

Frédéric Eddyson KASSI
Docteur en Droit Privé
Administrateur en Chef des services financiers
Inspecteur Divisionnaire

FISCALITÉ DES ENTREPRISES

- ◆ **TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE**
- ◆ **IMPÔT SUR LE BÉNÉFICE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL ET LE BÉNÉFICE AGRICOLE**
- ◆ **RÉGIMES FISCAUX**

COURS



KAFE éditions
01 BP 7818 Abidjan 01

ABRÉVIATIONS

Al.	: Alinéa
BA	: Bénéfice Agricole
BIC	: Bénéfice Industriel et Commercial
BNC	: Bénéfice Non Commercial
CA	: Chiffre d'Affaires
CGA	: Centre de Gestion Agrée
CGI	: Code Général des Impôts
CI	: Côte d'Ivoire
CME	: Centre des Moyennes Entreprises
CNO	: Zone Centre Nord et Ouest
DGE	: Directions des Grandes Entreprises
HT	: Hors Taxe
IGR	: Impôt Général sur le Revenu
IMF	: Impôt Minimum Forfaitaire
IRC	: Impôt sur le Revenu des Capitaux
IRVM	: Impôt sur le Revenu des Valeurs Mobilières
LASM	: Livraison À Soi-Même
LPF	: Livre de Procédures Fiscales
RSI	: Régime du Réel Simplifié d'Imposition
S.A	: Société Anonyme
SAID	: Service d'Assiette des Impôts Divers
TCA	: Taxes sur le Chiffre d'Affaires
TOB	: Taxes sur les opérations bancaires
TTC	: Toutes Taxes Comprises
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE : GÉNÉRALITÉS SUR LA FISCALITÉ

I - DÉFINITION DE LA FISCALITÉ

La fiscalité peut être définie sommairement comme l'ensemble des lois, des mesures et des pratiques diverses relatives à l'impôt.

La fiscalité est la matière du droit fiscal. Ce dernier étant cette branche du droit public qui réglemente les rapports entre l'Administration et les citoyens.

La particularité du droit fiscal est celle qui apparaît comme la manifestation d'une des principales prérogatives de la puissance publique.

La fiscalité appliquée aux entreprises offre un attrait à l'Administration pour une double raison :

- d'abord, parce que l'entreprise est une unité de production ; elle dispose d'un patrimoine qu'elle fait fructifier sous la protection de l'État ;
- ensuite, l'entreprise est le lieu de regroupement d'autres contribuables dont elle est la source principale de revenu : l'entreprise est donc pour l'Administration un contribuable idéal. Elle demeure la cible préférée de l'Administration fiscale. Toutefois, l'entreprise doit être protégée.

C'est pourquoi, toute mesure fiscale en direction des entreprises modernes est nécessairement prise dans le sens d'accroître les recettes fiscales tout en évitant d'étouffer l'activité de production par un prélèvement excessif.

L'entreprise est définie par l'INSEE de France comme « toute unité légale, personne physique ou morale qui, jouissant d'une autonomie de décision, produit des biens et services marchands ». Elle est caractérisée par la recherche du profit.

II - LA NOTION D'IMPÔT

A- LA DÉFINITION DE L'IMPÔT

L'impôt est une prestation pécuniaire requise des personnes physiques et des personnes morales en fonction de leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie directe en vue de la couverture des charges publiques et ou à des fins d'interventionnisme étatique.

B- LE RÔLE DE L'IMPÔT

L'impôt a un rôle à la fois budgétaire, économique et social.

- Le rôle budgétaire de l'impôt : l'impôt sert à alimenter le budget de l'État et des collectivités publiques. Il permet d'assurer le financement des travaux de construction de routes, d'hôpitaux, d'écoles et la rémunération des agents de l'État etc.

- Le rôle économique de l'impôt : l'impôt peut être utilisé comme un instrument de politique économique. L'État s'en sert pour orienter l'activité économique. C'est le cas notamment de l'incitation fiscale à l'investissement.

- Le rôle social de l'impôt : l'impôt assure une sorte de redistribution des richesses du pays entre les citoyens.

C- LES DIFFÉRENTS TYPES D'IMPÔTS

On distingue les impôts intérieurs et les droits de douane.

1-Les impôts intérieurs

Les impôts intérieurs comprennent : les impôts directs, les impôts indirects, les droits d'enregistrement et de timbre etc.

a/ Les impôts directs

Ce sont : l'impôt sur les bénéfices (BIC, BA, BNC), les impôts sur les salaires, la patente, les impôts fonciers, l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, l'impôt général sur le revenu, etc.

Pour les impôts directs, à l'exception de ceux qui sont retenus à la source, le débiteur légal est le contribuable lui-même.

Les impôts directs sont assis sur le revenu du contribuable. L'impôt céduaire frappe une catégorie de revenu, l'impôt général sur le revenu frappe tous les revenus du contribuable (particulier).

b/ les impôts indirects

Ils concernent : la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur les opérations bancaires, les taxes spécifiques.

Les impôts indirects sont des impôts qui ne sont pas assis sur le revenu mais sont dus en cas de dépenses ou de consommation, par exemple la TVA.

c/ Les droits d'enregistrement et de timbre

2- Les droits de douane

Les droits de douane comprennent le droit fiscal d'entrée et le droit de douane proprement dit.

D- LA CLASSIFICATION DES IMPÔTS

Les contributions sont généralement classées suivant différents critères et en fonction des objectifs de l'analyse.

Entre autres classifications existantes, nous retiendrons :

- la classification selon l'incidence des prélèvements ;
- la classification selon la matière imposable ;
- la classification dite fonctionnelle.

1- La classification selon l'incidence des prélèvements : impôts directs, impôts indirects

Cette distinction se retrouve dans la plupart des systèmes fiscaux contemporains. Deux principaux critères se rencontrent généralement :

- le critère économique ;
- le critère administratif.

a/ Le critère économique

Il repose sur le phénomène de l'incidence économique de l'impôt. Selon ce critère, l'impôt direct est celui qui frappe directement le contribuable sans détour (exemple l'IGR). Par contre, l'impôt indirect est celui qui se répercute sur le contribuable par l'intermédiaire d'une tierce personne (exemple la TVA).

b/ Le critère administratif

Il se fonde sur l'existence ou non d'un document officiel appelé rôle nominatif. L'impôt est direct en présence d'un rôle nominatif. Dans le cas contraire, l'impôt est indirect.

2- La classification selon la matière imposable

Selon la matière sur laquelle porte l'impôt, on distinguera l'impôt sur le capital, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la consommation.

a/ L'impôt sur le capital

C'est un impôt qui porte sur les biens permanents, la fortune, la richesse du contribuable.

b/ L'impôt sur le revenu

Le revenu, c'est le fruit du capital. L'impôt sur le revenu, c'est l'impôt sur le fruit du capital.

Par exemple :

- le capital humain produit un revenu appelé salaire ⇒ Impôt sur les traitements et salaires ;
- le capital immobilier produit un revenu appelé loyer ⇒ Contribution foncière des propriétés bâties.

Dans de nombreux pays, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la consommation procurent la majeure partie des ressources budgétaires.

c/ L'impôt sur la consommation

L'impôt sur la consommation ou sur la dépense est un impôt assis sur l'utilisation faite des fruits du capital. Les impôts sur la consommation ont une influence directe sur les prix. C'est pourquoi, ils sont souvent utilisés par les pouvoirs publics comme outil de politique économique.

Ils sont utilisés, soit pour agir sur le niveau général de la consommation, soit pour infléchir les structures de production (exemple : droits de douane élevés pour décourager la consommation de certains produits jugés nuisibles : alcool, tabac), soit pour protéger une jeune industrie contre la concurrence étrangère.

3- La classification dite fonctionnelle

Cette classification tient compte de la matière imposable. Elle se situe dans une optique délibérément économique.

Les impôts et taxes sont alors regroupés selon la nature de l'opération ou selon la nature des grandeurs économiques sur lesquelles ils portent.

On distinguera désormais trois grandes catégories d'impôts :

- les impôts liés à la production. Exemple : la TVA (régime intérieur), la contribution des patentes ;
- les droits de douane et assimilés ou impôts sur le commerce extérieur. Exemple : la TVA (régime importation), le droit fiscal d'entrée, le droit unique de sortie (perçu à l'export) ;
- les impôts sur le revenu et le patrimoine. Exemple : les impôts sur les bénéfices (BIC, BA, BNC), l'impôt général sur le revenu (IGR), la contribution foncière des propriétés bâties...

Les classifications ainsi faites selon différents critères s'avèrent nécessaires pour une meilleure connaissance des effets réels que chaque contribution est susceptible de produire sur l'économie nationale et sur le contribuable.

C'est ce qui permettra de privilégier certaines formes d'imposition par rapport à d'autres dans des proportions adaptées à la situation de chaque pays.

III- LES DIFFÉRENTS RÉGIMES D'IMPOSITION EN CÔTE D'IVOIRE

Quatre régimes d'imposition coexistent dans la législation fiscale ivoirienne à savoir :

- le régime du réel normal (RN) ;
- le régime du réel simplifié d'imposition (RSI) ;
- le régime de l'impôt synthétique ;
- le régime de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans.

A- LE RÉGIME DU RÉEL NORMAL

Sont obligatoirement soumises au régime du bénéfice réel les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, excède 150 millions de francs.

Les entreprises dont le chiffre d'affaires s'abaisse en dessous de la limite prévue, ne sont soumises au régime du bénéfice réel simplifié, ou le cas échéant, au régime de l'impôt synthétique, que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à cette limite pendant trois exercices consécutifs.

Le chiffre d'affaires indiqué est ajusté au prorata du temps d'exploitation pour les entreprises qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année.

B- LE RÉGIME DU RÉEL SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION (RSI)

Le régime du bénéfice réel simplifié s'applique aux personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, est compris entre 50 et 150 millions de francs. Les personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires s'abaisse en dessous de la limite prévue, ne sont soumises au régime de l'impôt synthétique, sauf option pour le régime simplifié d'imposition, que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à cette limite pendant trois exercices consécutifs.

C- LE RÉGIME DE L'IMPÔT SYNTHÉTIQUE

L'impôt synthétique se substitue à la patente, à l'impôt sur les bénéfices et à la taxe sur la valeur ajoutée.

Sous réserve des dispositions de l'article 75 du CGI, sont soumises au régime de l'impôt synthétique les personnes physiques ou morales dont le

chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, est compris entre 5 et 50 millions de francs.

Les personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires s'abaisse en dessous de la limite de 50 millions prévue, ne sont soumises au régime de l'impôt synthétique que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à cette limite pendant trois exercices consécutifs.

Les contribuables relevant du régime de l'impôt synthétique peuvent opter, avant le premier février de chaque année, pour le régime du réel simplifié ou pour leur assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux lorsqu'elles exercent l'une des activités visées à l'article 85 du CGI.

Ils ne sont pas autorisés à facturer la TVA, ni à transmettre un droit à déduction au titre de cette taxe.

D- LE RÉGIME DE LA TAXE FORFAITAIRE DES PETITS COMMERÇANTS ET ARTISANS

Ce régime concerne à titre d'exemple :

- les vendeurs ambulants ;
- les vendeurs à l'étalage ;
- les exploitants de moulins à maïs ou à l'arachide etc.

IV- LES ADMINISTRATIONS EN CHARGE DE L'IMPÔT EN CÔTE D'IVOIRE

Il s'agit de :

1- la Direction générale des Impôts pour l'assiette, le contrôle, le recouvrement, le contentieux des impôts à l'exception du recouvrement des impôts perçus par voie de rôle ;

2- la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique pour le recouvrement des droits perçus par voie de rôle ;

3- la Direction générale des Douanes pour l'assiette, le recouvrement, le contrôle et le contentieux des droits et taxes inscrits au tarif des douanes.

TITRE I : LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt indirect qui frappe la consommation des entreprises et des ménages.

C'est une taxe ad valorem incorporée dans le prix des marchandises ou des services et dont la charge est supportée par le consommateur.

- La TVA est un impôt réel assis sur des choses et des transactions. Elle est perçue sans tenir compte de la qualité et des charges des personnes qui la supportent.

- C'est un impôt indirect. Elle est perçue et versée par des intermédiaires désignés par l'État appelés redevables légaux (commerçants) qui la répercutent intégralement sur les consommateurs appelés redevables réels.

- La TVA est un impôt sur la consommation qui n'atteint le revenu que lorsque celui-ci est dépensé.

Il convient de rappeler que les impôts indirects sont constitués par les taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes spécifiques.

Les taxes sur le chiffre d'affaires se composent de la TVA et de la taxe sur les prestations de services (TPS).

Jusqu'en 1991, la TPS s'appliquait de plein droit aux prestations de services.

Depuis le 01 janvier 1992, la TVA a été étendue aux prestations de services.

De façon schématique, la TVA s'applique à toutes les affaires à l'exception :

- des activités bancaires et financières qui relèvent des taxes sur les opérations bancaires ;
- des opérations d'assurance qui relèvent de la taxe sur les contrats d'assurances.

SCHEMA DE LA TVA

OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR L'ENTREPRISE RELATIONS REDEVABLES ⇒ CLIENTS

I - TVA BRUTE OU COLLECTÉE

- | | |
|--------------------------------------|-------------------------------|
| 1 - L'opération est-elle imposable ? | Champ d'application |
| 2 - Si oui, quand l'imposer ? | Fait générateur / exigibilité |
| 3 - Sur quel montant l'imposer ? | Assiette ou base d'imposition |
| 4 - À quel taux la soumettre ? | Taux |
| 5 - Base imposable x taux | = TVA brute |

↓

AU TITRE D'UNE PÉRIODE DÉTERMINÉE :
TOTALISATION DE LA TVA BRUTE

↓

TVA BRUTE EXIGIBLE

DÉPENSES ENGAGÉES OU PAYÉES PAR L'ENTREPRISE
RELATIONS REDEVABLES ⇒ Fournisseurs ⇒ FOURNISSEURS

II - TVA DÉDUCTIBLE

1 - La TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est-elle déductible ?

a / Au fond ?

- Biens nécessaires et affectés à l'exploitation
- Exclusions et limitations.

b / En la forme ?

Document justificatif mentionnant la TVA.

2 - Si oui, à quel moment déduire la taxe ?

Condition de temps : la TVA est-elle devenue exigible chez le fournisseur ?

↓

AU TITRE D'UNE PÉRIODE DÉTERMINÉE :
TOTALISATION DE LA TVA DÉDUCTIBLE

↓

TVA DÉDUCTIBLE

↓

COMPARAISON

TVA BRUTE EXIGIBLE > TVA DÉDUCTIBLE ⇒ TVA NETTE DUE
TVA BRUTE EXIGIBLE < TVA DÉDUCTIBLE ⇒ CRÉDIT DE TVA

LE GROSSISTE

En application de la règle faisant obligation à toute personne qui facture la TVA de la reverser au Trésor public, le grossiste doit en principe reverser 1 440 000 F de TVA facturée au détaillant. Mais en contrepartie, il a le droit de récupérer la TVA qu'il a payée au producteur (1 080 000 F). Il reversera $1\,440\,000\text{ F} - 1\,080\,000\text{ F} = 360\,000\text{ F}$.

LE DÉTAILLANT

En application de la même règle, le détaillant devrait reverser au Trésor public 1 620 000F. Mais il a le droit de déduire la TVA payée au grossiste (1 440 000 F). Il ne doit reverser que 180 000 F, soit $(1\,620\,000\text{ F} - 1\,440\,000\text{ F})$.

LE CONSOMMATEUR FINAL

Il supporte le montant de 1 620 000 F. C'est en définitive lui qui supporte la charge effective de la taxe versée à l'État par fractionnement : $1\,080\,000\text{ F} + 360\,000\text{ F} + 180\,000\text{ F} = 1\,620\,000\text{ F}$.

Chaque intermédiaire doit collecter sur son client la taxe prévue par la loi. Mais il ne reverse au Trésor qu'après déduction de la taxe qu'il a payée en amont à son fournisseur, de sorte que chacun acquitte la taxe sur la valeur ajoutée par lui au produit considéré.

EXEMPLE DU GROSSISTE

Achat	6 000 000 F
Vente	8 000 000 F
Marge	2 000 000 F

Par le jeu des déductions, on remarque que le reversement fait par le grossiste correspond à la TVA sur la marge HT soit $2\,000\,000 \times 18\% = 360\,000\text{ F}$

OBSERVATION :

La TVA n'a pas d'incidence sur le bénéfice réalisé par les agents économiques. C'est un impôt neutre.

	HT	TTC
Prix d'achat	6 000 000	7 080 000
Prix de vente	8 000 000	9 440 000
Bénéfice brut	2 000 000	2 000 000 360 000 TVA

CHAPITRE I : LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

L'article 339 du CGI soumet à la TVA des opérations réalisées par des personnes.

SECTION I : LES OPÉRATIONS ET LES PERSONNES IMPOSABLES

§1 : LES OPÉRATIONS IMPOSABLES

Les opérations imposables s'entendent des opérations situées dans le champ d'application de la TVA :

- soit en raison de leur nature ;
- soit par une disposition expresse de la loi ;
- soit par l'exercice d'une option.

A - LES OPÉRATIONS IMPOSABLES PAR NATURE

Le champ d'application de la TVA est défini par l'article 339 du CGI qui prévoit que : « 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 et agricoles ».

Il ressort de cette définition que toutes les activités économiques entrent dans le champ d'application de la TVA, à l'exclusion des seules activités agricoles et salariées.

Toutefois, le texte précise que les opérations doivent être effectuées à titre onéreux par un assujetti.

Selon la définition fournie par l'article 339, trois critères font qu'une opération entre dans le champ d'application de la TVA (il s'agit de conditions cumulatives) :

- 1/ l'opération doit être une livraison de biens ou une prestation de services ;
- 2/ l'opération doit être effectuée à titre onéreux ;
- 3/ L'opération doit être réalisée par un assujetti agissant en tant que tel.

1- Nature des opérations

L'article 339 du CGI exclut les activités agricoles. Cette exclusion indique bien qu'en principe, seuls les produits manufacturés, en l'occurrence les biens meubles corporels ayant subi une transformation, sont soumis à la TVA.

a/ Livraisons de biens et assimilés (art. 340 du CGI)

Entrent dans le champ d'application de la TVA les livraisons de biens. Cette expression désigne les meubles corporels. Les ventes d'immeubles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. En revanche, les travaux immobiliers sont soumis à la TVA.

L'article 340 du CGI définit la notion de livraison : «La livraison d'un bien s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire».

Le texte ne vise pas uniquement le transfert de propriété au sens juridique strict (par exemple : la vente, l'échange, l'apport en société ou tout autre contrat translatif de propriété) ; il étend la notion de livraison même lorsque le transfert de propriété ne coïncide pas avec la livraison. À ce titre, l'article 341 du CGI précise que sont considérées comme des livraisons de biens les opérations suivantes : la location-vente, la vente à tempérament, la vente avec clause de réserve de propriété, la livraison d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission.

b/ Prestations de services

Les prestations de services englobent toutes les autres opérations dans la mesure où celles-ci ne constituent pas une livraison de biens meubles corporels ou une opération assimilée.

L'expression « prestations de services » recouvre :

- les livraisons de biens meubles incorporels : brevets, marques, licences, droit d'exclusivité, clientèles ;
- les travaux immobiliers ;
- les transports ;
- les commissions ;
- les ventes à consommer sur place (restauration) ;
- les prestations hôtelières ;
- les prestations des membres des professions libérales ;
- les logiciels, les traitements de données informatiques ;
- la fourniture d'eau, d'électricité, de gaz et de télécommunication.

2- Notion d'opérations effectuées à titre onéreux

Pour être imposables, les opérations doivent être réalisées à titre onéreux. Une opération effectuée à titre onéreux est une opération qui comporte une contrepartie. Cette contrepartie consiste le plus souvent dans la remise d'une somme d'argent, mais elle peut consister dans la remise d'un objet ou en une prestation. Peu importe la valeur de la contrepartie. Des ventes à perte sont imposables; des prestations à prix coûtant le sont également. La notion d'affaires a été abandonnée.

La question qu'il convient de se poser est celle de savoir si l'on est en présence d'une livraison de biens ou de prestations réalisée à titre onéreux.

En revanche, les sommes reçues par un assujetti sans contrepartie ne sont pas imposables.

- Les dons et les subventions qui ne sont pas versés en contrepartie de la livraison d'un bien ou d'un service ne sont pas imposables. Mais lorsque la subvention est versée soit pour compenser un manque à gagner, soit dans le cadre d'accords commerciaux, l'on est en présence d'une opération imposable.

- Les indemnités d'assurances, versées par les compagnies d'assurances en cas de sinistre, ne sont pas imposables.

- Les dommages et intérêts ayant pour objet de réparer un préjudice ne sont pas imposables. Mais les arrhes conservées par le fournisseur en cas d'annulation de commande ou les sommes versées dans le cadre de consignations et qui sont acquises au débiteur de la consignation, sont des opérations imposables.

3- Notion d'assujetti agissant en tant que tel

a/ Définition

L'article 346 du CGI dispose que sont assujetties au régime de la TVA les personnes physiques ou morales réalisant des opérations imposables.

L'assujetti s'entend de toute personne qui effectue d'une manière indépendante une activité économique autre qu'agricole. Sont réputées agir de manière indépendante les personnes qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des opérations qu'elles réalisent.

Ne sont donc pas assujettis les salariés, les travailleurs à domicile dont les gains sont considérés comme des salaires.

L'article 339 du CGI précise qu'il s'agit d'un assujetti « agissant en tant que tel ».

Cela signifie que certaines opérations, bien que réalisées par un assujetti, ne sont pas imposables si elles ne relèvent pas de l'activité économique de l'assujetti. Certains revenus accessoires ne seront pas imposables.

Cette distinction vaut surtout pour les exploitants individuels pour lesquels les opérations qui relèvent de la gestion de leur patrimoine privé, ne constituent pas des opérations réalisées par un assujetti agissant en tant que tel. Pour les sociétés, la situation peut être différente. Il n'en demeure pas moins que certains revenus réalisés par les sociétés peuvent, à ce titre, demeurer placés hors du champ d'application de la TVA.

b/ Cas particulier des personnes morales de droit public (art. 346-7 du CGI)

Il s'agit de l'État, des collectivités locales, des régions, des départements, des communes et des organismes de droit public.

Les activités de ces personnes sont soit situées hors du champ d'application de la TVA, soit situées dans le champ d'application en fonction de leurs modalités d'exercice.

- Les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général sont placées hors du champ d'application de la TVA. Il s'agit notamment des tâches administratives fondamentales et obligatoires des collectivités publiques exercées en vertu de leurs prérogatives de puissance publique (police, santé publique, recouvrement de l'impôt...).

- Toutefois, les personnes morales de droit public peuvent être assujetties à la TVA lorsque leurs opérations sont réalisées suivant les moyens et méthodes comparables à ceux qui seraient utilisés par le secteur privé, quel que soit le statut de l'établissement gestionnaire. Il s'agit principalement des activités exercées dans le domaine industriel et commercial.

c/ Cas particulier de produits pétroliers

Quant aux produits pétroliers (art. 346-4 du CGI), les entreprises de distribution sont chargées de collecter la taxe sur la valeur ajoutée en lieu et place de leurs revendeurs ; la taxe est exigible sur toute la marge de distribution au taux d'usage.

B - LES OPÉRATIONS IMPOSABLES PAR DISPOSITION EXPRESSE DE LA LOI (art. 344, 345 et 388 du CGI)

Il s'agit d'opérations dont l'imposition à la TVA n'est pas d'une évidence établie au regard de l'article 339 du CGI.

Dès lors, des mesures expresses édictées par le législateur permettent de les classer sans ambiguïté dans le champ d'application de la TVA.

Ces dispositions concernent les importations (1) et des opérations diverses (2).

1- Les importations (art. 344 et 388 du CGI)

Les importations sont passibles de plein droit de la TVA (art. 344 du CGI).

L'importation est l'introduction sur le territoire national d'un produit étranger ou d'origine étrangère.

Il est à noter que l'importation est une opération administrative qui rend exigible la TVA alors même qu'elle ne porte pas sur la livraison d'un bien à titre onéreux par un assujetti.

Le fait générateur est la mise à la consommation. Le redevable est le déclarant en douane (art 388 du CGI). La valeur imposable est la valeur en douane augmentée des droits, des taxes perçues avec les droits de douane à l'exclusion de la TVA effectivement acquittée au moment de l'importation (art. 389 du CGI).

Sont assimilées à des importations toutes les mises à la consommation en Côte d'Ivoire de marchandises issues d'un régime suspensif (art. 389 du CGI).

Sont exonérées de la TVA à l'importation les marchandises exonérées de TVA et les marchandises placées sous un régime suspensif.

Concernant les marchandises placées sous un régime suspensif (art. 390 du CGI), la TVA n'est pas applicable à l'importation de marchandises placées sous un régime douanier suspensif de droits (admission temporaire, entrepôt, usine exercée, transit, transbordement, dépôt de douane). Cette solution s'impose puisqu'en principe le fait générateur de la TVA relative à un bien importé est la mise à la consommation. Tant que le bien demeure sous un régime suspensif, la TVA n'est pas due.

2- Les opérations diverses citées par les articles 344 et 345 du CGI

a/ Article 344 du CGI : sont également soumises à la TVA :

- les opérations réalisées par les lotisseurs, c'est-à-dire les personnes qui procèdent au lotissement et à la vente de terrains, les marchands de biens et assimilés ;
- les transports spécialisés tels que convoyages de fonds, remorquages de véhicules accidentés ou en panne, transports rapides de documents et colis ;
- les livraisons de matériaux extraits en Côte d'Ivoire, transport inclus ;
- les opérations de transfert d'argent.

b/ Article 345 du CGI : sont assimilées à des livraisons de biens ou à des prestations de services à titre onéreux les prestations suivantes :

1/ Les livraisons faites à lui-même, par un assujetti à la TVA, de produits extraits ou fabriqués par lui et qu'il utilise soit pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations, soit dans une opération de prestation de services ou de vente à consommer sur place (art. 345-1 du CGI).

Cet article pose comme principe que doivent être imposés au titre des livraisons à soi-même (LASM) tous les produits extraits ou fabriqués par un

assujetti pour son propre usage. Mais ce principe est tempéré par le fait que la taxe n'est exigible que dans certaines situations.

*** Notion d'assujetti**

Selon l'article 346 du CGI, un assujetti est une personne qui réalise des opérations imposables. Cet article désigne à la fois les personnes qui sont assujetties et qui sont redevables de la TVA.

Les personnes qui réalisent des opérations qui ne sont pas imposables mais qui ouvrent droit à déduction, doivent être considérées également comme des assujetties. Ces opérations sont constituées essentiellement par les exportations et les opérations assimilées à des exportations.

Doivent être considérées comme des « assujetties » les personnes qui réalisent, soit pour tout ou partie des opérations imposables à la TVA, soit des opérations exonérées ou non imposables mais ouvrant droit à déduction.

En revanche, les personnes qui réalisent uniquement des opérations non imposables, ne sont pas tenues de procéder à l'imposition des LASM. Ces opérations non imposables sont soit des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, soit des opérations exonérées (autres que celles qui ouvrent droit à déduction).

*** Conditions d'imposition au titre des LASM**

Selon l'article 374 du CGI, l'imposition au titre des LASM dépend de la situation du bien produit par l'entreprise au regard des droits à déduction.

L'article 374 précise que s'il s'agit d'un bien qui relève, au regard des droits à déduction, de l'article 362-1 du CGI, l'entreprise est dispensée de déclarer la LASM. Les biens visés par l'article 362-1 sont les biens acquis par les assujettis pour les besoins de leurs exploitations et qu'ils affectent exclusivement à la fabrication et à la vente de produits soumis à la taxe ou exportés.

Autrement dit, il n'y a pas lieu de procéder à l'imposition de LASM si les biens produits sont utilisés pour la réalisation d'une opération imposable à la TVA. Tel est le cas si les produits sont passibles de TVA ou s'ils sont exportés. S'il s'agit d'une immobilisation, la LASM n'est pas exigée si le bien n'est pas exclu du droit à déduction et s'il est affecté à la réalisation d'opérations imposables à la TVA.

Dans ces hypothèses, la déduction porte sur la taxe ayant grevé l'achat ou l'importation des matières premières et produits utilisés à sa fabrication.

Il s'ensuit qu'il y a lieu, à contrario, de déclarer la LASM si le produit ou le bien fabriqué par l'assujetti n'est pas destiné à la réalisation d'une opération imposable. À ce titre, on peut citer :

- les biens destinés à la consommation personnelle des dirigeants ou du personnel ;

- les biens exclusivement affectés à la réalisation d'opérations non imposables à la TVA ;
- les biens exclus du droit à déduction.

Il est à noter que l'édification par soi-même d'un bâtiment peut donner lieu à LASM imposable lorsque le bâtiment est exclu du droit à déduction ou est affecté exclusivement à la réalisation d'opérations non imposables.

Si le bien est affecté à la fois à des opérations taxables (ou assimilées) et à des opérations exonérées, il y a lieu de procéder à la LASM et de déduire la TVA ainsi déclarée en fonction d'un prorata.

2/ Les livraisons qu'un débitant se fait à lui-même en vue de la vente de boissons qu'il a fabriquées.

L'article 345-2 du CGI prévoit que sont imposables au titre des LASM les livraisons qu'un débitant se fait à lui-même de boissons qu'il a fabriquées. Cette disposition concerne les personnes qui vendent au détail les boissons qu'elles fabriquent.

C - LES OPÉRATIONS IMPOSABLES SUR OPTION (art. 348 du CGI)

Certaines personnes exerçant des activités placées hors du champ d'application de la TVA ou exonérées de TVA peuvent être cependant soumises à cette taxe sur leur demande dans les conditions définies par l'article 348 du CGI.

1- L'intérêt et les conséquences de l'option

a/ L'intérêt de l'option

L'option pour l'assujettissement à la TVA peut se fonder soit sur l'intérêt propre de l'auteur soit sur celui de son client :

- intérêt propre si l'auteur de l'option entend récupérer les taxes ayant grevé les éléments de son prix de revient afin qu'il puisse déterminer ce prix hors taxe ;
- intérêt du client si l'auteur de l'option entend transmettre le droit à déduction à ses clients afin d'éviter une rupture de la chaîne du droit à déduction.

b/ Les conséquences de l'option

L'entreprise qui opte pour la TVA, est automatiquement placée sous le régime de cette taxe avec tous les avantages et obligations qui y sont attachés à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'option a été exercée.

L'option doit être exprimée expressément par demande écrite adressée à l'Administration fiscale et, lorsqu'elle est accordée, elle est irrévocable (art. 349 du CGI).

En effet, une fois exercée, l'option est en principe définitive et le contribuable ne peut plus bénéficier de l'exonération même si son chiffre d'affaires devenait inférieur aux limites minimales exigées.

2- Les personnes pouvant opter pour leur assujettissement à la TVA

Selon l'article 348 du CGI, peuvent opter pour leur assujettissement au régime de la TVA :

- a/ les producteurs de noix de coco, de plantes et fleurs, de bananes et d'ananas, lorsque leur chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises (TTC) excède 50 millions de francs ;
- b/ les propriétaires d'immeubles nus à usage commercial ou industriel ;
- c/ les entreprises de transport public de personnes ou de marchandises, lorsqu'elles relèvent d'un régime réel d'imposition.

§ 2 : LES PERSONNES IMPOSABLES (art. 346 et 348 du CGI)

L'assujetti à la TVA est celui à qui l'État réclame la taxe : c'est le redevable légal. Mais en réalité, l'assujetti ne fait que collecter cette taxe auprès du consommateur qui en est le redevable réel, c'est-à-dire celui qui la supporte.

On peut regrouper les assujettis en deux grandes catégories :

- les assujettis de droit ou assujettis obligatoires (A) ;
- les assujettis par option ou assujettis volontaires (B).

A - LES ASSUJETTIS DE DROIT OU ASSUJETTIS OBLIGATOIRES

1- Cas généraux

Aux termes des dispositions de l'article 346 du CGI, sont assujetties au régime de la TVA les personnes physiques ou morales réalisant des opérations imposables.

Ce sont notamment :

- 1/ les importateurs ;
- 2/ les producteurs définis par l'article 346 du CGI, c'est-à-dire ceux qui fabriquent des produits, les façonnent ou les transforment directement ou par tiers, en vue de leur donner la forme ou la présentation sous laquelle ils seront livrés à la consommation finale ou à une nouvelle transformation ;
- 3/ les entrepreneurs de travaux immobiliers y compris les entrepreneurs de pose et les imprimeurs ainsi que les prestataires de services, à l'exclusion

des personnes exerçant des activités bancaires ou financières visées à l'article 395 du CGI ;

4/ les commerçants qui revendent en gros ou au détail des produits importés ou achetés à des producteurs ou à d'autres commerçants établis en Côte d'Ivoire, à l'exception des revendeurs de produits pétroliers ;

5/ les professions libérales ou assimilées ;

6/ les personnes réalisant des opérations annexes liées aux opérations imposables, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales et assimilées ;

7/ l'État, les collectivités territoriales et les organismes de droit public pour les activités exercées notamment dans les domaines industriel et commercial, quel que soit le statut de l'établissement gestionnaire, lorsque ces opérations sont réalisées suivant des moyens et méthodes comparables à ceux qui seraient utilisés par le secteur privé.

L'article 347 du CGI indique que les personnes physiques ou morales ne sont autorisées à facturer la TVA que lorsque leur chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises est supérieur à 50 millions de francs, quelle que soit la nature de l'activité exercée.

2- Cas particulier des produits pétrolier

En ce qui concerne les produits pétroliers, les entreprises de distribution sont chargées de collecter la taxe sur la valeur ajoutée en lieu et place de leurs revendeurs ; la taxe est exigible sur toute la marge de distribution aux taux d'usage (art. 346-4 du CGI).

Par produits pétroliers, il faut entendre notamment l'essence, le super, les essences spéciales, le fuel-oil léger, le gasoil, le distillate diesel-oil, le fuel-oil domestique, le fuel-oil lourd, les huiles minérales et les graisses.

au stade de la SIR

La SIR bénéficie du régime douanier de l'usine exercée.

Lors de la sortie de ce régime, les produits pétroliers sont taxés comme des importations conformément aux dispositions des articles 388 et 389 du CGI. La taxe est perçue par les services de l'Administration des douanes.

B - LES ASSUJETTIS PAR OPTION OU ASSUJETTIS VOLONTAIRES

L'assujetti volontaire est celui qui demande à être placé sous le régime de la TVA en application de l'article 348 du CGI relatif à l'option.

Ainsi, sont assujettis volontaires :

- 1/ les producteurs de noix de coco, de plantes et fleurs, de bananes et d'ananas, lorsque leur chiffre d'affaires annuel TTC excède 50 millions de francs ;
- 2/les propriétaires d'immeubles nus à usage commercial ou industriel ;
- 3/les entreprises de transport public de personnes ou de marchandises, lorsqu'elles relèvent d'un régime réel d'imposition.

SECTION II : LA TERRITORIALITÉ DE LA TVA (art. 350 à 352 du CGI)

La TVA est un impôt qui frappe les dépenses afférentes aux produits et services consommés ou utilisés en Côte d'Ivoire (CI). Les biens et produits ivoiriens consommés à l'étranger ainsi que les services rendus en CI mais utilisés ou exploités à l'étranger sont exonérés de TVA.

Dès lors que les affaires sont faites en CI par une entreprise installée à l'étranger, ou qu'elles sont réalisées en CI pour des entreprises installées en CI, elles deviennent imposables à la TVA.

Les règles de territorialité visent donc à localiser les opérations afin de déterminer pour chacune d'elles le pays bénéficiaire de la taxe.

Le champ d'application territorial de la TVA est défini aux articles 350, 351 et 352 du CGI.

§ 1 : DÉFINITION DU TERRITOIRE NATIONAL

Il faut entendre par territoire de Côte d'Ivoire, pour l'application des règles de territorialité, l'ensemble du territoire sur lequel l'État de CI exerce les droits exclusifs de souveraineté, c'est-à-dire :

- le territoire terrestre ou territoire national ;
- le plateau continental ;
- les eaux territoriales ;
- la zone économique exclusive (200 miles marins).

Les critères qui permettent de déterminer le lieu d'imposition varient selon qu'il s'agit de livraison de biens ou de prestations de services.

§ 2 : RÈGLES APPLICABLES AUX LIVRAISONS DE BIENS (art. 350 du CGI)

A- CAS DE LIVRAISON OU DE TRANSPORT D'UN BIEN

L'article 350 al. 1 et 3 du CGI prévoit que le lieu de livraison d'un bien est réputé se situer en CI dès lors que le bien s'y trouve au moment de la livraison, ou, en cas de transport du bien, au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se trouve dans un État autre que la Côte d'Ivoire, pays d'importation du bien, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur est réputé se situer en CI.

1- C.I : pays de départ et d'arrivée du bien

Le lieu de livraison est réputé situé en CI dès lors que le bien s'y trouve au moment de la livraison.

