de la procédure de rectification d'office.

1- Nature des erreurs matérielles

Les erreurs matérielles visées par l'article 22 de l'annexe fiscale 2017 concernent notamment :

– les erreurs de calcul proprement dites ;

– les erreurs de report des montants (ex. : différence entre le montant inscrit dans la rubrique « total des taxes déductibles » et celui inscrit sur la déclaration de TVA à la rubrique « taxes déductibles » ;

– l'absence de mentions dans les rubriques relatives aux bases d'imposition ou aux montants à payer ;

– l'application de taux d'abattement ou de montant de réduction erronés ou inexistants dans le dispositif légal ;

– l'utilisation d'imprimés de déclaration non réglementaires ;

– l'application de taux d'imposition manifestement erronés ou inexistants dans le dispositif légal ;

– l'illisibilité des mentions essentielles portant notamment sur les bases d'imposition, les abattements, les montants à acquitter et les crédits d'impôts à reporter.

Les erreurs ou omissions constatées dans la détermination de l'assiette de l'impôt suite à une interprétation erronée du dispositif fiscal, ne constituent pas des erreurs matérielles.

2- Modalités de mise en œuvre de la procédure de rectification d'office

a. Information préalable du contribuable

La mise en œuvre de la procédure de rectification d'office au sens des dispositions de l'article 30 du Livre de Procédures fiscales, doit intervenir après un délai de dix (10) jours à compter de la date de réception de la notification de relance adressée par l'Administration fiscale au contribuable.

La notification de relance prend la forme d'un avis de rectification d'office indiquant au contribuable :

– la déclaration ou les déclarations concernées (indiquer la nature de la déclaration concernée, son numéro si celui-ci à été inscrit sur la déclaration, la date de la déclaration et toutes autres mentions permettant d'identifier la déclaration en cause) ;

– l'identification exacte de l'erreur relevée ;

– le délai de dix jours pour corriger ladite erreur (indiquer clairement la date d'expiration de ce délai de dix jours) ;

– les sanctions auxquelles s'expose le contribuable en cas de défaut de correction de sa part de ladite erreur dans le délai indiqué (rappel de droits majorés de pénalités).

b. Correction de l'erreur par le contribuable

Le contribuable invité par l'Administration fiscale au moyen d'un avis de rectification d'office, en vue de corriger une erreur matérielle figurant sur sa déclaration d'impôts et taxes, dispose d'un délai de dix jours pour procéder à ladite correction.

Les corrections doivent être effectuées sur une nouvelle déclaration en substitution à celle comportant l'erreur. Si l'erreur persiste dans la nouvelle déclaration, la procédure de rectification peut être directement mise en œuvre par l'Administration, sans qu'il ne soit nécessaire d'adresser un nouvel avis de rectification d'office. Toutefois, la notification de rectification d'office ne peut être émise qu'après l'expiration du délai de dix jours.

c. Sanctions

Les droits et pénalités mis à la charge du contribuable par voie de rectification d'office sont immédiatement exigibles et ne peuvent faire l'objet d'une demande de sursis à paiement.

Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 31 du Livre de Procédures fiscales, le contribuable peut obtenir par la voie contentieuse la décharge ou la réduction de l'imposition mise à sa charge, s'il a apporté la preuve de son exagération.

P.5.07– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS FISCALES APPLICABLES AUX COLLECTIVITES TERRITORIALES (ARTICLE 24)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 24 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, aménage les voies de réclamation contentieuse prévues par l'article 121 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales.

Ainsi, lorsqu'un désaccord persiste à la suite d'un recours exercé par le contribuable devant les autorités de l'Administration territoriale, en l'occurrence le maire, le président du Conseil ou le gouverneur, le réclamant peut saisir en second recours, la Direction générale des Impôts ; la saisine du juge n'intervenant pour l'une ou l'autre partie qu'en dernier ressort.

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2017, le contribuable qui contestait l'interprétation d'une disposition fiscale faite par les autorités des collectivités territoriales, pouvait directement requérir l'arbitrage du juge.

En pratique, les contribuables préféraient saisir l'Administration fiscale en lieu et place du juge. Il a donc été proposé, pour une meilleure prise en compte de cette réalité, de modifier les dispositions fiscales dans ce sens.

B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2017

Par l'article 24 de l'annexe fiscale 2017, le législateur a introduit la possibilité pour le contribuable, en cas de désaccord portant sur l'interprétation des dispositions d'ordre fiscal, de saisir en second recours, la Direction générale des Impôts avant la saisine du juge.

1- Champ d'application de la mesure

a. Les personnes visées

Le dispositif vise aussi bien les contribuables que les collectivités territoriales.

a.1. Les contribuables

Sont visées par le dispositif de l'annexe fiscale 2017, toutes les personnes physiques ou morales redevables d'un impôt résultant de l'application de la fiscalité des collectivités territoriales.

Dans le cas où les contribuables eux–mêmes sont dans l'impossibilité de saisir directement l'Administration fiscale, ils ont la possibilité de le faire par l'intermédiaire de mandataires régulièrement constitués ou en cas de besoin, par les représentants légaux.

a.2. Les collectivités territoriales

Il s'agit notamment des communes, des districts et des conseils régionaux.

b. Les questions visées

L'Administration fiscale peut être saisie pour toutes les questions relatives à la fiscalité des collectivités territoriales.

2- Modalités de mise en œuvre de la mesure

Le contribuable doit d'abord porter sa requête devant les autorités des collectivités territoriales notamment dans le cas où sa demande vise à réparer les erreurs commises dans l'assiette ou le calcul de la taxe, à obtenir ou encore à accorder le bénéfice du droit résultant d'un texte fiscal.

En cas de désaccord, la saisine de l'Administration fiscale est ouverte à la fois au requérant et aux autorités des collectivités territoriales.

Toutefois, les demandes visant à obtenir l'interprétation d'un texte fiscal peuvent être directement portées devant le Directeur général des Impôts.

Dans ce cas, la réponse de l'Administration peut être contestée par une saisine du juge.

P.5.08– PRECISION RELATIVE A LA TAXE SUR LA PUBLICITE RECOUVREE PAR LE DISTRICT (ARTICLE 25)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 25 de l'annexe fiscale à la loi n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, apporte des éclaircissements sur certaines dispositions de l'article 40 de l'annexe fiscale 2012 relatif à la taxe sur la publicité.

En effet, cet article avait omis d'inclure dans le champ d'application de la taxe sur la publicité à support mobile, les affiches apposées sur les véhicules de transport privé et d'indiquer que ladite taxe s'applique également aux panneaux publicitaires mobiles, fluorescents ou non.

L'annexe fiscale 2017 corrige ces omissions en précisant que la taxe sur la publicité à support mobile s'applique aux affiches publicitaires apposées sur les véhicules servant au transport public ou privé, ainsi qu'aux panneaux publicitaires mobiles, fluorescents ou non.

Ces aménagements appellent les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

1- En ce qui concerne les affiches publicitaires sur les véhicules de transport

L'aménagement des tarifs et des taux de certaines taxes prévues par les dispositions de l'article 40 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2011-480 du 28 décembre 2011 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2012, n'a pas pris en compte, en ce qui concerne les affiches publicitaires sur papier ordinaire ou sur carton, manuscrites ou imprimées, celles apposées sur les véhicules servant au transport privé. Or, lesdits véhicules étaient visés par les dispositions antérieures, notamment par l'article 27 de l'annexe fiscale pour la gestion 1982.

Cette omission a introduit une inégalité de traitement des véhicules servant au transport selon qu'il est soit privé ou public et a engendré des pertes de recettes pour les districts qui étaient censés percevaient les taxes susvisées sur les deux types de véhicules de transport.

2- En ce qui concerne les panneaux publicitaires

La taxe sur la publicité à support mobile était appliquée par nombre de collectivités territoriales à tous les panneaux publicitaires, qu'ils soient mobiles ou fixes, fluorescents ou non, nonobstant le dispositif qui indique qu'il s'agit d'une taxe sur la publicité faite au moyen d'un support mobile.

Il convient donc de préciser que seuls les panneaux publicitaires mobiles sont concernés par l'application de la taxe.

B- Aménagements introduits par l'annexe fiscale 2017

1- En ce qui concerne les affiches publicitaires

L'omission constatée dans le dispositif antérieur est désormais corrigée par l'adjonction du mot « privé » au libellé des tarifs de la taxe sur la publicité à support mobile.

Cette correction répond à un souci de cohérence du dispositif fiscal et rend effective, la taxation des affiches publicitaires apposées sur les véhicules servant au transport privé. Il s'agit de véhicules au moyen desquels une entreprise, personne physique ou morale, exerce ses activités professionnelles ou organise le transport de son personnel et/ou de ses marchandises.

2- En ce qui concerne les panneaux publicitaires

L'annexe fiscale 2017, en son article 25, apporte la précision sur le champ d'application de la taxe sur la publicité à support mobile. L'assiette de la taxe est désormais limitée aux panneaux publicitaires mobiles, fluorescents ou non.

Ainsi, la taxe sur la publicité à support mobile ne peut être réclamée qu'en ce qui concerne les panneaux publicitaires fluorescents ou non, apposés sur les véhicules, aéronefs ou bateaux ou portés par ces moyens de transport.

Ne rentrent donc pas dans le champ d'application de cette taxe, les panneaux publicitaires mécaniques qui permettent de faire circuler de la publicité par une rotation à l'aide d'un système mécanique. Il en va de même des enseignes lumineuses des entreprises ainsi que des panneaux publicitaires numériques qui, bien qu'étant fixes, projettent des images publicitaires.

Analyse de l'annexe fiscale 2018

Loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 et ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018

PREMIERE PARTIE
Taxes sur le chiffre d'affaires

P.1.01.– EXTENSION DU DROIT A DEDUCTION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE A CERTAINES ACQUISITIONS DE BIENS ET SERVICES PAR LES ENTREPRISES D'EXPLORATION OU D'EXPLOITATION PETROLIERES (ARTICLE 2)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Aux termes des dispositions de l'article 76.1 du Code pétrolier, n'ouvrent droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), que les biens et services directement affectés aux opérations pétrolières.

Toutefois, le manque de précision sur la notion de biens et services directement affectés aux opérations pétrolières et l'absence d'une liste desdits biens et services, ont été sources d'interprétations divergentes entre l'Administration fiscale et les contribuables.

Afin d'éviter les contentieux résultant de ces divergences, l'article 2 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 précise que les biens et services concernés par la déduction en matière de TVA, sont ceux qui sont indispensables à l'activité d'exploration ou d'exploitation pétrolières.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

Le dispositif définit la notion de biens et services directement affectés aux opérations pétrolières. Il permet ainsi d'appréhender la catégorie de biens et services n'ouvrant pas droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

A- Définition de la notion de biens et services directement affectés aux opérations pétrolières

Par biens et services directement affectés aux opérations pétrolières, il faut entendre ceux sans lesquels les opérations d'exploration ou d'exploitation pétrolières ne peuvent être réalisées dans les conditions normales. Il s'agit donc des biens et services nécessaires à l'exercice des activités d'exploration ou d'exploitation pétrolières.

Il en est notamment ainsi :

– des machines et de leur maintenance ;

– des prestations de restauration fournies sur les plates-formes pétrolières.

De tels biens et services et les prestations y rattachées, sont en conséquence admis en déduction en matière de TVA, en application des dispositions de l'article 364 du Code général des Impôts.

B- Biens et services exclus du droit à déduction

Il s'agit en l'espèce, des biens et services qui ne sont pas indispensables à l'exercice de l'activité d'exploration ou d'exploitation pétrolières.

Il en va ainsi des biens livrés ou des services fournis pour les besoins domestiques des dirigeants et autres personnels des sociétés pétrolières.

Sont notamment compris dans cette catégorie, les biens et services ci-après.

1- En ce qui concerne les biens

- les véhicules de fonction ;
- les matériels, mobiliers, équipements et pièces détachées, et autres accessoires destinés aux logements et résidences du personnel ;
- les matériels et produits destinés à l'entretien des logements et résidences du personnel ;
- les vivres et boissons, à l'exception de ceux destinés à la restauration fournie sur le site d'exploration ou d'exploitation pétrolières ;
- les équipements de sports et loisirs ;
- les équipements de jardinage et de gardiennage des bâtiments à usage d'habitation ;
- les gadgets et objets publicitaires.

2- En ce qui concerne les services

- la réparation et la maintenance des véhicules de fonction ;
- le gardiennage des domiciles ;
- l'hébergement et la location de véhicules mis à la disposition des consultants ;
- la fourniture d'eau et d'électricité dans les logements et résidences des dirigeants et du personnel ;
- les services rattachés aux biens exclus du droit à déduction.

III– APPLICATION DE LA MESURE

Le dispositif s'applique aux acquisitions de biens et services effectuées par les entreprises pétrolières à compter du 19 février 2018, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018 et de l'ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018.

En conséquence, toute opération réalisée avant cette date, demeure régie par le dispositif antérieur.