2- C.I : pays de départ du bien

En cas de transport d'un bien, le lieu de la livraison est réputé situé en CI dès lors que le bien s'y trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

EXEMPLE : Un commerçant installé en CI reçoit une commande de marchandises d'un opérateur économique exerçant au Burkina Faso.

Les biens doivent être expédiés au Burkina par le commerçant ivoirien.

Dans le cas d'espèce, les marchandises sont situées en CI au départ de l'expédition à destination de l'opérateur Burkinabé. Le lieu de livraison est donc réputé situé en CI et la livraison y est taxable.

Cependant, s'agissant de biens destinés à l'exportation, cette opération sera exemptée de taxation sur la base de l'article 356 du CGI.

3- C.I : pays d'arrivée du bien

Lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport du bien se trouve dans un État autre que la CI qui est le pays d'importation du bien, le lieu de la livraison est réputé situé en CI.

B- BIEN FAISANT L'OBJET D'UN MONTAGE OU D'UNE INSTALLATION PAR LE FOURNISSEUR

L'article 350 al. 2 du CGI dispose que lorsque les biens font l'objet d'un montage ou d'une installation par le fournisseur ou pour son compte, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où est fait le montage ou l'installation.

§ 3 : RÈGLES APPLICABLES AUX PRESTATIONS DE SERVICES

A- PRINCIPE (art. 351 du CGI)

Selon les dispositions de l'article 351 al. 1 du CGI, les prestations de services sont imposables en CI lorsqu'elles y sont exécutées. Cependant, lorsque la prestation, bien qu'exécutée dans un autre pays, est utilisée en CI, l'imposition est faite en CI. L'alinéa 2 du même article prévoit que les prestations de services exécutées en CI mais utilisées dans un autre pays ne sont pas imposables en CI.

Il ressort de ces dispositions que deux critères majeurs déterminent le lieu d'imposition des prestations de services :

- le lieu d'exécution ;
- le lieu d'utilisation.

B - LE LIEU D'IMPOSITION DES PRESTATIONS DE SERVICES PREVUES PAR L'ARTICLE 352 DU CGI

L'article 352 du CGI se fonde sur les principes édictés par l'article 351 du CGI.

Ainsi, le lieu d'imposition des prestations de services est réputé se situer :

- 1- pour les prestations de services se rattachant à un bien immeuble, à l'endroit où le bien est situé ;
- 2- pour les prestations de transport et celles accessoires aux transports, au lieu de destination ;
- 3- pour les prestations de nature artistique, culturelle, scientifique ou sportive, à l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées ;
- 4- pour les prestations de services ayant pour objet la location de biens meubles corporels, à l'endroit où s'effectue cette utilisation.

C - LES PRESTATIONS DE SERVICES RENDUES PAR DES PERSONNES ÉTABLIES HORS DE CI (art. 442 du CGI)

Ces opérations sont taxables en CI, parce qu'elles sont réputées rendues en CI.

Il s'agit, dans l'espèce, des prestations de services et opérations assimilées rendues par des personnes établies hors de CI, sur ordre ou pour compte d'un établissement ou d'une succursale implantée en CI, lorsque le preneur a établi en CI le siège de son activité économique ou d'un établissement stable pour lequel la prestation de service a été rendue ou, à défaut, au lieu de son domicile ou de sa résidence, à l'exception des prestations qui concourent directement et exclusivement à la réalisation d'exportations ou opérations assimilées.

La taxation en CI est justifiée par le fait que l'on présume que les prestations en cause y sont utilisées du simple fait de l'installation en CI du siège

de l'activité économique ou de l'établissement stable pour lequel la prestation est rendue.

La TVA sera déclarée pour compte soit par un représentant local nommé désigné par l'entreprise ivoirienne, soit par le preneur en cas d'absence d'indication d'un représentant local.

SECTION 3 : LES EXONÉRATIONS

Il y a exonération lorsqu'un produit ou une activité tombe bien dans le champ d'application d'un impôt ou d'une taxe (le produit et l'activité sont normalement taxables) et que la loi, et dans certains cas, l'État ou le gouvernement décident expressément de l'exclure du domaine de cet impôt ou de cette taxe.

L'exonération est différente de l'exemption.

L'exemption c'est lorsque l'imposition n'est pas prévue. Par exemple, le salaire n'est pas soumis à la TVA.

Nous examinerons successivement :

- les opérations dans le champ d'application de la TVA mais non imposées (§1) ;
- les opérations hors du champ d'application de la TVA (§2) ;
- le régime d'exonération des exportations et affaires assimilées (§3).

§ 1 : LES OPÉRATIONS DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA MAIS NON IMPOSÉES

Nous analyserons, dans un premier temps, la portée et les conséquences de l'exonération (A), ensuite les opérations exonérées (B).

A - LA PORTÉE ET LES CONSÉQUENCES DE L'EXONÉRATION

1- La portée de l'exonération

Selon l'article 354 du CGI, l'exonération s'exerce en aval, c'est-à-dire sur les opérations que l'entreprise réalise avec sa clientèle. Elle ne concerne pas les achats de produits, de services que ces entreprises réalisent avec leurs fournisseurs pour l'exécution de leurs activités exonérées.

EXEMPLE :

ENTREPRISE		
Achats		Vente
Produit A Produit B Produit C	} Ces produits ont supporté la TVA	Produit Z exonéré

On constate, dans cet exemple, que la TVA a grevé les produits qui sont entrés dans la composition du produit Z exonéré.

Les exonérations sont de droit strict. Elles relèvent du domaine de la loi et ne concernent que les produits et activités limitativement énumérés.

Cette interprétation stricte s'impose à l'Administration qui n'a pas le droit d'aller au-delà de la lettre du texte, ni d'y adjoindre des conditions que la loi n'a pas prévues, ni même de raisonner par analogie.

2- les conséquences de l'exonération

Contrairement à ce que l'on pense, l'exonération n'est pas toujours un avantage pour l'entreprise qui en bénéficie. La principale conséquence est la perte du droit à déduction.

En effet, les entreprises qui effectuent des opérations exonérées de TVA ne sont pas redevables de cette taxe à raison des affaires qu'elles réalisent et, à ce titre, elles ne facturent pas la TVA à leurs clients.

Il en résulte la perte du droit à déduction pour le bénéficiaire de l'exonération qui ne peut par ailleurs bénéficier d'aucun remboursement de TVA, exception faite des cas particuliers prévus aux articles 356 et 357 du CGI, relatifs à l'exemption des produits exportés et les exonérations conventionnelles.

B - LES AFFAIRES OU OPÉRATIONS EXONÉRÉES PRÉVUES PAR L'ARTICLE 355 DU CGI

Elles sont relativement nombreuses et reposent sur des motifs divers. Plusieurs critères sont utilisés pour les classer et les regrouper.

1- Les exonérations destinées à éviter la double imposition

Il s'agit ici d'éviter un cumul d'imposition entre la TVA et une autre imposition jugée équivalente, notamment une autre taxe sur le chiffre d'affaires. Ce sont les opérations suivantes :

- les opérations effectuées par les sociétés ou compagnies d'assurances et tous les autres assureurs ainsi que les commissions des intermédiaires d'assurances soumises à la taxe sur les contrats d'assurances perçue par la Direction de l'enregistrement (art. 355 - 3 du CGI) ;

- les cessions d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle soumises aux droits de mutation perçus par la Direction de l'enregistrement (art. 355- 4 du CGI).

2 - Les exonérations des services publics et assimilés

- Les ventes de timbres ou de papiers timbrés (art. 355-1 du CGI).

Les ventes à leur valeur officielle de timbres fiscaux ou de papiers timbrés et de timbres-poste, ayant cours légal, sont exonérées de la TVA. Par contre, les ventes de timbres de collection (neufs ou occasion) réalisées par des négociants professionnels entrent dans le champ d'application de la TVA et sont soumises au régime particulier applicable aux biens d'occasion.

- Les ventes ou cessions effectuées par les services ou organismes administratifs (art. 355-2 du CGI).

Les personnes morales de droit public (État, régions, département, communes) ne sont pas imposables à la TVA pour les opérations réalisées par leurs services et organismes administratifs même s'ils sont dotés de l'autonomie financière (E.P.A).

Par contre, les opérations réalisées par les services ou organismes à caractère industriel et commercial (E.P.I.C) sont imposables à la TVA.

3- Les exonérations à caractère économique

Elles sont nombreuses et variées. On ne peut donc relever que certaines d'entre elles.

- Les transports routiers, ferroviaires, fluviaux, maritimes, aériens et lagunaires de voyageurs et de marchandises.

Sont toutefois exclus du bénéfice de ces exonérations les transports spécialisés tels que convois de fonds, remorquages de véhicules accidentés ou en panne, les transports rapides de documents et colis (art. 355-8 du CGI).

- Les ventes effectuées par les aviculteurs, les horticulteurs et les pisciculteurs des produits de leur exploitation, à l'exception des entreprises d'élevage industriel de crustacés (art. 335-12 du CGI).

- Les opérations de vente portant sur les bois en grumes (art. 355-18 du CGI).

- Les opérations de vente, commission et courtage réalisées en vue de l'écoulement du produit de leur pêche, par les pêcheurs et armateurs à la pêche ainsi que les sociétés ou associations groupant exclusivement des pêcheurs et armateurs à la pêche (art. 355-11 du CGI).

- Les opérations de vente portant sur le latex naturel (art. 355-19 du CGI).

- Les bacs de fermentation et les bâches de séchage, fabriqués en polyéthylène, destinés au traitement du cacao, exclusivement vendus à des agriculteurs (art. 355-22 du CGI).
- Les aliments pour bétail et animaux de basse-cour (art 355-27 du CGI).
- Les engrais (art. 355-29 du CGI).
- Les intrants concourant à la fabrication des engrais et les emballages servant à leur conditionnement (art.355-30 du CGI).
- Les insecticides, fongicides, anti-rongeurs, herbicides inhibiteurs de germination et les régulateurs de croissance pour plantes (art. 355-31 du CGI).
- Les intrants concourant à la fabrication en Côte d'Ivoire et les emballages servant au conditionnement des insecticides (art. 355-32 du CGI).
- Les jeux de machines à sous (art. 355-62 du CGI).
- Les opérations de ventes, de commission et de courtage portant sur les billets de loterie nationale et de tous les autres jeux de hasard organisés par la LONACI, ainsi que tout profit tiré de ces opérations (art. 355-63 du CGI).
- Les matériels agricoles et leurs pièces détachées dont la liste est fixée par arrêté conjoint du ministre des finances et du ministre de l'agriculture, quel que soit leur mode d'acquisition, dès lors que le bénéficiaire de ces matériels est un professionnel agréé par le ministère de l'agriculture (art. 355-39 du CGI).
- Les matériels importés par l'État dans le cadre de la lutte contre le terrorisme et la cybercriminalité, dont la liste est établie par arrêté conjoint du ministre de la défense ou celui en charge de la sécurité intérieure et du ministre du budget et du portefeuille de l'État (art. 355-64 du CGI).

4- Les exonérations à caractère social, culturel et divers

a/ Exonérations se rapportant aux produits alimentaires

- Les opérations de vente, commission, courtage et façon portant sur le pain, les farines de céréales quelconques et les céréales destinées à la fabrication de ces farines (art. 355-10 du CGI).
- Les ventes ou fournitures de produits alimentaires naturels destinés à la consommation en Côte d'Ivoire, y compris le poisson simplement congelé (art. 355-9 du CGI).

Cette exonération vise les produits alimentaires agricoles bruts n'ayant pas subi de transformation ni de préparation ou conditionnement (fruits, légumes, poissons).

Par contre, l'exonération ne s'applique pas aux conserves, aux plats préparés ou aux produits alimentaires issus d'une transformation (huiles de table, confitures, etc).

b/ Exonérations de certaines professions non commerciales

- Sont exonérés, à ce titre, les honoraires des membres du corps médical ainsi que les soins présentant un caractère médical. Sont considérées comme membres du corps médical les personnes physiques exerçant une ou plusieurs des professions suivantes : médecin, vétérinaire, dentiste, infirmier, sage-femme, soigneur, garde malade, masseur, kinésithérapeute, exploitant de laboratoires d'analyses médicales et exploitant de centre de radiologie.

Il s'agit des professions médicales ou paramédicales reconnues comme telles par le ministère en charge de la santé.

Par soins présentant un caractère médical, il faut entendre ceux qui sont susceptibles de faire l'objet de prescriptions par les personnes ci-dessus visées.

En tout état de cause, les soins d'esthétique et de beauté ainsi que les spécialités non reconnues sont exclus du bénéfice de l'exonération (art. 355-15 du CGI).

- L'article 355-15-3/ du CGI exonère les prestations d'hospitalisation et de restauration ainsi que le transport des blessés et malades effectués par les structures hospitalières agréées par le ministère en charge de la santé.

- Sont également exonérées les activités d'enseignement général et technique ainsi que la formation professionnelle continue agréée par le conseil de gestion du Fonds de Développement de la Formation Professionnelle (FDFP) (art.355-16 et 25 du CGI).

Toutefois, l'exonération ne vise pas les prestations accessoires à l'enseignement telles que les ventes de biens, fournitures de logement et nourriture dans les internats.

c/ Exonérations diverses

- Les livraisons de médicaments et produits pharmaceutiques ainsi que les matériels et produits spécialisés pour les activités médicales... (art. 355-21 du CGI).

- Les recettes provenant de la composition, de l'impression ou de la vente des journaux et périodiques, à l'exception des recettes afférentes à la publicité (art. 355-5 du CGI).

- Les services rendus sans but lucratif par les associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire (art. 355-7 du CGI).

- Sur autorisation expresse du ministère de l'économie et des finances, les dons destinés aux œuvres de solidarité nationales ou internationales ou à l'État (art. 355-24 du CGI).

- Le gaz butane (art. 355-35 du CGI).

- La tranche sociale de consommation des fournitures d'eau et d'électricité facturées aux ménages (art. 355-34 du CGI).

REMARQUE : Les exonérations de l'article 355 du CGI sont des exonérations de droit. Dès lors, leur mise en œuvre ne donne pas lieu à la délivrance d'une attestation par la Direction Générale des Impôts.

C - LES EXONÉRATIONS DE L'ARTICLE 390 DU CGI

1- Importation de produits exonérés en régime intérieur

Il ressort des dispositions de l'article 390, al. 1 du CGI que les produits exonérés en régime intérieur par l'article 355, sont exemptés à l'importation, dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves, de la TVA.

Il y a, de ce fait, une égalité de traitement entre les produits importés et les produits de fabrication locale.

2- Importation de produits et marchandises sous-douane

L'importation de marchandises placées sous l'un des régimes suspensifs de droits de douane est exonérée de TVA (art. 390, al. 2 du CGI).

Il s'agit des régimes ci-après :

- entrepôt ;
- admission temporaire ;
- transit ;
- transbordement ;
- régime du dépôt de douane.

D - LES EXONÉRATIONS CONVENTIONNELLES

L'on parle également d'exonérations contractuelles. Elles visent certaines opérations normalement taxables, mais sur lesquelles l'État renonce à la perception des droits et taxes. Elles sont accordées soit sur la base de décrets et arrêtés, soit du fait de conventions conclues par l'État avec des organismes publics ou privés.

Il s'agit notamment des exonérations accordées :

- aux entreprises agréées pour la construction de logements à caractère économique et social (logements vendus à un prix ne dépassant pas 23 000 000 francs CFA hors taxe l'unité) ;
- aux entreprises agréées au régime fiscal en faveur des grands investissements dans l'habitat ;
- aux missions diplomatiques et consulaires, aux organisations internationales et assimilées ;
- à divers organismes publics ou privés ayant contracté des conventions ou accords particuliers avec le gouvernement ivoirien ;
- aux entreprises bénéficiant du régime de l'agrément à l'investissement, dans le cadre des avantages octroyés par le code des investissements

(sauf les cas d'importations qui sont soumises à l'attestation délivrée par l'Administration fiscale) ;
 - par les codes minier et pétrolier.

Certaines exonérations contractuelles sont mises en œuvre par voie de remboursement ; c'est le cas notamment :

- des exonérations contenues dans le code des investissements ;
- des exonérations relatives aux opérations réalisées dans le cadre des conventions signées par le gouvernement ivoirien avec des entreprises privées.

Outre les cas ci-dessus visés par le système du remboursement, l'octroi des autres exonérations est subordonné à une condition de forme qui consiste en la production, la délivrance préalable d'une attestation d'exonération visée par la Direction Générale des Impôts. Au vu de l'attestation, les fournisseurs doivent obligatoirement établir une facture hors TVA mentionnant les références de l'attestation visée par la Direction Générale des Impôts.

En aucun cas, les fournisseurs ne doivent mentionner la TVA sur les factures délivrées. Dans le cas contraire, la simple facturation de la TVA entraînera de plein droit son exigibilité.

En tout état de cause, l'exonération accordée par la DGI doit être antérieure à la livraison des biens ou à la fourniture des services. Les fournisseurs ne peuvent plus procéder à la récupération de la taxe facturée par la voie des factures «d'avoir».

Au regard du régime des déductions, la réalisation d'opérations exonérées de façon contractuelle ne fait pas perdre au fournisseur des biens et services, le bénéfice du droit à déduction sur ses achats et frais généraux.

§ 2 : OPÉRATIONS HORS CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

Leur domaine se définit le plus souvent par opposition aux dispositions des articles 339, 344 et 345 du CGI. On cite à titre d'exemples :

1 - Opérations ne relevant pas d'une activité professionnelle.

C'est le cas des transactions ponctuelles entre particuliers portant sur les biens meubles corporels.

2 - Opérations non effectuées à titre onéreux :

- les dons et cadeaux (sous réserve de ne pas constituer des livraisons à soi-même imposables) ;
- les indemnités perçues en réparation d'un préjudice subi ;

- certaines subventions (subventions d'équipement) présentant le caractère d'une libéralité et non celui d'un complément de prix ou la contrepartie d'un service rendu.

3 - Opérations réalisées par des personnes qui n'agissent pas de manière indépendante :

- les salariés et assimilés ;
- les travailleurs à domicile, sous certaines conditions.

4 - Activité agricole.

5 - Recettes financières (perception de dividendes par exemple).

6 - Certaines opérations réalisées par des personnes morales de droit public.

Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties pour les opérations ou activités qu'elles accomplissent en tant qu'autorité publique sauf si leur non assujettissement entraîne des distorsions de concurrence.

§3 : LE RÉGIME D'EXONÉRATION DES EXPORTATIONS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES

A - PRINCIPE

L'article 356 du CGI dispose que sont exemptées de la TVA les exportations de biens et les services assimilés à des exportations.

Ce sont les livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés hors de Côte d'Ivoire par le vendeur ou pour son compte, c'est-à-dire soit directement par l'exportateur, soit par l'intermédiaire d'un commissionnaire agissant pour son compte.

De fait, les livraisons effectuées sur le territoire national ne constituent pas pour le vendeur une exportation même si l'acheteur les destine à l'étranger. Les vendeurs ou exportateurs doivent justifier de la réalité de l'exportation par la production d'une déclaration d'exportation visée par les services des douanes, et cette déclaration doit être conservée à l'appui de la comptabilité.

B - OPÉRATIONS ASSIMILÉES À DES EXPORTATIONS

Certaines opérations normalement passibles de la TVA en application de l'article 339 et des règles de territorialité sont cependant exemptées car elles sont au plan fiscal assimilées à des exportations et permettent aux entreprises visées d'exercer normalement le droit à déduction.

La liste de ces opérations est fournie à l'article 357 du CGI :

1- Les opérations portant sur les bâtiments de mer de la marine marchande, les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, les bateaux de sauvetage et d'assistance. Il s'agit des opérations de construction, de transformation, de réparation, d'entretien, d'affrètement et de location ainsi que la fourniture de tous articles et produits destinés à être incorporés dans ces bâtiments et bateaux ou utilisés pour leur exploitation (art. 357-1).

Sont exclus les bateaux de sport et de plaisance et ceux destinés à la navigation fluviale ou lagunaire.

2- Les opérations consistant dans la vente d'engins et filets de pêche ainsi que la fourniture de tous les articles et produits destinés aux bateaux pratiquant la pêche professionnelle maritime.

3- Les prestations de services se rapportant au trafic international des biens :

a/ les opérations effectuées par les commissionnaires agréés en douane et inhérentes à l'exportation, au transit ou transbordement de marchandises ainsi que les commissions de transit portant sur des marchandises en transit ou transbordement ;

b/ la manutention terre portant sur les marchandises exportées ou en transit, ainsi que :

- le déchargement du véhicule apportant la marchandise au port d'embarquement ;

- le transport des marchandises pour leur transfert depuis les magasins ou les aires de stationnement jusqu'au quai d'embarquement ;

4- Les prestations de services effectuées pour les besoins directs des navires de commerce maritime, des bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, des bateaux de sauvetage et d'assistance en mer.

La liste de ces prestations est fixée comme suit : pilotage, amarrage, remorquage, location de portiques, séjour des bateaux, utilisation des instal-

lations portuaires, assistance et sauvetage de navires et de bateaux, entretien du navire et du matériel de bord, gardiennage et services de prévention et de lutte contre l'incendie, usage des installations destinées à l'avitaillement des navires, usage des installations aménagées pour la réception des passagers et des marchandises, visites de sécurité, examen des carènes, expertises techniques, expertises ayant trait à l'évaluation des dommages subis par les navires.

Toutes les autres prestations non visées par le présent paragraphe restent soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, conformément aux dispositions des articles 339 et suivants du code général des impôts.

5- Les prestations de services effectuées pour les besoins directs de la cargaison des bateaux désignés au paragraphe 1 du présent article et dont la liste est fixée...

6- Les opérations de construction, de transformation, de réparation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur des aéronefs utilisés par les compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger représentent au moins 80% de leur chiffre d'affaires, ainsi que la fourniture de tous articles et produits destinés à être incorporés dans ces aéronefs.

7- Les prestations de services effectuées pour les besoins directs des aéronefs désignés à l'alinéa 6 du présent article, et de leur cargaison, dont liste est fixée...

8- Les prestations effectuées pour les besoins directs de la cargaison des aéronefs désignés au paragraphe 6 ci-dessus dont la liste est fixée...

9- Les livraisons de biens destinés à l'avitaillement des bateaux et des aéronefs désignés aux paragraphes 1 et 6 ci-dessus.

12 - Les ventes de biens réalisées par les magasins de vente hors taxes y compris celles effectuées par les magasins sous-douane situés dans le hall « Arrivée » des aéroports internationaux.

13- Les prestations de services visées à l'article 352, non utilisées en CI, effectuées pour le compte d'entreprises n'ayant pas d'installation professionnelle en CI lorsqu'elles ne sont pas imposables en CI.

CHAPITRE II : LA LIQUIDATION OU LE CALCUL DE LA TVA

Pour calculer la TVA, il convient de déterminer :

- le moment où l'impôt devient exigible ;
- la base d'imposition ou l'assiette de la taxe et le taux applicable.

SECTION I : FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ DE LA TVA

L'article 361 du CGI définit le fait générateur et l'exigibilité de la TVA.

1/ Le fait générateur de l'impôt est le fait matériel ou juridique qui donne naissance à la dette fiscale.

Il peut être défini comme étant le fait à partir duquel sont réalisées toutes les conditions légales nécessaires pour rendre la taxe applicable.

Le fait générateur est l'évènement qui fait exister l'opération au regard du champ d'application de la taxe. Pour apprécier si une opération est imposable ou non, il faut se placer au moment du fait générateur.

Il en est de même pour déterminer le taux applicable.

2/ L'exigibilité se définit comme le droit que l'Administration peut faire valoir à partir d'un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement de l'impôt.

La notion d'exigibilité présente un intérêt essentiel dans le fonctionnement de la TVA.

C'est l'exigibilité qui permet de déterminer :

- la période (mois ou trimestre) au titre de laquelle le montant des opérations imposables doit faire l'objet d'une déclaration ;
- la date à laquelle le droit à déduction prend naissance chez l'utilisateur des biens ou services, dès lors qu'il a la qualité de redevable.

Le fait générateur et l'exigibilité en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont deux notions qui se rejoignent ou se distinguent suivant la nature des biens et services imposables.

§ 1 : PRINCIPES

Pour les livraisons de biens, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe coïncident.

Par contre, s'agissant des prestations de services, ces deux éléments n'interviennent pas au même moment.

A - LIVRAISON DE BIENS

Selon les dispositions de l'article 361-1a/ et 361-2a/ du CGI, le fait générateur et l'exigibilité interviennent tous deux lors de la livraison des biens meubles corporels.

La livraison, selon l'article 340 du CGI, s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.

Les ventes d'immeubles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. En revanche, les travaux immobiliers sont soumis à la TVA.

L'article 340 du CGI qui définit la livraison d'un bien ne vise pas uniquement le transfert de propriété au sens juridique strict (par exemple : vente, échange, apport en société etc). Le texte étend la notion de livraison même lorsque le transfert de propriété ne coïncide pas avec la livraison. A ce titre, l'article 341 du CGI précise que sont considérées comme des livraisons de biens les opérations suivantes :

- location-vente : l'opération consiste en la remise d'un bien meuble corporel qui prévoit la location de ce bien pendant une certaine période et qui est assortie d'une clause selon laquelle la propriété du bien est acquise au détenteur du bien au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ; la location-vente est considérée comme une livraison de biens imposable au moment de sa livraison ;

- vente à tempérament : il en est de même de la vente à tempérament, lorsque le transfert juridique de la propriété intervient à la dernière échéance ;

- vente avec clause de réserve de propriété, la livraison intervient au moment de la remise matérielle du bien ;

- livraison d'un bien effectuée en vertu d'un contrat de commission : lorsque la vente est effectuée par l'intermédiaire d'un commissionnaire, la remise du bien par le commissionnaire au client est une livraison imposable.

B - PRESTATIONS DE SERVICES ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES

1- Pour les prestations de services proprement dites et les opérations assimilées, en particulier les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place, le fait générateur et l'exigibilité sont séparés.

- Le fait générateur se produit pour les prestations de services, y compris les travaux immobiliers lors de l'exécution des services et des travaux (art. 361-1 du CGI).

- L'exigibilité intervient en principe lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération (art. 361-2 du CGI).

2- Pour les prestations continues effectuées dans le cadre de contrats d'abonnements et donnant lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs (fournitures d'eau, d'électricité, de gaz et de télécommunications), le fait générateur intervient lors de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

Quant à l'exigibilité, elle intervient (art. 361-2b et c du CGI) :

- soit lors de l'encaissement ou de l'inscription en compte courant des avances, des acomptes, du prix ou de la rémunération ;
- soit sur autorisation expresse du Directeur général des impôts, au moment du débit.

3 - Notion d'encaissement

Par encaissement imposable, il faut entendre toute somme perçue du fait de la réalisation de l'opération ou de l'exécution des travaux, à quelque titre que ce soit (avances, acomptes, règlements pour solde, etc). Peu importe la destination de ces sommes.

a) Date de l'encaissement

Une distinction doit être opérée selon le mode de paiement utilisé :

- paiement en espèces : l'encaissement se situe le jour de la remise des espèces ;
- paiement par chèque postal ou bancaire : l'encaissement se situe le jour de la remise du chèque ou, lorsque celui-ci est adressé par la poste à son bénéficiaire, le jour de la réception du chèque ;
- paiement par virement bancaire ou postal : l'encaissement intervient lors de l'inscription au crédit du compte du redevable (par l'organisme postal ou bancaire) des sommes virées ;
- paiement par effet de commerce : l'encaissement se situe à la date de paiement de l'effet par le client (= date de l'échéance de la traite) même si l'effet est remis à l'escompte d'un établissement financier.

C- OPÉRATIONS PARTICULIÈRES

Il s'agit de cas divers pour lesquels le Code général des impôts ou la doctrine administrative prévoit des solutions particulières.

1- Les importations

Le fait générateur est constitué par la mise à la consommation (art. 388, al. 2 du CGI).

Celle-ci intervient au moment de l'importation du bien lorsqu'il s'agit d'une mise à la consommation directe ou ultérieurement notamment, lorsque l'imposition porte sur des biens issus d'un régime suspensif de taxes.

L'exigibilité, comme le fait générateur, est constituée par la mise à la consommation.

Le redevable est le déclarant en douane (art. 388, al. 2 du CGI).

2- Les livraisons à soi-même

Pour les livraisons à soi-même, le fait générateur et l'exigibilité interviennent lors de l'affectation du bien que l'assujetti s'est livré à lui-même ou lors de la première utilisation du bien si elle est antérieure.

3- Les opérations annulées, résiliées ou impayées

a/ Notions

- Une affaire doit être considérée annulée, à la date où, après avoir passé une commande et versé des acomptes, l'acheteur qui ne donne pas suite à cette commande, se fait rembourser ses versements.

- Une affaire doit être considérée résiliée, à la date où les parties sont replacées dans la situation antérieure à la réalisation de l'opération.

- Une créance peut-être considérée impayée lorsqu'elle est devenue définitivement irrécouvrable. La preuve du caractère irrécouvrable résulte du constat de l'échec des poursuites intentées par un créancier contre son débiteur.

b/ Opérations résiliées ou annulées

1/ Livraisons de biens meubles

La TVA déclarée au titre d'opérations qui sont par la suite résiliées ou annulées (retour définitif du bien et non simple échange) peut-être déduite de la TVA exigible au titre du mois au cours duquel est intervenue la résiliation ou l'annulation.

2/ Prestations de services et travaux immobiliers

Les prestations de services et les travaux immobiliers, totalement ou partiellement exécutés ayant donné lieu à des encaissements, ne peuvent faire l'objet d'imputations ultérieures pour cause de résiliation ou d'annulation.

En effet, les services et les travaux exécutés même partiellement sont réputés définitivement consommés. La TVA demeure donc due à hauteur

des encaissements intervenus avant la résiliation ou l'annulation. Leur restitution aux clients demeure sans influence sur l'exigibilité de la TVA. Par ailleurs, la taxe ayant grevé les dépenses engagées pour la résiliation desdites prestations doit, le cas échéant, être reversée.

c/ Opérations impayées

1/ Livraisons de biens

La circonstance qu'une opération demeure impayée est sans influence sur l'exigibilité de la TVA qui réside dans la livraison.

Dans la mesure où la livraison est intervenue, la TVA est définitivement exigible.

2/ Prestations de services et les travaux immobiliers

Dans le cas de paiement de la TVA d'après les encaissements, la taxe ne sera jamais exigible du fait de l'irrecouvrabilité définitive de la créance.

Les dépenses engagées, le cas échéant, n'auront pas abouti à des opérations taxées malgré l'intervention du fait générateur. Il y aura en conséquence reversement de la taxe ayant grevé les dépenses engagées pour la réalisation de la prestation, et antérieurement déduite.

4- Les abandons de créances

L'abandon de créance est une remise de dette. Il s'agit d'une renonciation à une créance détenue sur une entreprise.

L'abandon de créance 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. C'est le cas, notamment des abandons de créances consentis par les fournisseurs à leurs clients.

L'abandon de créance est de nature financière lorsqu'il existe des liens financiers avec l'entreprise bénéficiaire ; ces liens financiers constituent la principale justification de cet abandon de créance. C'est le cas, notamment des abandons de créances consentis entre entreprises au sein d'un même groupe ou entre sociétés mères et filiales.

Au regard de la TVA, le régime applicable diffère :

- les abandons de créances à caractère financier ne sont pas imposables à la TVA. Toutefois, si l'abandon de créance est consécutif à une opération commerciale ayant donné lieu à facturation de la TVA, l'entreprise bénéficiaire de l'abandon de créance est tenue de reverser la TVA antérieurement déduite.

- Les abandons de créances à caractère commercial s'analysent comme constituant la contrepartie d'un service innommé ; ils sont par conséquent imposables à la TVA. L'entreprise bénéficiaire doit dès lors facturer la TVA à l'entreprise qui consent l'abandon de créance pour lui transmettre le droit à déduction.

5- Les services comportant des fournitures

La réalisation d'un service entraîne généralement l'utilisation de fournitures ou de pièces détachées.

- Les fournitures sont les matières ou produits indispensables à la réalisation du service et dont l'incorporation nécessite une opération d'adaptation ou de transformation préalable ou qui disparaissent avec la réalisation de la prestation.

- Les pièces détachées sont des objets normalisés ayant un rôle déterminé dans un ensemble et qui donnent lieu, en principe, à une simple opération de pose et peuvent être enlevées sans détérioration.

Au regard du fait générateur et de l'exigibilité :

- les fournitures constituent un élément de la prestation de service et suivent le régime qui leur est applicable ;

- les pièces détachées font l'objet d'une vente et suivent le régime applicable aux livraisons de biens.

Ainsi, à l'occasion d'une vente avec pose, l'exigibilité intervient au moment de la livraison du bien, y compris pour la pose si elle n'est pas facturée séparément.

En cas de facturation séparée, l'exigibilité de la taxe afférente aux travaux de pose intervient lors de l'encaissement du prix.

§ 2 : MODIFICATION DE L'EXIGIBILITÉ : AUTORISATION DE PAIEMENT D'APRÈS LES DÉBITS (art. 361-2c du CGI)

A- REDEVABLES CONCERNÉS

Il s'agit de ceux qui réalisent des opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement (prestataires de services, entrepreneurs de travaux immobiliers).

B- MODALITÉS

Les redevables intéressés doivent adresser une demande au Directeur général des impôts. L'autorisation a un caractère global et prend effet le premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est accordée. Elle doit être mentionnée sur toutes les factures délivrées.

C - EFFETS

Le débit est représenté par l'inscription de la dette du client au compte de celui-ci, il coïncide le plus souvent avec la facturation sans y être nécessairement lié.

La TVA sera donc exigible, le plus souvent, dès la facturation. Toutefois, la taxe reste exigible lors de l'encaissement d'avances ou d'acomptes antérieur au débit.

D - INTÉRÊT DE L'AUTORISATION «DÉBITS»

1- Pour le redevable qui réalise l'opération

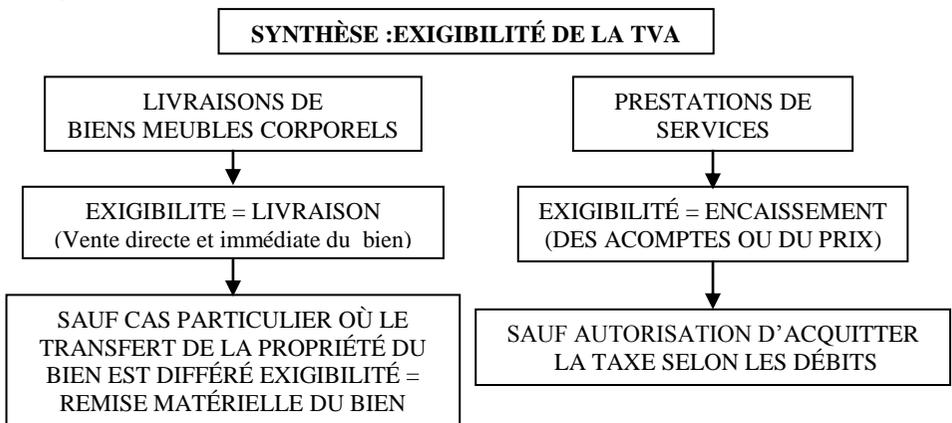
L'autorisation peut lui apporter une simplification comptable importante : en cas de réalisation d'opérations de ventes et de prestations de services faisant l'objet d'une facturation unique, elle évite au redevable les difficultés résultant de la différence entre les dates d'exigibilité.

Pour la détermination de son chiffre d'affaires au titre d'une période d'imposition, il lui suffira de totaliser le débit des comptes clients et déduire, le cas échéant, les avances ou acomptes perçus qui ont dû être déclarés lors de leur encaissement.

2- Le client qui a la qualité de redevable

Le droit à déduction de la taxe prend naissance :

- dès la réception de la facture comportant la mention de l'autorisation et sans l'attente du paiement du prix ;
- ou, en cas d'avances ou d'acomptes antérieurs au débit , dès le versement, mais sous réserve que celui-ci donne lieu à l'émission par le fournisseur d'un document mentionnant la TVA dans les conditions habituellement exigées pour l'ouverture du droit à déduction.



SECTION 2 : LA BASE D'IMPOSITION ET LE TAUX

§1 : LA BASE D'IMPOSITION OU L'ASSIETTE DE LA TVA (art. 358 du CGI)

A- LA NOTION DE BASE IMPOSABLE

La base d'imposition est définie par l'article 358-1 du CGI qui est ainsi rédigé :

pour la liquidation de l'impôt, le chiffre d'affaires 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 au service, à l'exception de la TVA elle-même.

Toutefois, les taxes prévues aux articles 403 à 411 ne sont pas comprises dans la valeur imposable des produits fabriqués en Côte d'Ivoire.

La base imposable est constituée par le montant des ventes, fournitures ou services, ainsi que tous 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, à l'exception de la TVA elle-même.

On notera que la base imposable est exprimée hors TVA. Le taux légal de la TVA est exprimé sur une base hors TVA.

Le produit de cette base par un taux donne le montant de la TVA brute.

$$\text{BASE} \times \text{TAUX} = \text{TVA BRUTE}$$

B – LES ÉLÉMENTS DE LA BASE IMPOSABLE

La base d'imposition est constituée par :

le prix principal + les compléments de prix et les frais accessoires acquittés par le client – les réductions de prix accordées par le vendeur (sur la facture de vente).

1- Éléments compris dans la base d'imposition

a/ Impôt, taxes, droits et prélèvements de toute nature

La base d'imposition comprend :

- 1/les droits de douane à l'exception de la TVA ;
- 2/les taxes spéciales (ou droits d'accises).

Il s'agit notamment des taxes spéciales prévues au chapitre III du livre II du CGI : taxe sur les boissons alcoolisées et non alcoolisées, taxe sur les tabacs et sur les cartouches (art. 418 du CGI).

En revanche, l'article 358 du CGI précise que ne sont pas comprises dans la base imposable les taxes spéciales prévues aux articles 403 à 411 du CGI.

Cette disposition ne concerne que les produits fabriqués en Côte d'Ivoire. Les produits importés sont passibles de ces taxes spéciales qui sont comprises dans la base de la TVA acquittée à l'importation.

b/ Compléments de prix acquittés par l'acquéreur à des titres divers

Toute somme exigée du client doit être comprise dans la base d'imposition dès lors qu'elle se rattache à l'opération taxable.

Il s'agit notamment :

- des primes et bonifications pour livraison ou exécution rapide ;
- des majorations pour « faibles factures » ;
- intérêts pour règlement à terme, lorsque le crédit est consenti par le vendeur ou le prestataire.

c/ Frais accessoires

L'article 358 du CGI désigne de façon expresse les frais accessoires, et fournit une énumération non limitative de ces frais.

Les frais accessoires aux livraisons de biens et aux prestations de services doivent être compris dans la base imposable, même s'ils sont facturés distinctement aux clients.

Il s'agit notamment des :

1/ Commissions

Les commissions sont comprises dans la base imposable. Cela signifie que le commerçant ou l'industriel n'est pas autorisé à déduire du prix payé par le client, les commissions qu'il verse à un intermédiaire. Il s'agit d'un intermédiaire qui est le mandataire du vendeur. Si l'intermédiaire est le mandataire de l'acheteur, les commissions sont, dans ce cas, dues par l'acheteur et n'entrent pas dans la base imposable.

2/ Emballages

Il s'agit ici du supplément de prix que les vendeurs sont amenés à facturer à leurs clients, ces frais pouvant être facturés de façon forfaitaire ou en pourcentage de la valeur du bien.

Les consignations d'emballages relèvent de règles particulières. La consignation d'un emballage constitue un prêt à usage assorti d'un dépôt de

garantie. Seule la partie non restituée des emballages est considérée comme une vente dont le prix est représenté par le montant de la consignation.

Les frais d'emballage ne peuvent être considérés comme distincts du prix de vente que dans la mesure où il s'agit d'un service particulier, distinct de la vente elle-même et qui fait l'objet d'une rémunération distincte.

Si l'emballage est inclus dans la base imposable, il suit le taux du produit. Si, au contraire, il peut être exclu de cette base, il est imposable en tant que prestation au taux qui lui est propre.

3/Assurance

Les frais d'assurance qui sont normalement à la charge du vendeur sont un élément du prix de vente dès lors qu'ils sont réclamés au client.

4/Frais de transport

Figurent expressément dans la base d'imposition les frais de transport facturés par le vendeur à son client. Les frais de transport doivent être compris dans la base imposable même lorsqu'ils font l'objet d'un décompte distinct. Toutefois, lorsque les parties sont convenues de rémunérer de façon distincte la vente proprement dite, il est possible d'exclure de la base imposable les frais de transport lorsque les conditions suivantes sont réunies simultanément :

- la vente est conclue aux conditions de départ ;
- la marchandise est transportée aux risques et périls de l'acheteur.

d/ Indemnités

Sont comprises dans la base d'imposition les indemnités qui n'ont pas le caractère de dommages-intérêts et ne correspondent pas exclusivement à la réparation d'un préjudice. Tel est notamment le cas :

- des indemnités pour retard dans l'exécution d'un contrat ;
- des indemnités pour non exécution d'une clause d'un contrat ;
- des indemnités pour rupture de contrat, indemnités de résiliation ;
- des arrhes et acomptes conservés en cas de résiliation d'une commande.

2- Éléments exclus de la base d'imposition

Ne sont pas compris dans la base d'imposition :

a/ Les frais à la charge du client

Ce sont les frais qui ne constituent pas une charge d'exploitation pour le fournisseur et qui sont réglés directement par ses soins.

b/ Les taxes incombant légalement au client avancées par le fournisseur.

c/ **L'AIRSI** qui est un acompte à la charge du client, est prélevé pour le compte du Trésor public par le fournisseur.

d/ Les escomptes de caisse pour paiement comptant, les rabais, remises, ristournes et autres réductions de prix accordés directement sur la facture relative aux opérations imposables.

Toutefois, ces réductions de prix ne doivent pas être soustraites de la base d'imposition si elles constituent la contrepartie d'une prestation fournie par le client au fournisseur.

e/ Les indemnités

Les indemnités qui ont le caractère de dommages et intérêts sont exclues de la base d'imposition.

f/ Les subventions d'équipement

Elles s'entendent des sommes allouées à une entreprise pour financer totalement ou partiellement l'acquisition ou la création d'une immobilisation bien déterminée. Ces subventions qui ne constituent pas un complément de recettes d'exploitation, ne sont pas imposables à la TVA.

g/ Les débours

Il s'agit des sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants, dans la mesure où ces intermédiaires :

- en rendent compte à leurs commettants ;
- comptabilisent ces dépenses dans les comptes de passage ;
- justifient de la nature ou du montant exact de ces débours auprès de l'Administration fiscale.

§ 2 : LES TAUX DE LA TVA (art. 359 du CGI)

Les taux légaux de la TVA s'appliquent au montant hors TVA du prix ou de la valeur imposable.

A- LE TAUX NORMAL

Le taux normal est de 18% sur le montant hors TVA, applicable aux ventes, travaux immobiliers, services et autres affaires non soumis à un autre taux.

B - LE TAUX RÉDUIT

Le taux de 18% est réduit à 9% pour :

- le lait ;
- les pâtes alimentaires à base de semoule de blé dur à 100% ;
- les matériels de production de l'énergie solaire ;
- les produits pétroliers.

SECTION 3 : LA DÉCLARATION ET LE PAIEMENT DE LA TVA

Concernant les contribuables relevant du régime réel normal d'imposition, la déclaration et le paiement de la TVA s'effectuent dans les délais suivants :

- 15 du mois suivant pour les entreprises relevant des SAID ;
- 10 du mois suivant pour les entreprises industrielles, pétrolières et minières ;
- 15 du mois suivant pour les entreprises commerciales ;
- 20 du mois suivant pour les entreprises de prestations de services.

CHAPITRE III : LE RÉGIME DES DÉDUCTIONS

La TVA exigible comprend non seulement la TVA facturée au client du fait des opérations taxables de l'assujetti mais aussi la TVA relative à la régularisation des déductions opérées antérieurement. Lors du paiement de la taxe sur ventes, le redevable déduit la taxe qui a grevé le coût de revient de ces achats.

D'où TVA due = TVA exigible ou collectée – TVA déductible.

Pour qu'elle ouvre droit à déduction, la TVA opérée en amont doit obéir à des conditions.

SECTION I : LES CONDITIONS D'EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION

L'exercice du droit à déduction est soumis à des conditions de fond, de forme et de temps.

§ 1 : CONDITIONS DE FOND

Pour que la TVA soit déductible, il faut que les biens et services remplissent les conditions suivantes :

- être nécessaires à l'exploitation ;
- être utilisés par des assujettis à la TVA ;
- avoir supporté la TVA chez le fournisseur ou à l'importation ;
- être affectés à la réalisation d'opérations imposables à la TVA ;
- ne pas être exclus du droit à déduction.

A- PERSONNES AUTORISÉES À DEDUIRE LA TVA GREVANT LES ACQUISITIONS DE BIENS ET SERVICES

Aux termes des dispositions de l'article 363 du CGI, le bénéfice de la déduction est réservé aux redevables légalement assujettis au régime de la TVA ainsi qu'aux redevables ayant opté pour leur assujettissement à cette taxe.

Il s'agit des personnes soumises à un régime réel d'imposition :

- réel normal ;
- réel simplifié.

Les personnes physiques ou morales relevant du régime de l'impôt synthétique sont exclues du bénéfice de la déduction (art. 83 du CGI). Il en va de même pour les personnes réalisant des opérations exonérées.

Ces personnes sont tenues de comptabiliser leurs achats pour leur montant toutes taxes comprises (TTC). Elles ne sont pas autorisées à isoler la TVA supportée sur leurs acquisitions de biens et services.

B- BIENS ET OPÉRATIONS OUVRANT DROIT À DÉDUCTION (art. 365 à 371 du CGI)

Ouvrent droit à déduction de la TVA :

1- Article 365 du CGI

a/ Les achats et importations portant sur :

- les matières premières et produits entrés intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition de produits ou objets passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et les marchandises destinées à être revendues en l'état ;

- 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.

Pour les produits pétroliers, seuls ouvrent droit à déduction le pétrole utilisé pour le fonctionnement des usines et les produits noirs (gas-oil, fuel-oil 180, distillate diesel-oil) à l'exclusion des produits utilisés comme carburant dans les véhicules de transport.

Toutefois, ouvrent droit à déduction les produits pétroliers utilisés par les entreprises de transport ayant effectué l'option prévue à l'article 348 du CGI. Cette déduction s'exerce dans la limite de 95% de la TVA supportée figurant sur la facture d'achat délivrée par une compagnie de distribution à l'exclusion des stations-service.

b/ Les achats, importations et livraisons à soi-même portant sur des biens autres que ceux visés au paragraphe 1 du présent article opérés pour les besoins de l'exploitation ; les biens donnant lieu à ces déductions sont inscrits dans la comptabilité de l'entreprise pour leur prix d'achat ou de revient diminué des déductions y afférentes.

2- Article 366 du CGI

Ouvrent également droit à déduction :

- dans les mêmes conditions et sous les mêmes réserves, les achats et importations opérés par des personnes effectuant des livraisons à l'exportation ;

- dans les conditions prévues à l'article 364, les prestations de services sous réserve des exclusions prévues aux articles 362 à 373 du CGI.

3- Article 367 du CGI

Les sociétés de crédit-bail régulièrement agréées sont autorisées à déduire de la TVA dont elles sont redevables sur les loyers, la TVA ayant grevé le matériel cédé, même si ce dernier se trouve réglementairement exclu du droit à déduction ; la présente disposition ne peut avoir pour effet de diminuer le montant de la taxe normalement exigible si le matériel était vendu directement.

4- Article 368 du CGI

Les entreprises de location de véhicules sont autorisées à exercer un droit à déduction à l'occasion de l'acquisition, de l'entretien de véhicules exclusivement destinés à la location.

Les entreprises de transport public de personnes et de marchandises ayant opté pour leur assujettissement à la taxe sont également autorisées à exercer un droit à déduction à l'occasion de l'acquisition des pièces de rechange et des réparations des véhicules exclusivement destinés au transport public.

5- Article 369 du CGI

Le droit à déduction est également accordé pour les opérations suivantes :

- les exportations de biens dont la livraison serait imposable si elle était effectuée en Côte d'Ivoire ;
- les services assimilés à des exportations ;
- les prestations de services liées aux biens placés sous le régime douanier du transit ;
- les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètement et les locations de bateaux destinés à une activité de pêche, une activité industrielle ou commerciale exercée en haute mer, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons de biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces bateaux et de leur cargaison ;
- les livraisons, les transformations, les réparations, l'entretien, l'affrètement et les locations d'aéronefs, utilisés par des compagnies de navigation aérienne pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré, les livraisons, locations, réparations et entretien des objets qui leur sont incorporés ou qui servent à leur exploitation, les livraisons des biens destinés à leur avitaillement, ainsi que les prestations de services effectuées pour les besoins directs de ces aéronefs et de leur cargaison ;
- les acquisitions d'immobilisations et de pièces détachées affectées exclusivement à l'activité agricole ou pastorale des entreprises agricoles, pastorales et industrielles intégrées.

Cette disposition s'applique également aux fournitures de services de réparation à ces mêmes entreprises.

6- Article 370 du CGI

Les biens ouvrant droit à déduction comprennent :

- les investissements et équipements mobiliers ou immobiliers inscrits en comptabilité à un compte d'immobilisation ;
- les services et autres biens directement ou indirectement utilisés pour les fabrications ou à l'occasion des ventes et dont l'acquisition constitue des charges de l'entreprise.

Ne sauraient toutefois ouvrir droit à déduction les catégories de biens définies aux articles 372 et 373 du CGI.

7- Article 371 du CGI

Les négociants de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité à l'exception des engins de chantier, ne sont autorisés à exercer des droits à déduction, dans les conditions prévues aux articles 365 et suivants du CGI, qu'en ce qui concerne 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.

C-BIENS ET SERVICES EXCLUS DU DROIT À DÉDUCTION

1- Article 372 du CGI

N'ouvrent pas droit au bénéfice des déductions visées à l'article 365 du CGI :

a/ Les immeubles autres que (art. 372-1) :

- les bâtiments et locaux à usage industriel et assimilés ;
- les bâtiments administratifs et commerciaux.

b/ Les véhicules autres que (art. 372-2) :

- les moyens internes de manutention, les véhicules spéciaux ;
- les véhicules de tourisme dont la puissance fiscale n'excède pas 12 chevaux ainsi que les véhicules à deux 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 exercé l'option prévue à l'article 348 du CGI et qui sont affectés au transport public de personnes et de marchandises.

c/ Les objets de mobilier (art. 372-3).**d/ Les opérations bancaires effectuées à titre personnel pour le compte des dirigeants de l'entreprise (art. 372-4).**

e/ Les services se rattachant à des biens exclus : location, entretien et réparation de matériel, locaux, objets ou véhicules n'ouvrant pas droit à déduction (art. 372-5).

f/ Les frais d'hôtel et de restaurant, à l'exception de la fourniture de repas sur les plates-formes pétrolières (art. 372-6).**g/ Les frais de représentation (art. 372-7).**

h/ Les frais de carburant pour véhicules autres que ceux affectés au transport public de personnes et de marchandises par les entreprises de transport ayant effectué l'option prévue à l'article 348 du CGI.

2 - Article 373 du CGI

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.

§2 : CONDITIONS DE FORME

La taxe dont les entreprises peuvent opérer la déduction est, selon le cas :

- celle qui figure sur les factures d'achat qui leur sont délivrées par leurs fournisseurs dans la mesure où ces derniers sont autorisés à la facturer ;
- celle qui est acquittée à l'importation ;
- celle qui est acquittée par les entreprises elles-mêmes lors de la livraison à soi-même de biens.

La déduction ne peut être opérée que si les entreprises sont en possession :

- soit desdites factures ou documents en tenant lieu ;
- soit de la déclaration d'importation appelée D3 ou si l'entreprise a elle-même mentionné la taxe sur une déclaration de chiffre d'affaires dans le cas des livraisons à soi-même.

A- MENTION SUR LES FACTURES D'ACHAT

C'est le moyen le plus couramment utilisé pour la transmission du droit à déduction : il justifie l'obligation faite aux redevables de la taxe qui livrent

des biens ou rendent des services à un autre redevable de délivrer une facture.

Conformément aux dispositions des articles 384 du CGI et 144 du LPF, les factures doivent obligatoirement faire apparaître distinctement :

- les prix hors taxes des biens livrés ou des services rendus ;
- le taux et le montant de la TVA facturée ;
- l'identification précise du redevable qui délivre la facture, notamment ses raison sociale, nom, adresse, numéro d'immatriculation au registre du commerce, références bancaires et numéro de compte contribuable attribué par l'Administration ;
- l'identification du client, notamment ses nom, adresse et numéro de compte contribuable ;
- le régime d'imposition du fournisseur et le centre des impôts dont il dépend pour ses obligations fiscales professionnelles.

Il s'ensuit que les factures qui ne comportent pas toutes les mentions qui précèdent n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA se rapportant aux biens et services vendus (art. 385 du CGI).

Pour les entreprises de ventes à rayons multiples qui effectuent des opérations au détail, les tickets ou tickets de caisse tiennent lieu de facture (art. 384 du CGI).

B - MENTION SUR UN DOCUMENT DOUANIER

Les entreprises peuvent opérer la déduction de la TVA payée lors du passage en douane des marchandises importées, sous réserve :

- que les documents douaniers correspondants les désignent comme destinataires réels des biens au titre desquels elles bénéficient de la déduction ;
- que le document douanier fasse apparaître distinctement la base taxable, le taux et le montant de la TVA.

Comme la facture, le document douanier constitue un simple instrument pour la transmission du droit à déduction ; celui-ci ne peut s'exercer que dans la mesure où l'opération d'importation satisfait, par ailleurs, à l'ensemble des conditions générales de déduction.

C - MENTION SUR UNE DÉCLARATION DE TVA

En principe, l'entreprise ne peut déduire la TVA ayant grevé un bien qu'elle s'est livrée dans le cadre d'une opération de livraison à soi-même que dans la mesure où la taxe relative aux mêmes opérations a été portée sur une déclaration de TVA.

D - ÉTAT DES TAXES DÉDUCTIBLES (art. 386 du CGI)

Les redevables de la TVA doivent joindre à la déclaration prévue à l'article 437 du CGI un état présentant le détail des déductions effectuées.

Le non-respect de cette prescription, c'est-à-dire le défaut de production de l'état précité ou la production d'un état erroné, entraîne la réintégration d'office des déductions opérées.

§ 3 : CONDITIONS DE TEMPS

A - PRINCIPE GÉNÉRAL

L'exigibilité est un évènement qui détermine :

- chez le fournisseur, la période au titre de laquelle l'opération imposable doit être déclarée ;
- chez le client, la date de naissance du droit à déduction.

Le droit à déduction prend naissance chez le client, lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable de la taxe.

Ainsi, le droit à déduction doit être exercé au titre du mois au cours duquel il a pris naissance.

EXEMPLE :

- La TVA correspondant à des biens acquis au cours du mois de janvier doit être déduite de la TVA brute exigible au titre du mois de janvier quelle que soit la date de son paiement.

- La TVA afférente à des prestations de services reçues, payées au cours du mois d'avril doit être déduite de la TVA brute exigible au titre du mois d'avril quelle que soit la date de son exécution.

Ce principe trouve son fondement légal à l'article 364 du CGI qui dispose que les assujettis au régime de la TVA sont autorisés, après que la taxe soit devenue exigible, à déduire chaque mois de la TVA applicable à leurs opérations de vente ou de prestations de services :

- le montant de celle qui figure sur leurs factures d'achat de matières ou produits... ou qui a été acquittée lors de l'importation des mêmes matières ou produits ;
- le montant de la taxe sur les opérations bancaires portant sur les agios bancaires et sur tous les autres frais et services exposés par les entreprises, pour les besoins de leur exploitation ;
- le montant de la taxe sur les opérations bancaires supportée lors de l'acquisition de devises par les bureaux de change manuel relevant d'un régime réel d'imposition.

B - PÉREMPTION DU DROIT À DÉDUCTION

La date prévue pour mentionner la TVA déductible sur les déclarations s'impose aux redevables.

Toutefois, les déductions de taxe non effectuées dans le délai prévu peuvent l'être dans les douze (12) mois, à compter de la date de la facturation (art. 381 du CGI).

Aucune déduction ne peut s'opérer après l'expiration de cette période de douze mois. Toute déduction hors délai donnera lieu à un rappel du montant imputé sans préjudice des pénalités applicables en vertu des dispositions du Livre de procédures fiscales.

SECTION II : LES MODALITÉS D'EXERCICE OU D'APPLICATION DU DROIT À DÉDUCTION

La destination normale d'une taxe déductible est de venir en diminution de la taxe brute collectée sur les clients : c'est l'imputation. Toutefois, lorsque l'entreprise ne collecte pas suffisamment de taxe brute, l'excédent de taxe déductible après imputation constitue un crédit qui pourra soit être reporté sur la déclaration suivante, soit faire l'objet d'un remboursement.

La récupération de la taxe déductible mentionnée sur les déclarations est opérée en priorité par voie d'imputation, avec report de l'excédent éventuel.

§1 : L'IMPUTATION

Lorsque toutes les conditions sont réunies, la récupération de la taxe d'amont se fait par voie d'imputation.

L'imputation consiste à soustraire l'ensemble des taxes acquittées sur les achats de celui collecté sur les ventes.

Le solde positif qui s'en dégage, constitue le montant de la taxe à verser au Trésor.

Mais il arrive que ce solde soit négatif. Cette situation intervient lorsque la taxe récupérable sur les achats est supérieure à la taxe collectée sur les ventes. Dans ce cas, le crédit dérogé doit être reporté sur la ou les déclarations à venir.

En effet, lorsqu'au titre d'une période donnée, la TVA déductible excède la TVA brute exigible, le crédit de taxe qui en résulte est reporté sur la période suivante et s'ajoute aux déductions de cette période pour former la taxe déductible à imputer sur la taxe brute.

Les crédits de TVA sont à reporter sans limitation dans le temps jusqu'à épuisement de leur montant.

La règle du butoir prévue à l'article 382 du CGI interdit le remboursement des crédits. Cette interdiction peut être très gênante pour certaines entreprises surtout lorsque ces crédits sont dus à l'existence de causes structurelles ou permanentes. C'est pourquoi, il est prévu dans ces cas de rembourser ce crédit.

§2 : LES REMBOURSEMENTS

A - LE REMBOURSEMENT DES CRÉDITS DE TAXES NON IMPUTABLES (art. 382 du CGI)

Le remboursement consiste, pour le contribuable, en la restitution par le Trésor public de crédit de taxe non imputable. L'article 382 du CGI prévoit les cas de remboursement.

1- Champ d'application

Les déductions visées à l'article 364 du CGI peuvent aboutir, dans certains cas limitativement cités à l'article 382 du CGI, à des remboursements.

Il s'agit de crédits structurels de TVA se rapportant aux opérations ci-après :

- opérations à l'exportation et assimilées ;
- cessation d'entreprise ;
- investissements réalisés par les entreprises industrielles assujetties au régime de la TVA ;
- opérations de crédit-bail ;
- investissements réalisés par les entreprises agréées au Code des investissements ;
- les 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 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.

a/ Opérations à l'exportation et assimilées

Ces opérations sont exemptées de taxe en vertu de l'article 356 du CGI. Cette exemption ne fait pas perdre à l'assujetti le droit à déduction.

Ainsi, lorsqu'il n'y a pas de ventes locales ou lorsque la TVA collectée sur les ventes locales ne suffit pas à résorber les taxes d'achats ou taxes d'amont, l'exportateur assujetti peut, à sa demande, obtenir le remboursement du crédit.

b/ Cas des cessations d'entreprise

Lorsqu'une entreprise soumise à la TVA cesse ses activités alors qu'elle bénéficie d'un crédit de taxes, ce crédit peut être remboursé par le Trésor public sur demande de celle-ci.

c/ Opérations de crédit-bail

En matière de crédit-bail, alors que la TVA récupérable sur les acquisitions de biens est entièrement déductible dès la naissance du droit à déduction, la TVA exigible est collectée au fur et à mesure que les loyers sont perçus. Il s'ensuit un décalage de temps du fait du délai nécessaire pour collecter la TVA brute à même d'absorber la taxe d'amont au titre d'un bien donné. Obligez dans ces conditions les entreprises de crédit-bail à exercer le droit à déduction par voie d'imputation de la taxe récupérable sur la taxe collectée, serait fort pénalisant pour celles-ci. Elles sont donc autorisées à demander, le cas échéant, le remboursement de leurs crédits de TVA.

d/ Cas des investissements réalisés par les entreprises industrielles assujetties au régime de la TVA

Les entreprises industrielles peuvent obtenir le remboursement de leur crédit de TVA lorsque ce crédit est généré par leurs investissements. Cette mesure comporte l'avantage de renforcer la neutralité de la TVA qui ne doit pas constituer une charge définitive pour l'entreprise, et favoriser ainsi les investissements par la réduction effective et quasi-immédiate de leur coût.

Elle permet ainsi désormais aux entreprises industrielles de bénéficier du remboursement de la TVA déductible à défaut de l'imputer rapidement.

e/ Cas des investissements d'un montant supérieur à 40 millions de francs TTC

Tout redevable de la TVA est concerné par cette mesure dès lors que les conditions de son application sont réunies :

- le crédit de TVA doit être la résultante d'une acquisition de biens d'investissement d'une valeur supérieure à 40 000 000 F TTC ;
- lesdits biens ne doivent pas être exclus du droit à déduction.

f/ Affaires passibles de la TVA au taux réduit

Les entreprises qui possèdent des crédits de TVA en raison du fait qu'elles sont passibles du taux réduit de 9%, ont droit au remboursement de leur crédit.

g/ Opérations bénéficiant d'une exonération conventionnelle ainsi que celles effectuées avec les membres des missions diplomatiques et assimilées, en application des règles de réciprocité.

2- Procédures

Il y a deux procédures :

a/ La procédure normale

Elle s'applique à toutes les entreprises éligibles au remboursement des crédits de TVA.

Les demandes de remboursements des crédits de TVA doivent être adressées au Directeur général des Impôts, au plus tard à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle les crédits ont été constitués.

Les demandes de remboursement régulièrement présentées sont instruites dans un délai maximum de deux mois, à compter de leur date de réception (art. 383 du CGI).

b / La procédure accélérée

Les entreprises éligibles à la procédure accélérée de remboursement de crédit de TVA sont celles qui ont obtenu un agrément du Directeur général des impôts.

Il s'agit de celles remplissant les conditions suivantes (art. 382 bis du CGI) :

- souscrire régulièrement ses déclarations de TVA ;
- réaliser à l'exportation au moins 75% de son chiffre d'affaires ;
- ne pas avoir fait l'objet d'une procédure de redressement ayant révélé des pratiques frauduleuses.

Sont également concernés par cette procédure les banques et établissements financiers dans le cadre strict de leurs opérations de crédit-bail.

L'agrément est accordé par le Directeur général des impôts pour une période de douze mois.

Lorsque les contrôles révèlent que le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses en matière fiscale, l'agrément lui est retiré par le Directeur général des impôts.

Les demandes de remboursement des crédits de TVA doivent être adressées au Directeur général des impôts, au plus tard à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle les crédits ont été constitués.

Les demandes de remboursement régulièrement présentées sont instruites dans un délai maximum de quinze jours (art. 383 du CGI).

Le remboursement s'effectue dans un délai de huit jours suivant la date de réception de l'ordre de paiement.

3- Conséquence du remboursement

Le crédit de TVA dont le remboursement est demandé, ne peut être reporté sur les périodes suivantes.

B - LE REMBOURSEMENT DE TAXES ACQUITTÉES SUR DES PROJETS EXONÉRÉS (art. 383 bis du CGI)

Cette procédure de remboursement est applicable dans les cas suivants :

- les exonérations contenues dans le Code des investissements ;
- les exonérations relatives aux opérations réalisées dans le cadre des conventions signées par le Gouvernement ivoirien avec des entreprises privées.

Les demandes de remboursement de crédits sont introduites auprès du Directeur général des Impôts.

SECTION III : LES LIMITES DU DROIT À DÉDUCTION

La TVA est une taxe unique à paiement fractionné. Elle est, du fait du mécanisme des déductions, en principe neutre à l'égard des redevables dans la mesure où la charge de l'impôt est supportée par le consommateur final.

Cependant, certaines limitations permettent à l'Administration fiscale de refuser la déduction des taxes d'amont lorsque certaines conditions ne sont pas réunies, notamment l'affectation exclusive du bien à la réalisation d'une opération taxable.

§ 1 : LA RÈGLE DU BUTOIR

Le mécanisme de déduction de la TVA aboutit parfois à la situation selon laquelle le contribuable est détenteur d'un crédit d'impôt à l'égard de l'Administration.

L'article 382 du CGI pose comme principe que les déductions ne peuvent aboutir à un remboursement même partiel de TVA.

Ce principe est désigné sous l'appellation de « règle du butoir ». Elle conduit à considérer que la TVA acquittée lors d'une opération est définitivement acquise au Trésor.

Cette règle comporte deux conséquences :

1/ la première est que lorsque la TVA déductible sur une opération est supérieure à la TVA collectée au titre de ladite opération, la différence ne peut être ni imputée, ni remboursée.

Cette règle n'est pas formellement contenue dans l'article 382 du CGI, mais résulte de l'interprétation qui en est faite par l'instruction ministérielle n°18 FAEP/SEF/CGCI du 29 juin 1960.

Cette règle trouve son application en cas de perte, vol ou destruction de marchandises ainsi qu'en cas de vente à perte.

EXEMPLE

M. YAO achète une marchandise à 1 000 000 F. HT avec une TVA récupérable de 180 000 F, et pour une raison quelconque, il revend la même marchandise à 800 000 F. HT avec une TVA collectée de 144 000 F. En application de la règle du butoir, le droit à déduction de M. YAO doit se limiter à 144 000 F, c'est-à-dire au montant de la TVA collectée sur la vente. La différence de taxe de 36 000 F (180 000-144 000) n'est pas récupérable. M. YAO ne pourra ni l'imputer, ni en demander le remboursement.

2/ La seconde conséquence est celle qui est formellement exprimée par l'article 382 du CGI qui pose comme principe que les déductions ne peuvent aboutir à un remboursement de la TVA. Ce principe comporte des exceptions importantes qui ont pour objet d'autoriser les remboursements de TVA.

§ 2 : LE DROIT À DÉDUCTION DES ENTREPRISES AGRICOLES SOUMISES À LA TVA SUR OPTION (art. 380 du CGI)

Les droits à déduction mensuels des producteurs de plantes, fleurs, bananes et ananas qui ont opté pour la TVA, sont fixés forfaitairement lorsque leur chiffre d'affaires annuel TTC n'excède pas 150 millions.

Ce calcul des droits à déduction est applicable même à l'égard des producteurs qui ont opté pour le régime réel normal dès lors que le chiffre d'affaires est inférieur à la limite indiquée.

Leurs droits à déduction mensuels sont fixés à un pourcentage du montant de leur chiffre d'affaires TTC effectivement réalisé et déclaré au titre de chaque mois.

Ce pourcentage est fixé à :

- 6% pour les plantes et fleurs ;
- 5% pour les bananes ;
- 5,5% pour les ananas.

En revanche, si leur chiffre d'affaires excède 150 millions de francs, les droits à déduction sont déterminés selon les règles du régime réel normal.

REMARQUE : On peut observer que parmi les personnes pouvant soumettre leurs opérations à la TVA sur option, les producteurs de noix de coco ne sont pas visés par les mesures de l'article 380 du CGI.

Il s'ensuit qu'ils déterminent leur droit à déduction dans les conditions de droit commun.

§ 3 : LE DROIT À DÉDUCTION DES NÉGOCIANTS DE BIENS D'OCCASION, D'ŒUVRES D'ART, D'OBJETS DE COLLECTION OU D'ANTIQUITÉ (art. 371 du CGI)

Les négociants de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité ne sont autorisés à exercer des droits à déduction qu'en ce qui concerne 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.

§ 4 : DROIT À DÉDUCTION EN CAS DE CRÉDIT-BAIL

Il convient de distinguer la situation du crédit-bailleur et celle du preneur.

A- LE CRÉDIT-BAILLEUR (art. 367 du CGI)

Les sociétés de crédit-bail régulièrement agréées sont autorisées à déduire de la TVA dont elles sont redevables sur leurs loyers, la TVA ayant grevé le matériel donné en location, même si ce dernier se trouve exclu du droit à déduction (exemples : véhicules, meubles meublants, etc). En tout état de cause, l'application de cette mesure ne peut conduire à une taxe exigible inférieure à celle qui résulterait d'une vente directe.

B- LE PRENEUR

Si le bien pris en crédit-bail est par nature exclu du droit à déduction, le preneur ne peut déduire la TVA payée au titre des loyers facturés par le crédit-bailleur.

Il s'agit en effet d'une TVA afférente à un service portant sur un bien exclu du droit à déduction.

§ 5 : DROIT À DÉDUCTION EN CAS DE LOCATION DE VÉHICULE

Les principes diffèrent selon qu'il s'agit du loueur ou du preneur.

A- ENTREPRISE DE LOCATION DE VÉHICULE (art. 368 du CGI)

Les entreprises de location de véhicules sont autorisées à exercer le droit à déduction à l'occasion de l'acquisition, de l'entretien de véhicules exclusivement destinés à la location. Ce droit à déduction s'étend à tous les véhicules, y compris ceux qui sont exclus du droit à déduction.

Toutefois, les carburants, les huiles et graisses demeurent exclus du droit à déduction.

Il convient de faire remarquer que les entreprises de transport public de personnes et de marchandises ayant opté pour leur assujettissement à la taxe sont également autorisées à exercer un droit à déduction à l'occasion de l'acquisition des pièces de rechange et des réparations des véhicules exclusivement destinés au transport public (art. 368, al.2 du CGI).

B - LE LOCATAIRE

Comme en crédit-bail, si le bien pris en location est par nature exclu du droit à déduction, le locataire ne peut déduire la TVA payée au titre des loyers facturés par l'entreprise de location.

Il s'agit en effet d'une TVA afférente à un service portant sur un bien exclu du droit à déduction.

§ 6 : LA RÈGLE DE L'AFFECTATION ET LA RÈGLE DU PRORATA OU POURCENTAGE DE DÉDUCTION

L'une des conditions fixées par la loi pour la déductibilité de la taxe d'amont est que le bien ou le service soit affecté en totalité, c'est-à-dire exclusivement à la réalisation d'opérations taxables (art. 362-1 du CGI).

Il s'ensuit que lorsque le bien ou service est partiellement affecté à la réalisation d'opérations taxables, le montant de la taxe déductible est limité à la proportion des opérations taxables. C'est le cas des assujettis partiels.

A - LES ASSUJETTIS PARTIELS

Sont assujetties au régime de la TVA les personnes physiques ou morales réalisant des opérations imposables, c'est-à-dire des opérations placées dans le champ d'application de la TVA.

Les opérations situées hors du champ d'application de la TVA ne sont pas imposables à la TVA. Ne sont pas assujetties au régime de la TVA les personnes physiques ou morales réalisant des opérations placées hors du champ d'application de la TVA.

Au regard de ce qui précède, est assujettie partielle toute personne physique ou morale qui réalise à la fois des opérations placées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

Pour les assujettis partiels, il est fait application soit de la règle de l'affectation soit de la règle du prorata.

B - LA RÈGLE DE L'AFFECTATION

Le fondement du droit à déduction repose sur le principe que les biens et services achetés ou utilisés doivent être affectés à la réalisation d'opérations imposables à la TVA.

Ainsi, dès l'acquisition des biens et services, les entreprises doivent les affecter à leurs activités hors du champ d'application ou dans le champ d'application de la TVA.

En ce qui concerne les activités imposables, les entreprises doivent distinguer celles qui sont effectivement soumises à la TVA ou exemptées par les articles 356 et 357 du CGI de celles qui sont exonérées par les articles 354 et 355 du CGI.

- La taxe ayant grevé les biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA ou exonérées, n'est pas déductible même si ces produits sont exportés (art. 362-2 du CGI).

- En revanche, la taxe acquittée lors de l'acquisition de biens et services exclusivement utilisés pour des opérations soumises à la TVA ou à l'exportation est déductible dans les conditions définies à l'article 362-1 du CGI.

REMARQUE : Les entreprises agricoles, pastorales et industrielles intégrées sont autorisées à étendre leur droit à déduction de la TVA sur les biens et services exclusivement affectés à l'activité agricole ou pastorale (art. 369 du CGI).

- Les frais généraux et les immobilisations ouvrent droit à déduction selon les mêmes principes.

C - LA RÈGLE DU PRORATA OU RÈGLE DU POURCENTAGE DE DÉDUCTION

L'article 378 du CGI dispose qu'en ce qui concerne les redevables qui ne sont pas passibles de la TVA sur la totalité de leurs opérations, les déductions sont réduites au prorata de la valeur des produits soumis à cette taxe ou exportés.

1- Les caractères du prorata

Le pourcentage de déduction présente les caractères suivants :

a/ Le prorata est annuel, c'est-à-dire qu'il est déterminé sur toutes les opérations de l'année considérée.

b/ Ensuite, il est général, c'est-à-dire que toutes les recettes réalisées par l'entreprise, à quelque titre que ce soit, doivent être retenues pour son calcul.