P.1.02.– AMENAGEMENT DE L'ASSUJETTISSEMENT DE CERTAINES ACTIVITES DE NEGOCE DE BIENS D'OCCASION A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (ARTICLE 4)

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'annexe fiscale 2018 aménage en son article 4, les dispositions de l'article 371 du Code général des Impôts qui autorisent les entreprises de négoce de biens d'occasion à n'exercer leur droit à déduction que sur leurs acquisitions d'une part, de biens constituant des immobilisations et d'autre part, de biens meubles corporels utilisés exclusivement pour la réparation et la remise en état des biens vendus.

La taxe sur la valeur ajoutée acquittée en Douane sur les biens d'occasion devant être revendus en Côte d'Ivoire ne pouvait être déduite.

Désormais, il est appliqué sous certaines conditions aux entreprises de négoce de biens d'occasion, le régime de droit commun en matière de TVA.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II – ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, les entreprises de négoce de biens d'occasion n'exerçaient pas leur droit à déduction dans les conditions de droit commun prévues par les dispositions de l'article 365 du Code général des Impôts.

En effet, ces entreprises n'étaient pas autorisées à récupérer la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée en Douane, au titre des biens destinés à la revente en Côte d'Ivoire. Leur droit à déduction était limité et portait uniquement sur certains biens et services.

Ainsi, seules ouvraient droit à déduction, les acquisitions de biens constituant des immobilisations ainsi que celles portant sur les biens meubles corporels utilisés exclusivement pour la réparation et la remise en état des biens vendus.

Par ailleurs, ces opérateurs ne facturaient la TVA que sur leur marge bénéficiaire ; de sorte qu'ils n'étaient pas compétitifs au regard des prix pratiqués par les entreprises étrangères qui vendent directement des biens d'occasion à des clients finaux installés en Côte d'Ivoire.

Cette situation, jugée pénalisante pour les entreprises locales de négoce de biens d'occasion, a été corrigée par l'article 4 de l'annexe fiscale 2018.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018

Le régime applicable en matière de TVA aux entreprises locales de négoce de biens d'occasion a été aménagé sur les points suivants :

- les modalités d'exercice du droit à déduction de ces entreprises ;
- le mode de détermination de la TVA facturée par ces assujettis.

1- Modalités d'exercice du droit à déduction des entreprises de négoce de biens d'occasion

L'article 4 de l'annexe fiscale 2018 autorise désormais les négociants de certains biens d'occasion à exercer leur droit à déduction en matière de TVA dans les conditions de droit commun.

Ces opérateurs peuvent récupérer la TVA supportée sur leurs acquisitions de certains biens, lorsque les conditions de fond, de forme et de délai prévues pour l'exercice du droit à déduction sont réunies.

Toutefois, ce dispositif qui exclut les négociants d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité du bénéfice de la mesure, limite l'exercice du droit à déduction des entreprises locales de négoce de biens d'occasion aux acquisitions portant sur certains engins spécifiques de chantier. Il s'agit des :

- bouteurs (bulldozer), les bouteurs biais (chargeuses sur pneus) et les bouteurs sur chenilles (chargeuses sur chenilles) ;
- autres pelles mécaniques, excavateurs, chargeuses, pelleteuses (tractopelle) ;
- chargeuses et chargeuses pelles à chargement frontal ;
- niveleuses (finisher/asphaltfinisher) ;
- compacteuses et rouleaux compresseurs ;
- grues/camions grue ;
- tombereaux ;
- tombereaux articulés (camions articulés).

Ainsi, la TVA grevant les importations et les achats locaux de ces engins de chantier, ouvre droit à déduction selon le régime de droit commun.

2- Mode de détermination de la TVA facturée par les entreprises locales de négoce de biens d'occasion

L'article 4 de l'annexe fiscale 2018 aménage le mode de détermination de la TVA facturée par les entreprises locales de négoce de biens d'occasion.

Dorénavant, ces entreprises sont autorisées à facturer la TVA sur le prix total des biens d'occasion vendus, et non sur leur marge bénéficiaire.

Toutefois, le mode de détermination de la TVA sur les ventes ne concerne que les engins de chantier susmentionnés.

Ainsi, l'ancien dispositif s'applique à tous les biens autres que lesdits engins. De même, les négociants de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité doivent en conséquence continuer de facturer la TVA sur la marge bénéficiaire dégagée comme par le passé.

A cet effet, les négociants de biens d'occasion qui vendent concurremment des engins de chantier et autres biens d'occasion, sont tenus d'exercer leur droit à déduction en prenant en compte le régime de chaque nature de biens au regard de la taxe sur la valeur ajoutée.

P.1.03– AMENAGEMENT DU DISPOSITIF RELATIF A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE SUR LES TABACS (ARTICLE 5)

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Aux termes de la directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), modifiée par la directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009, les opérations de vente portant sur le tabac obéissent au mécanisme de facturation et de déduction de ladite taxe.

La Côte d'Ivoire avait opté pour un système d'imposition dérogatoire en matière de TVA applicable au tabac. L'article 5 de l'annexe fiscale à la loi de Finances n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 y apporte des aménagements qui permettent de corriger cette situation.

Ces aménagements portent, d'une part, sur l'assujettissement à la TVA de l'ensemble des acteurs de la chaîne de production, d'importation et de distribution des produits du tabac, notamment les revendeurs en gros ou au détail desdits produits, et d'autre part, sur le remplacement du taux particulier applicable sur toute la marge de distribution de ces produits, par le taux de droit commun.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II – ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, la Côte d'Ivoire appliquait, en matière de tabac, un système d'imposition dérogatoire.

Dans ce système, seuls les fabricants ainsi que les importateurs de tabacs, cigares et cigarettes étaient assujettis à la TVA, à l'exclusion des revendeurs (grossistes, demi-grossistes, détaillants). Ces fabricants et importateurs étaient chargés de collecter la taxe, en lieu et place des revendeurs qui n'étaient donc pas autorisés à facturer ladite taxe sur leurs ventes.

Ainsi, la taxe supportée en amont par ces revendeurs ne pouvait ouvrir droit à déduction ; ce qui constituait une entorse à la neutralité de la TVA.

Par ailleurs, ce système d'imposition dérogatoire prévoyait l'application, sur toute la marge de distribution des produits de tabac, d'un taux particulier non prévu par la législation communautaire.

Ce mode de taxation dérogatoire a été aménagé par l'annexe fiscale 2018.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018

1- Assujettissement de l'ensemble des acteurs à la taxe sur la valeur ajoutée

L'article 5 de l'annexe fiscale soumet désormais à la TVA, l'ensemble des acteurs de la chaîne de production, d'importation et de distribution des produits du tabac.

Il s'agit en l'espèce des fabricants, des importateurs ainsi que des commerçants qui revendent en gros ou au détail les produits importés ou achetés à des producteurs ou à d'autres commerçants établis en Côte d'Ivoire.

L'ensemble des acteurs de la chaîne étant assujettis à la TVA, ils disposent en conséquence dans les conditions de droit commun du droit à déduction sur leurs différentes acquisitions de biens et services nécessaires à l'exercice de leur activité.

2- Application du taux normal de TVA

Le taux particulier de 21,31 % applicable sur toute la marge de distribution est remplacé par le taux normal de 18 %.

Ce taux s'applique désormais à chaque étape du circuit économique du tabac à condition que l'opérateur soit autorisé par les dispositions légales à facturer ladite taxe.

Ainsi, par exemple, les contribuables relevant du régime de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans et de l'impôt synthétique, ne peuvent facturer la taxe.

P.1.04– INSTITUTION D'UNE TAXE SUR LES VENTES DE BOIS EN GRUMES (ARTICLE 42)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 42 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 institue une taxe sur les ventes de bois en grumes.

Cet article a été aménagé 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.

La taxe instituée se substitue à la taxe d'abattage prévue par les dispositions de l'article 1097 du Code général des Impôts et dont le montant est fonction de la catégorie de l'essence forestière exploitée. Elle est déterminée en tenant compte du mètre cube de bois utilisable ou commercialisable.

Les aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018 et l'ordonnance susvisée portent sur :

- la suppression de la taxe d'abattage et son remplacement par une taxe dénommée « taxe sur les ventes de bois en grumes » ;
- le remplacement de « la taxe d'abattage sur les ventes de bois sur pied » par « un prélèvement sur les ventes de bois sur pied ».

Ces aménagements appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Institution d'une taxe sur les ventes de bois en grumes

1- Champ d'application

La taxe sur les ventes de bois en grumes s'applique à toutes les livraisons, c'est-à-dire celles réalisées localement et celles réalisées à l'exportation.

a– En ce qui concerne les livraisons locales

Dans ce cas, par livraison, il faut entendre la mise à disposition de bois en grumes à une entreprise locale par un exploitant forestier ou dans le cadre d'une livraison à soi-même. Cette livraison doit avoir pour destination une industrie locale.

b– En ce qui concerne les exportations

Les exportations concernent la vente de bois en grumes en l'état et à destination des Etats étrangers.

2- Assiette, base et taux de la taxe

La taxe est due à l'occasion des livraisons de bois en grumes et est assise sur la valeur de ces livraisons, y compris celles faites à soi-même.

Pour les exportations de bois en grumes, la taxe est perçue sur la valeur déclarée en douane.

Le taux de la taxe est de 5 %.

3- Modalités de paiement de la taxe

La taxe est perçue par retenue à la source opérée par les entreprises locales bénéficiaires de livraisons de bois en grumes, à charge pour elles d'effectuer le reversement des prélèvements auprès des recettes des Impôts auxquelles elles sont rattachées.

S'agissant des bois en grumes exportés, le paiement se fait auprès de la recette des Douanes compétente, par le déclarant en douane après qu'il ait opéré une retenue au titre de cette taxe, sur la valeur en douane des exportations.

La taxe est déclarée et acquittée au plus tard le :

- 10 de chaque mois, pour les entreprises relevant de la Direction des grandes Entreprises et de la Direction des moyennes Entreprises ;
- 15 de chaque mois pour les autres entreprises soumises à un régime du réel d'imposition.

B- Cas particulier des ventes de bois sur pied effectuées par la SODEFOR

1- Champ d'application du prélèvement

Le prélèvement s'applique aux ventes de bois sur pied réalisées par la Société pour le Développement des Forêts (SODEFOR).

Par ventes de bois sur pied, il convient d'entendre les ventes portant sur des bois encore au stade de plante, c'est-à-dire avant abattage et transformation.

Sont exclues du prélèvement, les ventes de bois sur pied faites aux industriels et aux exploitants forestiers relevant d'un régime réel d'imposition.

2- Assiette et taux du prélèvement

Le prélèvement effectué pour le compte du Trésor public au taux de 5 % porte sur l'ensemble des ventes de bois sur pied ci-dessus décrites, réalisées par la SODEFOR. Il est effectué sur le montant de l'ensemble de ces ventes.

DEUXIEME PARTIE
Impôts sur le revenu

P.2.01.– MESURES FISCALES EN FAVEUR DES PERSONNELS D'ENTREPRISES (ARTICLE 19)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 19 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 217 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 étend le champ de l'exonération en matière d'impôt sur les traitements et salaires (ITS) des frais de restauration pris en charge par l'employeur et, prévoit l'exclusion de la base dudit impôt, les sommes allouées aux salariés en reconnaissance de leur mérite.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Etendue des exonérations

1- En ce qui concerne les frais de restauration

Jusqu'à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, une exonération d'impôt sur les traitements et salaires s'appliquait uniquement aux frais de repas pris dans les locaux appartenant à l'entreprise et supportés par l'employeur.

Désormais, cette exonération s'étend aux dépenses supportées par l'entreprise pour assurer la restauration des employés en dehors des locaux de l'entreprise.

Pour être affranchis de l'impôt, les frais concernés doivent être exposés pour l'ensemble du personnel ou une catégorie de celui-ci.

2- En ce qui concerne les sommes allouées dans le cadre de la décoration et de la distinction des salariés

Une exonération d'impôt sur les traitements et salaires est également prévue par l'article 19 de l'annexe fiscale 2018 sur les sommes versées aux travailleurs de l'entreprise qui sont distingués dans le cadre de l'exercice de leurs activités.

Cette exonération d'ITS s'applique aux sommes versées aux travailleurs en reconnaissance de leur mérite ou en raison de leur ancienneté.

Sont exclues, toutes les sommes versées à titre de récompense pour un motif étranger à l'objet de l'entreprise.

B- Conditions du bénéfice de l'exonération

1- En ce qui concerne les frais de restauration

L'extension du bénéfice de l'exonération aux frais de restauration engagés par l'entreprise pour ses salariés en dehors de ses locaux est admise sous les conditions suivantes :

- l'entreprise n'a pas la possibilité de fournir la restauration à ses travailleurs dans ses propres locaux (manque ou capacité réduite de cantine, de réfectoire ou de restaurant) ;

- l'entreprise doit faire la preuve d'un contrat dûment enregistré au service de l'Enregistrement, conclu avec la structure fournissant les prestations de restauration à ses employés ou mettant à disposition ses locaux ;

- le montant des frais de restauration pris en compte dans l'exonération ne peut excéder 30 000 francs par travailleur et par mois.