En principe, ce prorata est unique en ce sens qu'un seul prorata est déterminé par entreprise. Cependant, sur autorisation de l'Administration, il peut être constitué au sein d'une entreprise des secteurs distincts d'activité. Dans ce cas, chaque secteur est considéré comme une entreprise distincte pour l'exercice des droits à déduction. Il est alors déterminé des proratas particuliers. Le prorata est général lorsqu'il concerne l'ensemble des activités d'une entreprise ou particulier lorsqu'il concerne une activité ou un secteur de l'entreprise.

c/ Enfin, le prorata est provisoire. Il est en effet calculé à partir des éléments de l'année ou de l'exercice précédent, et est provisoirement appliqué sur les éléments de l'exercice ou de l'année en cours.

Il est provisoire par opposition au prorata définitif qui est calculé en fin d'année ou à la clôture de l'exercice. Ce caractère provisoire entraîne obligatoirement une régularisation des déductions opérées en fonction du prorata résultant des opérations réalisées au titre dudit exercice.

En effet, lorsque le prorata définitif est connu, la déduction antérieurement effectuée doit être rapportée au prorata définitif. La régularisation consiste donc à comparer le prorata définitif au prorata provisoire :

- si le prorata provisoire est égal au prorata définitif aucune régularisation n'est à effectuer ;
- si le prorata provisoire est supérieur au prorata définitif, il y a reversement au Trésor d'une partie de la taxe antérieurement déduite ;
- si le prorata provisoire est inférieur au prorata définitif, un complément de déduction est à opérer par l'assujetti.

2- Le calcul du prorata

Les entreprises doivent calculer chaque année leur prorata ou pourcentage général de déduction.

Le prorata utilisé au cours d'un exercice est celui qui résulte des opérations de l'exercice précédent.

Ainsi, le prorata utilisé pour l'exercice 2017 est celui résultant des opérations réalisées au cours de l'exercice 2016.

Le prorata est obtenu par la formule suivante :

$$\frac{\text{C. A taxable ou assimilé} \times 100}{\text{C. A. total}}$$

Les éléments suivants sont pris en compte pour le calcul du pourcentage de déduction, et ils sont exprimés hors taxe.

a/ Le numérateur

Il comprend :

- le chiffre d'affaires (livraisons et prestations de services) soumis à la TVA ;
- le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation et celui correspondant à des opérations assimilées à des exportations au sens des articles 356 et 357 du CGI ;
- le chiffre d'affaires exonéré de façon conventionnelle ;
- les livraisons et prestations de services à soi-même taxables (montant H.T.).

b/ Le dénominateur

Il comprend toutes les sommes figurant au numérateur augmentées de certaines recettes correspondant à des opérations exonérées de TVA.

Le chiffre d'affaires total au dénominateur comprend :

- la totalité des sommes portées au numérateur ;
- 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 de la TVA ;
- les livraisons ou prestations de services à soi-même exonérées ;
- les exportations de marchandises exonérées de TVA (exemple : bois en grume).

c/ Les éléments exclus du calcul du prorata

Sont exclus du calcul du prorata :

- les cessions d'éléments d'actif, que ces cessions soient imposées ou exonérées de TVA ;
- les produits financiers ne constituant pas une affaire : dividendes, tantièmes, intérêts, etc... ;
- les remboursements de frais ou débours ;
- les indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts ;
- la fraction non imposable du prix de vente des objets d'occasion commercialisés par les négociants professionnels ;
- les subventions d'équipement ;
- les primes à l'exportation.

d/ La TVA déductible

Le montant de la TVA déductible est obtenu par application de la règle suivante :

$$\text{TVA récupérable} \times \frac{\text{C. A. taxable et assimilé}}{\text{C. A. Total}}$$

Le pourcentage de déduction est appliqué à la TVA ayant grevé les biens et services non exclus du droit à déduction et ayant simultanément concouru à la réalisation d'opérations taxables et non taxables.

EXEMPLE :

L'entreprise KAB commercialise à la fois des produits taxables et des produits exonérés.

Les données de l'exercice sont les suivantes :

- ventes en CI de marchandises taxables : 100 000 000 F (exprimé HT)
- exportation de produits taxables en CI : 12 000 000 F
- ventes de produits exonérés : 35 000 000 F

Détermination du prorata de déduction

Au numérateur :

- ventes en CI de marchandises taxables = 100 000 000 F
- exportation de produits taxables = 12 000 000 F
- Total = 112 000 000 F

Au dénominateur :

- les éléments au numérateur = 112 000 000 F
- ventes de produits exonérés = 35 000 000 F
- Total = 147 000 000 F

$$\text{Prorata (pourcentage de déduction)} = \frac{112\,000\,000 \times 100}{147\,000\,000} = 76,19\%$$

Le pourcentage ainsi obtenu est appliqué à la TVA acquittée sur les achats de biens et services.

Le pourcentage étant calculé à partir des chiffres de l'exercice auquel il se rapporte, les assujettis doivent tout au long de l'exercice appliquer un prorata provisoire qui est constitué par :

- le prorata déterminé à la clôture de l'exercice précédent ;
- un prorata prévisionnel dans le cas des entreprises nouvelles (ou nouvellement assujetties).

Lorsque l'entreprise connaîtra son chiffre d'affaires réel, c'est-à-dire à la clôture de l'exercice, une régularisation devra être effectuée.

D - LES MODALITÉS D'APPLICATION ET DE RÉGULARISATION DU PRORATA

1- Les modalités d'application

a/ Cas des matières premières

Sont soumises au prorata les taxes ayant grevé les biens destinés à la fabrication de produits taxables et de produits non taxables.

Cependant, lorsque les produits non taxables sont accessoirement obtenus lors de la fabrication d'un produit taxable, il n'y a pas lieu d'appliquer le pourcentage de déduction.

b/ Cas des services et frais généraux

En principe, en matière de services et frais généraux, le prorata doit s'appliquer selon leur affectation. Mais l'entreprise peut être autorisée à appliquer, à sa demande, le principe de la sectorisation (secteur distinct d'activité), ce qui lui permet de rattacher les services et frais généraux à un secteur d'activité donné.

Lorsqu'il n'y a pas d'affectation, on applique le prorata de déduction qui peut être général ou particulier.

c/ Cas des biens amortissables

En matière de biens d'investissement, le principe est l'application de la règle de l'affectation qui consiste à rattacher un bien à un secteur d'activité donné. Il en résulte que lorsque le bien est affecté exclusivement à une activité taxable, la récupération se fait à 100%.

À l'inverse, il n'y a pas de récupération lorsque le bien est affecté exclusivement à une activité exonérée.

Enfin, lorsque le bien est affecté à la fois à des produits taxables et exonérés, la déduction sur ce bien est soumise à la règle du prorata.

2- Les régularisations en matière de prorata

Les régularisations des déductions initiales qui ont été opérées sur la base d'un prorata provisoire, doivent être obligatoirement effectuées, en cas de changement en fin d'année, lorsque le prorata définitif est connu.

a/ Cas des matières premières, des services et des frais généraux

Quelle que soit l'importance de l'écart constaté entre le prorata provisoire et le prorata définitif, la régularisation est effectuée obligatoirement.

EXEMPLE 1 :

Une entreprise a utilisé pendant l'exercice N un prorata provisoire de 35% (prorata calculé sur la base des opérations de l'année $N-1$).

En fin d'année, le prorata définitif calculé est de 40%.

Déterminez les régularisations à effectuer sachant que l'entreprise a réalisé les opérations suivantes au cours de l'année N :

- Services : 32 745 000 TTC dont TVA 4 995 000

- Frais généraux : 17 700 000 TTC dont TVA 2 700 000

- Matières premières : 47 200 000 TTC dont TVA 7 200 000

Total TVA : 4 995 000 + 2 700 000 + 7 200 000 = 14 895 000

TVA récupérée : 14 895 000 x 35% = 5 213 250

TVA récupérable : 14 895 000 x 40% = 5 958 000

Complément de TVA à récupérer : 5 958 000 – 5 213 250 = 744 750

ou 14 895 000 x (40% – 35%) = 14 895 000 x 5% = 744 750

EXEMPLE 2 :

Le prorata provisoire est de 80% et le prorata définitif de 65%.

14 895 000(80% – 65 %)

14 895 000 x 15% = 2 234 250 à reverser au Trésor public.

b/ Cas des biens amortissables

À la différence des matières premières, des services et des frais généraux, les biens amortissables sont utilisés de façon durable dans l'entreprise, ce qui explique que la régularisation des déductions sur ces biens obéit à des règles particulières à savoir :

- le pourcentage afférent à un exercice donné sera applicable à l'exercice suivant ;
- la déduction initiale ne pourra faire l'objet de régularisation que pendant une période forfaitairement limitée à 5 ans, y compris l'année d'acquisition ;
- le montant de la régularisation est annuellement limité au 1/5 (cinquième) de l'écart constaté ;
- la régularisation ne doit être effectuée que lorsque l'écart constaté entre le prorata provisoire (prorata initial) et le prorata définitif est supérieur à 10% en valeur absolue.

Lorsque ces règles sont observées, la régularisation consiste à comparer le prorata définitif de chaque année et cela pendant cinq ans au prorata initial provisoirement appliqué au moment de l'achat du bien.

Quand le prorata définitif est supérieur au prorata initial, il y a un complément de déduction. Dans le cas contraire, il y a reversement de la TVA antérieurement déduite au profit du Trésor public.

NB : Aucune régularisation n'est effectuée au cours de l'année d'acquisition du bien, de sorte que les régularisations ne sont effectives que sur une période de 4 ans.

EXEMPLE 1 :

Une entreprise a acquis un bien en mars N-5. Il s'agit d'une machine de production d'une valeur de 100 millions TTC dont 15 254 000 de TVA.

Le prorata calculé sur l'exercice N-6 est de 47% (prorata initial).

Les proratas successifs sont les suivants :

N-5 : 65%

N-4 : 55%

N-3 : 35%

N-2 : 24%

N-1 : 40%

Faire les régularisations correspondantes

N-5

Année d'acquisition : déduction initiale sur la base du prorata obtenu à partir des éléments de N-6.

Déduction initiale = 15 254 000 x 47% = 7 169 380

N-4

Le prorata applicable en N-4 (opérations effectuées en N-5) est de 65%.

La variation du prorata initial : 65% - 47% = 18%

Elle excède le seuil de 10%

Il y a lieu d'opérer un complément de déduction :

Déduction théorique en N-4 : 15 254 000 x 65% = 9 915 100

Complément de déduction :
$$\frac{9\,915\,100 - 7\,169\,380}{5} = 549\,144$$

ou

$$\frac{15\,254\,000 \times 18\%}{5} = 549\,144$$

N-3

Le prorata applicable en N-3 (opérations réalisées en N-4) est de 55%.

La variation du prorata initial : 55% - 47% = 8%

Elle n'excède pas le seuil de 10%

Aucune régularisation n'est à opérer en N-3.

N-2

Le prorata applicable en N-2 (opérations réalisées en N-3) est de 35%.

La variation du prorata initial : 35% - 47% = -12%

Elle excède le seuil de 10% en valeur absolue

Il y a lieu d'effectuer un reversement :

$$\text{Déduction théorique en N-2 : } 15\,254\,000 \times 35\% = 5\,338\,900$$

$$\text{Reversement à effectuer : } \frac{7\,169\,380 - 5\,338\,900}{5} = 366\,096$$

$$\text{ou } \frac{15\,254\,000 \times 12\%}{5} = 366\,096$$

N-1

Le prorata applicable en N-1 (opérations effectuées en N-2) est de 24%.

La variation du prorata initial : 24% - 47% = -23%

Elle excède le seuil de 10% en valeur absolue.

Il y a lieu d'effectuer un reversement :

$$\text{Déduction théorique en N-1 : } 15\,254\,000 \times 24\% = 3\,660\,960$$

$$\text{Reversement à effectuer : } \frac{7\,169\,380 - 3\,660\,960}{5} = 701\,684$$

$$\text{ou } \frac{15\,254\,000 \times 23\%}{5} = 701\,684$$

N

Cinq années se sont écoulées depuis la date d'acquisition du bien considéré. L'entreprise n'a donc plus de correction à effectuer sur la déduction initiale.

EXEMPLE 2 : Une entreprise a acheté en 2018 des biens amortissables pour une valeur de 80 000 000 comprenant une TVA de 12 203 000.

Le prorata appliqué en 2018 (résultant des opérations de 2017) s'est élevé à 64% (pourcentage initial).

La TVA déduite initialement s'est donc élevée à :

$$12\,203\,000 \times 64\% = 7\,809\,920$$

Le pourcentage applicable en 2019 (déterminé selon les opérations effectuées en 2015) est de 75%.

La variation du prorata (75% - 64% = 11%) excède le seuil de 10 points.

L'entreprise a donc droit à un complément de déduction.

$$\text{Déduction théorique : } 12\,203\,000 \times 75\% = 9\,152\,250$$

Le complément de déduction est égal au cinquième de la différence entre la déduction théorique et la déduction initiale,

$$\text{soit : } \frac{9\,152\,250 - 7\,809\,920}{5} = 268\,466$$

Le calcul en vue de la régularisation est à effectuer pendant cinq ans.

E – LES SECTEURS DISTINCTS D'ACTIVITÉS

Les entreprises qui exploitent des secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA peuvent, à leur demande et après accord préalable de l'Administration, constituer des secteurs distincts d'activités.

Dans ce cas, la détermination du droit à déduction se fait par application conjointe des règles de l'affectation et du pourcentage de déduction selon le tableau suivant :

LIBELLÉ	SECTEUR SOUMIS À LA TVA	SECTEUR NON SOUMIS À LA TVA	SECTEUR PARTIELLEMENT SOUMIS À LA TVA
TVA sur immobilisation propre à un secteur	Déductible	Non déductible	Prorata particulier du secteur
TVA sur biens, services et immobilisations communs à l'ensemble des secteurs	Prorata général	Prorata général	Prorata général
TVA sur biens et services affectés à un secteur	Déductible	Non déductible	Prorata particulier du secteur

SECTION IV : LA REMISE EN CAUSE DES DÉDUCTIONS

Certains évènements peuvent, en cours d'exploitation, conduire à remettre en cause les déductions opérées par l'assujetti et entraîner un reversement de la taxe antérieurement déduite.

Ce sont des évènements qui, dans la majorité des cas, viennent modifier les conditions d'exploitation, et provoquent la fin de l'existence ou l'inexistence d'une ou plusieurs des conditions d'exercice du droit à déduction.

Ces évènements peuvent concerner aussi bien les immobilisations amortissables que les biens non amortissables, services et frais généraux.

On peut citer :

- les cessations d'entreprise ;
- les cessions séparées, à titre onéreux ou gratuit, d'éléments de l'actif ;
- les cessions d'entreprise ;
- l'abandon de la qualité d'assujetti à la TVA ;

- l'affectation d'un bien à une destination n'ouvrant pas droit ou n'ouvrant plus droit à déduction.

§1 : RÈGLES GÉNÉRALES

Sous cette rubrique, seront examinés deux cas généraux de remise en cause des déductions.

A- BIENS ET SERVICES NON AFFECTÉS EN DÉFINITIVE À LA RÉALISATION D'UNE OPÉRATION IMPOSABLE

Les redevables étant autorisés à opérer globalement leurs déductions dès la naissance du droit à déduction, la TVA récupérée doit être reversée lorsque les biens et services ne sont pas en définitive affectés à la réalisation d'une opération imposable.

Les principaux cas d'espèce sont les suivants :

1- Disparition des marchandises et ou des biens correspondant à des frais généraux avant qu'ils aient été affectés à une opération imposable. Cette situation se présente en cas de vol, détournement, destruction volontaire ou accidentelle (règle du butoir).

2- Prélèvement de marchandises et services rendus gratuitement pour les besoins des dirigeants ou du personnel de l'entreprise.

3- Biens cédés et services rendus à des tiers sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix normal. Il en est ainsi même s'il s'agit d'articles de faible valeur conçus spécialement pour la publicité (stylos, calendriers, agendas, jouets, vêtements, etc) ou pour la promotion d'une marque (présentoirs publicitaires, échantillons, etc).

4- Affaires impayées : lorsque l'exigibilité de la TVA réside dans l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération (prestations et travaux immobiliers), le non-recouvrement définitif de la créance confère à l'opération un caractère non imposable. Cette affaire n'étant pas effectivement soumise à la TVA, les taxes ayant grevé les achats pour sa réalisation doivent être reversées.

B - CAS DES IMMOBILISATIONS

Il s'agit des biens amortissables qui ont été soumis au régime du droit à déduction et qui, pour diverses raisons, changent de destination par suite de destruction, vol, faillite ou d'abandon de la qualité d'assujetti.

La TVA ayant été déduite ou récupérée au moment de l'achat, il importe que l'assujetti remette en cause le droit à déduction qu'il a pratiqué.

La régularisation consiste donc à reverser une partie de la TVA déduite correspondant à la valeur non amortie du bien.

EXEMPLE 1 : Une entreprise de fabrication de produits chimiques a acquis le 1^{er} janvier N-2 une machine de production amortissable sur 5 ans, grevée d'une TVA de 20 millions. Le 31 décembre N, ce matériel est détruit.

Procédez à la régularisation de la TVA précédemment récupérée :

- montant de la TVA : 20 000 000

- durée des amortissements : 5 ans

- date de destruction du bien : 31/12/N

- montant de TVA correspondant à l'annuité amortie :

$$20\,000\,000 \times 1/5 = 4\,000\,000$$

- amortissement de janvier N-2 à décembre N soit 3 ans :

$$4\,000\,000 \times 3 = 12\,000\,000$$

- régularisation : TVA à reverser : $20\,000\,000 - 12\,000\,000 = 8\,000\,000$

ou
$$\frac{20\,000\,000 \times \text{temps restant à courir}}{5}$$

$$\frac{20\,000\,000 \times 2 \text{ (ans)}}{5} = 8\,000\,000$$

EXEMPLE 2 :

Une machine acquise le 1^{er} septembre N-3 a été détruite le 31 mai N. Elle est amortissable sur 2 ans et a été grevée d'une TVA de 15 millions.

Faire la régularisation.

En l'espèce, le bien est déjà amorti, il n'y a donc pas de régularisation à effectuer.

Il convient de souligner qu'il n'y a pas de régularisation en cas de destruction par incendie, inondation, pillage, saccage (art. 375-2 du CGI).

§ 2 : RÈGLES PARTICULIÈRES

A - CESSIION SÉPARÉE D'ÉLÉMENTS DE L'ACTIF

En cas de cession séparée des éléments qui composent l'actif d'une entreprise, le régime applicable est défini comme suit :

- Les marchandises en stock sont soumises à la TVA sur leur prix de vente comme les biens neufs, quelle que soit la date d'acquisition desdites marchandises.

- Les biens constituant des immobilisations, qu'ils soient complètement amortis ou non, sont soumis à la TVA sur leur prix de cession dès lors que lesdits biens ont ouvert droit à la déduction partielle ou totale de la TVA au moment de leur acquisition.

À contrario, leur cession ultérieure sera exonérée de TVA.

REMARQUE : Si ces cessions même séparées d'éléments de l'actif peuvent s'analyser comme une cession de fonds de commerce ou de clientèle,

alors et conformément à l'article 355-4 du CGI, elles seront exonérées de TVA puisque passibles des droits d'enregistrement.

Dans ce cas, les biens en cause n'étant pas en définitive utilisés pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, la taxe d'amont doit être reversée (art. 375-2 du CGI) :

- s'il s'agit de biens non soumis à amortissement, le montant de la TVA imputée au moment de l'achat, à concurrence de la partie de ces biens demeurant en stock à la date de la cession non taxable ;
- s'il s'agit de bien soumis à amortissement, une fraction de la TVA calculée au prorata du temps d'amortissement restant à courir.

B - CESSION GLOBALE D'ENTREPRISE

L'avant dernier alinéa de l'article 375-2 du CGI dispose qu'en cas de cession globale de l'entreprise, le reversement de taxe selon les règles indiquées ci-dessus n'est pas exigé du cédant, mais le cessionnaire est tenu, en ses lieu et place, des mêmes obligations en ce qui concerne les biens cédés ayant ouvert droit à déduction au profit du cédant.

Selon cet article, en cas de cession globale d'entreprise, le cédant n'a pas de régularisation à opérer, mais le cessionnaire est tenu en ses lieux et place des mêmes obligations.

Cela suppose que le cessionnaire est un assujetti à la TVA et que les biens cédés sont affectés à la réalisation d'opérations imposables à la TVA.

Puisque l'on est en présence d'une cession globale d'entreprise, il faut supposer que cette cession porte sur l'activité.

Cette situation vise les cessions de fonds de commerce, les fusions de sociétés ou les apports partiels d'actif portant sur une branche complète d'activité.

À cet égard, l'instruction ministérielle n°18 FAEP /SEF/CD/CI du 29 juin 1960 précise qu'en cas de cession d'entreprise, le cessionnaire peut opter pour la prise en charge du compte TVA du cédant. Pour ce faire, une lettre signée par le cédant et le cessionnaire doit être adressée au Directeur général des impôts. Par cette lettre recommandée, le cessionnaire doit s'engager à reprendre les obligations de régularisation du cédant en cas de revente des biens acquis.

C - ABANDON OU PERTE DE LA QUALITÉ D'ASSUJETTI OU DE REDEVABLE

Lorsqu'une entreprise cesse d'être redevable de la TVA ou lorsqu'elle cesse d'être assujettie à la même taxe par suite de :

- changement de législation (activité devenant exonérée ou située hors du champ d'application de la TVA) ;

- cessation d'activité ;
- changement d'activité ;

cet abandon ou cette perte de la qualité de redevable ou d'assujettie entraîne un reversement de la TVA dans les conditions suivantes :

1- Cas de la TVA sur marchandises, matières premières, produits finis ou semi-finis, travaux en cours, fournitures et approvisionnements figurant en stock : il y a reversement de la TVA déduite lors de l'acquisition ou de la fabrication desdits biens ;

2- Cas de la TVA sur immobilisations non amortissables, il y a reversement intégral de la TVA déduite ;

3- TVA sur immobilisations amortissables : le reversement se fait au prorata du temps d'amortissement restant à courir.

PRÉCISION CONCERNANT LA CESSATION D'ACTIVITÉ

La cessation d'activité est un événement susceptible d'entraîner des régularisations. La cessation d'activité est une question de fait. Elle vise les entreprises qui ne réalisent plus d'opérations soumises à la TVA.

L'inactivité d'une société ne constitue pas un cas de cessation d'activité.

Tant qu'elle dispose des moyens pour réaliser des opérations (stocks de marchandises, immobilisations), elle conserve sa qualité d'assujettie.

En cas de mise en liquidation judiciaire, les régularisations interviennent au fur et à mesure que les biens sont vendus.

CHAPITRE V : LE RÉGIME DU RÉEL SIMPLIFIÉ (RSI-TVA)

SECTION I : CHAMP D'APPLICATION

§ 1 : LES PERSONNES IMPOSABLES

Selon l'article 391 du CGI, les personnes physiques ou morales soumises au RSI en matière d'impôt sur les BIC, sont soumises en matière de TVA à un régime simplifié d'imposition.

Le champ d'application du RSI-TVA est identique à celui du RSI-BIC.

§ 2 : LES ASSUJETTIS PAR OPTION

L'article 46 du CGI prévoit que les contribuables relevant du régime de l'impôt synthétique peuvent opter pour le RSI.

A - FORME DE L'OPTION

Elle est adressée sur papier libre au chef de centre des impôts dont le contribuable dépend.

B - DÉLAI

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

C - DATE D'EFFET

L'option prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée.

Elle prend donc obligatoirement effet au premier jour de l'ouverture de l'exercice comptable.

En aucun cas, l'option ne peut prendre effet en cours d'exercice comptable.

D - DURÉE DE L'OPTION

L'option est irrévocable pendant trois exercices comptables. Passé ce délai, le retour au régime de l'impôt synthétique est subordonné à l'autorisation expresse du chef de centre des impôts dont dépend le contribuable.

Ce changement de régime d'imposition entraîne la régularisation des droits à déduction exercés sur les stocks et immobilisations.

REMARQUE : Pour les entreprises nouvelles, il est admis, comme pour le régime du réel normal, que les exploitants qui débutent leur activité, peuvent opter pour le RSI dans les 30 jours du commencement de leur activité.

SECTION 2 : ASSIETTE - FAIT GÉNÉRATEUR - EXIGIBILITÉ - DROIT À DÉDUCTION - ÉTABLISSEMENT DES FACTURES – PROCÉDURES - CONTRÔLE - SANCTIONS.

L'article 392 dispose que les règles fixées par les articles 339 et suivants du CGI sont applicables au régime simplifié d'imposition, sauf dispositions contraires.

SECTION 3 : OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET COMPTABLES

§ 1 : OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET PAIEMENT DE L'IMPÔT

A - OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Les redevables sont tenus de souscrire au plus tard les 15 avril, 15 juillet, 15 octobre et 15 janvier de chaque année, une déclaration trimestrielle récapitulant l'ensemble des opérations réalisées au cours du trimestre correspondant, et de déterminer la TVA nette y afférente.

Le montant de TVA à déclarer correspond à la TVA nette, c'est-à-dire après déduction de la TVA grevant les biens et services ouvrant droit à déduction.

B - PAIEMENT DE L'IMPÔT

Les paiements sont à effectuer au moment des déclarations.

Les redevables sont tenus de joindre aux déclarations trimestrielles un chèque bancaire barré ou un chèque postal, établi à l'ordre du Receveur des impôts, d'un montant égal à celui des taxes exigibles.

§ 2 : OBLIGATIONS COMPTABLES (art. 393 du CGI)

A - OBLIGATIONS GÉNÉRALES

Les obligations comptables des redevables soumis au régime simplifié en matière de BIC s'appliquent en matière de TVA. En effet, l'article 393 du CGI précise en son premier alinéa que les redevables soumis au RSI ont la faculté de tenir la comptabilité simplifiée prévue à l'article 49 du CGI.

Les documents comptables et les pièces justificatives, notamment les factures d'achat, de frais généraux et de vente, les pièces de recettes et de dépenses, doivent être conservés pendant les dix années qui suivent celle au cours de laquelle les opérations auxquelles ils se rapportent ont été constatées dans les écritures.

Ces contribuables sont tenus de déposer à l'Administration fiscale leurs états financiers annuels établis et présentés selon le cas conformément au droit comptable SYSCOHADA révisé, au droit comptable bancaire ou au Code de la Conférence Interafricaine des Marchés des Assurances (CIMA) (art. 49 bis du CGI).

B - OBLIGATIONS SPÉCIALES

L'article 393 du CGI fait obligation aux redevables soumis au RSI de tenir un livre journal coté et paraphé par la Direction générale des impôts sur lequel ils inscrivent jour après jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de leurs opérations en faisant apparaître d'une manière distincte :

- les opérations non soumises à la TVA ;
- les opérations soumises à la TVA.

Chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus, du service rendu ou de l'opération imposable ainsi que le prix.

Pour chaque opération ayant donné lieu à l'émission d'une facture ou d'un document en tenant lieu et comportant la mention de la TVA, l'indication de la date et du numéro de la facture, du nom et de l'adresse du client, du montant hors taxe de l'opération, du montant de la TVA au taux exigible facturé et du montant toute taxe comprise de l'opération, est obligatoire.

Chaque acquisition de biens, services et travaux doit donner lieu à l'indication de son montant, la TVA correspondante ainsi que le nom, l'adresse et le numéro de compte contribuable du fournisseur.

Chaque redevable doit produire au centre des Impôts dont il relève, un livre journal coté (c'est-à-dire un journal aux pages prénumérotées) dont chaque page sera visée par le chef de centre au moyen de l'apposition du cachet de la Direction générale des Impôts et de la signature du chef de centre sur chaque page cotée.

TITRE II : L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET LES BÉNÉFICES AGRICOLES

Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), les bénéfices des professions agricoles sont passibles d'un impôt annuel qui s'applique aussi bien aux entreprises individuelles qu'aux sociétés.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (impôt BIC) s'applique même lorsqu'il s'agit des bénéfices provenant des professions agricoles.

Sous ce titre, nous examinerons successivement :

- le régime du bénéfice réel normal (chapitre I) ;
- le régime du bénéfice réel simplifié (chapitre II).

CHAPITRE I : LE RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL NORMAL

SECTION I : LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LES BIC

§ 1 : LES ACTIVITÉS ET LES PERSONNES IMPOSABLES (art.1 et 3 du CGI)

A- LES ACTIVITÉS IMPOSABLES

Selon l'article 1 du CGI, il est établi un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales, industrielles, artisanales, des exploitations forestières ou agricoles et des entreprises minières, sur les bénéfices tirés des activités de recherche, d'exploitation, de production et de vente d'hydrocarbures naturels, y compris les opérations de transport en Côte d'Ivoire qui en sont l'accessoire.

Pour relever de la catégorie BIC, ces activités doivent être exercées à titre professionnel, c'est-à-dire de façon habituelle, en toute indépendance et dans un but lucratif.

Sont sans influence la nationalité de l'exploitant et l'illégalité de l'activité.

1- Le caractère habituel des opérations

Les opérations dont les profits sont imposables doivent présenter un caractère habituel.

Le caractère habituel n'implique pas nécessairement la répétition fréquente des mêmes opérations. Des actes de commerce peu nombreux mais périodiques et même des actes de commerce isolés mais dont l'exécution porte sur une période d'assez longue durée, doivent être regardés comme d'ordre professionnel.

2- Le caractère indépendant de l'activité

Les personnes qui accomplissent habituellement des opérations dont les profits sont imposables dans la catégorie BIC, ne peuvent être considérées comme exerçant une profession commerciale, industrielle, artisanale, etc que dans la mesure où elles les accomplissent pour leur propre compte. En revanche, si elles les accomplissent pour le compte d'autrui, dans un état de subordination, les revenus tirés de cette activité doivent être regardés comme des salaires, leur situation étant celle de simples employés.

3- Le caractère lucratif de l'activité

L'exercice des opérations ou de l'activité doit être caractérisé par la poursuite d'un but lucratif. Ce but est souvent lié à l'idée de spéculation.

B- LES PERSONNES IMPOSABLES

1- Les assujettis obligatoires (art. 34-1 du CGI)

Sont obligatoirement soumises au régime du bénéfice réel les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, excède 150 000 000 de francs.

Les entreprises dont le chiffre d'affaires s'abaisse au-dessous de la limite prévue, ne sont soumises au régime du bénéfice réel simplifié ou, le cas échéant, au régime de l'impôt synthétique, que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à cette limite pendant trois exercices consécutifs.

Il résulte des dispositions de l'article 34-1 du CGI que, sous réserve des exemptions, des modalités d'impositions et des règles de territorialité, les personnes imposables à l'impôt BIC sont les personnes physiques et morales qui réalisent des opérations et des profits imposables dans cette catégorie.

a/ Les personnes physiques

Les profits industriels et commerciaux réalisés par une personne physique exerçant son activité à titre individuel, sont imposés au titre de la catégorie BIC, au nom personnel de l'exploitant. L'impôt est établi au nom de cet exploitant pour l'ensemble de ses entreprises ou exploitations individuelles en Côte d'Ivoire, au siège de la direction des entreprises.

b/ Les personnes morales

Selon l'article 3, al. 1 du CGI, les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quel que soit leur objet et à raison des bénéfices visés aux articles 2 et 85 du CGI.

Dans les sociétés en nom collectif, chacun des associés est personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

Dans les sociétés en commandite simple, l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part de bénéfice et au nom de la société, pour le surplus.

Les impositions établies au nom des associés n'en demeurent pas moins des dettes sociales.

2- Les assujettis volontaires ou par option (art. 34-2 du CGI)

Les entreprises qui remplissent les conditions pour être imposées sous le régime du bénéfice réel simplifié, peuvent opter, avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du bénéfice réel normal.

L'option prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée.

Elle est révoquée après les trois exercices comptables qui suivent sa date d'effet et sur autorisation expresse des services de la Direction générale des Impôts.

Les entreprises qui débutent leur activité, peuvent opter dans les trente jours du commencement de leur activité.

L'option est valable de manière irrévocable pour les trois premiers exercices comptables.

§ 2 : LES EXEMPTIONS (art. 4 et 5 du CGI)

Les textes prévoient deux types d'exemptions. Les exemptions peuvent être totales ou permanentes (A), soit temporaires, c'est-à-dire limitées dans le temps (B).

A - LES EXEMPTIONS PERMANENTES

Le législateur a exempté totalement d'impôts certains organismes et certaines activités, soit en raison de l'absence de but lucratif, soit pour encourager les activités en cause compte tenu de leur intérêt économique ou social.

Ainsi sont affranchis de l'impôt sur le BIC aux termes des dispositions de l'article 4 du CGI :

- 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 ;

- les offices d'habitations économiques ;
- les caisses de crédit agricole mutuel ;
- les sociétés de prévoyance, sociétés mutuelles de production rurale, sociétés coopératives agricoles de production, associations d'intérêt général agricole, sociétés d'assurances et de réassurances mutuelles agricoles, fonctionnant conformément à leurs statuts ;
- les sociétés de secours mutuels ;
- la régie de chemin de fer Abidjan-Niger (dénommée S.I.C.F.) en ce qui concerne les bénéfices provenant des transports ferroviaires ;
- les structures exerçant dans le domaine de la microfinance, quel que soit leur forme ;
- les structures exerçant dans le domaine de la microfinance, quel que soit leur forme, en ce qui concerne leurs opérations de collecte de l'épargne et de distribution du crédit, ainsi que les membres ou clients de ces structures, sur les rémunérations des parts sociales, les revenus de leur épargne;
- l'association pour la promotion des exportations (APEX-CI) ;
- le centre national de recherche agronomique ;
- les intérêts des bons de caisse ayant effectivement fait l'objet de la retenue au taux de 25% visée à l'article 90 du CGI ;
- les intérêts des bons au porteur émis par le Trésor public en règlement de travaux à paiement différé ;
- les produits, les plus-values et les transactions se rapportant aux titres émis par les États membres de l'Union Monétaire Ouest Africaine;
- les plus-values résultant d'opérations de placement réalisées dans le cadre de la gestion du portefeuille de valeurs mobilières par les sociétés d'investissements, les fonds communs de placement et les clubs d'investissement prévus par la loi n° 92 - 945 du 23 décembre 1992 relative à la création et à l'organisation de placement collectif en valeurs mobilières ;
- la subvention pour investissement accordée à la LONACI par l'autorité concédante et destinée à la réalisation des investissements prévus dans son plan de développement approuvé par son Conseil d'Administration ;
- les intérêts des prêts accordés aux petites et moyennes entreprises par les établissements bancaires pour leur équipement industriel et informatique à hauteur de 50%, à condition que la durée du crédit soit supérieure à trois ans.

B - LES EXEMPTIONS TEMPORAIRES

Sont concernées :

1- Les entreprises minières (art. 5 du CGI)

Sont affranchis de l'impôt, jusqu'à la fin de l'exercice clos au cours de la cinquième (5^{ème}) année qui suit celle de la mise en marche effective, les bénéfices provenant exclusivement de l'exploitation d'un gisement de substances minérales concessibles en Côte d'Ivoire, soit par une entreprise minière déjà établie dans ce territoire, soit par une entreprise nouvelle, à condition que :

- cette activité porte sur un titre d'exploitation régulièrement attribué ;
- que l'entreprise possède une comptabilité régulière permettant de faire ressortir les résultats de l'exploitation de ce gisement.

2 - Les centres de gestion agréés (art. 6 du CGI)

Ils sont affranchis de l'impôt au titre de l'année de leur création et les deux années suivantes.

RAPPEL : Par décret n° 99-51 du 20 janvier 1999, il a été institué des centres de gestion agréés dont l'objet est d'apporter une assistance aux petites et moyennes entreprises en matière de gestion et de formation dans le domaine financier, comptable, juridique et fiscal.

Afin d'encourager la création de ce type de centres et d'inciter les opérateurs économiques visés à y adhérer, il est proposé d'octroyer les avantages fiscaux suivants aux centres de gestion agréés (CGA) ainsi qu'à leurs adhérents :

1) Les CGA bénéficient des avantages fiscaux suivants :

- exonération des droits d'enregistrement et de timbre ;
- exonération de la contribution des patentes et licences ;
- exonération de l'impôt sur les bénéfices de l'année de leur création et les deux années suivantes.

2) Les adhérents des CGA bénéficient des avantages fiscaux suivants (art. 67 et 80 du CGI) :

- réduction de 50% de l'impôt sur les bénéfices de l'année de leur adhésion et les deux années suivantes. Le bénéfice de cet avantage est subordonné, pour les entreprises immatriculées au fichier de la DGI, à l'adhésion à un CGA, au plus tard le 31 janvier de l'année en cours.

Pour les nouvelles immatriculations, le bénéfice de cet avantage est subordonné à l'adhésion à un CGA dans un délai de trente (30) jours à compter de la date de réception de la déclaration fiscale d'existence.

Cette réduction est ramenée à 20% à partir de la quatrième année et pendant toute la période d'adhésion à un CGA (art. 67 du CGI).

- Réduction de 50% de la cotisation d'impôt synthétique pour ceux qui relèvent de ce régime durant toute la période d'adhésion au CGA (art. 80 du CGI).

Les articles 68 et 80 du CGI disposent que l'impôt correspondant aux exonérations accordées devient exigible sans préjudice de l'application des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales si au cours des trois premières années d'adhésion, l'adhérent cesse volontairement d'appartenir au CGA.

3- Les entreprises agréées au régime fiscal de faveur des grands investissements dans l'habitat (art. 7 du CGI)

Elles sont exonérées pour la construction d'unités industrielles de fabrication des matériaux et autres intrants servant à la réalisation du volet construction des logements.

Cette exonération s'étend sur la durée du projet y compris la période de réalisation des investissements.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné aux conditions suivantes :

- l'entreprise de construction de logement doit s'engager à réaliser un programme d'au moins 3000 logements sur trois ans et les équipements socio-collectifs mis à sa charge par la réglementation en vigueur ;
- les logements construits doivent remplir dans une proportion de 60% les critères de logements à caractère économique et social ;
- le programme de construction doit être préalablement agréé par arrêté du ministre des finances après avis d'une commission créée par décret en Conseil des Ministres.

La non-réalisation ou la réalisation partielle du programme entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt non perçu sans préjudice des sanctions prévues par le Livre de Procédures fiscales.

4- La reprise d'entreprise en difficulté (art. 8 et s. du CGI)

Une exonération temporaire d'impôt sur le BIC est instituée en faveur des entreprises qui reprennent une société en difficulté. La reprise peut porter sur la totalité de l'activité ou sur une branche autonome d'activité de la société. Elle peut également se faire par la création d'une nouvelle entreprise créée à cet effet ou par l'acquisition d'actions ou de parts sociales de la société en difficulté par une entreprise déjà existante.

L'exonération est accordée sur autorisation du Directeur général des Impôts.

La mesure est subordonnée aux conditions ci-après :

- la société reprise doit présenter une situation nette négative pendant au moins les trois exercices précédant sa reprise ;

- l'entreprise qui reprend la société en difficulté doit :
 - relever d'un régime réel d'imposition ;
 - poursuivre l'activité ou une branche complète et autonome d'activité de l'entreprise reprise pendant les six années suivant la reprise ;
- lorsque la reprise se fait par une société créée spécialement à cet effet, le capital de ladite société ne doit pas être détenu directement ou indirectement à plus de 10% par les personnes de droit privé qui, ensemble ou individuellement, ont détenu directement ou indirectement plus de 50% du capital de la société en difficulté pendant les deux années précédant la reprise.

Les entreprises concernées sont exonérées d'impôt à raison des bénéfices réalisés au titre de l'activité reprise jusqu'au terme du quatrième exercice suivant celui de la reprise de la société en difficulté.

Cette exonération est réduite à 75% et 50% de l'impôt sur les bénéfices exigible respectivement au terme du troisième et quatrième exercice suivant celui de la reprise.

La date de la reprise de la société en difficulté est celle du transfert effectif de la propriété à l'entreprise qui effectue la reprise (art. 10 du CGI).

Le bénéfice de l'exemption est retiré si au cours des six premières années d'exploitation, l'activité ou la branche d'activité reprise est interrompue (art. 12-1 du CGI).

5 - Les entreprises de production, de conservation, de conditionnement ou de transformation des productions agricoles alimentaires (art. 12 bis du CGI)

Sont affranchies de l'impôt sur les BIC les entreprises de production, de conservation, de conditionnement ou de transformation des productions agricoles alimentaires dont la liste est établie par arrêté conjoint du ministre en charge de l'agriculture et du ministre de l'économie et des finances. La durée de l'exonération est de cinq ans.

§ 3 : LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT BIC

A- LE PRINCIPE

Aux termes de l'article 2 du CGI, l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en CI.

Le territoire fiscal comprend également le plateau continental ainsi que la zone économique exclusive (zone marine s'étendant jusqu'à 200 mile marins).

La notion de « bénéfice réalisé en CI » n'a pas fait l'objet d'une définition précise.

Toute activité exercée en CI et générant des bénéfices ou des revenus est susceptible d'être soumise à l'impôt.

Par bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en CI, il faut entendre non seulement ceux provenant d'affaires ivoiriennes mais aussi les profits résultant de ventes réalisées à l'étranger directement ou par l'intermédiaire d'un commissionnaire. L'existence d'une organisation matérielle ou la présence de représentants munis de pouvoirs ou la réalisation d'un cycle complet d'opérations sont des éléments témoignant de l'exercice d'une activité.

Une entreprise est imposable en CI si l'une des 3 conditions suivantes est remplie :

1- L'entreprise exploite en CI un établissement autonome dirigé par un préposé

Ainsi lorsqu'un établissement, une installation jouit d'une certaine autonomie, c'est-à-dire que le préposé ou le représentant dispose de prérogatives qui lui permettent d'accomplir des actes concourant à la réalisation de profits, ces bénéfices sont imposables en CI, même si cela ne se traduit pas par l'encaissement effectif de sommes d'argent.

EXEMPLE 1: Cas d'un bureau de ventes ou d'achats dirigé par un préposé salarié ou non qui accomplit au nom de la société étrangère des actes matériels ou juridiques.

Si le préposé est dépourvu de tout pouvoir de décision et de prise d'initiative, le bénéfice tiré par la société ayant son siège à l'extérieur, ne peut être imposé en CI, l'établissement n'ayant pas d'autonomie propre.

EXEMPLE 2: Cas d'un bureau de liaison qui se bornerait à transmettre les ordres d'achats reçus du siège social situé à l'étranger ainsi que les livraisons consécutives à ces achats ou ventes.

2 - L'entreprise effectue en CI, sans y avoir d'établissement, des opérations par l'intermédiaire d'un représentant n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de la sienne

Sans disposer en CI d'une installation propre constitutive pour elle d'un «établissement», une société étrangère peut y effectuer des opérations en recourant aux services d'un agent ou d'un représentant, personne physique ou morale, salarié ou non, et qui peut être éventuellement propriétaire ou locataire des installations professionnelles qu'il met à la disposition de la société.

La présence de ce représentant rend la société imposable en CI, à raison des bénéfices imputables à l'activité de ce dernier. Il en est ainsi lorsque le représentant est investi par la société de fonctions et prérogatives qui lui permettent d'accomplir au nom de cette société des actes matériels ou juridiques concourant à la réalisation de profits.

3 - L'entreprise effectuée en CI, sans y avoir ni établissement, ni représentant, des opérations qui forment un cycle commercial complet

Le «cycle commercial complet» ou le «cycle complet d'opérations» désigne une série d'opérations dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent.

Constituent notamment un cycle complet les opérations d'achats suivies de reventes ou de fabrication et de vente, mais aussi la fourniture de prestations de services ou la réalisation d'opérations financières, d'extraction, de transformation, de lotissement ou de construction ventes.

4- Cas particuliers des entreprises dépendantes

Pour éviter qu'une partie des bénéfices imposables en CI ne soit transférée directement à l'étranger pour des motifs fiscaux, soit par la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, les articles 18 A-5 et 38 du CGI autorisent l'Administration à redresser les résultats déclarés par les entreprises dépendantes, c'est-à-dire les entreprises ivoiriennes contrôlées en droit ou en fait par les entreprises tierces.

B- LES EXCEPTIONS AU PRINCIPE DE LA TERRITORIALITÉ

Les règles de territorialité peuvent être modifiées par des dispositions expresses et principalement par les conventions internationales.

1- L'article 20 du CGI : la promotion des exportations

Par dérogation aux règles de territorialité et dans le but de promouvoir les exportations, l'article 20 du CGI prévoit que les dépenses d'études et de prospection exposées en vue de l'installation à l'étranger d'un établissement de ventes, d'un bureau d'études ou de renseignements, ainsi que les charges de fonctionnement de cet établissement ou de ce bureau, supportées 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 devront être rapportées par fractions égales aux bénéfices des cinq exercices consécutifs à partir du quatrième suivant celui de la création de l'établissement ou du bureau.

2- Les conventions fiscales internationales

Ce sont des traités bilatéraux dont l'objet est purement fiscal, et qui visent essentiellement à éviter en matière d'impôt sur le revenu, les doubles impositions entre deux États.

La Côte d'Ivoire a signé avec plusieurs autres États des conventions qui peuvent supprimer ou réduire, par exemple, l'imposition des BIC d'une entreprise qui serait à la fois imposable en CI et dans l'autre État contractant sur un même revenu.

SECTION 2 : LA DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

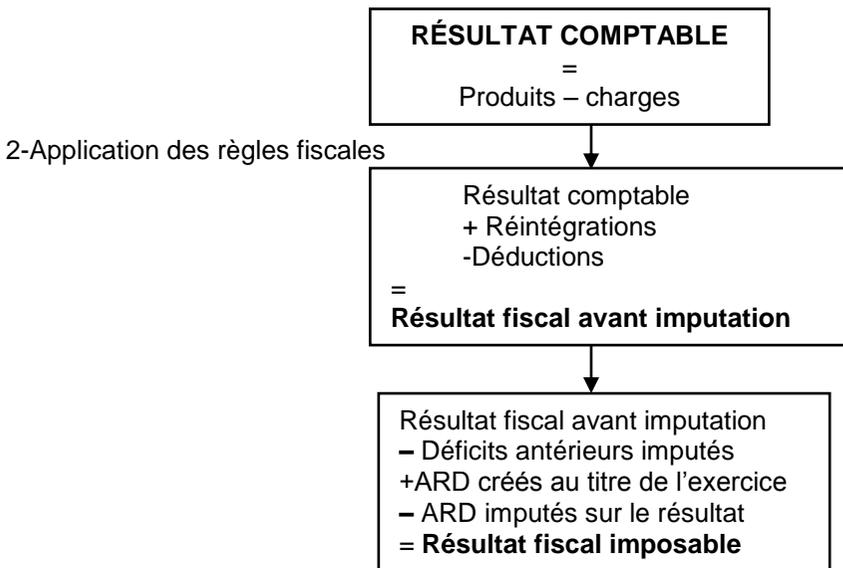
L'impôt est établi chaque année sur les bénéfices obtenus pendant l'exercice social précédent, obligatoirement clos le 31 décembre (art. 13 du CGI).

SCHÉMA D'ENSEMBLE DE PASSAGE DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL PUIS AU RÉSULTAT IMPOSABLE

Le bénéfice imposable est l'aboutissement du schéma ci-dessous.

1- Application des règles comptables

Clôture de l'exercice \Rightarrow détermination du résultat comptable.



Le résultat imposable se calcule à partir du résultat comptable ou bénéfice net.

§ 1 : GÉNÉRALITÉS

A - LA PÉRIODE D'IMPOSITION

La période d'imposition est la période dont les résultats servent de base à l'impôt.

Le bénéfice imposable au titre de la catégorie BIC est un bénéfice annuel légalement défini. L'impôt est établi chaque année sur le bénéfice obtenu pendant l'année précédente ou pendant l'exercice précédent.

Toutes les entreprises doivent clore leurs exercices comptables le 31 décembre de chaque année, sauf en cas de cession ou de cessation d'activité en cours d'année (art. 13 du CGI).

Cependant, les contribuables qui commencent leur activité entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre sont autorisés à arrêter leur premier exercice le 31 décembre de l'année suivante.

B - DÉFINITION LÉGALE DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

L'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés. Le fait générateur de l'impôt est constitué par la réalisation du bénéfice et non par sa mise en distribution.

1 - Caractères du bénéfice

a/ Le bénéfice imposable est un bénéfice réalisé. Il doit être imposé dès cette réalisation sans attendre le moment où il est prélevé.

b/ C'est un bénéfice net. Il comprend tous les produits résultant des opérations normalement effectuées par l'entreprise dans l'exercice de son activité.

A ces produits s'ajoutent les produits accessoires ou financiers et les produits à caractère exceptionnel.

Le bénéfice est déterminé après déduction non seulement des diverses charges d'exploitation mais également des pertes exceptionnelles.

Les articles 14 et 15 du CGI donnent deux définitions du bénéfice.

2 - Définition du bénéfice par l'article 14 du CGI

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, notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

Bénéfice (Résultat) = Produits – Charges

3 - Définition du bénéfice par l'article 15 du CGI

Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net 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.

En d'autres termes :

<p>+ TOTAL ACTIF</p> <p>– Amortissements (justifiés fiscalement)</p> <p>– Dépréciations (justifiées fiscalement)</p> <p>– Provisions (justifiées fiscalement)</p> <p>– Créances des tiers (justifiées fiscalement)=Passif réel</p> <hr/> <p>= ACTIF NET</p>

Donc

<p>+ ACTIF NET à la clôture</p> <p>– ACTIF NET à l'ouverture</p> <hr/> <p>= VARIATION DE L'ACTIF NET</p>
--

<p>VARIATION DE L'ACTIF NET</p> <p>– Apports effectués en cours d'exercice</p> <p>+ Prélèvements effectués en cours d'exercice</p> <hr/> <p>= BÉNÉFICE NET COMPTABLE</p>
--

REMARQUE

Le résultat net comptable déterminé à partir du compte de résultat est celui défini par l'article 14 du CGI. Tandis que l'article 15 du CGI permet de déterminer le même résultat net (comptable) à partir des bilans d'ouverture (bilan de l'exercice N-1) et de clôture (bilan de l'exercice N).

La définition de l'article 15 repose sur la comparaison de deux situations alors que la définition de l'article 14 s'attache à des mouvements.

C- RATTACHEMENT DES PRODUITS ET DES CHARGES

Conformément au principe de l'indépendance des exercices comptables, il faut rattacher à chaque exercice ce qui lui revient.

Les opérations qui doivent être déclarées et concourir à la détermination du bénéfice imposable sont celles qui correspondent à des créances acquises ou à des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant.

1- Rattachement des créances acquises

Une créance est considérée comme imposable dès lors qu'elle est réalisée (alors même que la facture n'est pas encore émise ou que le montant n'est pas encaissé).

- Pour les ventes : l'opération est imposable à la livraison, c'est-à-dire le transfert de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur (accord sur la chose et le prix).

- Pour les prestations de services (réalisées) : l'opération est imposable lors de l'achèvement.

Il y a quelques dérogations :

- au fur et à mesure de l'exécution de la prestation pour les prestations continues et pour les prestations discontinues à échéances successives ;
- à la date de réception des travaux pour les travaux donnant lieu à réception.

2- Rattachement des dettes certaines

Une charge est considérée comme déductible dès lors qu'elle est engagée (alors même que la facture n'est pas encore reçue ou que son montant n'est pas encore payé). Sont engagés au cours de l'exercice les dettes certaines.

L'exercice d'imputation ou de rattachement déterminé par le principe comptable de spécialisation des exercices sera celui de :

- la consommation pour les biens ;
- l'utilisation pour les services.

§ 2 : DÉTERMINATION DU RÉSULTAT NET COMPTABLE

Le résultat net qui représente l'enrichissement (bénéfice) ou l'appauvrissement (perte) de l'entreprise pendant l'exercice, prend en compte d'une part, l'ensemble des charges (A) et d'autre part, l'ensemble des produits (B).

A- LES CHARGES

Le résultat net est établi sous déduction de toutes charges. Il s'agit non seulement des diverses charges d'exploitation mais également des pertes exceptionnelles. À ce titre, sont déductibles :

- les frais généraux de toute nature,
- les dépenses de personnel,
- les loyers des locaux professionnels,
- les amortissements,
- les provisions,
- les déficits et les amortissements réputés différés, et de façon générale, toutes dépenses se rattachant à la gestion de l'entreprise et pouvant être justifiées.

Toutefois, certaines de ces charges ne sont déductibles du bénéfice imposable que sous certaines conditions.

1- Conditions de déductibilité des charges

Les frais et charges doivent satisfaire à plusieurs conditions pour être admis en déduction :

a/ La charge doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation et correspondre à une gestion normale de l'entreprise

Les dépenses qui ne se rattachent pas à une gestion normale ou qui bénéficient à des tiers, ne peuvent être fiscalement admises (exemple : dépenses engagées dans l'intérêt personnel de l'exploitant ou des associés ; libéralités consenties à des tiers étrangers à l'intérêt de l'exploitation).

b/ La charge doit correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes

Pour être admis en déduction, les frais et charges :

- doivent avoir été comptabilisés en tant que tels au cours de l'exercice ;
- et être dûment justifiés, c'est-à-dire appuyés de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant.

NB : Le montant des charges à retenir est :

- net de TVA déductible (montant hors taxe) : si la TVA est récupérable,
- ou exceptionnellement toute taxe comprise (montant TTC) si la TVA est non déductible.

c/ La charge doit entraîner une diminution de l'actif net de l'entreprise

Les dépenses qui constituent des immobilisations ne sont pas déductibles en charges. Ce sont notamment :

- les immobilisations (biens durables) ;
- les dépenses qui ont pour effet de prolonger d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif immobilisé (elles sont à immobiliser).

Selon l'article 18 A-9, les entreprises sont autorisées à inscrire en charges les achats des biens normalement amortissables à condition que la valeur unitaire n'excède pas 300 000 francs et que ceux-ci soient inscrits en frais généraux (exemple : achat d'une machine à calculer d'une valeur de 300 000 F, inscrit en compte 6056 «achat de petit matériel et outillage»).

d/ La charge doit être comprise dans les charges de l'exercice au cours duquel elle a été à la fois engagée et consommée ou utilisée

Les contribuables ne sont pas autorisés à déplacer les frais et charges d'un exercice sur un autre (principe de l'indépendance ou de la spécialisation des exercices).

Ainsi, les charges doivent être déduites au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées (exercice au cours duquel la dette est devenue certaine dans son principe et déterminée dans son montant).

Par conséquent :

1/ Les charges imputables à un exercice sont :

- les charges engagées facturées par le fournisseur (dettes certaines = biens consommés ou services utilisés) ;
- les charges à payer (charges engagées, dettes certaines) mais non encore facturées par le fournisseur.

NB : Les rabais, remises, ristournes obtenus du fournisseur viennent en diminution des charges.

2/ Les charges non imputables à un exercice sont donc :

- les charges non encore engagées au cours de l'exercice (dettes non certaines) ;
- les charges constatées d'avance : facture reçue et comptabilisée mais biens non encore livrés (pas de transfert de propriété) ou services non encore rendus ou consommés.

e/ La charge ne doit pas être exclue par une disposition fiscale spéciale du CGI

- Cas des rémunérations : art. 18 A-1 du CGI.
- Les intérêts servis aux associés : l'article 18 A-6 du CGI prévoit une double limite.
 - Les impôts : l'article 18 D du CGI exclut l'impôt sur les bénéfices, les impôts incombant à des tiers.
 - Les dons et libéralités : l'article 18 G du CGI prévoit les conditions de déduction.
 - Les transactions, amendes et pénalités : (art. 19 du CGI).
 - Les loyers qui n'ont pas fait l'objet de la retenue à la source (art. 173 du CGI).
 - Les redevances de cession ou de concession de licence d'exploitation, de brevets 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 comme charges que dans la limite de 20% des frais généraux de l'entreprise plafonnée à 5% du chiffre d'affaires (art. 18 A-5 et 38 du CGI).
 - Les paiements en espèces d'un montant supérieur à 250 000 francs et se rapportant aux charges suivantes ne donnent pas droit à déduction (art. 18bis du CGI) :
 - frais généraux, à l'exclusion des rémunérations à titre de dépenses de personnel et de main-d'œuvres ;
 - indemnités de fonction ;
 - intérêts de toute nature ;
 - primes d'assurances ;
 - acquisitions de biens et services.

f/ Des charges doivent se conformer aux conditions déclaratives de déduction

Cette condition de forme vise certains frais généraux qui, sans être exclus des charges déductibles, ne peuvent être déduits qu'à la condition expresse de faire l'objet de déclarations et justifications particulières.

En matière d'obligations déclaratives, il y a par exemple :

- la déclaration des honoraires (art. 108 du CGI) ;
- la déclaration des provisions sur le relevé spécial des provisions (art. 18 E du CGI).

CONSÉQUENCES

- 1) Les «charges à payer» sont déductibles. Ce sont des dettes certaines (engagées et se rapportant à l'exercice) mais dont les factures ne sont pas parvenues ou dont l'exigibilité n'est pas intervenue avant la clôture de l'exercice (exemples : biens livrés ou services effectués par les fournisseurs mais dont les factures ne sont pas parvenues ; ITS du mois de décembre N à payer le 15 Janvier N+1).
- 2) Les «charges constatées d'avance» ne sont pas déductibles. Ce sont des charges qui ont été payées ou comptabilisées ou engagées au cours d'un exercice mais qui se rapportent à un exercice ultérieur (exercice de consommation, d'utilisation ou d'exigibilité).
- 3) Les prélèvements opérés sur le stock de marchandises par l'exploitant d'une entreprise individuelle ne sont pas déductibles.

2 - Analyse des postes de charges

Cette analyse ne revêt aucun caractère exhaustif.

Le montant des charges à retenir est :

- net de taxe déductible (hors taxe) si la taxe est récupérable ;
- ou toute taxe comprise si la taxe est non déductible.

a/ Les achats et variations de stocks (compte 60)

1/ Les achats stockables

Les achats stockables s'entendent notamment :

- des marchandises ;
- des matières premières ;
- des matières consommables et fournitures ;
- les fournitures de bureau ;
- les fournitures d'entretien ;
- les achats de petits matériels et outillages ;
- les achats de matériels et équipements ;
- etc.

Les achats sont en principe comptabilisés dès réception des factures, indépendamment de la livraison ou du paiement. Mais, l'exercice de rattachement est celui au cours duquel la dette a pris naissance : notion de charges engagées.

Le montant des achats à retenir comprend le prix d'achat proprement dit et les frais accessoires. C'est le prix facturé par le fournisseur.

Majoré :

- des frais sur achats tels que :
 - * droits de douane ;
 - * frets et transport sur achats ;
 - * autres frais sur achats, etc...

■ des charges à payer : marchandises (et frais) reçues du fournisseur et non encore facturées par celui-ci.

Diminué :

- des rabais, remises, ristournes hors facture obtenus du fournisseur (sur note d'avoir) ;
- des charges constatées d'avance : marchandises (frais) non livrées mais facture reçue ;
- des prélèvements opérés sur le stock par l'exploitant d'une entreprise individuelle.

NB : Le montant à retenir est :

- net de taxe déductible (hors taxe si la taxe est récupérable) ;
- ou exceptionnellement toute taxe comprise (si la taxe est non déductible).

2/ La variation de stocks des achats «stockables»

Variation de stocks des achats = (+) stock initial (-) stock final

CONSÉQUENCES

- (+) Les achats «stockables» effectifs
- (+) Stock initial des achats «stockables»
- (-) Stock final des achats «stockables»
- = Total des achats déductibles de l'exercice
- = Achats consommés ou revendus de l'exercice

En conclusion, l'on peut considérer par mesure de simplification que :

- le stock final des achats stockables = produits imposables ;
- le stock initial des achats stockables = charges déductibles.

Il convient de rappeler, par mesure de simplification, qu'on peut considérer :

- le stock final de produits fabriqués et des services produits comme des produits imposables ;
- le stock initial de produits fabriqués et des services produits comme des charges déductibles.

3/ Les «autres achats» non stockables, approvisionnements, matières et fournitures consommables

Ils sont non stockables parce que immédiatement consommés sans inscription dans un compte de stock.

- On a :
- les fournitures d'entretien non stockables ;
 - les fournitures de bureau non stockables ;
 - les achats de petits matériels et outillages non stockables ;
 - les achats d'études et prestations de services ;
 - les achats non stockables de travaux, matériels et équipements ;
 - les fournitures non stockables – électricité ;
 - les fournitures non stockables – eau ;
 - les fournitures d'autres énergies ;
 - etc.

4/ Les frais sur achats

Ce sont notamment les frais de :

- douane ;
- transport sur achat ;
- assurances transport sur achats ;
- rémunérations des transitaires ;
- etc.

NB : Les frais d'acquisition d'une immobilisation sont à immobiliser. Ils ne sont pas déductibles en charges.

Ainsi, les frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien doivent être immobilisés. C'est le cas :

- des droits de douane à l'importation ;
- des frais de transport ou coût CAF à l'importation ;
- des frais d'installation et de montage ;
- des honoraires d'architecte pour les constructions.

Il en est de même pour les frais d'actes, les droits de mutation, les commissions et honoraires du notaire.

5/ Les autres frais de transport

Les frais de transport sont en principe déductibles si les conditions générales de déduction sont remplies. Ce sont :

- transports sur ventes ;
- transports de plis ;
- autres frais de transport et déplacements ;
- transports de personnel.

NB : Les frais de transport pour le compte de tiers ne sont pas déductibles car ils constituent des débours qui ne sont pas des charges à supporter par l'entreprise.

b/ Les rabais, remises et ristournes (hors factures)

1/ Les rabais, remises et ristournes obtenus

Les réductions commerciales « hors factures » obtenues ou à obtenir sont des « charges négatives » et viennent donc en diminution des charges concernées.

Les rabais, remises et ristournes obtenus sont à considérer comme des produits imposables.

2/ Les rabais, remises et ristournes accordés

Les réductions commerciales « hors factures » accordées ou à accorder sont des « produits négatifs » et viennent donc en diminution des comptes de produits concernés. Les rabais, remises et ristournes accordés sont à considérer comme des charges déductibles.

c/ Les services extérieurs et autres

Ces comptes enregistrent le montant des factures, paiements et rémunérations versés aux prestataires de services extérieurs à l'entreprise ainsi que les éventuels rabais, remises et ristournes obtenus hors facture sur les services extérieurs consommés.

1/ Les frais de sous-traitance générale (compte 621)

Ils sont déductibles sous réserve du respect des conditions de retenue à la source prévues par l'article 59 du CGI.

La retenue est de 7,5% des sommes brutes mises en paiement au profit des sous-traitants, architectes, métreurs, géomètres, etc.

La sanction est la non déductibilité des sommes versées (art. 58-3 a du CGI).

Cette retenue n'est toutefois pas exigible lorsque les sommes sont mises en paiement au profit de personnes morales.

2/ Les locations, charges locatives (compte 622)

Les loyers des locaux professionnels sont normalement déductibles. Toutefois, les entreprises soumises à un régime réel d'imposition sont tenues de prélever et de reverser au Trésor une retenue sur les loyers qu'elles versent (sauf si les immeubles sont loués et les loyers encaissés par l'intermédiaire de professionnels de l'immobilier).

NB : Les loyers des locaux professionnels appartenant à l'exploitant individuel et non inscrits à l'actif du bilan ne peuvent être déduits, ni aucune charge de la propriété.

3/ Les redevances de location acquisition (compte 623)

Ce compte enregistre notamment les redevances de crédit-bail et de location vente. Les redevances ou versements comptabilisés dans le compte 623 constituent des charges déductibles lorsque les biens acquis en crédit-bail ne sont pas inscrits à l'actif du bilan.

NB : Les redevances des biens acquis en crédit-bail ou en location vente et inscrits à l'actif du bilan ne sont pas déductibles. En effet, elles doivent être annulées en fin d'exercice pour constater les remboursements de l'emprunt et les intérêts de crédit-bail.

4/ Les frais d'entretien, de réparations, de remise en état et de maintenance (compte 624)

Ils sont déductibles lorsqu'ils sont engagés dans l'intérêt de l'exploitation.

5/ Les primes d'assurance (compte 625)

Sont en principe déductibles les primes destinées à couvrir un risque lié à l'exploitation (exemple : assurance d'éléments d'actif, responsabilité civile). L'article 18 A-8 du CGI dispose que les primes d'assurance versées par l'entreprise à une compagnie d'assurance ivoirienne, dans le cadre de contrats relatifs aux indemnités de fin de carrière, ne sont déductibles qu'à la condition que le contrat d'assurance présente un caractère général, c'est-à-dire concerne l'ensemble du personnel ou une ou plusieurs catégories déterminées de celui-ci.

6/ Les redevances pour la cession ou concession de brevets, licences, logiciels et droits similaires (art. 18 A-5 du CGI)

Ces redevances et les rémunérations de services de toute nature (tels que les quote-parts de frais de siège, les frais d'assistance technique et droits similaires) payés ou dus entre entreprises ivoiriennes appartenant à un même groupe, ne sont admis en déduction de charges 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.

Par ailleurs, ces sommes versées ne sont admises comme charges déductibles que dans la double limite de 5% du C.A H.T et de 20% des frais généraux.

d/ Autres services (compte 65)

1/Les dons et libéralités (compte 6582)

Ils ne sont pas fiscalement déductibles sous réserve des dispositions prévues par l'article 18 G du CGI.

L'article 18 G du CGI prévoit que 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 des finances et du Ministre en charge des sports ;
- aux organismes de recherche scientifique désignés par arrêté conjoint du Ministre chargé des finances 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 des finances 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 des finances et du Ministre de tutelle concerné ;
- à l'État ou à ses démembrements dans les domaines de l'éducation, de la santé ou des infrastructures collectives dans les zones ex-assiégées ;
- à l'État ou aux organismes publics œuvrant dans le domaine de la salubrité urbaine et de l'assainissement, par les entreprises publiques ou privées ;
- 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'État 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 polyvalents au profit d'une collectivité.

La valeur des dons et libéralités consentis est déductible en ce qui concerne les entreprises 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 excéder la double limite particulière de 600 000 francs pour chaque étudiant bénéficiaire et 12 000 000 de francs par entreprise donatrice.

Ce seuil de 600 000 francs est porté à 1 000 000 de francs pour les étudiants en cycle de recherche.

Le coût de réalisation des routes, pistes rurales, hôpitaux, dispensaires, écoles et châteaux d'eau réalisés par les entreprises privées au profit des collectivités territoriales ou des populations sont également déductibles des résultats de ces entreprises, dans la double limite de 3% du chiffre d'affaires et de 500 000 000 de francs par an.

Le bénéfice des dispositions précédentes est subordonné à la condition que soient jointes à la déclaration des résultats les pièces justificatives attestant du montant et de la date de chaque versement, ainsi que de l'identité du bénéficiaire.

À défaut, les sommes déduites sont réintégrées d'office au résultat imposable.

S'agissant des dons d'ouvrages d'utilité publique, il devra également être joint à la déclaration de résultats une preuve de leur réception par l'État ou une collectivité territoriale.

2/ Les cadeaux d'entreprises et les frais de parrainage à but publicitaire

2- 1/Cadeaux d'entreprises

Les cadeaux d'entreprises comprennent :

- les articles publicitaires ;
- les échantillons et spécimens gratuits ;
- les cadeaux d'affaires.

(Note de service n°0279/MEF/DGI-DLC/21605/kd/km du 01 mars 2006 : Régime de déduction applicable aux cadeaux d'entreprises et aux opérations de parrainage et de mécénat).

2-1-1/ Articles publicitaires

Il s'agit des gadgets et articles divers distribués pour faire connaître un produit ou le nom commercial d'une entreprise. L'admission en charge du coût des cadeaux publicitaires est subordonnée aux conditions suivantes :

- les articles doivent être destinés à toute la clientèle et ne pas être réservés à une catégorie de partenaires ;
 - l'article ne doit pas présenter un caractère somptuaire ; la valeur totale des articles pour un même bénéficiaire ne peut excéder 100.000 francs H T 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 conditions sont cumulatives et elles s'appliquent également pour la déduction de la TVA qui grève les acquisitions ou productions des articles publicitaires.

2-1-2/ Échantillons et spécimens gratuits

L'échantillon ou spécimen gratuit est défini comme 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.

En matière d'impôt sur les bénéfices, le coût d'acquisition ou de production des 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 hors franchise de taxe.

Cette condition est satisfaite si le produit est donné en faible quantité et qu'il est indiqué sur les spécimens qu'ils ne sont pas destinés à la vente.

2-1-3/ Cadeaux d'affaires

Ce sont des services et 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 visés notamment les biens et 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 taxe par an pour un même bénéficiaire.

2-2/ Opérations de parrainage à but publicitaire

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.

Les frais de parrainage engagés, dans un but publicitaire, sont exposés dans l'intérêt de l'entreprise, ce qui implique que la promotion de l'image de l'entreprise est effectivement assurée.

3/ L'abandon de créances

Note de service n°3339/MEMEF/DGI-DLC/nt 022-022/2002-12/ba du 26 décembre 2002, relative au régime d'imposition des subventions et abandons de créances.

L'abandon de créances est une remise de dette. C'est une renonciation à une créance détenue sur une entreprise. D'une manière générale, il constitue une aide qu'une entreprise du groupe peut être amenée à accorder à une autre du même groupe, ou encore qu'une société mère peut accorder à sa filiale dans des conditions particulières.

L'abandon de créances peut être de nature commerciale ou financière.

3-1/ L'abandon de créances ou aide à caractère commercial

L'abandon 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, soit pour maintenir des débouchés, soit pour préserver des sources d'approvisionnement. Tel est le cas des abandons de créances consentis par les fournisseurs à leurs clients.

- Ils constituent des produits imposables chez l'entreprise bénéficiaire.
- En revanche, pour l'entreprise qui les consent, ils constituent des charges déductibles s'ils procèdent d'un acte normal de gestion.

Il en découle que le caractère normal de l'acte est une condition nécessaire à la déductibilité de l'abandon de créances.

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. Cette contrepartie consistera généralement dans l'espoir de redresser une filiale en difficultés, de préserver la notoriété du groupe et donc le renom de la société mère ou ses débouchés commerciaux.

À 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 celui 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.

3-2/ L'abandon de créances ou aide à caractère financier

L'abandon est de nature financière lorsqu'il existe des liens financiers avec l'entreprise bénéficiaire et que ces liens financiers, consistant en l'octroi de prêts ou d'avances de fonds, sont la principale justification de cet abandon

de créances. Il s'agit notamment d'abandon de créances consenti entre entreprises au sein d'un même groupe, ou entre sociétés mères et filiales.

L'abandon de créances à caractère financier constitue un produit imposable chez l'entreprise bénéficiaire.

Pour l'entreprise qui consent l'abandon de créances à caractère financier (ou aide), la déductibilité est subordonnée à deux conditions cumulatives :

- l'abandon de créance doit procéder d'un acte normal de gestion ; l'abandon ou l'aide consentie doit donc présenter pour l'entreprise bénéficiaire un intérêt certain ;

- l'abandon de créance ou l'aide consentie ne revalorise pas les titres de participation détenus dans l'entreprise bénéficiaire. Cette revalorisation des titres constitue une augmentation de l'actif net de l'entreprise créancière, les titres de participation étant un élément constitutif de l'actif.

Si ces deux conditions sont remplies, la perte consécutive à l'abandon de créances doit être comprise dans les charges déductibles du résultat imposable de l'entreprise attributaire au cours de l'exercice où cet abandon est intervenu. Cette règle s'applique, que l'entreprise bénéficiaire soit ou non en Côte d'Ivoire.

La déductibilité de l'abandon de créances ou de l'aide consentie est toutefois limitée à concurrence du montant de la situation nette négative de la société bénéficiaire de l'abandon et du montant de la situation nette positive après abandon de la créance dans le rapport du capital de la société bénéficiaire de l'abandon détenu par les sociétés autres que la société créancière.

APPLICATION : Une société mère A détient 80% du capital d'une filiale B qui présente une situation nette négative de 500 000 000 F.

La société mère A détient une créance de 800 000 000 F inscrite en passif exigible chez la filiale B.

Cette créance est en totalité abandonnée.

La perte résultant pour la société mère A de l'abandon de créance n'est déductible de l'assiette de l'impôt BIC qu'à concurrence :

- d'une part, de la résorption de la situation nette négative de la filiale B (500 000 000 F) ;

- d'autre part, de 20% (pourcentage de participation des autres actionnaires) de la fraction excédentaire de l'abandon de créance sur la situation nette négative,

soit $(800\,000\,000\text{ F} - 500\,000\,000\text{ F}) \times 20\% = 60\,000\,000\text{ F}$.

Le montant déductible total sera donc de :

$500\,000\,000\text{ F} + 60\,000\,000\text{ F} = 560\,000\,000\text{ F}$.

La différence de 240 000 000F (800 000 000F – 560 000 000F) est assimilée à un supplément de prix de revient de la participation de la société mère A, et ne doit pas être comprise dans les charges déductibles.

Pour apprécier la situation nette comptable de la société bénéficiaire de l'aide, il convient de se placer à la date à laquelle l'abandon a été consenti.

NB : Situation nette négative (art. 18 de l'annexe fiscale 2002) = Capital social + Écart de réévaluation + Réserve légale + Autres réserves + Report à nouveau.

e/ Les impôts et taxes (compte 64) (art. 18 D du CGI)

Les impôts à la charge de l'entreprise mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de l'impôt cédulaire sur les bénéfices et de tous impôts et taxes incombant à des tiers et dont elle est le redevable légal, sont déductibles.

1/ Impôts et taxes déductibles

- Les impôts établis et recouverts par voie de rôle sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ils ont été mis en recouvrement.

- Les impôts à paiement spontané (impôts qui ne sont pas normalement recouverts par voie de rôle) sont déductibles lorsqu'ils sont acquittés, et donc constituent une charge de l'exercice au cours duquel ils sont acquittés.