2– En ce qui concerne les sommes allouées dans le cadre de la décoration et de la distinction des salariés

Pour être exonérées, les sommes mises à la disposition des travailleurs en vue de les récompenser, ne doivent pas avoir un caractère de salaire ou de rémunération de même nature.

En tout état de cause, les sommes versées au travailleur à l'occasion des cérémonies de décoration ou de distinction ne peuvent excéder six (06) mois de salaires hors avantages en nature.

P.2.02– REDUCTION DES TAUX DES PRELEVEMENTS A LA SOURCE A TITRE D'ACOMPTE D'IMPOT SUR LE REVENU DU SECTEUR INFORMEL ET SUR LES PAIEMENTS FAITS AUX PRESTATAIRES DE SERVICES DU SECTEUR INFORMEL (ARTICLE 23)

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

La loi n° 90-434 du 29 mai 1990 et l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2009-382 du 26 novembre 2009 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2010, ont respectivement institué le prélèvement à la source à titre d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI) et la retenue à la source sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel, au taux de 7,5 %.

L'article 23 à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 réduit ce taux, en le fixant désormais à 5 % et en précisant par ailleurs les biens visés par l'AIRSI et les personnes devant opérer le prélèvement en cas d'importation.

Ce dispositif appelle les commentaires ci-après.

II – ANALYSE DU DISPOSITIF

A- En ce qui concerne les deux prélèvements

L'annexe fiscale pour l'année 2018 fixe à 5 % le taux du prélèvement à la source à titre d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel et celui de la retenue à la source sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel.

B– En ce qui concerne l'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI)

1- Biens concernés

Aux termes de l'article 23 de l'annexe fiscale 2018, le prélèvement est opéré sur les marchandises, à l'exclusion des biens d'équipement.

Sont donc visés par le dispositif, les biens inscrits sous le compte 60 (Achats de marchandises) de la nomenclature comptable du SYSCOHADA.

Les biens d'équipement exclus sont ceux destinés à un usage privé ou pour les besoins de l'exploitation du contribuable soumis à un régime forfaitaire d'imposition.

2- Personnes tenues au prélèvement de l'AIRSI

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, l'obligation de la retenue de l'AIRSI incombait au commissionnaire en douane.

Depuis le 19 février 2018, date d'entrée en vigueur de l'annexe susvisée et de l'ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018, l'obligation de prélèvement est à la charge des services de la Douane.

Ce prélèvement est perçu dans les mêmes conditions et sous les mêmes procédures, sanctions et suretés que les droits de douane.

TROISIEME PARTIE
Impôts fonciers

P.3.01.– EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT SUR LE PATRIMOINE FONCIER DES EXPLOITATIONS AGRICOLES (ARTICLE 20)

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Aux termes des dispositions de l'article 160 alinéa 2 du Code général des Impôts (CGI), les exploitations de produits agricoles notamment d'hévéa, de palmier à huile, de coco, de café et de cacao, appartenant à des personnes morales ou entreprises agro-industrielles ou exploitées par elles, sont assujetties à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties.

L'article 20 de l'annexe fiscale à l'ordonnance n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, étend cette imposition aux exploitations portant sur les fleurs et aux personnes physiques exploitant une superficie d'au moins 100 hectares des exploitations agricoles susvisées.

Cette mesure appelle les commentaires suivants.

II – ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

Antérieurement à l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, seules les personnes morales, entreprises agro-industrielles, étaient assujetties au paiement de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties au titre de leurs exploitations agricoles.

Sont désormais concernées par la mesure d'extension :

- les personnes physiques dès lors que leurs exploitations agricoles ont une superficie d'au moins 100 hectares ;

- les exploitations de fleurs. Par exploitation de fleurs, il convient d'entendre les parcelles affectées à la culture des fleurs dans un but commercial.

Les exploitations de moins de 100 hectares et appartenant à des personnes physiques ne sont pas assujetties à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties.

Les exploitations agricoles concernées, c'est-à-dire faisant l'objet de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties, sont celles relatives à l'hévéa, au cacao, au café, à la banane, à l'ananas, au coco, au palmier à huile, aux fleurs, à la canne à sucre, à la mangue, à l'anacarde, au citron et à la papaye quelle que soit leur superficie dès lors qu'elles appartiennent ou sont exploitées par des personnes morales.

Les exploitations agricoles portant sur les mêmes produits, qui occupent une superficie d'au moins 100 hectares et appartiennent ou sont exploitées par des personnes physiques, sont également soumises à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties.

B- Mise en œuvre de la mesure

1- Base d'imposition

L'assiette de l'impôt est constituée par la superficie de la parcelle effectivement exploitée fixée par hectare indépendamment de la technique d'exploitation choisie par l'exploitant.

Par surface exploitée, on entend la superficie de la parcelle sur laquelle existe les plants visés au présent dispositif.

Pour l'imposition, sont prises en compte toutes les exploitations agricoles.

Les surfaces non exploitées ou destinées à d'autres usages tels que les routes, barrages, constructions, etc., ne sont pas à prendre en compte dans la base d'imposition.

Exemples :

1– La société agricole X dispose de 500 hectares pour son exploitation d'ananas.

Elle exploite 59 hectares et demi de surface.

L'impôt sera calculé sur la base de 60 hectares dans la mesure où l'hectare n'est pas fractionnable.

La surface non exploitée ne sera donc pas prise en compte dans la base imposable.

2– Une personne physique possède 300 hectares dont 200 de bananes et 100 non exploités.

Cette personne sera assujettie à l'impôt foncier des exploitations agricoles au titre des 200 hectares exploités.

3– Une personne physique dispose de 80 hectares de coco.

Cette personne ne sera pas assujettie à l'impôt foncier des exploitations agricoles dans la mesure où la condition d'exploitation de100 hectares requise n'est pas remplie.

2- Tarif applicable

Le tarif de l'impôt pour les exploitations agricoles susvisées est fixé par hectare planté comme suit :

Exploitations agricoles	**Tarifs** (en franc par hectare planté)
Hévéa	7 500
Cacao	5 000
Café	
Banane	
Ananas	
Coco	
Palmier à huile	
Fleurs	
Canne à sucre	
Mangue	
Anacarde	
Citron	
Papaye	2 500

Ce tarif est appliqué à la surface imposable afin de déterminer l'impôt à acquitter.

Exemple :

Une entreprise agro-industrielle possède une parcelle de 400 hectares de mangues.

L'impôt dû sera : 400 x 2500= 1000 000 francs.

QUATRIEME PARTIE
Droits d'enregistrement

P.4.01.– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT DES DECISIONS DE JUSTICE (ARTICLE 25)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 722 du Code général des Impôts, soumet à la formalité de l'enregistrement au taux unique de 2,5 %, les décisions de justice, notamment les ordonnances de référé, les jugements, les sentences arbitrales et les arrêts.

Ce droit est exigible lors du retrait de l'acte.

A la pratique, le taux susindiqué s'avère élevé, surtout lorsque les montants des condamnations en cause sont importants.

Afin d'améliorer davantage l'environnement des affaires, l'article 25 de l'annexe fiscale 2018, apporte des aménagements au dispositif susmentionné en substituant au taux proportionnel unique de 2,5 %, un taux allégé par tranche de montant de condamnation.

Par ailleurs, le dispositif prévoit que le paiement des droits ne soit exigé qu'après le recouvrement des sommes prescrites par l'acte de condamnation.

Ces aménagements appellent les commentaires ci-après.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Champ d'application

1- Décisions de justice concernées

Le dispositif vise les ordonnances de référé, les jugements, les sentences arbitrales et les arrêts.

• ***Les ordonnances de référé***

L'ordonnance de référé est la décision par laquelle, un juge impose des mesures provisoires mais rapides tendant à préserver les droits du demandeur.

Un référé est très souvent introduit dans l'attente d'un jugement sur le fond et la décision peut être rendue par un juge unique.

L'ordonnance de référé n'est qu'une décision provisoire, et ne préjuge pas du fond du litige.

• ***Les jugements***

Le jugement est l'acte par lequel le juge dit le droit et ordonne en conséquence les mesures nécessaires pour en assurer le respect. Le mot « jugement » désigne les décisions des juridictions de premier degré (Tribunaux de première Instance et leurs sections détachées) et des juridictions spécialisées (le Tribunal de Commerce).

• ***Les sentences arbitrales***

La sentence arbitrale est la décision rendue par le tribunal arbitral. La sentence arbitrale est dotée de l'autorité relative de chose jugée entre les parties, et peut être opposée aux tiers. Toutefois, la sentence arbitrale est dépourvue en tant que telle de force exécutoire. Seule une décision d'exequatur émanant du Tribunal de première Instance peut conférer la force exécutoire nécessaire à l'exécution forcée d'une sentence arbitrale.

• ***Les arrêts***

Les arrêts désignent les décisions de justice rendues par une juridiction de second degré, (Cour d'appel) ou par une juridiction supérieure (la Cour des Comptes, la Cour Suprême et ses différentes Chambres : la Chambre judiciaire et la Chambre administrative).

2- Décisions de justice non concernées

Ne sont pas concernés par le dispositif, les jugements, sentences arbitrales et arrêts, en tant qu'ils ordonnent le paiement d'une pension à titre d'aliments.

De même, sont exclus du champ de la mesure, les ordonnances de référé rendues au cours de la procédure de séparation de corps ou de divorce, ainsi que sur les arrêts de cours d'appel statuant sur les ordonnances prises par le président du tribunal civil au cours des mêmes procédures.

B- Tarif, fait générateur et exigibilité

1- Tarif applicable

Les tarifs des droits d'enregistrement des décisions de justice ont été modifiés par l'article 25 de l'annexe fiscale 2018. Ils sont déterminés par tranche de montant de condamnations prononcées.

Ainsi, les tarifs prévus par l'article 722 du Code général des Impôts, se présentent désormais comme suit :

- montant de la condamnation inférieur à 3 500 000 francs : 0 % (exonération totale) ;
- montant de la condamnation supérieur à 3 500 000 francs et inférieur à 5 milliards de francs : application d'un taux de 1,5 % ;
- montant de la condamnation supérieur à 5 milliards de francs : application d'un taux de 0,5 %.

Le dispositif prévoit l'exonération totale des décisions de justice dont le montant de la condamnation prononcée est inférieur à 3 500 000 francs.

Exemple :

La société ALLATIN a été condamnée par le Tribunal de première Instance du Plateau, à verser la somme de 6 000 000 000 de francs à la société TCHINDAY, dans le cadre d'un abus de confiance.

La société ALLATIN est tenue d'acquitter les droits d'enregistrement sur le montant de la condamnation comme suit :

Tranche de montant de condamnation	Amplitude	Tarif applicable	Droit à payer sur le montant de la condamnation
0 à 3 500 000	3 500 000	0 %	0
3 500 001 à 5 000 000 000	4 996 499 999	1,5 %	74 947 500
5 000 000 001	5 000 000 001	0,5 %	25 000 000
TOTAL			99 947 500

2- Fait générateur et exigibilité

Le fait générateur se produit lors de l'exécution des décisions de justice concernées par la mesure.

L'exigibilité des droits ci-dessus énumérés est constituée après l'encaissement des sommes composant le montant des condamnations prononcées et non au moment du retrait de l'acte de justice.

Il convient de préciser que les droits sont désormais recouvrés par le Receveur du Domaine, de la Conservation foncière, de l'Enregistrement et du Timbre compétent.

CINQUIEME PARTIE
Procédures

P.5.01.– RENFORCEMENT DES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL (ARTICLE 22)

I – PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Le Livre de Procédures fiscales autorise en son article 22-2, l'Administration à établir un état de liquidation des impositions, lorsque le contribuable n'a pas notamment fait connaître dans les délais prévus par les articles 20 et 22 dudit Livre, ses observations sur la proposition de redressements qui lui est notifiée.

L'application de cette disposition est source de nombreux contentieux liés au fait que l'Administration n'est pas tenue d'adresser préalablement aux contribuables, une notification définitive de redressements.

L'article 22 de la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 corrige cette situation en renforçant les garanties accordées aux contribuables lors des contrôles fiscaux.

Le dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

Désormais, quelle que soit la nature du contrôle fiscal mis en œuvre par l'Administration, l'obligation lui est faite d'adresser au préalable au contribuable, que celui-ci ait répondu ou non à la notification des redressements envisagés, une notification définitive avant d'établir l'état de liquidation.

La notification définitive doit être adressée dans les délais maxima prévus aux articles 20 et 22 du Livre de Procédures fiscales. Ces délais sont :

• ***En matière de contrôle sur place***

	VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE					VERIFICATION PONCTUELLE
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel simplifié d'imposition (RSI)	Entreprise relevant de l'impôt sur le bénéfice non commercial (BNC)	Entreprise relevant de l'impôt synthétique (IS)	Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise
Délai de notification à compter de la date de l'avis de vérification	10 mois	6 mois	6 mois	6 mois	6 mois	60 jours
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension ou de recours à l'assistance administrative	3 mois	2 mois	2 mois	2 mois	2 mois	60 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification provisoire de redressements	3 mois	2 mois	2 mois	2 mois	2 mois	60 jours

• ***En matière de contrôle sur pièces***

Le délai de notification est de deux (02) mois à compter de la date de réception par le contribuable de la notification provisoire de redressements.