Toutefois, il est admis que les impôts et taxes constituant des charges à payer à la clôture de l'exercice soient déductibles (exemple : ITS - contributions à la charge des employeurs du dernier mois de décembre de l'exercice, payables le 15 du mois de l'exercice suivant et comptabilisés en charge à payer).

Les impôts à paiement spontané sont déductibles lorsqu'ils sont acquittés.

Ce sont les impôts suivants :

- impôts sur les salaires – part employeur ;
- IRVM et IRC lorsque l'entreprise comptabilise le montant brut des revenus financiers acquis ;
- patente et licence ;
- vignette auto ;
- taxes spécifiques ;
- droits de timbre et d'enregistrement ;
- etc.

2/ Impôts et taxes non déductibles

- Les impôts et taxes qui ne sont pas à la charge de l'entreprise (impôts à la charge des dirigeants, des associés, de l'exploitant individuel) ;

- IMF (impôt minimum forfaitaire) ;

- Impôt BIC ;

- IRVM et IRC retenus à la source sur les produits versés et qui sont dus par les créanciers de l'entreprise ;
- IGR (de l'exploitant individuel ; sur les rémunérations occultes) ;
- Impôts sur les salaires – part salariés (à la charge des salariés) ;
- Le précompte de 10% du Trésor ;
- Tous les acomptes d'impôts, retenues d'impôts, impôts et taxes à la charge de tiers.

3/ Cas particulier de la TVA

La TVA est généralement sans incidence sur le résultat. Mais, elle peut être admise en déduction pour la détermination du résultat imposable, notamment en cas de TVA non récupérable et dans certains cas de rappel de TVA (exemple : déduction TTC d'une dépense n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA).

4/ Les pénalités et amendes fiscales (compte 647) (art. 19 du CGI)

Les montants des transactions, amendes, confiscations, pénalités et sanctions de toute nature mis à la charge des contrevenants à la législation fiscale, douanière et sociale, à la réglementation des prix, et d'une manière générale aux lois et règlements de l'État, ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt.

f/ Autres charges (compte 65)

1/ Les valeurs comptables des cessions d'immobilisations (comptes 654 et 81)

La valeur nette comptable

VNC = VO (-) Amortissements de l'immobilisation cédée.

V.O = Valeur d'origine de l'immobilisation cédée.

La VNC est soit nulle soit débitrice ou positive. Lorsque la VNC est débitrice ou positive, elle s'enregistre au débit du compte de résultat comme charge déductible.

Par mesure de simplification, l'on peut considérer que :

- le prix de cession est un produit imposable ;
- les amortissements linéaires comptabilisés ou non comptabilisés (de la date d'origine jusqu'à la date de cession) constituent des produits imposables ;
- la valeur d'origine est une charge déductible.

2/ Les indemnités de fonction (compte 6581) (art. 18 A-4 du CGI)

1/ L'article 18 A-4 du CGI dispose que les indemnités de fonction allouées aux administrateurs des sociétés anonymes, dont le montant est fixé par

l'assemblée générale ordinaire desdites sociétés, sont déductibles dans la limite de 3 000 000 de francs par an et par bénéficiaire.

Ce sont les tantièmes, perdiems, jetons de présence, etc. que l'acte uniforme de l'OHADA dénomme indemnités de fonction.

Ces rémunérations partiellement déductibles sont en outre imposables à l'IRVM au titre des revenus des capitaux mobiliers.

Le traitement fiscal des indemnités de fonction est le suivant :

- indemnités de fonction inférieures ou égales à 3 000 000 F CFA par bénéficiaire : elles sont déductibles du résultat imposable et imposables à l'IRVM au taux de 12% ;

- indemnités de fonction supérieures à 3 000 000 F CFA par bénéficiaire :

- déduction du résultat pour la partie qui n'excède pas 3 000 000 F CFA ;
- réintégration dans les résultats BIC pour la partie qui excède 3 000 000 F CFA par bénéficiaire ;
- imposition de l'intégralité des indemnités de fonction à l'IRVM au taux de 12%.

2/ Sont déductibles en totalité du BIC comme « salaires » sans aucune limitation du montant et suivant les conditions prévues aux articles 180 et 232 du CGI, les rémunérations permanentes correspondant à des fonctions de direction revenant au PDG et au DGA, ou au PCA et DG, etc. des sociétés anonymes ainsi qu'aux rémunérations versées aux administrateurs titulaires d'un contrat de travail dans la limite des sommes qui leur sont attribuées au titre de l'exécution de leur contrat de travail.

g/ Les charges de personnel (compte 66)

1/ Salaires, appointements

L'article 18 A-1 du CGI dispose que les rémunérations à titre de dépenses de personnel et de main-d'œuvre ne sont admises en déduction que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu.

Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais.

2/ Rémunérations de l'exploitant individuel et de son conjoint

Les appointements ou autres rémunérations de l'exploitant individuel sont exclus des charges déductibles (art. 18 A-2 du CGI).

En revanche, à la demande du contribuable, le salaire du conjoint de l'exploitant individuel peut être déduit du bénéfice imposable dans la mesure où il correspond à un travail effectif, non excessif, et qu'il soit justifié

que ce salaire a donné lieu aux prélèvements sociaux et fiscaux en vigueur (art. 18 A-3 du CGI).

3/ Rémunérations des associés gérants majoritaires de SARL et des dirigeants des sociétés unipersonnelles

Les rémunérations des associés gérants majoritaires de SARL, les rémunérations versées au gérant d'une SARL, associé unique d'une SARL unipersonnelle ou à l'administrateur général, actionnaire unique d'une S.A unipersonnelle, sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires et sont déductibles des bénéfices de la société.

Ces rémunérations doivent cependant correspondre à un travail effectif (art. 18 A-1 du CGI).

4/ Rémunérations occultes (bénéficiaire non révélé)

Les rémunérations occultes ne sont pas déductibles.

5/ Les charges sociales (compte 664)

La déduction des charges sociales est subordonnée à leur versement effectif à la CNPS ou autres organismes de retraite, de sécurité et de prévoyance sociale.

NB :

Seules les cotisations sociales ayant un caractère obligatoire, c'est-à-dire imposées par la législation sociale, peuvent être déduites.

Les cotisations volontaires constituent un emploi du revenu non déductible.

5-1/ Cotisations patronales complémentaires et les primes d'assurances

- L'article 116-9 du CGI autorise, sous conditions, la déduction comme salaires les cotisations patronales complémentaires versées par les employeurs à des organismes de retraite et de prévoyance complémentaire pour le compte de leurs employés.

La déduction de ces cotisations n'est admise que sous la double limite du dixième de la rémunération mensuelle brute imposable, hors avantages en nature, et d'un montant mensuel de 300 000 F.

- L'article 18 A-8 du CGI autorise sous conditions la déduction des primes d'assurances versées par l'entreprise à une compagnie d'assurance ivoirienne dans le cadre de contrat relatif aux indemnités de fin de carrière. La déduction de ces cotisations n'est admise qu'à la condition que le contrat d'assurance présente un caractère général, c'est-à-dire concerne l'ensemble du personnel ou une ou plusieurs catégories déterminées de celui-ci.

5-2/ Les charges sociales de l'exploitant individuel et autres charges sociales

5-2-1/ Charges sociales de l'exploitant individuel (compte 666)

S'agissant des exploitants individuels et des associés de sociétés de personnes et assimilées, seules les cotisations sociales ayant un caractère obligatoire, c'est-à-dire imposées par la législation sociale, peuvent être déduites.

Les cotisations volontaires constituent un emploi du revenu non déductible.

5-2-2/ Autres charges sociales et cotisations à des organismes non commerciaux (compte 668)

Sont déductibles les versements et cotisations obligatoires imposés par les lois ou conventions en vigueur tels que :

- les versements aux syndicats et comités d'entreprises,
- les versements aux comités d'hygiène et de sécurité,
- les œuvres sociales au profit du personnel,
- les frais de pharmacie et de médecine du travail au profit du personnel.

h/ Les frais financiers et charges assimilées (compte 67)

1/ Les frais financiers

Ce sont les intérêts et agios échus au cours de l'exercice (se rattachant à l'exercice) et supportés par l'entreprise ainsi que les escomptes accordés par l'entreprise à ses clients :

- intérêts des emprunts (compte 671) ;
- escomptes accordés (compte 673) ;
- autres intérêts (compte 674) ;
- escomptes des effets de commerce (compte 675).

Seuls les intérêts (échus au cours de l'exercice) des prêts consentis à l'entreprise sont déductibles.

1-1/ Intérêts alloués aux capitaux appartenant à des tiers

Les intérêts des capitaux empruntés à des tiers sont déductibles quel que soit leur mode de calcul à condition que l'emprunt ait été effectué pour les besoins et dans l'intérêt de l'entreprise. En toute hypothèse, la déduction des intérêts est subordonnée à la déclaration à l'Administration de l'identité de chaque créancier et du montant des intérêts qui lui ont été versés.

NB :

Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrication, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations

de services payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en Côte d'Ivoire à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies hors de Côte d'Ivoire, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt 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.

Les sommes versées ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que dans la double limite de 5% du C.A H.T et de 20% des frais généraux de l'entreprise débitrice (art. 38 du CGI).

1-2/ Les escomptes accordés (compte 673) sont déductibles

1-3/ Les escomptes des effets de commerce (compte 675) sont déductibles

1-4/ Les intérêts alloués aux capitaux appartenant aux propriétaires de l'entreprise

1-4-1/ Intérêts alloués au capital

Les intérêts alloués au capital engagé par l'exploitant individuel ou par les associés ne sont pas déductibles. En effet, sur le plan fiscal, le capital individuel ou le capital social est normalement rémunéré par les bénéficiaires. Les intérêts qui leur sont alloués ne sont pas considérés comme une charge mais comme une distribution de bénéfice ou un prélèvement sur le capital.

1-4-2/ Intérêts alloués aux sommes individuelles

Les intérêts alloués aux sommes individuelles versées par l'exploitant en plus du capital initial, ne sont pas déductibles.

1-4-3/ Intérêts des comptes courants d'associés

Les intérêts versés aux associés, aux actionnaires en rémunération des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société sous forme d'avances, de prêts, de comptes courants sont déductibles dans les limites suivantes (art. 18 A-6 du CGI) :

- le montant total des sommes laissées à la disposition de la société par l'ensemble de ces personnes ne peut excéder le montant du capital social de celle-ci ;
- le montant total des intérêts servis au titre des sommes susvisées ne peut excéder 30% du résultat de l'entreprise avant impôt, intérêts, dotations aux amortissements sur immobilisations et provisions ;
- le taux des intérêts servis ne peut excéder le taux moyen des avances de la BCEAO pratiqué au titre de l'année en cours, majoré de deux points ;

- le remboursement des sommes doit intervenir dans les cinq années suivant leur mise à disposition et la société ne doit pas faire l'objet d'une liquidation pendant cette période.

Dans le cas contraire, les intérêts déduits au titre de ces sommes sont rapportés au résultat de la sixième année ou de l'année de liquidation ;

- les intérêts servis à ces personnes ne sont déductibles, quel que soit leur montant, qu'à condition que le capital social de la société emprunteuse ait été entièrement libéré.

Ces limitations s'appliquent aux avances consenties par une société mère à sa filiale.

Les intérêts excédentaires sont réintégrés dans le résultat imposable et constituent des revenus distribués passibles de l'IRVM.

EXEMPLE :

Une société dont le capital s'élève à 50 000 000 de F CFA, reçoit de l'un des actionnaires une avance de 150 000 000 de francs CFA. Le taux des intérêts a été fixé à 12%. Si l'on suppose que le taux des avances de la BCEAO pour la période considérée s'élevait à 7,5%, les intérêts sont excédentaires à raison de : $150\,000\,000 \times (12\% - 7,5\%) = 3\,750\,000$

2/ Les charges assimilées aux frais financiers

2-1/ Les pertes de change financières (compte 676)

Écarts de conversion négatifs de devises ainsi que de créances et dettes libellées en monnaies étrangères par rapport aux montants initialement comptabilisés.

- * Le montant des pertes déterminées en fonction du dernier cours de change : l'article 17 du CGI dispose que les pertes définitives et latentes sont déductibles.
- * Non déductibilité des dotations aux provisions pour pertes latentes de change (art. 18 E-1 in fine du CGI), alors que l'article 17 du CGI autorise la prise en compte des écarts de conversion pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.

2-2/ Pertes sur titres de placement (compte 677)

Elles sont déductibles.

Il s'agit des pertes définitives constatées sur les cessions de titres de placement.

2-3/ Pertes et charges sur risques financiers (compte 678)

Les pertes subies sur des opérations financières comportant un risque autre que le risque de perte de change :

- * Pertes définitives = déductibles
- * Pertes latentes = non déductibles.

2-4/ Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme financières (compte 679)

NB : Montant incertain, elles ne sont pas déductibles.

p/ Les amortissements (compte 68)

L'amortissement consiste à répartir le montant amortissable du bien sur la durée d'utilisation selon un plan prédéfini.

Il permet à l'entreprise de reconstituer à l'expiration de la durée probable d'utilisation, un capital égal au prix de revient de ce bien.

L'amointrissement de la valeur du bien résulte de l'usage, du temps, du changement de technique et de toute autre chose.

Seuls les biens constituant des immobilisations (éléments de l'actif immobilisé) peuvent être amortis.

Ce sont des biens subissant une diminution irréversible de leur valeur :

- Immobilisations corporelles : seuls les terrains (sauf cas particuliers de carrières sablières ...) et les œuvres d'art ne subissent pas de diminution irréversible, et donc ne peuvent pas donner lieu à amortissement.

- Immobilisations incorporelles : en principe, elles ne se déprécient pas de façon irréversible, sauf certains droits incorporels ayant une durée limitée dans le temps (exemple : brevets...).

- Les immobilisations financières ne sont pas amortissables.

1/ Conditions de déduction des charges d'amortissement

Pour pouvoir être admis en déduction des bénéfices imposables, les amortissements doivent remplir cinq conditions :

- Les amortissements doivent être pratiqués sur des éléments d'actif immobilisé appartenant à l'exploitation et effectivement soumis à la dépréciation.

Cette condition conduit à écarter des éléments amortissables, certains éléments incorporels qui ne peuvent donner lieu à une dépréciation.

- Les amortissements doivent être pratiqués en comptabilité et figurer sur le relevé des amortissements.

En effet, conformément aux dispositions de l'article 18 B du CGI, l'amortissement doit être comptabilisé. Il convient donc de refuser la déduction des amortissements qui n'auraient pas été passés en écriture pour la détermination des résultats à la clôture de l'exercice considéré.

Quant au relevé des amortissements, il doit être annexé à la déclaration de résultats.

- L'amortissement doit constater la dépréciation effective d'un bien, c'est-à-dire qu'il doit être déterminé en fonction de cette dépréciation. En aucun cas, il ne saurait être plus important que la dépréciation, ni inférieur à cette dépréciation car il mettrait l'entreprise dans l'impossibilité d'effectuer le renouvellement du bien le moment venu.

Le montant de la dépréciation s'apprécie en fonction de la durée d'utilisation du bien définie par les usages de chaque profession ou même du constructeur.

L'Administration a admis des taux standard par grandes catégories de biens. Ces taux sont indicatifs et peuvent varier en fonction des spécificités de chaque activité.

- Obligation de fournir un tableau d'amortissement permettant de réunir les informations suivantes :

- la nature du bien amorti et sa référence,
- la valeur du bien,
- le taux de l'amortissement,
- la date d'acquisition du bien,
- l'annuité de l'amortissement pratiqué,
- la valeur nette comptable.

- La règle de l'amortissement minimum

Il est fait obligation de comptabiliser un amortissement au moins égal à l'amortissement linéaire (art. 18 B-1 du CGI). Pour déterminer l'annuité minimum, il sera procédé à la division de la valeur de l'immobilisation par le nombre d'années d'utilisation du bien. Le montant obtenu constituera l'amortissement minimum qui devra être comptabilisé quel que soit le mode d'amortissement pratiqué.

2/ Base de calcul de l'amortissement

L'amortissement est calculé à partir du prix d'acquisition de l'immobilisation (qui figure au débit du compte d'immobilisation correspondant ou encore à l'actif du bilan) et que l'on qualifie également de valeur d'origine.

Cette valeur d'origine est le coût d'achat de l'immobilisation qui comprend notamment le prix d'achat et les frais accessoires.

Les frais accessoires, nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien, doivent être immobilisés et donc ne sont pas déductibles en charges :

- droits de douane à l'importation,
- frais de transport ou coût CAF à l'importation,
- frais d'installation et de montage,
- honoraires d'architecte pour les constructions,
- les frais d'actes, les droits de mutation, les commissions et honoraires du notaire à l'exclusion de la TVA récupérable.

2-1/ L'amortissement d'un immeuble bâti doit porter uniquement sur la valeur du bâtiment

On doit donc exclure des bases de l'amortissement, la fraction du prix correspondant à la valeur du sol (terrain).

2-2/ En cas de construction d'un immeuble, les honoraires de l'architecte font partie du prix de revient de la construction.

2-3/ Le matériel informatique et les logiciels (art. 18 B-1 du CGI)

Le matériel informatique et les logiciels, acquis par les entreprises pour les besoins de leurs activités, peuvent être amortis sur une période supérieure à deux ans, selon les usages de leur profession. Cette période ne peut toutefois excéder cinq ans. Cette extension de la durée d'amortissement du matériel informatique et des logiciels est une option réservée à l'entreprise. Elle peut appliquer les taux pratiqués d'après les usages de son secteur d'activité, mais seulement dans les limites prévues ci-dessus.

Ainsi, la durée maximum admise étant de cinq ans, le taux d'amortissement pratiqué sur le matériel informatique et les logiciels ne peut par conséquent être inférieur à 20% pour les biens amortissables sur cinq ans.

2-4/ Les amortissements des biens de crédit-bail (art. 18 B-2 du CGI)

Le crédit-bail est un contrat de location des biens immobiliers ou mobiliers qui donne la faculté au locataire d'acquérir le bien concerné moyennant une prime convenue à l'avance, soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance. Les biens donnés en location dans le cadre d'une opération de crédit-bail sont amortissables sur la durée du contrat chez le crédit-bailleur et le crédit-preneur.

NB : En cas de non levée de l'option d'achat par le preneur, la reprise du bien, objet de l'opération de crédit-bail, par le crédit bailleur est assimilée à une opération de cession.

3/ Les principaux types d'amortissement¹

Les amortissements peuvent être pratiqués suivant trois modalités différentes :

- l'amortissement linéaire ;
- l'amortissement dégressif ;
- l'amortissement accéléré.

NB : Les charges de provisions et d'amortissements dégressifs et accélérés ne sont pas déductibles au RSI. Selon l'article 48 du CGI : « sauf dispositions contraires, les résultats imposables sont déterminés dans les conditions et sous les procédures et sanctions prévues par les articles 13 et suivants du présent Code pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel. Cependant, les dispositions de l'article 18 en ce qu'elles se

¹ Le droit comptable OHADA distingue entre les amortissements économiques et les amortissements fiscaux (dérogatoires)

rapportent aux provisions et aux amortissements dégressifs, accélérés et réputés différés en période déficitaire, ne sont pas applicables pour la détermination des résultats imposables sous le régime du réel simplifié ».

3-1/ L'amortissement linéaire

C'est un amortissement dont l'annuité est constante. Il est reparti sur la durée probable d'utilisation de chaque bien amortissable.

L'amortissement annuel est égal au quotient de la valeur amortissable par la durée probable d'utilisation exprimée en années.

EXEMPLE :

Acquisition d'une machine-outil d'une valeur de 1 200 000 F, la durée probable d'utilisation est de 10 ans.

$$\text{Soit : } \frac{1\,200\,000}{10} = 120\,000$$

$$\text{Soit : Taux} = \frac{100}{10} = 10\% \quad ; \quad 1\,200\,000 \times 10\% = 120\,000$$

3-1-1/ Point de départ du calcul

L'amortissement est calculé à compter de la date de mise en service du bien avec application du « prorata temporis » en jours sur 360 jours dans l'année.

Ainsi, lorsque l'acquisition est faite dans le courant de l'exercice, le premier amortissement ou première annuité est calculé au prorata temporis, c'est-à-dire proportionnellement au temps passé dans l'entreprise (nombre de jours de la date de mise en service à la clôture de l'exercice).

EXEMPLE : Une machine-outil acquise pour une valeur de 9 600 000 F et mise en service le 1^{er} juillet de l'année n. La durée d'utilisation est de 8 ans.

$$\text{Taux} = \frac{100}{8} = 12.5\%$$

$$1^{\text{ère}} \text{ annuité} : 9\,600\,000 \times 12.5\% \times \frac{180}{360} = 600\,000$$

(juillet à décembre = 6 mois = 180 jours).

3-1-2/ Date de fin d'amortissement

Quand le montant total des amortissements ou annuités correspond au prix de revient de l'élément amorti, l'amortissement prend fin.

Quand le bien est cédé, l'amortissement se calcule jusqu'au jour de la cession.

3-1-3/ Taux usuels

L'article 18 B du CGI dispose que les amortissements constituent une charge déductible dans la limite de ceux qui sont généralement admis

d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. À la pratique, le tableau de la durée d'utilisation et des taux d'amortissement des immobilisations se présente comme suit :

À titre indicatif, il est généralement admis :

IMMOBILISATIONS AMORTISSABLES	DURÉE	TAUX
Immeubles en dur : bâtiments industriels, bâtiments commerciaux, maison d'habitation	20 ans	5%
Constructions légères, agencements et installations	10 ans	10%
Mobilier de bureau et d'habitation	10 ans	10%
Matériel de transport	03 ans	33,33%
Matériel et outillage lourd	10 ans	10%
Matériel et outillage léger	05 ans	20%
Matériel de bureau	05 ans	20%
Matériel informatique et logiciel (art.8 de l'annexe fiscale 2008, art. 18 B-1 du CGI). Les entreprises peuvent opter pour l'application du taux pratiqué d'après les usages du secteur d'activité. Toutefois, cette période ne peut excéder cinq ans.	≤ 05 ans	≤ 20%
Frais d'établissement	02 à 05 ans	≤ 20%
Licences d'exploitation des entreprises de téléphonie cellulaire (art. 18 B-3)	Durée d'utilisation	Durée d'utilisation

3-2/ L'amortissement accéléré (art. 18 C-1 et -3 du CGI)

Pourrons faire l'objet d'un amortissement accéléré :

a) Les matériels et outillages neufs remplissant à la fois la double condition (art. 18 C-1 du CGI)

- d'être utilisés exclusivement pour les opérations industrielles de fabrication, de manutention, de transport ou d'exploitation agricole ;
- d'être normalement utilisables pendant plus de cinq ans.

Pour ces matériels et outillages, le montant de la première annuité d'amortissement calculé d'après leur durée d'utilisation normale pourra être double.

Cette durée est alors réduite d'une année, c'est-à-dire la valeur restante à amortir est alors répartie sur un nombre d'année égal à la durée normale restante diminuée d'une année.

EXEMPLE : Soit un bien acquis pour une valeur de 8 000 000 F et amortissable sur 10 ans, bien acquis le 1^{er} Janvier de l'année n.

$$1^{\text{ère}} \text{ annuité} : 8\,000\,000 \times 10\% \times 2 = 1\,600\,000$$

$$\text{Valeur restante à amortir} : 8\,000\,000 - 1\,600\,000 = 6\,400\,000$$

$$\text{Annuité d'amortissement sur 8 ans} : \frac{6\,400\,000}{8} = 800\,000$$

**b) Les immeubles affectés au logement du personnel
(art. 18 C-3 du CGI)**

Pour les immeubles affectés au logement du personnel des entreprises industrielles et commerciales, la première annuité d'amortissement est calculée au taux de 40% sur le prix de revient. Il convient de relever que la valeur d'immobilisation correspondant à un logement de trois pièces habitable avec cuisine, douche etc. ne dépassera pas vingt millions de francs hors taxes. L'amortissement de la valeur résiduelle des immeubles en cause sera effectué dans les conditions ordinaires et basé sur leur durée normale d'utilisation.

3-3/ L'amortissement dégressif (art. 18 C-2 du CGI)

Sous réserve de l'agrément d'une demande déposée à la Direction générale des Impôts dans les mêmes formes que celles définies à l'article 110-5 du CGI, les entreprises peuvent opter pour l'application à leurs matériels et outillages neufs d'un amortissement dégressif. Cette dégressivité est obtenue par l'affectation au taux d'amortissement linéaire de coefficients de majoration fixés par arrêté du ministère en charge des finances.

3-3-1/ Conditions d'application

a) Les entreprises bénéficiaires :

- les entreprises industrielles, commerciales et artisanales ;
- les entreprises minières, agricoles et forestières ;
- les entreprises et professions relevant de la catégorie des BNC.

b) Les biens susceptibles de bénéficier du régime de l'amortissement dégressif

L'amortissement dégressif s'applique aux matériels et outillages d'exploitation neufs dont la durée normale d'utilisation est d'au moins 3 ans. Sont notamment visés :

- le matériel de fabrication fixe ou mobile ;
- le matériel de chantier ;
- le matériel de stockage ;
- le matériel de transport ;
- les installations de stockage et de magasinage (à l'exception des bâtiments qui les abritent), lorsqu'elles sont nécessaires à une entreprise industrielle (exemple : chambres froides, monte-charges, ponts élévateurs).

Sont exclus de ce régime :

- les véhicules de tourisme ;
- le mobilier de logement et de bureau, y compris les climatiseurs ;
- le matériel de bureau à l'exception des équipements informatiques (machines à écrire, à calculer, à photocopier) ;

- les appareils divers tels que le téléphone, le télex, l'extincteur ;
- les immeubles, y compris les bâtiments de construction légère ;
- les biens d'occasion ;
- les biens dont la durée d'utilisation est inférieure à 3 ans ;
- etc.

3-3-2 / Procédure d'agrément

L'application du régime est optionnelle mais reste subordonnée au dépôt d'une demande préalable ainsi qu'à un agrément accordé par la Direction générale des Impôts. La demande est établie sur papier libre et comporte la désignation des matériels pour lesquels le régime est sollicité.

L'option est irrévocable mais ne concerne que le matériel pour lequel l'option a été exercée.

L'option pour ce régime ne peut se cumuler avec l'amortissement accéléré pour un même bien.

3-3-3/ Taux

Le taux d'amortissement dégressif est obtenu en multipliant le taux d'amortissement linéaire applicable normalement au bien considéré par un coefficient variable fixé par arrêté.

Ces coefficients sont les suivants :

- 1,5 lorsque la durée d'utilisation est de 3 ou 4 ans ;
- 2 lorsque la durée d'utilisation est de 5 ou 6 ans ;
- 2,5 lorsque la durée d'utilisation est supérieure à 6 ans.

EXEMPLE : Pour un matériel dont la durée de vie est de 5 ans

$$\frac{100}{5} \times 2 = 40\%$$

3-3-4/ Calcul de l'amortissement dégressif

a) Première annuité

Le taux d'amortissement dégressif est appliqué au prix de revient du bien. L'annuité est calculée prorata temporis.

b) Annuités suivantes

Le montant de chaque annuité est calculé en appliquant à la valeur résiduelle comptable de l'élément, le taux d'amortissement dégressif.

Lorsque l'annuité d'amortissement dégressif devient inférieure au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à amortir, l'entreprise a la faculté de retenir pour annuité, le quotient ainsi déterminé.

c/ Point d'arrêt de l'amortissement dégressif

Il est atteint lorsque le montant global de l'amortissement dégressif correspond au prix de revient de l'élément auquel il s'applique.

EXEMPLE : Soit un équipement acheté à 2 000 000 F CFA en octobre 2015 et amortissable sur 5 ans.

$$\text{- Taux d'amortissement dégressif} = \frac{100}{5} \times 2 = 40\%$$

- Les annuités d'amortissement seront calculées de façon suivante :

$$2015 : 2\,000\,000 \times 40\% \times \frac{3}{12} = 200\,000$$

$$2016 : (2\,000\,000 - 200\,000) \times 40\% = 720\,000$$

$$2017 : (2\,000\,000 - 920\,000) \times 40\% = 432\,000$$

Pour chacun des exercices 2018 et 2019, l'annuité d'amortissement pourra s'élever à

$$\frac{2\,000\,000 - 1\,352\,000}{2} = 324\,000$$

EXPLICATIONS :

En 2018 :

- Annuité d'amortissement dégressif : $(2\,000\,000 - 1\,352\,000) \times 40\% = 259\,000$

$$\text{- } \frac{\text{Valeur résiduelle}}{\text{nombre d'année à amortir}} = \frac{2\,000\,000 - 1\,352\,000}{2} = 324\,000$$

CONCLUSION :

Annuité d'amortissement dégressif < $\frac{\text{Valeur résiduelle}}{\text{nombre d'année à amortir}}$

REMARQUE :

Sur l'obligation fiscale de pratiquer des amortissements (art. 18 B-1 du CGI)

L'amortissement sous l'angle du droit fiscal constitue une obligation. En effet, à la clôture de chaque exercice, la somme des amortissements effectivement pratiqués, depuis l'acquisition ou la création d'un élément donné, ne peut être inférieure au montant cumulé des amortissements calculés suivant le système linéaire et repartis sur la durée normale d'utilisation.

S'il n'est pas satisfait à l'obligation édictée ci-dessus, l'entreprise perd définitivement le droit de déduire la fraction d'amortissement qui n'a pas été régulièrement comptabilisée ou prélevée.

3-4/ Amortissements réputés différés (ARD) en période déficitaire (art. 18 B-1 du CGI)

En contrepartie de l'obligation qui leur faite de pratiquer un amortissement minimal obligatoire, l'article 18 B-1 du CGI autorise, au plan fiscal, les entreprises à réputer «différés» les amortissements pratiqués en période déficitaire.

3-4-1/ Définition des ARD en période déficitaire

À la différence des amortissements réellement différés, les ARD sont des amortissements qui ont été effectivement constatés en comptabilité.

Un amortissement est réputé différé dès lors qu'à la clôture de l'exercice, une entreprise s'abstient de comptabiliser l'annuité normale ou une fraction de l'annuité normale d'amortissement qui se rapporte à l'exercice en cours. Les amortissements réputés différés, c'est-à-dire reportés sur un exercice ultérieur (l'effet charge reporté à une date ultérieure), ne constituent pas une seconde catégorie d'amortissements qui s'ajouterait aux amortissements précédents en tant que nouvelle charge.

Bien au contraire, la constitution d'ARD a pour conséquence d'augmenter les résultats plus exactement de réduire les pertes de l'exercice en cours, puisque l'amortissement différé n'intervient qu'en période déficitaire.

Ainsi donc, les amortissements pratiqués en l'absence de bénéfice peuvent être, sur le plan fiscal, réputés différés, c'est-à-dire que la part du déficit imputable à la comptabilisation des amortissements peut bénéficier d'un régime fiscal particulier.

Les ARD sont représentés par la perte fiscale d'un exercice dans la limite de la dotation aux amortissements de l'exercice.

3-4-2/ Conditions de constitution des ARD

- Le CGI subordonne la faculté de constituer des ARD à leur inscription obligatoire à un compte spécial «amortissements différés».
- Les ARD ne peuvent être constitués qu'en période déficitaire.

Il faut que l'exercice soit déficitaire au sens fiscal.

Pour apprécier si un exercice est déficitaire, il convient de prendre en considération le résultat fiscal et non le résultat comptable.

Le résultat fiscal s'apprécie ou est déterminé en tenant compte :

- des amortissements de l'exercice ;
- des diverses réintégrations et déductions fiscales ;
- des déficits fiscaux reportables au titre des exercices antérieurs.

3-4-3/ Report et imputation des ARD

À la différence des déficits ordinaires dont le report est limité à cinq ans par l'article 26 du CGI, le report des ARD n'est soumis à aucune condition de durée. Ils doivent cependant, au même titre que les déficits ordinaires, être obligatoirement imputés sur les résultats du ou des premiers exercices qui laissent apparaître un bénéfice fiscal suffisant. Ils sont imputables sur les résultats bénéficiaires ultérieurs de l'entreprise jusqu'à leur complète disparition.

En d'autres termes, les entreprises n'ont pas la faculté d'échelonner à leur guise le report de leurs ARD, bien que leur imputation ne soit pas limitée dans le temps.

Les ARD, en période déficitaire au cours des exercices antérieurs, s'imputent après l'annuité normale d'amortissement de l'exercice et les déficits ordinaires reportables.

EXEMPLE 1 :

Résultat comptable déficitaire (c'est-à-dire avant prise en compte des ARD)
= 1 800 000

- Dotation de l'exercice du compte d'amortissement : 1 000 000
- Résultat comptable : - 1 800 000
- ARD : + 1 000 000 (indéfiniment reportable)
- Résultat fiscal : - 800 000 (déductible sur les exercices suivants)

EXEMPLE 2 :

Déficit comptable	: - 10 000 000
Diverses réintégrations	: + 2 000 000
Déductions	: - 1 000 000
Résultat fiscal	: = - 9 000 000
Amortissements	: 7 000 000
ARD	: + 7 000 000
Déficit fiscal	: - 2 000 000

CONSÉQUENCES

Le contribuable pourra constituer des ARD jusqu'à hauteur des 7 000 000. Le déficit fiscal qui n'est plus que de 2 000 000, pourra être reporté sur les cinq (05) exercices bénéficiaires suivants.

Quant à l'ARD de 7 000 000, il serait indéfiniment reportable. Les amortissements différés s'imputent sur les résultats des exercices postérieurs laissant apparaître un bénéfice suffisant.

En pratique, pour déterminer le montant des amortissements différés qui pourront être imputés, il conviendra dans un premier temps de déterminer un résultat fiscal provisoire.

Les ARD seront imputés à concurrence du résultat fiscal positif ainsi obtenu.

EXEMPLE 3 :

Bénéfice comptable de l'exercice	: 2 400 000
Dotation aux amortissements	: 26 500 000
Déficits reportables au titre des trois précédents exercices	: 33 600 000
Réintégrations	: 15 000 000
Déductions	: 6 500 000

APPLICATION

Bénéfice comptable :	2 400 000
Réintégrations :	+ 15 000 000
Déductions :	- 6 500 000
Première différence :	+ 10 900 000
Imputation des déficits reportables :	- 33 600 000
Deuxième différence :	- 22 700 000

Après déduction des déficits reportables, le résultat fiscal est déficitaire. L'entreprise peut donc constituer des ARD dans la limite de la perte fiscale dégagée, soit 22 700 000. Par suite, le résultat fiscal de l'exercice sera déterminé ainsi :

Bénéfice comptable :	2 400 000
Réintégrations diverses :	+ 15 000 000
Déductions :	- 6 500 000
Première différence :	+ 10 900 000
Déficits fiscaux reportables :	- 33 600 000
Deuxième différence :	- 22 700 000
ARD :	+ 22 700 000
Résultat net fiscal :	0
ARD à reporter :	22 700 000

q) Les provisions (compte 69) (art. 18 E-1 du CGI)

Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables, sont déductibles, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et figurent au relevé des provisions prévu à l'article 36 du CGI.

1/ Définition

La provision est la constatation comptable d'une charge non encore effective à la date de clôture de l'exercice mais que les événements en cours rendent probables.

Selon le SYSCOHADA révisé, le terme « provision » désigne exclusivement les provisions pour risques et charges. Il établit une distinction entre la provision et la dépréciation.

- Les dépréciations résultent de l'évaluation des moins-values (dépréciations réversibles) constatées sur les éléments d'actif non amortissables.
- Les charges résultent de l'évaluation des moins-values (dépréciations réversibles) constatées sur les éléments d'actif tels que : les créances, les stocks, les valeurs mobilières (titres).

- Les provisions pour risques et charges, quant à elles, permettent la constatation des charges dont l'évaluation est incertaine (le montant et /ou la date de réalisation ne sont pas déterminés) mais la réalisation très probable.

Ce type de provision crée ou modifie des postes du passif en réduisant le résultat de l'exercice.

Le champ d'application des provisions est plus large que celui des amortissements. Elles peuvent également rattacher à un exercice une charge non effective.

2/ Conditions de déductibilité des provisions

2-1/ Conditions de fond (art. 18 E-1 du CGI)

Pour qu'une provision soit déductible fiscalement, il faut :

- que la provision porte sur une perte, une charge ou une dépréciation déductible.

Une provision n'est déductible que dans la mesure où elle est susceptible de couvrir une perte ou une dépréciation d'un élément de l'actif ou une charge qui, si elle était intervenue au cours de l'exercice, aurait été normalement déductible des bénéfices de l'exercice.

Une provision n'est donc pas déductible, par exemple, si les dépenses auxquelles elle est destinée à faire face, ont pour contrepartie un accroissement de l'actif ou n'incombent pas à l'entreprise.

- Qu'un évènement rende cette perte, charge ou dépréciation probable.

Ceci exclut les provisions fondées sur les risques simplement éventuels.

EXEMPLE : la provision pour propre assureur ne saurait être admise fiscalement en déduction.

L'éventualité résulte d'un simple risque d'ordre général exigeant pour sa réalisation la concordance d'un faisceau de conditions.

La probabilité, au contraire, est établie par des circonstances précises et particulières.

L'exemple le plus caractéristique est celui des créances «douteuses» ou litigieuses.

À la clôture de chaque exercice, il existe des créances à recouvrer sur lesquelles pèse un risque général d'irrecouvrabilité. Toutefois, seules les créances du débiteur qui donne effectivement des signes de défaillance ou d'irrecouvrabilité prouvés (situation notoirement difficile : mise en redressement ou en liquidation judiciaire, créances contestées) pourront faire l'objet d'une provision dépréciation.

- Que la perte, la charge ou la dépréciation couverte par la provision soit nettement précisée, c'est-à-dire qu'il doit y avoir une individualisation précise soit de l'élément d'actif susceptible d'être l'objet de la dépréciation ou de la perte, soit de la nature de la charge à prévoir et que le montant de la perte ou de la charge soit susceptible d'être évalué avec une approximation suffisante.

EXCEPTIONS :

- risques particuliers des banques : art. 18 E-2 et 3 du CGI ;
- provisions constituées par les banques en application de la réglementation bancaire : art. 18 E-2 et 3 du CGI ;
- déductibilité des provisions constituées par les compagnies d'assurances : art. 18 E-7 du CGI ;
- extension de la déductibilité des provisions statistiques au profit des entreprises de téléphonie titulaires d'une licence d'exploitation : art. 18 E-5 du CGI.

- Que la probabilité de la perte, de la charge ou de la dépréciation résulte d'événements en cours. Ainsi, une provision n'est pas déductible si elle trouve son origine dans un événement ayant pris naissance après la clôture de l'exercice.

La charge, la perte ou la dépréciation doit trouver sa source ou son origine dans les faits survenus au cours de l'exercice et existant encore à sa clôture.

2-2/ Conditions de forme

Selon les dispositions de l'article 18 E du CGI, pour être admise en déduction, une provision doit avoir été effectivement constatée dans les écritures de l'exercice et avoir figuré sur le relevé des provisions.

Il découle des dispositions de l'article 18 E du CGI que :

- la déduction des provisions est subordonnée à leur constatation effective dans les écritures de l'exercice ; le défaut de comptabilisation entraîne la réintégration des provisions dans les bénéfices imposables ;
- les provisions doivent également figurer sur le tableau des provisions qui est à joindre à la déclaration des résultats de l'exercice.

3/ Sort des provisions

La déduction d'une provision ne présente qu'un caractère provisoire et son sort définitif est lié à la réalisation de la perte, de la charge ou de la dépréciation qu'elle est destinée à couvrir.

3-1/ Provision régulièrement constituée

Une telle provision répond aux conditions de forme et de fond.

- 1^{er} cas : la perte, la charge ou la dépréciation se réalise.

La provision est utilisée conformément à son objet pour compenser à due concurrence la perte, la charge ou la dépréciation. Dans ce cas, la déduction devient définitive.

- 2^e cas : la perte, la charge ou la dépréciation ne se réalise pas : la provision devient sans objet et doit être rapportée au bénéfice de l'exercice au cours duquel elle est devenue sans objet.

- 3^e cas : la provision reçoit une affectation non conforme à sa destination.

La provision détournée de son objet (par exemple virée à un compte de réserve ou distribuée aux associés) doit être réintégré dans les recettes ou dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel elle a reçu une affectation non conforme à sa destination.

3-2/ Provision irrégulièrement constituée

Elle ne remplit pas les conditions de fond et de forme.

Cela entraîne le rejet de la provision. On la réintègre au bénéfice de l'exercice.

B- LES PRODUITS

Les produits à prendre dans le bénéfice imposable comprennent les ventes et les recettes ainsi que tous les revenus et produits accessoires.

Les opérations relevant de la catégorie des professions non commerciales réalisées par une entreprise relevant des BIC sont imposables à l'impôt BIC.

1- Les ventes de marchandises

(Vente de marchandises achetées et revendues en l'état : compte 701)

Il s'agit des marchandises livrées au cours de l'exercice. La vente est réalisée et le produit acquis dès l'accord sur la chose et le prix.

Les ventes et opérations assimilées constituent une créance acquise de l'exercice au cours duquel intervient le transfert de propriété quelles que soient la date de la commande et la date de l'encaissement du prix.

Le transfert de propriété coïncide dans la généralité des cas avec la livraison des biens.

Le montant des ventes s'intègre au chiffre d'affaires de l'entreprise. On doit inclure dans ce compte non seulement les sommes reçues (espèces ou

chèques) mais également les créances acquises par la vente de marchandises dont le prix n'est pas encore encaissé.

Il s'agit des créances ayant pris naissance au cours de l'exercice même si le prix correspondant n'a pas encore été encaissé.

Le prix de vente (ou la recette) à retenir est le prix total hors taxes (net de taxes collectées) tel que doit payer l'acquéreur.

Le montant des ventes est :

- majoré des produits à recevoir : marchandises livrées au client mais non encore facturées à celui-ci ;
- diminué :
 - des réductions sur ventes de marchandises (compte 7019) que représentent les rabais, remises et ristournes hors factures accordés ou à accorder sur note d'avoir ;
 - des produits comptabilisés d'avance : marchandises non livrées au client mais la facture a été adressée à celui-ci.

REMARQUES :

1) À la différence des réductions commerciales, tout escompte de règlement (sur facture ou hors facture) constitue une charge financière pour le vendeur et un produit financier pour l'acquéreur.

2) Les rabais, remises, ristournes sur notes d'avoir sont nets de TVA ; ils ne constituent donc pas une diminution du chiffre d'affaires, base imposable à la TVA sur ventes ; par conséquent, il n'y a pas d'incidence sur la TVA antérieurement collectée.

2- La production vendue

Elle concerne :

- la vente de produits finis (produits ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) ;
- la vente de produits intermédiaires (produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production) ;
- la vente de produits résiduels (déchets, rebuts de fabrication) ;
- les travaux facturés ;
- les prestations de services (services facturés).

Le principe : ce sont les créances acquises.

Le produit sera imposable :

- lors de la livraison pour les ventes de produits ;
- lors de l'achèvement pour les prestations de services ;
- lors de la réception pour les travaux ;

- au fur et à mesure de l'exécution des prestations, des travaux ou des facturations (décomptes).

Le montant à retenir est le prix facturé net de taxes collectées (total à la charge du client) diminué des rabais et remises accordés et des produits comptabilisés d'avance (factures adressées mais marchandises ou prestations non livrées aux clients) ; majoré des produits à recevoir (marchandises ou prestations livrées mais non encore facturées aux clients).

3- La production immobilisée

Elle est constituée par l'ensemble des immobilisations créées par l'entreprise pour elle-même. Elle est enregistrée au crédit des comptes 72 pour le coût réel de production. Ce produit constitue la contrepartie des charges consommées (et donc déduites du résultat) pour la fabrication du bien inscrit à l'actif du bilan.

- Immobilisations incorporelles (compte 721)
- Immobilisations corporelles (compte 722)
- Immobilisations financières (compte 726)

Production immobilisée et production livrée à soi-même

La production livrée à soi-même correspond aux charges qui ont concouru à la production d'une immobilisation et dont le coût sera crédité au compte 72 «Production immobilisée».

EXEMPLE : De nombreuses entreprises réalisent pour elles-mêmes des travaux immobiliers (réparations, rénovations, constructions ou additions de constructions).

Par ailleurs, les entrepreneurs individuels édifient fréquemment (au moyen du personnel, du matériel et des matériaux appartenant à leur entreprise) des constructions qui font partie de leur patrimoine : le prix de revient de ces constructions constitue des produits à comptabiliser : «production immobilisée» si le patrimoine est professionnel.

Si le patrimoine est privé, la comptabilisation se fait au compte 705 « travaux facturés ».

4- La production stockée ou variation des stocks de biens et de services produits

La production stockée est enregistrée au compte 73 (variation des stocks de biens et de services produits).

Le solde de ce compte avant virement traduit la différence entre les valeurs de la production en stock à la clôture et à l'ouverture de l'exercice.

Production stockée = (+) stock final (SF) (-) stock initial (SI)

Il figure au compte de résultats comme compte correcteur des produits comptabilisés.

- Le solde créditeur s'ajoute aux produits (stockage) (+) ; dans ce cas, $SI < SF$. L'entreprise a produit plus qu'elle n'a vendu.

- Le solde débiteur vient en diminution des produits (destockage) (-). Dans ce cas, $SI > SF$. L'entreprise a puisé dans le stock initial.

Par mesure de simplification, l'on peut considérer que pour la détermination du résultat :

- le stock final de biens et services produits constitue des produits imposables ;

- le stock initial de biens et services produits constitue des charges déductibles.

5- Les produits accessoires (compte 707)

Ils comprennent :

- tous les frais facturés aux clients (compte 7071) tels que : ports, emballages perdus et autres frais facturés (fret et transport, assurance, droits de douane à l'exportation) ;

- les commissions et courtages (compte 7072) ;

- les locations (et redevances perçues de crédit-bail) (compte 7073)

- bons sur reprises d'emballages et cessions d'emballages (compte 7074) ;

- mise à disposition de personnel (compte 7075) ;

- redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires (compte 7076) ;

- services exploités dans l'intérêt du personnel (compte 7077), exemple : participation au coût des cantines et œuvres sociales ;

- autres produits accessoires (compte 7078) ;

- bonifications obtenues des clients, primes et débits sur ventes ;

- rentrées sur créances amorties ; il s'agit des recouvrements sur créances antérieurement soldées ;

- les dégrèvements sur des impôts déductibles antérieurement déduits des résultats imposables constituent un profit imposable de l'exercice au cours duquel ils sont ordonnancés.

5-1/ Cas de locations de biens immobiliers

5-1-1/ Revenus provenant de la location d'immeubles inscrits à l'actif du bilan ;

ces revenus sont imposables à l'impôt BIC.

5-1-2/ Immeubles inscrits à l'actif du bilan, mais gratuitement à la disposition de l'exploitant individuel, des associés de sociétés de personnes et assimilées et des membres de leur famille.

L'avantage ainsi consenti à des personnes qui n'ont pas, du point de vue fiscal, le statut de salarié, constitue un produit qui doit être évalué et intégré aux résultats imposables. L'évaluation doit être égale au montant du loyer que l'immeuble aurait normalement procuré s'il avait été donné en location.

5-1-3/ Immeubles inscrits à l'actif du bilan, mais gratuitement à la disposition de membres du personnel ayant la qualité de salarié du point de vue fiscal.

L'avantage ainsi consenti constitue un supplément de salaire en nature imposable entre les mains des bénéficiaires au même titre que les rémunérations allouées en espèces.

Toutefois, en l'absence de déclarations aux ITS, les avantages en nature constituent normalement non des suppléments de salaires mais des revenus distribués ou des libéralités non déductibles pour l'assiette de l'impôt BIC : la valeur locative (et non l'évaluation forfaitaire) doit être réintégrée aux résultats imposables, sans préjudice des autres impôts exigibles (IRCM, IGR et BNC pour les «libéralités»).

5-1-4/ Immeubles inscrits à l'actif du bilan, mais gratuitement mis à la disposition de tiers.

Le produit doit être évalué et imposé à l'impôt BIC. Il s'agit d'une libéralité non déductible qui entraîne réintégration aux résultats imposables de la valeur locative et exigibilité de l'IRCM et de l'IGR (ou BNC et IGR pour les entreprises individuelles et sociétés de personnes).

Lorsque le preneur d'un immeuble donné en location effectue à ses frais des améliorations qui reviennent gratuitement à l'entreprise en fin de bail, l'augmentation de la valeur de l'immeuble qui en résulte, constitue un profit qui doit être rattaché aux résultats de l'exercice en cours à la date à laquelle l'entreprise recouvre la disposition de son immeuble.

6- Autres produits (Compte 75)

Ils comprennent notamment :

6-1/ Les indemnités de fonction et autres rémunérations d'administrateurs (compte 7581) ;

6-2/ les indemnités reçues pour sinistres (dommages et intérêts) (compte 758 : produits divers et indemnités d'assurances reçues) :

- les indemnités perçues en réparation d'un préjudice constituent des produits imposables dès lors qu'elles ont pour objet de compenser des charges ou des pertes déductibles par nature, des pertes de recettes taxables, la perte ou la dépréciation d'éléments d'actif non immobilisés.

Selon la nature du préjudice subi, les indemnités sont imposables comme des produits divers (compte 758) ou comme «des produits de cession d'immobilisations : compte 82» si elles sont perçues en contrepartie de la perte d'un élément d'actif immobilisé.

NB : Les indemnités reçues de l'État en règlement de dommages de guerre ne sont pas imposables.

- Les remises de dettes (dons et libéralités compte 845) ou abandons de créances (compte 846) consentis par les créanciers, l'annulation de comptes de passif injustifiés constituent un profit imposable pour l'entreprise qui en bénéficie.
- Les dons et libéralités obtenus constituent un enrichissement immédiat imposable.

7- Les subventions

Le régime d'imposition des subventions et abandons de créances résulte de la note n° 2433/SEPMBPE/DGI-DLCD du 20 juin 2018.

La subvention, de façon générale, peut être définie comme une aide ou un secours que l'entreprise reçoit, soit des pouvoirs publics, soit d'une autre entreprise.

Il existe diverses sortes de subventions qui peuvent être classées selon leur objet.

On distingue :

- les subventions d'exploitation ;
- les subventions d'équilibre ;
- les subventions de recherche-développement ;
- les subventions d'équipement.

7-1/ Les subventions d'exploitation (compte 71)

Elles sont analysées comme «un enrichissement» immédiat de l'entreprise, à comptabiliser comme un produit à rattacher à l'exercice d'octroi. Elles doivent donc être comprises dans les résultats de l'exercice au cours duquel elles sont acquises.

Les subventions sont allouées 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.

7-2/ Les subventions d'équilibre (compte 88)

Elles sont allouées de façon à compenser en tout ou partie la perte globale que l'entreprise aurait subie ou constatée si cette subvention ne lui avait pas été accordée. C'est le cas des subventions accordées par l'État ou les organismes pour relever les entreprises en difficultés.

Les subventions d'équilibre sont analysées comme un «enrichissement» immédiat de l'entreprise, à comptabiliser comme un produit à rattacher à l'exercice d'octroi.

Elles sont imposables lorsqu'elles sont certaines dans leur principe et dans leur montant.

7-3/Les subventions de recherche-développement (compte 718)

Il s'agit de subventions accordées par l'État, 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.

Elles sont également analysées comme « un enrichissement » immédiat de l'entreprise, à comptabiliser comme un produit à rattacher à l'exercice d'octroi. Elles sont imposables lorsqu'elles sont certaines dans leur principe et dans leur montant.

8- Les revenus financiers et produits assimilés (compte 77)

Les produits financiers sont en principe imposables intégralement. Cependant, certaines dispositions fiscales exonèrent partiellement ou totalement certains produits financiers.

8-1/ Les produits des actions et parts sociales (art. 21 du CGI)

Ces produits sont passibles de l'IRVM avant la prise en compte dans le résultat imposable.

- Les dividendes et les produits assimilés ne sont imposables qu'à concurrence de 50% de leur montant net d'IRVM.
- Les dividendes et tous les autres produits des actions des sociétés de droit public ou privé étrangères ou ivoiriennes cotées à la Bourse des Valeurs sont exonérés à 90% de leur montant.
- Les dividendes provenant d'une filiale sont exonérés à concurrence de 95% de leur montant. C'est le régime fiscal des sociétés mères et filiales. Toutefois, l'application de ces régimes est soumise à un certain nombre de conditions (art. 22 du CGI) :
 - la société mère doit avoir la nationalité ivoirienne ; cette condition est réalisée lorsque le siège de la société est fixé en Côte d'Ivoire ;
 - les actions ou les parts sociales doivent revêtir la forme nominative, à défaut, elles doivent être déposées dans une banque agréée par l'Administration ;
 - la participation de la société mère dans la filiale doit être au moins égale à 10% ; ce pourcentage va s'apprécier à la date de mise en paiement des dividendes ;

* par ailleurs, les titres doivent avoir été souscrits à l'émission. À défaut, la société mère doit prendre l'engagement de les conserver pendant un délai de 2 ans.

8-2/ Les revenus des créances (art. 21 du CGI)

Ils sont imposables à l'IRC avant leur prise en compte.

-Les revenus des obligations (obligations émises en C.I et remboursables en cinq ans au moins) sont exonérés à concurrence de 90% de leur montant après avoir supporté l'IRVM aux taux de 10%,12% ou 15%. L'exonération est également de 90% pour les sociétés étrangères ou locales cotées à la Bourse des Valeurs.

- Les intérêts de dépôts, prêts et comptes courants sont exonérés à 50 %.

- Les produits d'obligations versés à des personnes non établies en CI sont exonérés à 100%.

- Les produits des emprunts obligataires émis par l'État ivoirien, les départements, les communes, les établissements publics ivoiriens et les sociétés cotées à la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières sont exonérés à 90% de leur montant.

9- Reprises de charges, provisions et de dépréciations

Les annulations ou les régularisations (réintégrations) en baisse de toutes provisions ou dépréciations (provisions ou dépréciations devenues partiellement ou totalement sans objet), constituent des produits imposables qui sont enregistrés dans les comptes de :

- Reprise de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation (compte 759) ;
- Reprises de provisions, dépréciations et autres (compte79) ;
- Reprises de charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme HAO (compte 849) ;
- Reprises de charges, provisions et dépréciations HAO (compte 86).

10- Reprises d'amortissements

En cas de révisions du plan d'amortissement, toute annulation partielle ou totale ou toute régularisation en baisse des amortissements antérieurement déduits, est enregistrée comme produits imposables aux comptes 798 et 862 : Reprises d'amortissements.

11- Les plus-values (art. 28 du CGI)

Le bénéfice net comprend les résultats provenant de la cession d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation (art.14 du CGI).

Les plus-values mais également les moins-values sont comprises dans le résultat imposable.

Cependant, des règles particulières sont prévues en faveur des plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

- La cession est tout évènement conduisant à la sortie d'élément de l'actif de l'entreprise : vente volontaire ou forcée, échange, apport, retrait d'actif, expropriation.

- L'actif immobilisé est constitué de l'ensemble des éléments stables de l'entreprise tels que : immeubles, terrains, fonds commercial, matériel, outillage, mobilier, titres de participation mais également les éléments incorporels acquis ou créés par l'entreprise.

En principe, les plus-values sont immédiatement imposables. Toutefois, le CGI a prévu trois régimes d'imposition privilégiés.

11-1/ L'imposition des plus-values réalisées en fin d'exploitation (art. 33 du CGI)

Les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé en fin d'exploitation ou en cas de cession partielle d'entreprise, sont soumises à une taxation réduite (art. 33 du CGI).

Ce régime peut être appliqué à l'occasion de la vente d'une entreprise ou de la liquidation d'une société, mais également à l'occasion de la cession d'une branche complète d'activité, l'opération de cession pouvant consister en une vente ou un apport en société (apport partiel d'actif, fusion).

- Les plus-values sont taxables sur le tiers ou la moitié de leur montant selon la date d'acquisition ou de création du fonds auquel étaient attachés les éléments de l'actif cédés.

- Fonds acquis ou créé depuis plus de cinq ans à la date de cession ou de cessation : les plus-values sont taxables sur le tiers de leur montant.

- Fonds acquis depuis moins de cinq ans à la date de cession ou de cessation :

les plus-values sont taxables sur la moitié de leur montant.

- Les plus-values en cas de décès de l'exploitant : dans le cas de décès de l'exploitant, la taxation de la plus-value du fonds de commerce est, lorsque l'exploitation est continuée par les héritiers en ligne directe ou par le conjoint, reportée au moment de la cession ou de la cessation de l'exploitation par ces derniers, à condition qu'aucune augmentation ne soit apportée aux évaluations des éléments de l'actif figurant au dernier bilan dressé par le défunt.

11-2/ L'imposition des plus-values d'apport en société (art. 32 du CGI)

Les plus-values autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution d'actions ou de parts sociales, sont exonérées d'impôt sur les BIC en cas de fusion de sociétés anonymes ou à responsabilité limitée.

Il en est de même des plus-values, autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales à la suite de l'apport par une société anonyme ou à responsabilité limitée, à une autre société constituée sous l'une de ces formes, d'une partie de ses éléments d'actif, à condition que la société bénéficiaire de l'apport ait son siège social en Côte d'Ivoire (C.I.).

Toutefois, l'application de ces dispositions est subordonnée à l'obligation constatée dans l'acte de fusion ou d'apport pour la société absorbante ou nouvelle ou pour la bénéficiaire de l'apport de calculer, en ce qui concerne les éléments autres que les marchandises comprises dans l'apport, les amortissements annuels à prélever sur les bénéfices, ainsi que les plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés fusionnées ou pour la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà réalisés par elles.

En d'autres termes, la société bénéficiaire des apports doit s'engager à calculer les amortissements annuels et les plus-values ultérieures sur la valeur de ces biens figurant au bilan de la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà pratiqués par celle-ci.

11-3/ Les plus-values à réinvestir (art. 28 du CGI)

La plus-value de cession réalisée en cours d'exploitation est normalement incluse dans le bénéfice imposable.

Cependant, pour inciter les entreprises exerçant en C.I à investir sur le territoire ivoirien, l'article 28 du CGI leur accorde la possibilité de ne pas inclure dans leur bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, les plus-values à condition de prendre l'engagement de procéder à un nouvel investissement dans les trois années qui suivent.

Il ne s'agit pas d'une véritable exonération mais un paiement échelonné ou différé d'impôt.

11-3-1/ Conditions de l'exonération

- La plus-value doit provenir d'une cession.
- La plus-value doit avoir été réalisée en cours d'exploitation. Sont donc exclues des dispositions de l'article 28 du CGI les plus-values réalisées en fin d'exploitation.
- La plus-value doit porter sur des éléments de l'actif immobilisé. Toutefois, les valeurs constituant le portefeuille de l'entreprise (actions, parts, obligations, etc.) ne sont considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé

qu'à condition d'avoir été acquises cinq ans au moins avant la date de cession.

- L'entreprise doit prendre l'engagement de réinvestir la plus-value dans un délai maximum de trois ans à partir de la clôture de l'exercice au cours duquel la plus-value a été réalisée.

L'engagement doit être donné dans une lettre adressée au Directeur général des impôts. Elle est annexée à la déclaration des bénéfices.

11-3-2/ Nature du réinvestissement

Le réinvestissement doit être réalisé en immobilisations. Il n'est pas nécessaire d'acquérir un élément de même nature que celui qui a été cédé. Il peut s'agir d'immobilisations amortissables ou non amortissables. Sont assimilées à des immobilisations les actions ou les parts acquises par l'entreprise à condition que ces actions ou parts représentent 30% au moins du capital d'une tierce entreprise (art. 28, al. 3 du CGI).

Cette acquisition peut être réalisée sous la forme d'un achat de titres ou par la souscription en numéraire au capital de la société.

En effet, dans l'un et l'autre cas, l'on est en présence d'un investissement qui se traduit par l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise d'actions ou de parts, et ayant pour contrepartie un décaissement de la part de l'entreprise qui réalise l'investissement.

Le réinvestissement doit être effectué en C.I.

11-3-3/ Montant du réinvestissement

Le montant du réinvestissement doit être au moins égal au montant de la plus-value augmenté du prix de revient des éléments cédés.

EXEMPLE:

Soit un matériel acheté à 10 000 000 FCFA, amorti à concurrence de 6 000 000 FCFA et vendu à 5 400 000 F CFA.

La plus-value est égale à :

$$5\,400\,000 - (10\,000\,000 - 6\,000\,000) = 1\,400\,000 \text{ FCFA}$$

Le réinvestissement doit être égal à :

$$10\,000\,000 + 1\,400\,000 = 11\,400\,000$$

11-3-4 / Remise en cause de l'exonération

Cette remise en cause peut intervenir dans les cas suivants :

- investissement non réalisé ;
- remploi partiel ;
- cession ou cessation d'entreprise.

11-3-4-1/ Investissement non réalisé

Si aucun réinvestissement n'a été réalisé dans le délai de trois ans, la plus-value doit être réintégrée dans le résultat. Aucune pénalité n'est encourue.

11-3-4-2/ Remploi partiel

Si le montant du réinvestissement est inférieur au montant obligatoire, le remploi est partiel et une fraction de la plus-value doit être réintégrée dans le résultat. Toutefois, le réinvestissement doit être au moins égal à la valeur d'origine du bien cédé.

EXEMPLE :

Une entreprise a réalisé une plus-value de 1 600 000 F CFA. La valeur d'origine du bien cédé s'élevant à 2 300 000 F CFA, la somme à réinvestir s'élève à 3 900 000 F CFA.

Pour qu'il y ait remploi partiel, l'entreprise doit au moins réinvestir la somme de 2 300 000 F CFA.

Si son réinvestissement est de 3 000 000 F CFA, elle est considérée n'avoir réinvesti la plus-value qu'à hauteur de $3\,000\,000 - 2\,300\,000 = 700\,000$.

Elle doit donc réintégrer dans le résultat la somme de :

$$1\,600\,000 - 700\,000 = 900\,000 \text{ F CFA.}$$

11-3-4-3/ Cession ou cessation d'entreprise

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, les plus-values en instance de remploi (qui figurent au bilan au compte de réserves) deviennent immédiatement taxables.

Elles doivent être réintégrées dans le résultat.

Elles ne peuvent pas, par ailleurs, bénéficier de la taxation réduite en cas de cession ou cessation d'entreprise.

L'entreprise peut renoncer au régime de remploi.

La plus-value est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel le délai de trois ans expire.

11-3-5/ Cession d'un bien acquis en remploi

La plus-value provenant de la cession d'un bien acquis en remploi d'une plus-value précédente, peut être également placée sous le régime du remploi.

11-3-6/ Détermination de la plus-value de cession

La plus-value fiscale est égale à la plus-value comptable augmentée du montant de la plus-value figurant dans le compte « plus-value de cession à réinvestir » au moment de la cession.

Il est rappelé que ce compte n'est, en effet, pas entièrement soldé si le bien cédé n'est pas complètement amorti ou n'est pas amortissable.

11-3-7/ Montant du réinvestissement en cas de remploi de la plus-value

Le montant du réinvestissement est égal à la plus-value fiscale augmentée de la valeur d'origine du bien, cette valeur d'origine étant constituée par le prix de revient comptable diminué de la plus-value précédemment investie.

EXEMPLE : Une entreprise a réalisé une plus-value de 50 000 000 F CFA. Le réinvestissement était obligatoirement de 75 000 000 F CFA, et a consisté en titres de participation pour ce montant.

Ces titres sont vendus pour la somme de 80 000 000 F CFA.

La plus-value fiscale s'élève à :

- Plus-value comptable	: 15 000 000
- Plus-value figurant au compte de réserve	: 50 000 000
Total	= 65 000 000

Le montant à réinvestir est égal à :

- Plus-value fiscale	: 65 000 000
- Valeur fiscale d'origine des titres	:
	75 000 000 – 50 000 000 = 25 000 000
Total	= 90 000 000

OBSERVATION : Le régime de remploi des plus-values est un régime optionnel et l'entreprise n'a pas toujours intérêt à opter pour ce régime. En tout état de cause, il s'agit d'un régime d'imposition différée et son mérite principal est d'étaler dans le temps le paiement de l'impôt généré par une plus-value.

EXEMPLE D'APPLICATION :

La SA SETACI a cédé un bien dont la valeur d'origine (V.O) est égale à 10 000 000. Elle a enregistré une plus-value (P.V) de 5 000 000 et elle prend l'engagement de réinvestir dans les 3 années qui suivent.

Le cumul des amortissements pratiqués est égal à 6 000 000.

Elle réinvestit 3 ans après, dans le cadre de l'article 28, une somme de 20 000 000 dans un matériel et outillage lourd amortissable de façon linéaire sur 10 ans.

Montant minimum à réinvestir :

$$V.O + PV = 10\,000\,000 + 5\,000\,000 = 15\,000\,000$$

ou prix de cession + somme des amortissements

$$\text{Prix de cession} = \text{VNC} + \text{P.V.} = 4\,000\,000 + 5\,000\,000 = 9\,000\,000$$

$$\text{Montant à réinvestir} = 9\,000\,000 + 6\,000\,000 = 15\,000\,000$$

Lorsque le bien est cédé avant d'être totalement amorti, la plus-value non encore rapportée au résultat imposable, doit l'être à la clôture de l'exercice de cession.

Lorsque le réinvestissement est partiel (inférieur au montant minimum), la fraction non réemployée de la plus-value doit être réintégrée au bénéfice. La fraction taxable est déterminée en faisant la différence entre le montant théorique et le montant effectif. En tout état de cause, cette fraction ne saurait excéder la plus-value.

Supposons, en prenant l'exemple précédent, que la SETACI a réinvesti 13 000 000.

Plus-value non réinvestie = 15 000 000 - 13 000 000 = 2 000 000

Plus-value réinvestie = 5 000 000 - 2 000 000 = 3 000 000

Plus-value à rapporter au résultat :

$$2\,000\,000 + (3\,000\,000 \times 10\%) = 2\,300\,000$$

- Si l'engagement n'est pas respecté, la plus-value est rapportée au résultat à la fin de la 3^{ème} année.
- Si l'investissement porte sur un bien non amortissable, la plus-value reste bloquée dans le compte 152 (plus-values de cession à réinvestir), et c'est lorsque le bien sera cédé que la totalité est rapportée au résultat.

Cession d'un bien acquis en réemploi

La plus-value qui figure éventuellement au passif du bilan, doit être réintégrée au résultat. Mais si l'entreprise décide de réinvestir la nouvelle plus-value, l'ancienne plus-value s'ajoute à la nouvelle.

Plus-value à investir = plus-value non encore rapportée au résultat + plus-value réalisée

Montant minimum à réinvestir = plus-value à réinvestir + prix de revient

Prix de revient = V.O - plus-value réinvestie

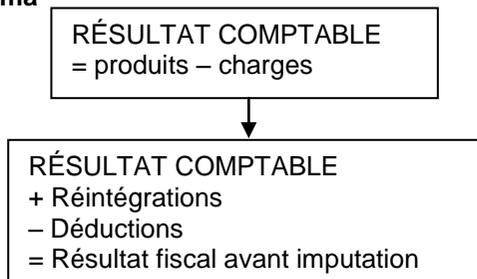
Toutes les autres règles restent identiques.

REMARQUE : Il n'est pas prévu un ordre pour appliquer l'article 28 du CGI. Cependant, pour bénéficier pleinement des avantages de cet article, il est indiqué d'investir la plus-value d'abord dans les immobilisations non amortissables, puis dans les immobilisations qui ont les plus longues durées que les immobilisations à courte durée.

§3 : DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

A- PASSAGE DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL AVANT IMPUTATION DES DÉFICITS

1 - Schéma



En cours d'exercice, les opérations sont enregistrées en appliquant uniquement les règles comptables.

À la clôture de l'exercice, après la réalisation des opérations d'inventaire, l'entreprise dégage son résultat comptable qui peut être soit un bénéfice comptable soit une perte comptable.

À ce stade, on ne se préoccupe pas du régime fiscal des produits ou des charges comptabilisées.

Dans un deuxième temps, le résultat fiscal est déterminé en apportant de manière extracomptable des modifications au résultat comptable.

En effet, en raison de l'existence des dispositions fiscales qui diffèrent parfois des règles comptables, le résultat comptable doit faire l'objet de rectifications afin de tenir compte des règles fiscales.

Ces rectifications se font au brouillon hors comptabilité par le contribuable lui-même. Elles peuvent être positives ou négatives :

* Rectifications extracomptables positives = (+) Réintégrations

* Rectifications extracomptables négatives = (–) Déductions.

Le chiffre obtenu après ces corrections constitue le résultat fiscal (avant imputation des déficits antérieurs reportables).

2- Les réintégrations fiscales ou extra-comptables

a/ Définition

Les réintégrations ont essentiellement pour objet d'ajouter au résultat comptable, le montant des charges et des pertes comptabilisées alors qu'elles ne sont pas déductibles du point de vue fiscal ou alors qu'elles ne sont que partiellement déductibles.

Elles portent sur :

- toutes les charges non déductibles fiscalement mais déduites du résultat net comptable ; il s'agit de toutes les charges qui ne respectent pas les conditions générales de déduction ;
- ainsi que tous les produits imposables mais non compris dans le résultat net comptable (ou comptabilisés dans des comptes de bilan).
- etc.

La somme des différentes réintégrations permet d'obtenir un total des réintégrations.

b/ Les réintégrations usuelles

Le résultat comptable doit faire l'objet de rectifications.

Il convient ici de suivre simplement la liste des différentes réintégrations qui apparaissent dans la déclaration annuelle des BIC.

1/ Amortissements non déductibles

Les réintégrations d'amortissements sont moins fréquentes. On peut cependant signaler les cas suivants :

1-1/ Les amortissements de terrains ne sont pas déductibles

En effet, les terrains (sauf cas particuliers de carrières sablières ...) et les œuvres d'art ne subissent pas de dépréciation irréversible et donc ne peuvent pas donner lieu à amortissement.

Par conséquent, il faut soustraire le prix du terrain avant d'amortir le prix d'acquisition d'un bâtiment.

1-2/ L'amortissement non comptabilisé n'est pas déductible.

1-3/ Les amortissements antérieurs irrégulièrement différés.

1-4/ L'amortissement d'un bien non inscrit à l'actif du bilan ou dont l'entreprise n'est pas propriétaire, n'est pas déductible.

1.5/ Les amortissements excédentaires ou exagérés. C'est le cas des amortissements pratiqués à un taux excessif (taux plus élevé que le taux d'usage).

Etc.

2/ Provisions non déductibles

Il s'agit des provisions qui ne remplissent pas les conditions de forme et de fond.

PAR EXEMPLE :

- Provisions non comptabilisées ou non déclarées sur les relevés des provisions.
- La perte ou la charge n'est pas nettement précisée ; elle n'est pas déductible, elle est éventuelle etc.

3/ Intérêts excédentaires des comptes courants d'associés**4/ Rémunérations allouées à l'exploitant individuel et aux associés des sociétés de personnes****5/ Avantages en nature de l'exploitant individuel et des associés de personnes**

(marchandises, services, travaux, logements, voitures, domesticités etc.)

6/ Impôts non déductibles (IMF, BIC, IGR..., impôts non payés...)**7/ Amendes et pénalités de toute nature****8/ Plus-values exonérées non réinvesties****9/ Dons et subventions****10/ Rémunérations des gérants majoritaires de SARL**

L'article 12 de l'ancienne édition du CGI a été abrogé. Les rémunérations des associés gérants majoritaires sont soumises au même régime que celles des associés ou actionnaires des sociétés unipersonnelles.

Ces rémunérations sont imposables dans la catégorie des ITS et sont déductibles des bénéfices de la société. Elles doivent cependant correspondre à un travail effectif.

11/ Tantièmes, jetons de présence et autres rémunérations allouées aux administrateurs

Ils sont réintégrés dans les résultats BIC pour la partie qui excède 3 000 000 FCFA par bénéficiaire.

12/ Divers (à détailler sur feuillet séparé).**3- Les déductions fiscales ou extra-comptables*****a/ Définition***

Les déductions consistent à retrancher, totalement ou partiellement, du résultat comptable des produits comptabilisés mais qui sont non imposables.

sables ou exonérés, déjà imposés ou soumis à un régime spécial au plan fiscal.

Ce sont :

- tous les produits non imposables mais compris dans le résultat comptable ;
 - ainsi que toutes les charges déductibles fiscalement mais non déduites du résultat comptable (ou comptabilisées dans des comptes de bilan).
- La somme des différentes déductions permet d'obtenir un total des déductions.

b/ Les déductions usuelles

Le résultat comptable doit faire l'objet des rectifications suivantes :

1/ Provisions non déductibles

Antérieurement taxées ou définitivement exonérées, elles ont été réintégréées dans les résultats comptables de l'exercice.

Les provisions des exercices précédents déjà réintégréées de façon extra-comptable et faisant l'objet d'une reprise comptable au cours de l'exercice sont à déduire pour éviter une double imposition.

2/ Les revenus de valeurs mobilières (art. 21 à 23 du CGI)

Lorsqu'une entreprise possède des actions, obligations ou une participation dans une autre entreprise, elle perçoit, soit des dividendes, soit des intérêts.

Ces sommes proviennent des bénéficiaires de cette tierce entreprise et ont déjà subi l'impôt sur le BIC outre l'IRVM.

Les sommes provenant de l'entreprise tierce entrent dans les produits de l'entreprise qui les perçoit et concourent par conséquent à la réalisation d'un bénéfice qui sera lui-même taxé.

On se trouve donc devant une cascade d'impositions que le législateur a trouvée excessive.

Pour ces raisons, il est admis qu'une fraction de ces revenus soit déductible pour la détermination du résultat fiscal.

C'est le revenu net (montant brut – IRCM) qui fera l'objet d'exonération partielle ou totale.