La réception de la notification est constatée par une décharge du contribuable (cachet et/ou signature) indiquant la date de remise de ladite notification.

Ainsi, lorsque la notification provisoire de redressements est adressée au contribuable et que celui-ci a formulé ses observations dans le délai de quinze (15) jours francs prévu par la loi, l'Administration dispose de quarante-cinq (45) jours francs pour lui adresser la notification définitive de redressements.

III– PORTEE DU DISPOSITIF

Toute procédure de contrôle au cours de laquelle les redressements envisagés n'ont pas été préalablement confirmés par l'envoi au contribuable d'une notification définitive de redressements dans les délais légaux, est considérée comme irrégulière.

En l'absence d'une notification définitive de redressements pour quelque motif que ce soit, le service de contrôle ne peut donc notifier au receveur des Impôts, un état de liquidation autorisant ce dernier à prendre en compte les impositions dans ses livres.

Par conséquent, tout autre acte de recouvrement ou de poursuite ne peut être engagé.

SIXIEME PARTIE
Dispositions diverses

P.6.01–AMENAGEMENT DES OBLIGATIONS FISCALES DES ENTREPRISES EXPLOITANT DES ETABLISSEMENTS SECONDAIRES (ARTICLE 13)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

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

Elles doivent également produire des états financiers de synthèse accompagnés d'un document récapitulatif des différentes transactions réalisées pour le compte de chaque établissement secondaire, ainsi que les éléments relatifs à leur rentabilité économique.

Ces aménagements appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, les entreprises disposant de plusieurs établissements déclaraient et acquittaient l'impôt pour l'ensemble de leurs exploitations (établissement principal et secondaires) auprès du service des Impôts du lieu de rattachement de l'établissement principal ou du siège administratif.

La déclaration souscrite par l'établissement principal se faisait de manière globale, sans indiquer pour chaque établissement secondaire, les différents éléments ayant conduit à la détermination de l'impôt déclaré.

Cette situation ne permettait donc pas à l'Administration d'apprécier pour certaines natures d'impôts, la réalité du chiffre d'affaires réalisé par chaque établissement secondaire et de ce fait, le montant de l'impôt déclaré par les entreprises concernées.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018

Le législateur a introduit deux aménagements, à savoir :

- l'obligation de déclaration auprès du service des Impôts du lieu de situation du siège ou de l'établissement principal, de toute création d'établissement secondaire ;

- la production d'un état récapitulatif pour chaque établissement secondaire.

1- Obligation de déclaration de l'établissement secondaire

Les opérateurs économiques qui désirent étendre leurs activités en créant des établissements secondaires, sont tenus d'en faire la déclaration auprès du service des Impôts du lieu de situation du siège ou de l'établissement principal.

A cet effet, les entreprises concernées doivent renseigner l'imprimé administratif conçu à cet effet, en fournissant toutes les informations relatives à chaque établissement secondaire.

Le non-respect de cette obligation entraîne l'application d'une amende fiscale de 100 000 francs.

2- Obligation de production d'un état récapitulatif

L'article 13 de l'annexe fiscale 2018 met à la charge des entreprises exploitant des établissements secondaires, l'obligation de fournir à l'Administration fiscale, à la fin de chaque exercice comptable, leurs états financiers de synthèse accompagnés d'un état récapitulatif. Cet état retrace les achats et les ventes de chaque établissement secondaire, ainsi que les agrégats comptables et économiques permettant de connaître le niveau d'activité et de rentabilité desdits établissements.

En ce qui concerne les opérations d'achats et de ventes effectuées, cet état doit mentionner d'une part, les achats effectués par l'établissement principal pour lui-même et pour le compte de ses établissements secondaires et d'autre part, les ventes effectuées par l'établissement principal et par ses établissements secondaires.

Il s'agira donc pour l'établissement principal de fournir à l'Administration fiscale :

- le niveau des achats qu'il a effectué et un détail de la répartition desdits achats ayant servi à approvisionner leurs différents établissements secondaires, y compris l'ensemble des frais accessoires rattachés aux achats destinés auxdits établissements ;

- le niveau des ventes qu'il a réalisé et un détail desdites ventes pour chaque établissement secondaire, ainsi que les marges dégagées ;

- le détail des différentes opérations de transfert de biens réalisées avec ses différents établissements secondaires, de façon détaillée par établissement.

Par ailleurs, ledit état devra également faire ressortir les agrégats comptables et économiques, c'est-à-dire tous les éléments ou toutes les grandeurs qui donnent une image fidèle de l'activité économique des établissements secondaires, et permettant ainsi d'en apprécier la rentabilité économique et financière, au regard du résultat d'ensemble déclaré par le siège social.

Il s'agit notamment du total des produits, du total des charges, du total du bilan, de la trésorerie nette à la clôture de l'exercice, etc.

P.6.02– RENFORCEMENT DU DISPOSITIF DE LUTTE CONTRE L'EROSION DE LA BASE IMPOSABLE ET LE TRANSFERT DE BENEFICES (ARTICLE 14)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

Dans le cadre de la poursuite de la modernisation et du renforcement du dispositif national de contrôle des prix de transfert, l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, a, en son article 14, adopté différentes mesures, à savoir :

- l'aménagement de la notion de territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif ;

- l'institution de l'obligation de déclaration pays par pays ;

- le renforcement du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation ;

- la prorogation de la durée des contrôles fiscaux portant sur les transactions internationales intragroupe.

Ces dispositions appellent les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Aménagement de la notion de territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif

1- Définition de la notion de territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif au sens du dispositif fiscal ivoirien

Aux termes de cet article, étaient considérés comme territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs, les Etats figurant sur la « liste noire » des paradis fiscaux de l'Organisation de Coopération économique (OCDE), à condition qu'ils ne soient pas liés à la Côte d'Ivoire par une convention fiscale prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Aux termes de l'article 14-1 de l'annexe fiscale 2018, cette définition est étendue, en plus des pays et territoires identifiés comme tels par l'OCDE, à ceux figurant sur les listes noires des paradis fiscaux de l'Union européenne et, éventuellement, à ceux qui auront été désignés comme tels par les autorités fiscales ivoiriennes, dès lors qu'ils ne sont pas liés à notre pays par un accord prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Par conséquent, au sens de l'article 14 de l'annexe fiscale précitée, la liste ivoirienne des territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs est désormais composée :

- des pays ou territoires identifiés comme paradis fiscaux sur la liste noire de l'OCDE ;

- des pays ou territoires identifiés comme paradis fiscaux sur la liste noire de l'Union européenne (UE) ; et éventuellement ;

- des pays ou territoires identifiés comme paradis fiscaux par les autorités fiscales ivoiriennes, notamment le Directeur général des Impôts ou le Ministre en charge du Budget.

2- Modalités d'établissement et d'entrée en vigueur de la liste ivoirienne

Au sens de l'article 14-1 susvisé, sont en principe automatiquement considérés comme paradis fiscaux aux fins d'application du dispositif fiscal ivoirien, les pays et territoires mentionnées comme tels sur les listes respectives de l'OCDE et de l'Union européenne, sans qu'il soit nécessaire qu'un acte du Directeur général des Impôts ou du Ministre, consacre expressément cette qualification, à condition qu'ils ne disposent pas d'accords avec la Côte d'Ivoire prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Cependant, pour une meilleure application des dispositions fiscales et afin de prévenir les contentieux, la liste des pays à considérer comme paradis fiscaux aux fins d'application du dispositif ivoirien est établie par note du Directeur général des Impôts, en tenant compte des listes des institutions susmentionnées et des juridictions ou pays que l'Administration fiscale ivoirienne aura identifiés comme destinations privilégiées des transferts abusifs de revenus hors de Côte d'Ivoire.

Ainsi, seuls les pays et juridictions identifiés dans cette note de service devront être considérés et traités comme des paradis fiscaux.

La date de signature de la note établissant la liste des paradis fiscaux marque le point de départ de l'application, aux opérations effectuées avec les pays listés dans cette note, des dispositions fiscales relatives aux paradis fiscaux, notamment celles des articles 38, 183 bis et 193 bis du Code général des Impôts.

Par ailleurs, même en cas de modification de la liste d'une des institutions susvisées, les dispositions des articles susvisés ne s'appliqueront aux sommes versées aux personnes résidant dans un pays nouvellement inscrit sur ces listes, que si une note de service du Directeur général confirme la qualification de ce pays comme paradis fiscal. Toutefois, la confirmation ainsi faite n'a pas d'effet rétroactif ; de sorte que les opérations réalisées entre la date de publication de la liste de l'institution internationale concernée et celle de la note de service du Directeur général des Impôts, ne sont pas à soumettre aux dispositions des articles 38, 183 bis et 193 bis du CGI.

La validité de la liste ainsi établie par l'Administration fiscale n'est pas prédéfinie.

En effet, elle reste en vigueur, tant qu'elle n'aura pas été aménagée ou remise en cause par une note de service du Directeur général des Impôts ou par un acte de portée égale ou supérieure.

B- Institution de la déclaration pays par pays

L'article 14-2 de l'annexe fiscale 2018 institue, à la charge des entreprises installées en Côte d'Ivoire, qui contrôlent des entreprises situées hors de Côte d'Ivoire (entendues comme des « entités mères ultimes » de « groupes d'entreprises multinationales » telles que décrits ci-après), la production d'une déclaration dite pays par pays, lorsque le groupe multinational qu'elles contrôlent réalise un chiffre d'affaires consolidé au moins égal à 491 967 750 000 FCFA (750 millions d'euros).

L'institution de cette obligation participe du respect par la Côte d'Ivoire, des engagements pris du fait de son adhésion en novembre 2016 au Cadre inclusif pour la mise en œuvre des mesures du projet BEPS, projet mondial de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices.

L'objectif de la déclaration pays par pays est de mettre à la disposition de l'Administration fiscale, des informations sur les activités d'ensemble des grands groupes multinationaux, afin d'établir leur profil de risque fiscal et de faire éventuellement diverses analyses économiques. Les déclarations produites dans un pays, sont destinées à être échangées automatiquement avec tous les autres pays dans lesquels l'entité déclarante possède des démembrements, aux fins de recoupements.

Les précisions qui suivent apportent des indications complémentaires sur ce dispositif, indispensables à la mise en œuvre de cette obligation en Côte d'Ivoire.

Elles ressortent :

- des instructions générales et spécifiques concernant le formulaire de déclaration pays par pays contenues dans le rapport de l'Action 13 du projet BEPS de l'OCDE (Annexe III au Chapitre V relatif à la documentation des prix de transfert–Déclarations pays par pays (http://www.oecd.org/fr/fiscalite/documentation-des-prix-de-transfert-et-aux-declarations-pays-par-pays-action-13-rapport-final-2015-9789264248502-fr.htm) ;

- des « Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays » (www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-œuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf) ;

- des « Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays » (http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/beps-action-13-orientations-utilisation-appropri%C3%A9e-des-informations-contenues-dans-rapports-pays-par-pays.pdf) ; et

- du manuel « Déclaration pays par pays : manuel pratique de mise en œuvre » (http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-œuvre.pdf).

1- Définition des termes

Les définitions des termes ci-dessous sont données aux fins d'une part, d'encadrer la mise en œuvre de l'obligation de déclaration pays par pays et d'autre part, de satisfaire aux exigences des termes de références pour l'examen de conformité des pairs, concernant cette norme :

• le terme « groupe » s'entend d'un ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle, qui est tenu à l'obligation de produire des états financiers consolidés aux termes de l'article 74 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière, ou qui serait tenu à une telle obligation, si l'une ou l'autre de ces entreprises était cotée en bourse ;

• l'expression « groupe d'entreprises multinationales » désigne tout groupe comprenant au moins deux entreprises dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions fiscales différentes, ou comprenant au moins une entreprise établie dans une juridiction à des fins fiscales et exploitant dans une autre juridiction, un établissement stable qui y est imposable au titre de ses activités ;

• l'expression « entité déclarante » d'un groupe d'entreprises multinationales », renvoie à l'entité du groupe chargée de déposer dans sa juridiction fiscale la déclaration pays par pays, pour le compte du groupe. Il s'agit en général de « l'entité mère ultime » du groupe, c'est-à-dire celle qui exerce le contrôle ultime sur ledit du groupe ;

• l'expression « Entité mère ultime » désigne une entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales, qui remplit les conditions suivantes:

- elle détient directement ou indirectement une participation suffisante dans une ou plusieurs autres entités constitutives de ce groupe d'entreprises multinationales, de sorte qu'elle est tenue d'établir des états financiers consolidés conformément aux règles comptables en vigueur dans sa juridiction de résidence fiscale ou serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans sa juridiction de résidence fiscale ; et

- aucune autre entité constitutive d'un tel groupe d'entreprises multinationales ne détient directement ou indirectement une participation décrite à l'alinéa précédent, dans l'entité constitutive susmentionnée.