On distingue à cet égard plusieurs régimes dont :

2-1/ Article 21 du CGI : Les intérêts nets de créances (prêts, comptes d'épargne, etc), dépôts, cautionnements, comptes courants bénéficient de la réduction de 50%.

Les intérêts nets sont ceux qui ont supporté l'IRC.

C'est le régime normal des revenus des valeurs mobilières qui visent les valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif d'une entreprise redevable de l'impôt BIC.

- Sont toutefois exclus de la déduction de 50% les produits des prêts non représentés par des titres négociables (exemple : créances commerciales) ainsi que le produit des dépôts et comptes courants, lorsqu'ils sont encaissés par et pour le compte des banquiers ou d'établissements de banques, des entreprises de placement ou de gestion de valeurs mobilières, ainsi que des sociétés ou compagnies autorisées par le gouvernement à faire des opérations de crédit foncier.

- Les intérêts de créances, dépôts, cautionnements, comptes courants (intérêts des comptes courants commerciaux, intérêts des créances commerciales) qui n'ont pas effectivement supporté l'IRC, ne bénéficient pas de la réduction de 50%.

2-2/ Article 21-1 du CGI : La proportion de 50% est portée à 90% en ce qui concerne les dividendes régulièrement mis en paiement par les sociétés cotées à la Bourse régionale des valeurs mobilières.

Il résulte de ce texte que 90% des dividendes nets et distributions nettes de bénéfices perçus sur des actions émises par des sociétés ivoiriennes de droit public ou privé cotées à la Bourse régionale des valeurs mobilières ne sont pas imposables et donc sont à déduire ou à retrancher du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

2-3/ Article 21-2 du CGI : 90% des intérêts et tous autres produits des emprunts obligataires émis par l'État ivoirien, les départements et les communes, les établissements publics ivoiriens et les sociétés cotées à la Bourse régionale des valeurs mobilières ne sont pas imposables et donc sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

2-4/ Article 21-3 du CGI : 90% des intérêts et tous produits des autres effets publics ne sont pas imposables et donc sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

2-5/ Article 21-4 du CGI : 90% des intérêts des emprunts émis par le Fond National d'Investissement ne sont pas imposables et donc sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

2-6/ Article 21-5, al. 1 du CGI : 90% des produits, lots et primes de remboursement des obligations émises en C.I. et remboursables en cinq ans au moins, ne sont pas imposables et donc sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

2-7/ Article 21-5, al. 2 du CGI : 95% des revenus des valeurs mobilières perçus de leurs filiales par les sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères défini par l'article 22 du CGI, ne sont pas imposables et donc sont à déduire du résultat de la société mère bénéficiaire.

Au sens de l'article 22 du CGI, est considérée comme « société mère » la société qui détient 10% au moins du capital d'une société ivoirienne (S.A ou SARL) sous la forme de titres nominatifs souscrits à l'émission.

2-8/ Article 21-5 al. 3 : 100% ne sont pas imposables en ce qui concerne les intérêts et produits des titres d'État émis par les États membres de l'UEMOA.

3/ Les plus-values et produits totalement ou partiellement exonérés ou dont l'imposition est différée

3-1/ Article 28 du CGI : 100% des plus-values à réinvestir ne sont pas imposables au titre de l'exercice de leur réalisation car leur imposition est différée et donc sont à déduire du résultat de l'exercice de leur réalisation (voir conditions d'exonération des plus-values à réinvestir à l'article 28 du CGI).

3-2/ Article 30 du CGI : 100% des 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 les sociétés ayant pour objet la construction d'immeubles en vue de leur division, ne sont pas imposables (voir conditions d'exonération de ces plus-values à l'article 30 du CGI).

3-3/ Article 31 du CGI : 100% des plus-values du fonds de commerce ne sont pas imposables au titre du résultat de l'exercice du décès de l'exploitant lorsque l'exploitation est continuée par les héritiers en ligne directe ou par le conjoint, car leur imposition est reportée au moment de la cession ou de la cessation de l'exploitation par ces derniers. Ils sont donc à déduire du résultat de l'exercice de leur réalisation, c'est-à-dire l'exercice du décès de l'exploitant (voir conditions d'exonération de ces plus-values à l'article 31 du CGI).

3-4/ Article 32 du CGI : 100% des plus-values de fusion de sociétés et d'apports partiels d'actif ne sont pas imposables sous certaines conditions au titre du résultat de l'exercice de leur réalisation. Ils sont à déduire du résultat de l'entreprise absorbée (voir conditions d'exonération de ces plus-values à l'article 32 du CGI).

3-5/ Article 33 du CGI : 50% ou les 2/3 :

- des indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de clientèle ;
 - et des plus-values de cession d'éléments d'actif en fin d'exploitation ou en cas de cession partielle d'entreprise, ne sont pas imposables sous certaines conditions au titre du résultat de l'exercice de leur réalisation, et donc sont à déduire du résultat de l'exercice de cessation ou de cession (voir conditions d'exonération de ces plus-values à l'article 33 du CGI).

4/ Les autres produits totalement exonérés

4-1/ Article 4 B-1 du CGI : 100% des intérêts des bons de caisse ayant effectivement fait l'objet de la retenue au taux de 25% visée à l'article 90 du CGI, ne sont pas imposables, et donc sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

4-2/ Article 4 B-2 du CGI : 100% des intérêts des bons au porteur émis par le Trésor public en règlement de travaux à paiement différé ne sont pas imposables. Ils sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

4-3/ Article 4 B-3 du CGI : 100% des produits, des plus-values et des transactions se rapportant aux titres émis par les Etats membres de l'Union Monétaire Ouest Africaine en représentation des concours consolidés de la Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest, ne sont pas imposables et donc sont à déduire du résultat de l'entreprise bénéficiaire.

4-4/ Article 4 B-5 du CGI : 100% des plus-values résultant d'opérations de placement réalisées dans le cadre de la gestion du portefeuille de valeurs mobilières par les sociétés d'investissement, les fonds communs de placement et les clubs d'investissement prévus par la loi n°92-945 du 23 décembre 1992, relative à la création et à l'organisation de placement collectif en valeurs mobilières, ne sont pas imposables.

**B - RÉDUCTION D'IMPÔTS CÉDULAIRES EN CAS
D'INVESTISSEMENT DE BÉNÉFICES EN C.I.**

Aux termes de l'article 110 du CGI, les personnes morales ou physiques qui investissent en C.I. tout ou partie de leurs bénéfices, peuvent obtenir, sous certaines conditions, une réduction sur le montant de l'impôt sur les BIC ou BA.

Peuvent bénéficier des dispositions de cet article les entreprises qui réalisent un programme d'investissement, hors biens exclus, au moins égal à 10 millions de francs H.T. sur la valeur ajoutée récupérable.

À la demande des contribuables intéressés, une déduction peut être imputée, dans la limite de 50% des bénéfices de chacun des exercices considérés, sur les résultats des quatre exercices suivant celui de l'achèvement du programme agréé.

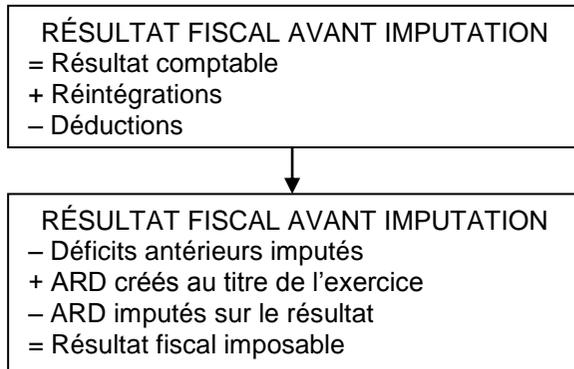
Cette déduction est, selon les régions du territoire concernées, plafonnée à :

- 35% du montant des sommes réellement investies pour la région d'Abidjan (départements d'Abidjan, d'Aboisso, d'Adzopé et d'Agboville) ;
- 40% pour les autres régions.

Si, en raison de la limitation de 50%, il subsiste un reliquat non déductible des bénéfices d'un exercice, ce reliquat sera reporté sur le ou les exercices de la période quadriennale restant à courir sans que la déduction ne puisse jamais excéder 50% des bénéfices de l'exercice ou des exercices de report.

C- PASSAGE DU RÉSULTAT FISCAL AVANT IMPUTATION DES DÉFICITS AU RÉSULTAT FISCAL IMPOSABLE

1- Schéma



- Résultat fiscal imposable = bénéfice fiscal imposable à l'impôt/BIC ou déficit fiscal reportable.
- Impôt/BIC à payer = bénéfice fiscal imposable x taux de l'impôt/BIC ou IMF à payer.

Comme on le constate, le résultat fiscal imposable est obtenu :

- en déduisant du résultat fiscal (avant imputation) les déficits antérieurs imputés sur le résultat de l'exercice ;
- en ajoutant (réintégrant) les amortissements réputés différés créés au titre de l'exercice ;

- en déduisant les amortissements réputés différés imputés sur le résultat de l'exercice afin de déterminer le résultat fiscal imposable qui est, soit un «bénéfice fiscal imposable», soit un «déficit fiscal reportable».

2- Imputation des déficits antérieurs reportables

L'article 26 du CGI dispose qu'en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice.

Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

• Délai de report

Imputation obligatoire sur les résultats du ou des premiers exercices bénéficiaires. Le contribuable n'a pas la faculté d'échelonner à sa guise le report de ses déficits antérieurs (notamment dans le but de faire échec à la progressivité de l'IGR ou au minimum de perception en matière d'IMF).

Si pour un motif quelconque, un contribuable a omis d'opérer le report d'un déficit sur les résultats d'un exercice bénéficiaire donné, il ne peut imputer ce déficit sur les résultats des exercices bénéficiaires suivants.

Il lui appartient d'obtenir la réparation de son erreur dans le cadre de la procédure contentieuse en présentant une réclamation.

EXEMPLE :

Le déficit de l'exercice clos au 31/12/2014 est reportable jusqu'au 31/12/2019.

Le résultat net imposable est le résultat net fiscal après imputation des déficits antérieurs reportables et amortissements réputés différés en période déficitaire.

3- Les amortissements réputés différés (ARD) en période déficitaire

Voir supra les différents types d'amortissement.

À la différence des déficits ordinaires dont le report est limité à cinq ans par l'article 26 du CGI, le report des ARD n'est soumis à aucune condition de durée. Ils doivent cependant, au même titre que les déficits ordinaires, être obligatoirement imputés sur les résultats du ou des premiers exercices qui laissent apparaître un bénéfice fiscal suffisant.

Les ARD en période déficitaire au cours des exercices antérieurs s'imputent après l'annuité normale d'amortissement de l'exercice et les déficits ordinaires reportables.

EXEMPLES D'APPLICATION

1/ Soit une entreprise dont les éléments de détermination du résultat sont les suivants :

- Bénéfice net comptable : 25 000 000
- Réintégrations diverses : 8 000 000
- Déductions diverses : 5 000 000
- Amortissements pratiqués au cours de l'exercice : 12 000 000
- Déficit ordinaires antérieurs reportables : 35 000 000

Première solution

- Bénéfice fiscal avant imputation des déficits reportables : 28 000 000
(25 000 000 + 8 000 000) – 5000000 = 28 000 000
- Déficit imputables : 28 000 000
- Résultat net fiscal = – 7 000 000

Deuxième solution

- Bénéfice fiscal avant imputation des déficits reportables : 28 000 000
- Déficit imputés : 35 000 000
- Déficit fiscal : – 7 000 000 (28 000 000 – 35 000 000)

À concurrence de ce déficit fiscal, l'entreprise peut différer 7 000 000 d'amortissements.

Son résultat net fiscal se présente alors comme suit :

- Déficit fiscal : -7 000 000
- ARD : +7 000 000
- RN fiscal (résultat net fiscal) : 0
- ARD à reporter = 7 000 000

Cette deuxième solution permet à l'entreprise de transformer en déficits reportables, sans limitation de durée, des déficits ordinaires soumis au délai de cinq ans.

2/ Soit une entreprise dont les éléments sont les suivants :

- Perte nette comptable : 12 000 000
- Réintégrations : 3 000 000
- Déductions : 5 000 000
- Amortissement de l'exercice : 6 000 000

Première solution

Le résultat net fiscal : déficit de 14 000 000 constituant un déficit reportable.
3 000 000 – (12 000 000 + 5 000 000) = – 14 000 000

Deuxième solution

- Déficit : 14 000 000
- ARD : 6 000 000
- Résultat net fiscal : – 8 000 000

L'entreprise possède ainsi : 8 000 000 de déficit ordinaire reportable sur 5 ans et 6 000 000 d'ARD reportables sans limitation de durée.

SECTION 3 : L'IMPOSITION DES BIC ET LE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

§1 : L'IMPOSITION DES BIC

A- LA DÉCLARATION DE RÉSULTATS

Selon les dispositions de l'article 13 du CGI, toutes les entreprises doivent clore leur exercice comptable le 31 décembre de chaque année, sauf en cas de cession ou de cessation en cours d'année.

Les contribuables qui commencent leur activité entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre, sont autorisés à arrêter leur premier exercice le 31 décembre de l'année suivante.

La déclaration de résultats doit être produite (art. 35-2 du CGI) :

- 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 ;
- au plus tard le 30 mai suivant la date de clôture de l'exercice comptable, pour les autres entreprises.

Les contribuables sont tenus de déclarer par voie électronique ou au moyen d'imprimés réglementaires le montant de leur bénéfice ou déficit au service des impôts du lieu d'exercice de leur activité.

B - LE CALCUL DE L'IMPÔT SUR LE BIC

Au bénéfice fiscal imposable est appliqué le taux de l'impôt afin de déterminer le montant de l'impôt sur le BIC.

Le taux de l'impôt est fixé (art. 51 du CI) à :

- 25% pour les personnes physiques ;
- 25 % pour les personnes morales.

Ce taux est porté à 30 % pour les entreprises du secteur des télécommunications, des technologies de l'information et de la communication.

1- Pour les personnes physiques, le taux applicable est fixé à 25% (art. 64 du CGI).

Ce taux s'applique également aux associés personnes physiques des sociétés en nom collectif, des associations en participation.

2- 25% pour les sociétés par actions et les SARL et la part du bénéfice net correspondant, soit aux droits des commanditaires dans les sociétés en commandite simple, soit à ceux des associés dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'Administration en ce qui concerne les sociétés en participation, y compris les syndicats financiers et les sociétés de copropriétaires de navires (art. 64 du CGI).

3- Les ouvriers et artisans travaillant chez eux avec une main-d'œuvre familiale sont imposés au taux de 25% sur la moitié de leur bénéfice net (art.65 du CGI).

C- L'IMPÔT MINIMUM FORFAITAIRE (I.M.F) (art. 39 à 41 du CGI)

En fin d'exercice :

- calculer l'IMF ;
- calculer l'impôt/BIC proprement dit ;
- comparer l'IMF et l'impôt sur le BIC ;
- le montant le plus élevé sera dû.

L'IMF sera dû dans les trois cas suivants :

1/ lorsque le résultat imposable est déficitaire ;

2/ lorsque le résultat imposable est nul ;

3/ lorsque le résultat imposable est bénéficiaire mais l'impôt sur le BIC est inférieur à l'IMF.

1- Personnes assujetties

Sont passibles de l'IMF les personnes physiques ou morales soumises au régime du bénéfice réel normal.

Il est exigible au titre d'un exercice lorsque le montant de l'impôt sur les bénéfices dudit exercice lui est inférieur.

2- Exonérations

Sont exonérées de l'IMF :

- les entreprises nouvelles au titre de leur premier exercice comptable (art. 40 du CGI) ;
- les personnes physiques ou morales qui bénéficient d'un régime d'exonération totale ou partielle d'impôt sur les BIC, sont exonérées, dans les mêmes conditions et quotités, de l'IMF (art. 41 du CGI).
- Par dérogation aux dispositions de l'article 39 du CGI, les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition, en période déficitaire et situées en zone de guerre, sont exonérées de l'IMF jusqu'au 31 décembre 2010.

3- Calcul de l'IMF

a/ Les taux de l'IMF (art. 39-1 du CGI)

- La cotisation due au titre d'un exercice comptable donné est égale à 0,5% du chiffre d'affaires, toutes taxes comprises, de cet exercice.
- Ce taux est ramené à 0,10% pour les entreprises de production, de transformation et de ventes de produits pétroliers, pour les entreprises de production, de distribution d'eau et d'électricité ainsi que pour les entreprises de distribution de gaz butane.
- Il est de 0,15% pour les établissements bancaires et financiers et les entreprises d'assurance et de réassurance.

b/ La base d'imposition

Les taux indiqués ci-dessus sont appliqués sur le chiffre d'affaires, toutes taxes comprises, de l'exercice. 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 (art. 39-2 du CGI).

Le chiffre d'affaires est celui qui figure dans les comptes de l'exercice. Ce chiffre d'affaires est hors taxes. Il convient de réintégrer dans cette base les taxes facturées.

La notion d'actif commercial doit être comprise dans un sens large. Il s'agit de tous les revenus provenant de l'exercice de l'activité et de la gestion des actifs de l'entreprise.

Ainsi, doivent notamment être pris en compte pour le calcul de la base de l'IMF :

- les revenus locatifs (immeubles commerciaux ou d'habitation) ;
- les intérêts des créances commerciales ;
- les redevances provenant de la location de fonds de commerce, de marques etc ;
- les indemnités de fonction et les rémunérations des administrateurs ;
- les subventions d'exploitation et d'équilibre ;
- les gains nets de change réalisés à propos des produits pris en compte pour l'assiette de l'IMF ainsi que ceux provenant de placements financiers.

Les revenus imposables à l'IRC ou à l'IRVM, à savoir les dividendes ou les revenus de placements financiers en sont exclus, mais seulement dans la mesure où ces revenus ont effectivement supporté ces différents impôts.

À contrario, si les produits sont exonérés de l'IRC ou l'IRVM, les revenus ainsi exonérés seront inclus dans la base taxable à l'IMF.

En revanche, ne constituent pas des produits imposables et doivent être exclus de la base imposable à l'IMF les postes suivants :

- 73 Variations des stocks de biens et de services produits ;
- 77 Revenus financiers et produits assimilés tels que les dividendes, les produits des actions et parts sociales, les revenus des créances qui ont supporté l'IRVM ou l'IRC ;
- 781 Transferts de charges d'exploitation ;
- 787 Transferts de charges financières ;
- 791, 797, 849 et 86 Reprises de provisions et dépréciations ;
- 798 Reprises d'amortissements ;
- 799 Reprises de subventions d'investissements.

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, les produits perçus par ces sociétés (dividendes, coupons d'obligations, intérêts de créances) constituent leur chiffre d'affaires et non des produits subsidiaires.

Ces produits sont donc imposables à l'IMF, dans les conditions de droit commun, sur leur montant hors IRVM ou IRC, mais avant application des réfections prévues en matière de BIC.

En pratique, les produits financiers (dividendes, coupons d'obligations, intérêts de créances) seront considérés comme des produits imposables à l'IMF dès lors qu'ils représentent plus de 25% des autres produits réalisés.

4- La double limite au montant de l'IMF

L'article 39 du CGI a, par ailleurs, fixé une double limite au montant de l'IMF à payer.

a/ Le minimum de perception

La cotisation d'IMF ne peut être inférieure à 3 000 000 F CFA (an. fiscal 2013). Ce minimum est fixé à 500 000 francs pour les stations-service et les distributeurs de gaz butane.

b/ Le maximum de perception

Le maximum de perception est fixé à 35 000 000 F CFA.

L'IMF des personnes relevant du régime réel d'imposition doit être acquitté dans les mêmes conditions que l'impôt sur les BIC.

§2 : LE RECOUVREMENT OU LE PAIEMENT DE L'IMPÔT (art. 42 du CGI)

L'impôt sur les BIC ou l'IMF dû au titre d'un exercice est payable spontanément en trois fractions égales au plus tard le 15 avril, le 15 juin et le 15 septembre de chaque année, pour les contribuables relevant des SAID.

En ce qui concerne les entreprises relevant de la DGE et des CME, les paiements s'effectuent dans les délais suivants :

- 10 avril, 10 juin et 10 septembre pour les entreprises industrielles, 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.

Le paiement est effectué auprès de la Recette des impôts dont dépend le contribuable en numéraire, par chèque, par virement bancaire ou par voie électronique, y compris les procédés par téléphone mobile (art. 97 du LPF).

Il convient de noter qu'à titre transitoire et jusqu'au 31 décembre 2020, le paiement de l'IMF est suspendu aussi bien pour les contribuables au réel normal que pour ceux qui sont au réel simplifié (an. fisc. 2020, art. 7).

CHAPITRE II : LE RÉGIME DU BÉNÉFICE RÉEL SIMPLIFIÉ (art. 45 à 54 du CGI)

SECTION I : LE CHAMP D'APPLICATION

§ 1 : LES PERSONNES IMPOSABLES (art. 45 du CGI)

Le régime du bénéfice réel simplifié s'applique :

1/ Aux personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, est compris entre 50 et 150 millions de francs.

Les personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires s'abaisse au dessous de la limite ci-dessus, ne sont soumises au régime de l'impôt synthétique, sauf option pour le régime simplifié d'imposition (RSI), que lorsque leur chiffre d'affaires est resté inférieur à cette limite pendant trois exercices consécutifs.

Les chiffres limites sont ajustés au prorata du temps d'exploitation pour les contribuables qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année.

§ 2 : L'OPTION POUR LE RÉGIME SIMPLIFIÉ (art. 46 du CGI)

Les personnes physiques ou morales qui remplissent les conditions pour être imposées sous le régime de l'impôt synthétique, peuvent opter, avant le 1^{er} février de chaque année, pour le régime du réel simplifié.

Cette option n'est révocable qu'après trois ans et sur autorisation expresse des services de la DGI.

Elle prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle elle est exercée.

SECTION II : LA PÉRIODE D'IMPOSITION

L'impôt est établi chaque année sur les résultats du dernier exercice comptable. Les contribuables ne sont pas autorisés à clore leur exercice comptable à une date autre que celle du 31 décembre de chaque année, sauf en cas de cession ou de cessation d'activité en cours d'année.

Les contribuables qui commencent leur activité entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre sont autorisés à arrêter leur premier exercice le 31 décembre de l'année suivante.

SECTION III : LA DÉTERMINATION DES RÉSULTATS (art. 48 du CGI)

Les résultats imposables sont déterminés dans les conditions et sous les procédures et sanctions prévues par les articles 13 et suivants du CGI pour les entreprises soumises au régime du bénéfice réel.

Les dispositions de l'article 18 du CGI en ce qu'elles se rapportent aux amortissements dégressifs, accélérés et réputés différés en période déficitaire et aux provisions, ne sont pas applicables pour la détermination des résultats imposables sous le régime du réel simplifié.

Les amortissements qui doivent être calculés selon la méthode linéaire, obéissent aux règles fixées par l'article 18 du CGI.

Toutefois, la durée normale d'utilisation des biens et les taux d'amortissement correspondants sont fixés conformément au tableau ci-après :

Immobilisations amortissables	Durée d'utilisation	Taux d'amortissement
Frais d'établissement	2 ans	50%
Construction à usage commercial, artisanal et agricole	20 ans	5%
Matériel de transport	3 ans	33,33%
Matériel et outillage	5 ans	20%
Mobilier et matériel de bureau	10 ans	10%
Installations, agencements et aménagements	10 ans	10%
Matériel informatique	2 ans	50%

SECTION IV : LES OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES (art. 49 du CGI)

Les documents comptables et les pièces justificatives, notamment les factures d'achats, des frais généraux et de ventes, les pièces de recettes et de dépenses, doivent être conservés pendant les dix années qui suivent celle au cours de laquelle les opérations auxquelles ils se rapportent, ont été constatées dans les écritures (art.49 du CGI).

Selon les dispositions de l'article 49 bis du CGI, les contribuables relevant du régime du bénéfice réel simplifié sont tenus de déposer à

l'Administration fiscale leurs états financiers annuels établis et présentés selon le cas, conformément au droit comptable SYSCOHADA révisé, au droit comptable bancaire ou au Code de la Conférence Interafricaine des Marchés des Assurances (CIMA).

Seuls sont recevables par l'Administration fiscale, les états financiers qui auront été préalablement présentés à la formalité de la certification en ce qui concerne les entreprises soumises à cette procédure conformément aux dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

Les autres entreprises sont soumises à la procédure du visa préalable de leurs états financiers, effectuée par un expert-comptable inscrit à l'Ordre.

Les états financiers doivent également être transmis par voie électronique. En cas de discordances entre la version électronique et la version papier, la version papier fait foi.

Les entreprises qui exploitent des établissements secondaires, sont tenus de joindre à leurs états financiers, un état faisant ressortir pour chaque établissement secondaire, les achats et les ventes effectués et d'une façon générale, les agrégats comptables et économiques permettant de connaître le niveau d'activité et de rentabilité de chaque établissement secondaire. La non-production de cet état est passible d'une amende de 1 000 000 francs (art. 49 bis du CGI).

SECTION V : LA DÉCLARATION DES RÉSULTATS (art. 50 du CGI)

Les contribuables sont tenus de souscrire leur déclaration de résultats selon le système normal.

La déclaration de résultats doit être produite au plus tard :

- le 30 juin suivant la date de clôture de leur exercice comptable, pour les entreprises soumises à l'obligation de certification de leurs comptes par un commissaire au compte ;
- le 30 mai suivant la date de clôture de leur exercice comptable, pour les autres entreprises.

SECTION VI : LE CALCUL ET LE PAIEMENT DE L'IMPÔT

§ 1 : LE CALCUL DE L'IMPÔT (art. 51 du CGI)

Le taux de l'impôt est fixé à :

- 25% pour les personnes morales ;
- 25% pour les personnes physiques.

Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice net est arrondi à la centaine de franc inférieure.

§ 2 : LE PAIEMENT DE L'IMPÔT (art. 52 du CGI)

L'impôt sur les BIC ou l'IMF dû au titre d'un exercice est payable spontanément en trois fractions égales au plus tard les 15 avril, 15 juin et 15 septembre de chaque année.

Le paiement est effectué auprès de la Recette des impôts du lieu d'exercice de l'activité au vu de la déclaration d'impôt sur les BIC à joindre au formulaire unique de déclaration et de paiement des impôts et taxes.

SECTION VII : L'IMF (art. 53 et 54 du CGI)

Un IMF frappe les contribuables soumis au régime du bénéfice réel simplifié de l'impôt sur les BIC.

Il est exigible au titre d'un exercice lorsque le montant de l'impôt sur les bénéfices dudit exercice lui est inférieur.

§ 1 : LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMF

A - LA BASE D'IMPOSITION

La base d'imposition est identique à celle des personnes soumises au régime du bénéfice réel.

Le taux de l'impôt est appliqué sur le chiffre d'affaires toutes taxes comprises de l'exercice précédent. 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 TCA (art. 53-3 du CGI).

B - LES TAUX (art. 53-2 du CGI)

La cotisation due au titre d'un exercice comptable donné est égale à 2% du CA TTC de cet exercice. Cette cotisation ne peut être inférieure à un montant de 400 000 francs qui constitue un minimum de perception. Ce minimum de perception s'applique pour la première fois au résultat de l'exercice clos au 31 décembre 2014.

C - LE PAIEMENT DE L'IMF (art. 53-4 du CGI)

La cotisation exigible doit être acquittée spontanément auprès de la Recette des impôts du lieu d'exercice de l'activité dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que l'impôt sur les BIC. L'IMF est acquitté en trois fractions égales les 15 avril, 15 juin et 15 septembre de chaque année.

§ 2 : EXONÉRATIONS DE L'IMF

Elles concernent les entreprises nouvelles. Les entreprises nouvelles sont exonérées de l'IMF au titre de leur premier exercice comptable (art. 54 du CGI).

BIBLIOGRAPHIE SOMMAIRE

- 1- Code général des impôts, Livre de procédures fiscales, Autres textes fiscaux, Abidjan, Les Publications de la DGI, 2019.
- 2- Lois de finances de 2007 à 2015.
- 3- Loi de finances n° 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant budget de l'État pour l'année 2017.
- 4- Loi de finances n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant budget de l'Etat pour l'année 2018.
- 5- Ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018 relative à l'aménagement de l'annexe fiscale à la n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant budget de l'État pour l'année 2018.
- 6- Direction générale des Impôts, Doctrine fiscale, 2018.
- 7- Direction générale des Impôts, Direction des ressources humaines et des moyens généraux : L'impôt sur les BIC, Septembre 2010.
- 8- Direction générale des Impôts, Atelier sur le contrôle de TVA/ASDI, 30/10 au 06/11/1998.
- 9- Direction générale des Impôts : Le contrôle de la TVA.
- 10- Fascicule de fiscalité des entreprises, 3^e édition, CBCG.
- 11- Fiscalité générale par Camille SEKA, Février 2001.
- 12- Mémento fiscal, Côte d'Ivoire, Price Waterhouse Coopers, Fidafrica.
- 13- René EDI, Jean-Martial AMESSAN, Précis des B.I.C., Abidjan, Éditions EDI, 2002.

TABLE DES MATIERES

Abréviations.....	3
Chapitre préliminaire : Généralités sur la fiscalité.....	5
I - Définition de la fiscalité.....	5
II- La notion d'impôt.....	5
A- La définition de l'impôt	5
B- Le rôle de l'impôt	6
C- Les différents types d'impôts	6
D- La classification des impôts	7
III- Les différents régimes d'imposition en Côte d'Ivoire	9
A- Le régime du réel normal.....	9
B- Le régime du réel simplifié d'imposition (RSI).....	9
C- Le régime de l'impôt synthétique	10
D- Le régime de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans.....	10
IV- Les administrations en charge de l'impôt en Côte d'Ivoire.....	10
TITRE I : La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	11
Chapitre I : Le champ d'application de la TVA	15
Section I : Les opérations et les personnes imposables	15
§1 : Les opérations imposables.....	15
A - Les opérations imposables par nature	15
B - Les opérations imposables par disposition expresse de la loi	18
C - Les opérations imposables sur option.....	21
§ 2 : Les personnes imposables	22
A - Les assujettis de droit ou assujettis obligatoires	22
B - Les assujettis par option ou assujettis volontaires	24
Section II : La territorialité de la TVA	24
§ 1 : Définition du territoire national	25
§ 2 : Les règles applicables aux livraisons de biens	25
A- Cas de livraison ou de transport d'un bien	25
B- Bien faisant l'objet d'un montage ou d'une installation par le fournisseur.....	26
§ 3 : Règles applicables aux prestations de services	26
A- Principe	26
B - Le lieu d'imposition des prestations de services prévues par l'article 352 du CGI	26
C - Les prestations de services rendues par des personnes établies hors de CI	27
Section 3 : Les exonérations	27
§ 1 : Les opérations dans le champ d'application de la tva mais non imposées	28
A - La portée et les conséquences de l'exonération	28
B - Les affaires ou opérations exonérées prévues par l'article 355 du CGI.....	29
C - Les exonérations de l'article 390 du CGI.....	32
D - Les exonérations conventionnelles.....	33
§ 2 : Opérations hors champ d'application de la TVA.....	34
§3 : Le régime d'exonération des exportations et opérations assimilées.....	35
A – Principe.....	35
B - Opérations assimilées à des exportations.....	35
Chapitre II : La liquidation ou le calcul de la TVA.....	39
Section I : Fait générateur et exigibilité de la TVA.....	39
§ 1 : Principes	39
A - Livraison de biens	40
B - Prestations de services et opérations assimilées.....	40
C - Opérations particulières.....	41
§ 2 : Modification de l'exigibilité : autorisation de paiement d'après les débits	44
A- Redevables concernés	44
B - Modalités	44
C - Effets	45
D - Intérêt de l'autorisation «débits».....	45
Section 2 : La base d'imposition et le taux	46
§1 : La base d'imposition ou l'assiette de la TVA	46
A- La notion de base imposable	46
B - Les éléments de la base imposable	46
§ 2 : Les taux de la TVA	49
A - Le taux normal	49
B - Le taux réduit	50

Section III : La déclaration et le paiement de la TVA	50
Chapitre III : Le régime des déductions	51
Section I : Les conditions d'exercice du droit à déduction	51
§ 1 : Conditions de fond	51
A - Personnes autorisées à déduire la TVA grevant les acquisitions de biens et services	51
B - Biens et opérations ouvrant droit à déduction	52
C - Biens et services exclus du droit à déduction	54
§ 2 : Conditions de forme	55
A - Mention sur les factures d'achat	55
B - Mention sur un document douanier	56
C - Mention sur une déclaration de TVA	56
D - État des taxes déductibles	57
§ 3 : Conditions de temps	57
A - Principe général	57
B - Péremption du droit à déduction	58
Section II : Les modalités d'exercice ou d'application du droit à déduction	58
§1 : L'imputation	58
§2 : Les remboursements	59
A - Le remboursement des crédits de taxes non imposables	59
B - Le remboursement de taxes acquittées sur des projets exonérés	62
Section III : Les limites du droit à déduction	62
§ 1 : La règle du butoir	62
§ 2 : Le droit à déduction des entreprises agricoles soumises à la TVA sur option	63
§ 3 : le droit à déduction des négociants de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité	64
§ 4 : droit à déduction en cas de crédit-bail	64
A - Le crédit-bailleur	64
B - Le preneur	64
§ 5 : Droit à déduction en cas de location de véhicule	65
A - Entreprise de location de véhicule	65
B - Le locataire	65
§ 6 : La règle de l'affectation et la règle du prorata ou pourcentage de déduction	65
A - Les assujettis partiels	65
B - La règle de l'affectation	66
C - La règle du prorata ou règle du pourcentage de déduction	67
D - Les modalités d'application et de régularisation du prorata	70
E - Les secteurs distincts d'activités	74
Section IV : La remise en cause des déductions	75
§1 : Règles générales	75
A - Biens et services non affectés en définitive à la réalisation d'une opération imposable	75
B - Cas des immobilisations	76
§ 2 : Règles particulières	77
A - Cession séparée d'éléments de l'actif	77
B - Cession globale d'entreprise	77
C - Abandon ou perte de la qualité d'assujetti ou de redevable	78
Chapitre V : Le régime du réel simplifié (RSI-TVA)	79
Section I : Champ d'application	79
§ 1 : Les personnes imposables	79
§ 2 : Les assujettis par option	79
A - Forme de l'option	79
B - Délai	79
C - Date d'effet	79
D - Durée de l'option	79
Section 2 : Assiette - fait générateur - exigibilité – droit à déduction - établissement des factures – procédures - contrôle - sanctions.	80
Section 3 : Obligations déclaratives et comptables	80
§ 1 : Obligations déclaratives et paiement de l'impôt	80
A - Obligations déclaratives	80
B - Paiement des impôts	80
§ 2 : Obligations comptables	80
A - Obligations générales	80
B - Obligations spéciales	81

TITRE II : L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices agricoles.....	83
Chapitre I : Le régime du bénéfice réel normal	83
Section I : Le champ d'application de l'impôt sur les BIC	83
§ 1 : Les activités et les personnes imposables	83
A - Les activités imposables	83
B - Les personnes imposables	84
§ 2 : Les exemptions	85
A - Les exemptions permanentes	85
B - Les exemptions temporaires.....	87
§ 3 : La territorialité de l'impôt BIC	90
A - Le principe	90
B - Les exceptions au principe de la territorialité	92
Section 2 : La détermination du bénéfice imposable	92
§ 1 : Généralités	93
A - La période d'imposition	93
B - Définition légale du bénéfice imposable	94
C - Rattachement des produits et des charges	95
§ 2 : Détermination du résultat net comptable	96
A - Les charges.....	96
B - Les produits	131
§ 3 : Détermination du résultat fiscal	144
A - Passage du résultat comptable au résultat fiscal avant imputation des déficits	144
B - Réduction d'impôts cédulaires en cas d'investissement de bénéfices en CI	151
C - Passage du résultat fiscal avant imputation des déficits au résultat fiscal imposable.....	152
Section 3 : L'imposition des BIC et le recouvrement de l'impôt	153
§ 1 : L'imposition des BIC	154
A - La déclaration de résultats.....	154
B - Le calcul de l'impôt sur le BIC	155
C - L'impôt minimum forfaitaire	156
§ 2 : Le recouvrement ou le paiement de l'impôt	158
Chapitre II : le régime du bénéfice réel simplifié	160
Section I : Le champ d'application.....	160
§ 1 : Les personnes imposables	160
§ 2 : L'option pour le régime simplifié	160
Section II : La période d'imposition	160
Section III : La détermination des résultats	161
Section IV : Les obligations des contribuables	161
Section V : La déclaration des résultats	161
Section VI : Le calcul et le paiement de l'impôt	162
§ 1 : Le calcul de l'impôt	163
§ 2 : Le paiement de l'impôt	163
Section VII : L'IMF	163
§ 1 : Liquidation et paiement de l'IMF	163
A - La base d'imposition	163
B - Les taux	164
C - Le paiement de l'IMF	164
§ 2 : Exonérations de l'IMF	164
Bibliographie sommaire	165
Table des matières	167

Imprimé en Côte d'Ivoire
Imprimerie du Campus
Janvier 2020.