• l'expression « exercice fiscal » correspond à une période comptable annuelle pour laquelle l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales établit ses états financiers ;

• l'expression « exercice fiscal déclarable » correspond à l'exercice fiscal au titre duquel l'entité déclarante est tenue d'établir des états financiers consolidés et de produire la déclaration pays par pays pour le compte du groupe. Est donc considéré comme exercice fiscal déclarable, tout exercice fiscal au titre duquel le groupe d'entreprises multinationales dont fait partie l'entité déclarante a réalisé un chiffre d'affaires consolidé au moins égal à 491 967 750 000 francs ;

• l'expression « entité constitutive » s'applique quelle que soit sa forme juridique à :

- toute unité opérationnelle distincte faisant partie du groupe d'entreprises multinationales qui est intégrée dans les états financiers consolidés dudit groupe aux fins du droit comptable ou d'information financière, ou qui le serait si des participations dans cette unité opérationnelle étaient cotées en bourse ;

- toute unité opérationnelle qui est exclue des états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative ; et

- tout établissement stable d'une unité opérationnelle distincte du groupe d'entreprises multinationales visée aux deux alinéas ci-dessus, sous réserve que l'unité opérationnelle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, fiscales, d'information financière ou de gestion interne.

2- Champ d'application

Sont soumises à l'obligation de produire une déclaration pays par par pays, les entreprises installées en Côte d'Ivoire, qui contrôlent des entreprises situées hors de Côte d'Ivoire et peuvent être considérées comme les « entités mères ultimes » de « groupes d'entreprises multinationales » auxquels elles font parties au sens de la définition ci-dessous, à condition qu'elles remplissent cumulativement les conditions suivantes :

- réaliser un chiffre d'affaires hors taxes consolidé égal ou supérieur à 491 967 750 000 francs au titre de l'exercice fiscal soumis à declaration. Ce chiffre d'affaires s'entend de celui réalisé par le groupe d'entreprises multinationales auquel fait partie l'entité mère ultime ;

- être soumises à l'obligation d'établissement d'états financiers consolidés, aux termes des articles 74 et suivants de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière. Cette condition s'entend au sens large et vise également les circonstances dans lesquelles une entité mère ultime serait tenue d'établir des états financiers consolidés si ses participations étaient cotées en bourse ;

- contrôler des entités établies hors de Côte d'Ivoire ;

- ne pas être sous le contrôle d'une entreprise située en Côte d'Ivoire, elle-même soumise au dépôt de la présente déclaration, ou établie dans un pays lié à la Côte d'Ivoire par un accord prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales et y être soumise à une obligation déclarative similaire. Cette condition doit s'entendre comme signifiant qu'aucune autre entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales ne détient directement ou indirectement, une participation suffisante dans l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales de sorte qu'elle serait tenue d'établir des états financiers consolidés, selon les règles comptables en vigueur dans sa juridiction de résidence fiscale, ou serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans sa juridiction de résidence fiscale.

3- Modalités de mise en œuvre

• ***Formes et délais***

La déclaration pays par pays se fait au moyen d'un imprimé administratif normalisé conçu conformément au modèle annexé au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS relatif à la documentation des prix de transfert. Ce formulaire est disponible sur le site internet de la Direction générale des Impôts (www.dgi.gouv.ci).

La déclaration doit être produite par l'entité déclarante à son service des Impôts de rattachement à la fois sur support papier et par voie électronique ou selon tout autre format normalisé qui serait ultérieurement exigé par l'Administration fiscale. En cas de divergences entre les données des différents formats, le support papier fait foi.

La déclaration est à produire annuellement, dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal déclarable. Ainsi, la déclaration au titre de l'exercice fiscal clos le 31 décembre de l'année N, devra être produite au plus tard le 31 décembre de l'année N+1.

Par conséquent, au regard de la date d'institution de cette obligation, les premières déclarations pays par pays sont à produire au plus tard le 31 décembre 2019, au titre de l'exercice fiscal clos le 31 décembre 2018.

• ***Contenu de la déclaration***

Le formulaire de déclaration pays par pays comporte 3 tableaux à servir, faisant notamment ressortir :

- Tableau 1 : une vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, impôts et activités par juridiction où le groupe est implanté ;

- Tableau 2 : la liste des entités constitutives du groupe concernées par les données agrégées du tableau 1 par juridiction de résidence fiscale (avec la mention de la juridiction de constitution si elle diffère de la juridiction de résidence fiscale), avec pour chaque juridiction la nature des principales activités selon les rubriques prévues ;

- Tableau 3 : des informations complémentaires à ajouter éventuellement par l'entité déclarante.

Il est précisé que les informations à faire figurer dans le tableau 1 sont des données chiffrées, tandis que le tableau 2 ne comporte que des cases à cocher.

• ***Sanctions***

Aux termes de l'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018, le défaut de production dans les délais légaux de la déclaration par l'entité déclarante, est sanctionné par une amende de 5 000 000 de francs.

Cette amende s'applique également aux déclarations non souscrites, ainsi qu'à celles jugées incomplètes ou comportant des informations erronées.

4– Règles de l'utilisation appropriée des données de la déclaration

Aux termes de la norme minimale du projet BEPS relative à la documentation des prix de transfert, la déclaration pays par pays constitue un outil d'analyse des risques liés aux prix de transfert et éventuellement de production de statistiques économiques.

Par conséquent, l'Administration fiscale ne peut utiliser lesdites informations pour procéder directement à des redressements fiscaux, en lieu et place d'une analyse détaillée des prix de transfert, s'appuyant notamment sur une analyse fonctionnelle et de comparabilité de l'entité déclarante.

Les données de la déclaration ne permettent donc pas en elles-mêmes de procéder à des redressements en matière de prix de transfert ou de conclure de façon pertinente, à l'existence de pratiques d'érosion de la base imposable.

Ainsi, tout redressement fiscal fondé sur une telle approche est susceptible d'être abandonné dans le cadre d'une procédure contentieuse ou d'une procédure amiable entre autorités compétentes des juridictions fiscales en présence.

Toutefois, cela ne signifie pas que l'Administration fiscale ne dispose pas du droit d'utiliser les données disponibles dans la déclaration, pour mener des investigations supplémentaires en matière de prix de transfert, au sein du groupe dont l'entité déclarante est une partie constitutive.

Aux fins d'établissement de leur déclaration pays par pays et en cas de difficultés d'interprétation, les contribuables pourront utilement se référer aux instructions générales et spécifiques concernant le remplissage du formulaire de déclaration pays par pays contenues dans le rapport de l'Action 13 du projet BEPS (Annexe III au Chapitre V relatif à la documentation des prix de transfert–Déclarations pays par pays (http://www.oecd.org/fr/fiscalite/documentation-des-prix-de-transfert-et-aux-declarations-pays-par-pays-action-13-rapport-final-2015-9789264248502-fr.htm), ainsi qu'aux Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays (http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf).

C- Renforcement du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation

La sous-capitalisation ou capitalisation restreinte est la situation dans laquelle les capitaux propres d'une entreprise s'abaissent en deçà d'un seuil légalement fixé.

Afin de faire face au risque d'érosion de la base imposable lié à cette situation, notamment lorsqu'elle découle de versements de sommes déductibles à des personnes liées situées à l'étranger, l'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018 renforce les conditions et limites de déductibilité des intérêts versés par les entreprises ivoiriennes, en rémunération des sommes mises ou laissées à leur disposition par des personnes qui leur sont liées. Les mesures adoptées sont les suivantes :

- le rejet de la déductibilité des intérêts sur les prêts excédant le capital social de l'entreprise ivoirienne versante ;

- la limitation de la déductibilité des intérêts versés en rémunération de telles sommes à 30% du résultat avant impôt, intérêts, dotations aux amortissements sur immobilisations et provisions ;

- la limitation de la déductibilité de ces intérêts, à ceux calculés sur la base du taux moyen des avances de la BCEAO majoré de 2 points ;

- la non-déductibilité des intérêts pour les prêts dont la durée excède 5 ans suivant leur mise à disposition ainsi que la réintégration des sommes déduites au résultat de l'entreprise, lorsqu'elle est liquidée avant le terme de cette période ;

- le rejet de la déductibilité des intérêts quel que soit leur montant, lorsque le capital social de l'entreprise qui les verse n'est pas entièrement libéré.

1- Champ d'application

a. Personnes concernées

Les personnes concernées par la mesure sont aussi bien celles qui versent les intérêts que celles qui en sont les bénéficiaires.

• Personnes qui versent les intérêts

Sont concernées par les dispositions ci-dessus, les entreprises situées en Côte d'Ivoire, quelles que soient leur taille et leur forme juridique, dès lors qu'elles versent à des personnes liées, des intérêts en rémunération de sommes que celles-ci laissent ou mettent à leur disposition en sus de leur part éventuelle de capital social.

• Personnes bénéficiaires des intérêts

Les personnes bénéficiaires des sommes versées visées par cette disposition sont les personnes liées à la société emprunteuse. Sont considérées comme personnes liées, les personnes physiques ou morales placées notamment dans l'une des situations suivantes :

- la personne qui reçoit les sommes détient directement ou indirectement par personne interposée, des parts dans le capital social de l'entreprise versante ou y exerce en droit ou en fait un pouvoir de décision ;

- la personne morale qui reçoit les sommes et l'entreprise versante sont placées l'une et l'autre dans l'hypothèse ci-dessus décrite, vis-à-vis d'une même tierce personne ;

- n'étant placées dans aucune des hypothèses précédentes, la personne morale qui reçoit les sommes et l'entreprise versante appartiennent toutes les deux au même groupe de sociétés.

L'existence du lien susvisé peut également résulter de situations de fait, indépendamment de tout lien juridique ou capitalistique entre la personne qui reçoit les sommes et l'entreprise versante. C'est le cas notamment, lorsque :

- une entreprise ivoirienne est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose le prix de produits vendus ou inversement ;

- une entreprise ivoirienne et une entreprise étrangère utilisent le même nom commercial, ont recours aux mêmes représentants ou se partagent les commandes recueillies par ces représentants ou inversement ;

- une entreprise ivoirienne fabrique des biens sous une marque détenue par une entreprise étrangère sans contrat de licence et que l'entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise ivoirienne et intervient dans la gestion et la commercialisation à des clients indépendants dans le pays où elle est implantée, des produits fabriqués en Côte d'Ivoire ou inversement.

Le dispositif de l'article 14-3 de l'annexe fiscale s'applique aux personnes physiques ou morales placées dans l'une des situations ci-dessus, vis-à-vis de l'entreprise ivoirienne qui verse les sommes, que ces personnes soient établies ou non sur le territoire ivoirien.

b. Opérations et sommes concernées

Les sommes concernées par le dispositif sont celles versées par les entreprises ivoiriennes aux personnes susvisées, en rémunération de sommes qu'elles ont elles-mêmes laissées à la disposition de l'entreprise versante, en sus de leur part de capital social.

En pratique, il s'agit notamment des intérêts ou autres rémunérations produits par des prêts, des dividendes, des frais à rembourser ou toute autre somme ou charge due à la personne concernée par la société, mais non encore versée par celle-ci à leur bénéficiaire. Ces sommes sont en principe inscrites en compte courant d'associé.

Toutefois, le traitement fiscal leur est applicable, quel que soit leur mode de comptabilisation.

La disposition ne s'applique qu'aux intérêts produits par de telles sommes après le 19 février 2018, date de l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, même lorsque celles-ci ont été mises ou laissées à la disposition de l'entreprise antérieurement à cette date.

2- Présentation des conditions et limites de déductibilité des intérêts

Les conditions et limites prévues par l'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018 pour la déductibilité des intérêts concernés se présentent comme suit.

a. Condition de déductibilité liée à la libération entière du capital

Aux termes de l'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018, les intérêts servis sur les sommes mises ou laissées à la disposition des entreprises ivoiriennes par les personnes qui leur sont liées, quel que soit leur montant, ne sont admis en déduction que si le capital de la société emprunteuse est entièrement libéré et sous réserve du respect des autres limites de déductibilité prévues par la loi.

Selon l'article 41 de l'Acte uniforme de l'OHADA sur le droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSCG), les apports dans le capital des sociétés commerciales doivent être immédiatement libérés, dès leur souscription. Toutefois, en ce qui concerne les sociétés anonymes (SA), l'article 389 du même Acte uniforme dispose que les parts de capital doivent être libérées au moins pour leur quart dès leur souscription et pour le surplus, dans un délai qui ne peut excéder 3 ans à compter de leur enregistrement au registre du commerce et du crédit mobilier. La société n'est pas autorisée à emprunter au moyen

d'émissions d'obligations ou d'augmentation de capital, tant que le capital initial n'aura pas été entièrement libéré.

Ainsi, en application de l'article 14–3 de l'annexe fiscale 2018, les intérêts susvisés ne seront pas admis en déduction, durant ces délais, quel que soit leur montant.

Il est précisé que la condition de libération entière du capital s'apprécie au moment du versement des intérêts.

b. Condition de déductibilité liée à la durée du prêt

Pour que les intérêts sur les sommes concernées soient déductibles, celles-ci ne doivent pas être laissées à la disposition de l'entreprise pendant une durée de plus de 5 années à compter de leur mise à disposition. Par ailleurs, la société emprunteuse ne doit pas faire l'objet de liquidation dans cette période.

Pour la détermination du point de départ de la période de 5 ans ci-dessus, il convient de se référer aux stipulations de l'acte constatant la mise à disposition des sommes. Toutefois, nonobstant ces stipulations, le point de départ à retenir est constitué par la date de la signature de la convention de prêt ou de compte courant ou celle de la mise à disposition effective des sommes, la plus ancienne de ces dates étant celle à prendre en compte.

Aux termes de l'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018, lorsque le versement des intérêts s'étend au-delà de cinq années, les intérêts servis pendant les cinq 1ères années sont rapportés au résultat de l'entreprise versante au titre de la sixième année et ceux versés après la 5ème année ne sont plus admis en déduction.

De même, lorsque la convention de prêt ou de compte courant prévoit dès le départ, une durée de remboursement des sommes supérieure à cinq ans, aucune déduction d'intérêts sur celles-ci n'est admise et ceci, dès la première année d'échéance desdits intérêts.

Cependant, en ce qui concerne les intérêts sur les sommes prêtées ou laissées à la disposition de l'entreprise avant l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018 et dont l'échéance de remboursement, supérieure à cinq ans, intervient après cette entrée en vigueur, il ne sera pas procédé à la répétition de la fraction des intérêts versés avant l'adoption de ladite annexe fiscale.

Toutefois, la fraction des intérêts servis sur de telles sommes après l'entrée en vigueur de cette mesure reste soumise au dispositif et doit être immédiatement réintégrée à la base imposable, selon les modalités susindiquées, lorsque le remboursement des sommes s'étend au-delà de 5 ans.

En outre, il est précisé que tout acte, montage ou arrangement visant à contourner cette disposition dans le but principal de déduire les intérêts, est susceptible d'être qualifié d'abus de droit aux termes de l'article 25 du Livre de Procédures fiscales et réprimé comme tel. Il s'agit notamment du fractionnement, en plusieurs conventions successives d'une durée inférieure à 5 ans chacune, d'une convention de prêt ou de compte courant dont la durée normale excéderait cette période.

Dans ce cas, il appartient à l'Administration de démontrer, sur la base d'éléments avérés ou d'un faisceau d'indices, l'unicité de ces conventions ainsi que l'intention de contournement de la mesure par les personnes concernées.

En ce qui concerne la durée de vie de la société emprunteuse, l'article 14-3 indique que lorsque la société emprunteuse fait l'objet de liquidation au cours de la période

de 5 ans suivant l'octroi du prêt, la mise à disposition des sommes ou la signature de la convention de compte courant, les intérêts déjà déduits sur ces sommes sont rapportés au résultat de l'entreprise, au titre de l'année de la liquidation. Seules sont concernées pour l'application de cette disposition les liquidations amiables ou de fait, à l'exclusion des liquidations judiciaires.

c. Condition de déductibilité liée au montant du capital de l'entreprise versante

Pour que les intérêts servis par les entreprises ivoiriennes en rémunération des avances mises ou laissées à leur disposition par les personnes qui leur sont liées soient déductibles, ces sommes ne doivent pas excéder le capital social de l'entreprise emprunteuse.

En pratique, pour apprécier cette limite, il doit être tenu compte de l'ensemble des prêts accordés à l'entreprise ou des avances laissées à sa disposition par des personnes liées. Par ailleurs, le capital social de même que le niveau des prêts en cours pouvant varier d'un exercice à l'autre, cette limite est à apprécier au regard de chaque exercice fiscal.

En cas de dépassement du capital social, seule la fraction des intérêts servis sur la partie de ces sommes excédant ledit capital, est rapportée au résultat de l'entreprise.

Il est précisé que cette limite de déductibilité ne s'applique pas, lorsque la société ivoirienne qui verse les intérêts est une société holding au sens de l'article 23 du Code général des Impôts et que les intérêts sont versés à ses associés ou actionnaires, c'est-à-dire, les personnes détenant des parts ou actions dans son capital social.

Exemple :

Une entreprise ivoirienne qui a un capital social de 500 000 000 de francs, contracte au cours de l'année N-1 auprès d'un de ses actionnaires, un prêt d'un montant de 400 000 000 de francs pour effectuer un important projet d'investissement. Le prêt remboursable sur 3 ans (N+2), est assorti d'un taux d'intérêt de 7%. Toutefois, au cours de l'année N, devant faire face à une dépense imprévue, l'entreprise sollicite un autre prêt auprès de son directeur général, d'un montant de 150 millions de francs à rembourser sur trois années également, à un taux de 5%. Les intérêts sur ces prêts sont payables annuellement et courent à partir de l'année suivant leur octroi.

Montant des intérêts admis en déduction au regard de la limite liée au capital social :

– Au titre de l'année N : (1 prêt en cours)

Détermination du montant plafond de prêt pouvant générer des intérêts déductibles

Montant du prêt en cours : 400 000 000 de francs.

Les intérêts sur ce prêt sont a priori totalement déductibles (sous réserve de la vérification des autres conditions de déductibilité), dans la mesure où le montant total du prêt n'excède pas le capital social de l'entreprise débitrice (500 000 de francs).

Montant des intérêts déductibles : 400 000 000 X 7% = 28 000 000 de francs

– Au titre de l'année N+1 : (2 prêts en cours)

Montant total des prêts en cours : 400 000 000 + 150 000 000 = 550 000 000 de francs.

Le montant cumulé des prêts dépasse de 50 000 000 de francs, le capital social.

Montant des intérêts non déductibles : 50 000 000 X 5% = 25 000 000 de francs.

NB : le taux d'intérêt à retenir pour le calcul du montant des intérêts non déductibles, est le taux fixé par la convention relative aux sommes excédant le capital.

– Au titre de l'année N+2 : idem que pour l'année N+2 (2 prêts en cours)

– Au titre de l'année N+3 : (1 prêt en cours)

Montant cumulé des prêts en cours : 150 000 000 de francs (le 1er prêt de 400 millions de francs est en principe entièrement remboursé).

Les intérêts sur le prêt sont donc entièrement déductibles, dans la mesure où ce prêt n'excède pas le montant du capital social.

d. Limite de déductibilité liée au résultat net avant impôt, intérêts, dotations aux amortissements sur immobilisations et provisions

Les intérêts versés en rémunération des sommes susvisées ne sont déductibles que dans la limite de 30% du résultat de l'entreprise emprunteuse avant impôts, intérêts, dotations aux amortissements et provisions.

Cette limite s'analyse donc au regard du montant des intérêts versés. Par ailleurs, à l'instar de celle liée au capital social, elle s'apprécie par année, en tenant compte de la totalité des intérêts versées par l'entreprise en rémunération des prêts ou avances mis ou laissés à sa disposition par des personnes qui lui sont liées.

Cet indicateur, qui se rapproche sensiblement de l'excédent brut d'exploitation (EBE) figurant en solde intermédiaire dans le compte de résultat de l'entreprise, est désigné sous le sigle BAIIA (Bénéfice avant Impôts, Intérêts et Amortissements) ou EBITDA dans le système anglo-saxon (Earnings Before Interest and Taxes, Depreciation and Amortization). Il se calcule à partir des données de ce compte, selon l'une des formules ci-après :

BAIIA = CAHT - Achats et charges externes - Charges de personnel - Autres charges

Ou

BAIIA = Résultat net comptable + Charges financières + Impôts et taxes + Dotations aux amortissements et provisions

NB : Il est précisé que les méthodes ci-dessus sont présentées à titre indicatif, les entreprises disposant de la possibilité d'adopter toute autre méthode de calcul, dans la mesure où elle aboutit à un résultat similaire à celui qui serait obtenu par l'une de celles sus-décrites.

La fraction des intérêts servis au cours de l'exercice aux personnes liées en raison des sommes qu'elles mettent à la disposition de l'entreprise, qui excède 30% du BAIIA, n'est pas admise en déduction.

e. Limite de déductibilité liée au taux moyen des avances de la Banque centrale

L'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018 précise que les intérêts susvisés ne sont déductibles que dans la limite du taux moyen des avances de la Banque centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) majoré de 2 points.

Il est rappelé qu'antérieurement à l'annexe fiscale de l'année 2018, le taux des avances de la BCEAO était majoré de trois (3) points, pour déterminer le seuil au-delà duquel les intérêts concernés n'étaient plus admis en déduction.

L'article 14-3 de l'annexe fiscale 2018 ramène cette majoration à 2 points.

En pratique, depuis la réforme des taux des intérêts de la BCEAO qui a abouti en 2011, au remplacement du taux d'escompte et du taux de pension de la BCEAO, par le « taux du guichet de prêt marginal », seul ce dernier taux doit être utilisé pour évaluer ce seuil.

Il est précisé que le taux du guichet de prêt marginal est régulièrement mis à jour et publié par la BCEAO sur son site internet (http://www.bceao.int).

Ainsi, la fraction des intérêts excédant ceux qui auraient été calculés sur la base de cet indicateur, est rapportée au résultat de l'entreprise.

D- Prorogation de la durée des contrôles fiscaux portant sur les transactions internationales intragroupes

L'article 14-3 proroge de six (6) mois, le délai imparti par l'article 20-1° à l'Administration, pour mener les contrôles fiscaux, lorsque ceux-ci portent sur les transactions internationales intragroupes.

Cette mesure s'analyse au regard de son champ d'application, de ses modalités de mise en œuvre et de ses conséquences.

1- Champ d'application

Sont concernés par la mesure de prorogation du délai du contrôle fiscal prévue par l'article 14-4 de l'annexe fiscale 2018, les contrôles remplissant cumulativement les trois conditions suivantes :

- les contrôles de comptabilité ;
- les contrôles portant sur les opérations internationales intragroupes ;
- les contrôles initiés après l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018.

a. Contrôles de comptabilité

Seuls sont concernées par la mesure, les contrôles de comptabilité, c'est-à-dire les vérifications générales de comptabilité, les contrôles ponctuels ainsi que les contrôles inopinés lorsqu'ils aboutissent à l'examen de la comptabilité. Peu importe que le contrôle soit mené selon la procédure contradictoire ou la procédure d'office.

b. Contrôles portant sur les opérations internationales intragroupes

La prorogation de délai prévue par l'article 14-4 de l'annexe fiscale 2018 ne peut être mise en œuvre que lorsque le contrôle porte sur des opérations internationales intragroupes.

Sont qualifiées d'opérations internationales intragroupes, les transactions de toute nature, effectuées entre l'entreprise contrôlée et les personnes physiques ou morales avec lesquelles elle a un lien de dépendance, aux termes de la doctrine fiscale ivoirienne.

Par conséquent, ne peuvent faire l'objet de cette procédure, les contrôles portant sur des opérations ou des impôts dont le champ n'implique aucune transaction internationale intragroupe ou sur des entreprises qui, de façon évidente, ne sont pas susceptibles d'avoir effectué ce type de transactions au cours de la période contrôlée. Il s'agit notamment des contrôles limités à des impôts tels que l'impôt foncier, la taxe de publicité, la contribution des patentes, etc., ou des vérifications portant sur des entreprises n'appartenant à aucun groupe multinational.

Toutefois, le fait pour l'Administration de ne retenir ni dans la notification provisoire, ni dans la définitive, des redressements portant sur les transactions internationales intragroupes, ne suffit pas en lui-même à conclure à un abus de la procédure ci-dessus.

En tout état de cause, le contribuable dispose du droit de contester, par la voie contentieuse la pertinence de l'usage de cette procédure, s'il juge la prorogation infondée.

c. Contrôles initiés après l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018

La mesure susvisée ne s'applique qu'aux contrôles initiés après l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018. En pratique, seuls sont concernés les contrôles fiscaux pour lesquels l'avis de vérification a été notifié au contribuable après le 19 février 2018, date d'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018.

Par conséquent, dès lors que l'avis de vérification a été notifié antérieurement à cette date et même si les opérations d'investigation n'ont débuté qu'après celle-ci, la mesure de prorogation susvisée ne peut être utilisée pour ledit contrôle.

2- Modalités de mise en œuvre

Pour mettre en œuvre la prorogation de délai susvisée, l'Administration est tenue de notifier de façon expresse et par écrit au contribuable, ladite prorogation.

En pratique, cette notification peut résulter de la mention expresse dans l'avis de vérification, des transactions internationales intragroupes comme faisant partie du champ des opérations à examiner.

Elle peut également se faire par simple lettre adressée au contribuable en cours de procédure et avant la notification provisoire de redressements, l'informant de l'intention de l'Administration d'étendre les investigations aux transactions internationales intragroupes et de rallonger par conséquent les délais du contrôle.

3- Conséquences de la prorogation du délai de contrôle

La notification de prorogation des délais, faite dans les conditions ci-dessus, aboutit à rallonger de six mois, le délai imparti à l'Administration par le premier paragraphe du 1° de l'article 20 du LPF, pour clore ses investigations sur place.

Par conséquent, ce délai est porté de six mois à 12 mois, lorsque la procédure de prorogation est mise en œuvre.

Toutefois, par extension, la prorogation s'applique également aux délais accordés à l'Administration pour notifier provisoirement au contribuable, les redressements envisagés. Ainsi, le délai de dix mois prévu au second paragraphe du 1° de l'article 20 du LPF est porté à 16 mois.

Le délai pour confirmer les redressements provisoirement notifiés (2 mois après la notification provisoire) reste inchangé, de même que tous les autres délais prévus par l'article 20 précité.

Il est précisé que la notification de prorogation de délai ne peut avoir pour effet de proroger des délais déjà expirés. Il en est ainsi notamment lorsque la lettre informant le contribuable de la prorogation lui est notifiée après la fin du délai initial de six mois prévu pour les investigations sur place, mais avant la notification provisoire de redressements. Dans ce cas, le délai de présence sur place imparti à l'Administration (6 mois) n'est pas impacté. Cependant, le délai de notification provisoire de redressements est prorogé dans les conditions décrites ci-dessus.

Quant à la notification de prorogation de délai qui interviendrait après la notification provisoire des redressements, elle s'avère inopérante.

P.6.03– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX ETATS FINANCIERS DES CONTRIBUABLES SOUMIS A L'IMPOT SYNTHETIQUE (ARTICLE 17)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 17 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, allège les obligations déclaratives des contribuables à l'impôt synthétique et disposant de plusieurs établissements, en leur permettant de déposer une seule liasse administrative retraçant le résultat dégagé par l'ensemble de leurs exploitations.

Cet aménagement appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Aux termes des dispositions de l'article 78-2° du Code général des Impôts, les établissements exploités dans une même localité ou dans des localités différentes par un même contribuable relevant de l'impôt synthétique, faisaient l'objet d'une imposition séparée.

Ainsi, les contribuables concernés étaient tenus de produire, pour chaque établissement, les états financiers à déposer auprès du service des Impôts du lieu de situation dudit établissement.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018

L'annexe fiscale 2018 apporte les aménagements suivants :

- les contribuables relevant de l'impôt synthétique et possédant plus d'un établissement sont autorisés à produire une seule liasse administrative retraçant le résultat dégagé par l'ensemble des établissements ;

- la liasse susvisée doit, avant son dépôt, être soumise à la procédure de visa ;

- les états financiers ainsi visés doivent être déposés en version papier et par voie électronique auprès du service d'assiette des Impôts de rattachement expressément désigné par les contribuables comme le lieu de situation de l'établissement principal.

N.B : Il convient de préciser que ces aménagements ne concernent que la production et le dépôt des états financiers annuels.

En tout état de cause, les contribuables relevant de l'impôt synthétique qui possèdent plus d'un établissement restent soumis à l'obligation de déclarer et d'acquitter l'impôt se rapportant à chaque établissement, auprès de chaque service des Impôts de rattachement.

P.6.05–PRECISIONS RELATIVES AU RECOUVREMENT DES TAXES MUNICIPALES (ARTICLE 29)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

L'article 29 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018 apporte des précisions relatives au recouvrement des taxes communales.

Le dispositif précise que le recouvrement des taxes communales est effectué uniquement par le Trésorier municipal, à l'exclusion de toutes entreprises privées.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

La loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales dispose en son article 160, que le recouvrement des taxes communales perçues sur titres de recettes et énumérées à l'article 159 de ladite loi, est assuré par le Trésorier municipal ayant la qualité de comptable public.

Toutefois, en pratique, il est donné de constater que certaines entreprises privées procèdent au recouvrement desdites taxes auprès des contribuables, en vertu de mandats des autorités municipales délivrés en violation des règles régissant la gestion des deniers publics.

Une telle pratique est régulièrement source de contentieux entre les contribuables et les communes concernées.

B- Précisions apportées par l'annexe fiscale 2018

Désormais, le recouvrement des taxes communales est effectué uniquement par le Trésorier municipal, à l'exclusion de toutes entreprises privées.

Les taxes communales s'entendent des taxes instituées par la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales. Ce sont notamment :

- la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans ;
- la taxe sur les locaux loués en garni ;
- la taxe sur les taxis ;
- la taxe sur les charrettes et pousse–pousse ;
- la taxe sur l'exploitation des embarcations ;
- la taxe sur la publicité ;
- la taxe sur les établissements de nuit.

Avec l'entrée en vigueur de l'annexe fiscale 2018, le recouvrement de ces taxes relève de la compétence exclusive du trésorier municipal en sa qualité de comptable public, agent du Trésor ayant en charge la gestion des deniers publics.

Aucune autre entité ne peut recouvrer lesdites taxes sans se retrouver dans l'illégalité.

P.6.06– AMENAGEMENT DES DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SUR LA PUBLICITE A SUPPORT MOBILE (ARTICLE 30)

I– PRESENTATION GENERALE DU DISPOSITIF

La loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 relative au régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales prévoit que toutes les affiches publicitaires apposées sur les véhicules de transport public ou privé entrent dans le champ d'application de la taxe sur publicité à support mobile.

Les inscriptions portées sur les véhicules ou autres supports de certaines entreprises du fait de sujétions particulières étaient également visées par le dispositif.

L'article 30 de l'annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, corrige cette situation en excluant expressément du champ de la taxe sur la publicité à support mobile, les inscriptions faites par les entreprises sur des supports mobiles en vertu d'une obligation légale, réglementaire ou d'une convention conclue avec l'Etat.

Ce dispositif appelle les commentaires suivants.

II– ANALYSE DU DISPOSITIF

A- Dispositions antérieures

Aux termes des dispositions de article 140 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales, la taxe sur la publicité à support mobile est due pour les affiches publicitaires sur papier ordinaire ou sur carton, manuscrites ou imprimées apposées sur un véhicule servant au transport public ou privé.

La taxe s'applique également à d'autres supports limitativement énumérés. Il s'agit notamment des banderoles publicitaires exposées sur la voie publique, des panneaux publicitaires mobiles fluorescents ou non.

Le dispositif n'établit pas de distinction entre les affiches publicitaires apposées à des fins commerciales et les affiches dont l'apposition résulte d'une obligation imposée soit par la loi, soit par un texte réglementaire ou aux termes d'une convention conclue avec l'Etat.

B- Aménagements apportés par l'annexe fiscale 2018

L'annexe fiscale 2018 apporte une clarification en ce qui concerne les entreprises tenues de porter des inscriptions sur leurs véhicules en vertu de la loi ou d'une disposition réglementaire ou encore conformément à une convention signée avec l'Etat.

Elle corrige donc cette situation pénalisante pour cette catégorie d'opérateurs économiques dont les affiches n'avaient pas un but strictement commercial, mais obéissaient à l'exécution d'une obligation émanant de la puissance publique.

Il convient de préciser que l'exonération de la taxe sur la publicité à support mobile prévue par le dispositif de l'article 30 de l'annexe fiscale 2018, ne s'applique que dans les limites fixées par l'obligation légale, réglementaire ou conventionnelle.

Ainsi, les véhicules qui ne concourent pas de manière directe à l'exercice de l'activité, doivent en principe être recherchés en paiement de la taxe sur la publicité à support mobile lorsqu'y sont apposées des affiches publicitaires.

Il en est ainsi notamment des véhicules qui servent au transport du personnel de l'entreprise concernée

Index Alphabétique

INDEX ALPHABETIQUE

A

Allocations

- spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi (Note de service – ITS) 85

Application

- de l'impôt sur le revenu des créances aux intérêts servis aux assurés par les compagnies d'assurance-vie (Note de service – IRCM) 102

Aménagement

- du régime fiscal des bureaux de liaison ou de représentation (Note de service – Régimes spécifiques) 277
- des dispositions relatives aux conditions de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (COMAF 2011) 347
- des dispositions de l'article 111 du Code général des Impôts relatives au crédit d'impôt pour création d'emploi (COMAF 2011) 350
- des dispositions relatives à l'admission au régime simplifié des prestataires de services pétroliers (COMAF 2011) 365
- des dispositions relatives aux conditions de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée (COMAF 2012) 368
- du dispositif d'achat en franchise de la taxe sur la valeur ajoutée au profit de certaines entreprises exportatrices (COMAF 2012) 369
- des dispositions de l'article 3 du Code général des Impôts relatives à l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (COMAF 2012) 373
- des dispositions relatives à l'exonération des pensions versées aux personnes retraitées (COMAF 2012) 377
- des dispositions relatives aux droits d'enregistrement des biens immobiliers acquis par crédit-bail (COMAF 2012) 379
- des dispositions relatives à la facture normalisée (COMAF 2013) 388
- des dispositions relatives à l'impôt général sur le revenu (COMAF 2013) 391

- des dispositions relatives à la taxe spéciale sur certains produits en matière plastique (COMAF 2013) 394
- des dispositions du Code général des Impôts relatives au remboursement des crédits de taxe sur la valeur ajoutée (COMAF 2014) 399
- des dispositions relatives à l'amortissement accéléré des logements affectés aux personnels des entreprises industrielles et commerciales (COMAF 2014) 401
- des dispositions applicables aux entreprises bénéficiant des avantages fiscaux dans le cadre des grands investissements dans le secteur de l'habitat (COMAF 2014) 410
- des régimes d'imposition au regard du critère de chifre d'affaires (COMAF 2015) 416
- des dispositions relatives à la réduction d'impôt cédulaires en cas d'investissement des bénéfices en Côte d'Ivoire (COMAF 2015) 418
- des dispositions relatives à l'obligation déclarative en matière d'impôt foncier (COMAF 2015) 421
- de l'exonération d'impôt foncier des terrains concédés ou attribués aux entreprises de promotion immobilière (COMAF 2015) 422
- des dispositions relatives au contrôle fiscal (COMAF 2015) 424
- des dispositions relatives aux retenues à la source sur les sommes versées aux entreprises du secteur informel (COMAF 2015) 427
- de la taxe sur le caoutchouc granulé spécifié (COMAF 2015) 428
- du mode de gestion de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des entreprises pétrolières et minières (COMAF 2016) 431
- des dispositions relatives à la réduction d'impôts cédulaires en cas d'investissement de bénéfices en Côte d'Ivoire (COMAF 2016) 435
- du régime fiscal des cessions de droits sociaux d'entreprises (COMAF 2016) 440
- du dispositif relatif au droit d'enregistrement des baux (COMAF 2016) 442
- des dispositions relatives à la souscription des titres par les entreprises du secteur des télécommunications et des technologies de l'information et de la communication (COMAF 2016) 452
- des conditions de recevabilité des états financiers (COMAF 2016) 453
- des dispositions relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires applicable aux machines à sous et aux jeux de hasard (COMAF 2017) 456

- des dispositions relatives aux pensions de retraite et aux rentes viagères en matière d'impôts sur les traitements et salaires (COMAF 2017) 460
- des dispositions du Code général des Impôts relatives aux droits de mutation en matière de succession (COMAF 2017) 462
- des dispositions du Code général des Impôts relatives aux mesures en faveur de la création d'emploi (COMAF 2017) 475
- des dispositions du Code général des Impôts relatives à l'amortissement des biens acquis par crédit-bail (COMAF 2017) 476
- des dispositions fiscales applicables aux collectivités territoriales (COMAF 2017) 489
- de l'assujettissement de certaines activités de négoce de biens d'occasion à la taxe sur la valeur ajoutée (COMAF 2018) 495
- du dispositif relatif à la taxe sur la valeur ajoutée sur les tabacs (COMAF 2018) 497
- des dispositions relatives aux droits d'enregistrement des décisions de justice (COMAF 2018) 507
- des obligations fiscales des entreprises exploitant des établissements secondaires (COMAF 2018) 513
- des dispositions relatives aux états financiers des contribuables soumis à l'impôt synthétique (COMAF 2018) 528
- des dispositions relatives à la taxe sur la publicité à support mobile (COMAF 2018) 530

Amortissements

- différés (Note de service - BIC) 77

Analyse

- de l'annexe fiscale 2011 (COMAF) 347
- de l'annexe fiscale 2012 (COMAF) 367
- de l'annexe fiscale 2013 (COMAF) 388
- de l'annexe fiscale 2014 (COMAF) 399
- de l'annexe fiscale 2015 (COMAF) 414
- de l'annexe fiscale 2016 (COMAF) 430
- de l'annexe fiscale 2017 (COMAF) 456
- de l'annexe fiscale 2018 (COMAF) 493

Arrêt provisoire

- d'activité (Note de service – Régimes spécifiques) 268

C

Clôture

- des exercices comptables, dépôt des états financiers, déclaration de résultat et modalités de paiement de l'impôt sur les BIC (Note de service - BIC) 68

Critères

- d'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (Note de service - BIC) 70
- de détermination de la résidence secondaire (Note de service – Impôt foncier) 96

D

Définition

- et traitement fiscal de l'acte anormal de gestion (Note de service – Régimes spécifiques) 266

Domaine

- de la juridiction gracieuse et critère d'instruction des requêtes des contribuables. (Note de service – Procédures fiscales) 335

Dispositions

- d'ordre fiscal prévues par la convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques (Note de service – Régimes spécifiques) 201

Droit

- sur le chiffre d'affaires en matière de contribution des patentes et de taxe spéciale d'équipement des acheteurs de produits (Note de service – Contribution des patentes) 205

Exonération

- de la taxe sur la valeur ajoutée par voie d'attestation (Note de service Taxe sur la valeur ajoutée) 147
- de la taxe sur la valeur ajoutée sur les prestations d'hospitalisation et de restauration fournies par les structures hospitalières (COMAF 2012) 367
- d'impôt sur les traitements et salaires sur les sommes versées par les employeurs dans le cadre des contrats d'assurances maladie au profit de leurs salaries (COMAF 2013) 390

Extension

- de la procédure de l'attestation annuelle unique d'exonération de TVA aux sous-traitants des entreprises minières (Note de service – TVA) 158
- de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée aux matériels agricoles et pièces détachées acquis par crédit-bail (COMAF 2011) 348
- de l'obligation de sécurisation à certains documents utilisés par les entreprises (COMAF 2011) 354
- du champ de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée par voie d'attestation, aux acquisitions de biens par crédit-bail (COMAF 2015) 414
- de la procédure de rectification d'office aux erreurs matérielles figurant sur les déclarations des contribuables (COMAF 2017) 487
- du droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée à certaines acquisitions de biens et services par les entreprises d'exploration ou d'exploitation pétrolières(COMAF2018) 493
- du champ d'application de l'impôt sur le patrimoine foncier des exploitations agricoles (COMAF 2018) 504

I

Institution

- d'une retenue à la source sur les sommes versées aux auteurs de productions littéraires, scientifiques et artistiques occasionnelles (COMAF 2012) 374
- d'une taxe sur les télécommunications (COMAF 2012) 383
- d'une taxe pour le développement touristique (COMAF 2012) 385
- d'une formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière (COMAF 2014) 406
- d'une taxe sur les ventes de bois en grumes (COMAF 2018) 498

M

Mesures

- portant dématérialisation de la vignette (COMAF 2012) 380
- fiscales et douanières applicables aux véhicules et effets personnels des agents de l'état, diplomates et fonctionnaires internationaux ivoiriens de retour en Côte d'Ivoire au terme de leur service à l'étranger (COMAF 2013) 395
- fiscales en faveur de l'emploi (COMAF 2016) 444
- d'incitation à l'immatriculation fiscale des entreprises (COMAF 2016) 447
- de promotion de l'actionnariat national et aménagement du régime d'imposition des cessions de droits sociaux (COMAF 2017) 467
- fiscales en faveur de l'emploi des personnes en situation de handicap (COMAF 2017) 474
- fiscales en faveur des personnels d'entreprises (COMAF 2017) 501

Mise en oeuvre

- des exonérations accordées dans le cadre du Code des Investissements de 2012. (Note de service – Régimes spécifiques) 196

Modalités

- d'application du régime de réduction de l'impôt sur les BIC et BA en Côte d'Ivoire, prévue par l'article 110 du Code général des Impôts (Note de service – BIC) 79
- d'application du régime d'entreprise franche de transformation des produits halieutiques (Note de service – Régimes spécifiques) 257
- de gestion des succursales et établissements secondaires des contribuables relevant de la Direction des grandes Entreprises (Note de service – Régimes spécifiques) 259
- d'application de la taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication (Note de service – Régimes spécifiques) 283
- d'application de la taxe spécifique sur les communications téléphoniques et les technologies de l'information et de la communication 283
- de suspension du contrôle fiscal 340

Modernisation

- du dispositif légal en matière de fiscalité internationale (COMAF 2017) 479

N

Notion

- et règles d'évaluation des avantages en nature (Note de service – ITS) 90
- d'établissement en matière de contribution des patentes (Note de service – Régimes spécifiques) 103
- et traitement administratif et fiscal des transformations d'entreprises (Note de service – Régimes spécifiques) 260
- d'agencements en matière d'impôt foncier (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- d'agencements en matière de patentes (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- d'aménagements en matière d'impôt foncier (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- d'aménagements, en matière de patentes (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- d'installations en matière d'impôt foncier (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- d'installations en matière de patentes (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- de construction en matière d'impôt foncier (Note de service – Régimes spécifiques) 272
- de construction en matière de contribution des patentes (Note de service – Régimes spécifiques) 272

O

Obligations

- déclaratives des contribuables bénéficiant d'un régime fiscal dérogatoire (Note de service – Régimes spécifiques) 195

P

Pénalités

- applicables en matière de taxe sur les véhicules à moteur (Note de service – Procédures fiscales) 341

Point

- de départ du délai du droit à déduction de la TVA en cas de paiement pour le compte de tiers suite à un contrôle fiscal (Note de service – TVA) 154

Précisions

- relatives au champ d'application de l'article 108 du code général des Impôts (Note de service - BIC) 64
- relatives à la déduction des frais d'assistance technique (Note de service – BIC) 75
- relatives à l'exonération partielle d'impôt sur les bénéfices des adhérents des centres de gestion agréés (Note de service - BIC) 82
- relatives à la retenue à la source de l'impôt BNC sur les sommes versées aux membres des professions libérales (Note de service - BNC) 83
- relatives à la base imposable des retenues à la source au titre de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (Note de service - BNC) 83
- relatives à la notion d'expatrié au regard des contributions des employeurs (Note de service - ITS) 89
- relatives à la détermination de la valeur locative des stations-services au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes (Note de service – Impôts foncier) 99
- relatives à l'application de la taxe de voirie, d'hygiène et d'assainissement aux personnes physiques et morales exonérées d'impôt foncier (Note de service – Impôts foncier) 99
- relatives aux dispositions de l'article 10 de l'annexe fiscale 2016 portant réduction des taux de l'impôt foncier (Note de service – Impôts foncier) 99
- relatives à l'article 151-7 du Code général des Impôts portant exemption d'impôt foncier sur des immeubles servant aux exploitations agricoles pour loger les animaux et serrer les récoltes (Note de service – Impôts foncier) 101

- relatives à la patente d'acheteurs de produits locaux (Note de service – Contribution des patentes) 109
- relatives à la détermination du droit sur la valeur locative des entreprises exerçant dans le même local des activités exemptées et des activités imposables (Note de service – Contribution des patentes) 110
- relatives aux modalités d'imposition des cloisons à la contribution des patentes et à l'impôt foncier (Note de service – Contribution des patentes) 111
- relatives à la contribution des patentes des entreprises de transport public (Note de service – Contribution des patentes) 112
- relatives à l'imposition des véhicules affectés au transport du personnel, des élèves ou des clients d'hôtels (Note de service – Contribution des patentes) 113
- relatives à la notion de véhicule utilitaire et traitement fiscal (Note de service – TVA) 153
- relatives à l'exonération de la TVA sur l'acquisition de matériels informatiques, de tablettes électroniques et de téléphones portables (Note de service – TVA) 155
- relatives aux mentions de l'état des taxes déductibles annexé à la déclaration de TVA (Note de service – TVA) 156
- relatives au traitement fiscal des ventes directes au regard de la TVA (Note de service – TVA) 157
- relatives à l'exemption de la taxe sur les véhicules à moteur, à l'égard des véhicules diplomatiques et des véhicules privés du personnel des missions diplomatiques (Note de service – Régimes spécifiques) 165
- relatives au chiffre d'affaires à retenir pour la détermination du régime d'imposition et des impôts 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 téléphonie (Note de service – Régimes spécifiques) 206
- relatives au traitement fiscal et à la gestion des sociétés coopératives (Note de service – Régimes spécifiques) 216
- relatives à la taxe portuaire et aéroportuaire (Note de service – Régimes spécifiques) 281
- relatives aux redevables de la taxe sur les locaux loués en garni (Note de service – Régimes spécifiques) 282
- relatives à la notion de magasin à rayons multiples (Note de service Régimes spécifiques) 282
- relatives aux conditions d'application du prélèvement sur les bois en grumes à titre d'impôt sur les bénéfices (Note de service – Régimes spécifiques) 285

- relatives au référentiel comptable applicable par les entreprises, suite à l'adoption de l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (Note de service – Régimes spécifiques) 286
- relatives aux dispositions de l'article 2 de l'annexe fiscale 2016 portant mesures de soutien aux petites et moyennes entreprises (Note de service – Régimes spécifiques) 287
- relatives à la mise en oeuvre de la taxe sur les ventes de bois en grumes 289
- portant sur les règles applicables en matière de procédures d'office (Note de service – Procédures fiscales) 329
- relatives à l'exigibilité de l'amende fiscale en cas de réouverture de magasins et d'établissements (Note de service – Procédures fiscales) 339
- relatives au contrôle de la facture normalisée (Note de service - Procédures fiscales) 342
- relatives aux impositions d'office 343
- relatives à la vacance d'immeubles en matière d'impôt foncier (COMAF 2014) 403
- relatives aux délais de notification de la sommation sans frais et du commandement de payer (COMAF 2014) 408
- relative à l'assujettissement des opérations de transfert d'argent à la TVA (COMAF 2016) 430
- relative au régime fiscal des entreprises éligibles au régime de la zone franche de la biotechnologie et des technologies de l'information et de la communication (COMAF 2016) 450
- relative à la taxe sur la publicité recouvrée par le district (COMAF 2017) 491
- relatives au recouvrement des taxes municipales (COMAF 2018) 529

Prorogation

- de la durée de vérification sur place et du délai de prescription d'assiette en cas de recours à l'assistance administrative (COMAF 2011) 355

R

Réduction

- des taux de l'impôt foncier (COMAF 2016) 438
- des taux des prélèvements à la source à titre d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel et sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel (COMAF 2018) 502

Réévaluation

- libre de bilan (Note de service – Régimes spécifiques) 208

Régime

- fiscal des recettes provenant de la vente à l'exportation des biens places sous un régime douanier (Note de service – BIC) 73
- fiscal des indemnités de départ (Note de service – ITS) 93
- général de la contribution des patentes (Note de service – Contribution des patentes) 103
- applicable aux objets d'occasion au regard de la TVA (Note de service – TVA) 143
- fiscal des missions diplomatiques et organisations internationales et assimilées au regard de la TVA sur l'eau, l'électricité et les télécommunications (Note de service – TVA) 146
- de la TVA illégalement facturée (Note de service – TVA) 154
- d'imposition des subventions et abandons de créances (Note de service – Régimes spécifiques) 166
- spécial des fusions de sociétés, scissions et apports partiels d'actifs (Note de service Régimes - spécifiques) 173
- fiscal des associations et autres organismes sans but lucratif (Note de service – Régimes spécifiques) 211
- fiscal des holdings (Note de service – Régimes spécifiques) 219
- fiscal des intérêts moratoires (Note de service – Régimes spécifiques) 225
- fiscal du groupement d'intérêt économique (Note de service – Régimes spécifiques) 226
- fiscal particulier applicable aux programmes de logements à caractère économique et social et aux grands investissements dans le secteur de l'habitat (Note de service – Régimes spécifiques) 231

- fiscal des redevances et rémunérations de prestations de services versées à l'étranger (Note de service – Régimes spécifiques) 235
- fiscal des sociétés civiles immobilières (Note de service – Régimes spécifiques) 252
- de déduction des "cadeaux d'entreprise" et des frais de parrainage et mécénat au regard de l'impôt sur les bénéfices et de la TVA (Note de service – Régimes spécifiques) 273
- fiscal des biens immeubles acquis par crédit-bail au regard de l'impôt foncier et de la contribution des patentes (Note de service – Régimes spécifiques) 279

Règles

- de territorialité en matière d'impôt sur les BIC (Note de service – BIC) 61
- d'imposition des immeubles sous bail emphytéotique au regard de l'impôt foncier (Note de service – Impôt foncier) 97
- de déduction en matière de TVA (Note de service – TVA) 117
- de contrôle de l'impôt (Note de service – Procédures fiscales) 293

Remboursements

- de crédits de TVA (Note de service – TVA) 130

Renforcement

- du droit de communication en matière d'impôt foncier (COMAF 2011) 359
- des garanties du contribuable en matière de contrôle fiscal (COMAF 2018) 510
- du dispositif de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices (COMAF 2018) 514

T

Taux

- de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux perçu par anticipation à l'occasion du paiement de la patente par les entreprises de transport public (Note de service – BIC) 74

Taxe

- spéciale d'équipement (Note de service – Taxes et redevances) 160

Traitement

- fiscal des frais de transport pour congés annuels (Note de service – ITS) 85
- fiscal des entrepôts au regard de la contribution des patentes (Note de service – Contribution des patentes) 109
- des remboursements de frais et de débours au regard de la TVA (Note de service – TVA) 140
- de la TVA facturée sur les opérations impayées (Note de service – TVA) 145
- fiscal des comptes courants d'associés (Note de service – Régimes spécifiques) 190
- des immobilisations des entreprises reclassées du régime de l'impôt synthétique à un régime réel d'imposition (Note de service – Régimes spécifiques) 278

Notes et observations du lecteur

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

ISBN: 979-10-90865-10-5

9 791090 865105

Les Publications de la DGI
Numéro d'éditeur 7112

Novembre 2018