



LOI DE FINANCES N° 2017-870 DU 27 DECEMBRE 2017 | ANNEXE FISCALE

PRESENTATION

Hôtel TIAMA - ABIDJAN
12 janvier 2018

SOMMAIRE

ENTREE EN VIGUEUR	6
NOTE DE PRESENTATION GENERALE	7
1. MESURES DE SOUTIEN AUX ENTREPRISES	
1.1. Mesures à caractère général.....	9
1.1.1. Réduction des taux des prélèvements à la source à titre d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel et sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel (article 23).....	9
1.1.2. Aménagement des règles d'enregistrement des décisions de justice (article 25).....	10
1.1.3. Aménagement des dispositions relatives au sursis à paiement dans les procédures contentieuses (article 26).....	11
1.2. Mesures sectorielles.....	13
1.2.1. Aménagement des dispositions relatives à certaines exonérations et exemptions en matière de TVA (article 1 ^{er}).....	13
1.2.2. Extension du droit à déduction de la TVA à certaines acquisitions de biens et services des entreprises d'exploration ou d'exploitation pétrolière (article 2).....	14
1.2.3. Aménagement du régime applicable aux magasins de vente sous douanes en matière de TVA (article 3).....	15
1.2.4. Aménagement des règles d'assujettissement de certaines activités de négoce de biens d'occasion à la TVA (article 4).....	15
1.2.5. Aménagement du régime fiscal des logements sociaux mis à la disposition de leurs ouvriers ou agents de maîtrise par les entreprises agricoles et agro-industrielles (article 16).....	17
1.2.6. Aménagement des dispositions relatives à la taxe sur la publicité à support mobile (article 30)...	18
2. MESURES SOCIALES	19
2.1. Exonération de TVA sur les acquisitions d'équipements destinés à la prévention du terrorisme et la cybercriminalité (article 6).....	19
2.2. Mesures fiscales en faveur des personnels d'entreprise (article 19).....	19

2.3. Institution d'une taxe sur les excédents des montants des cautions et avances sur loyers (article 37).....	20
3. MESURES D'ACCROISSEMENT DES RECETTES FISCALES.....	21
3.1. Aménagement des dispositions relatives à certaines exonérations et exemptions en matière de TVA (article 1 ^{er}).....	21
3.2. Aménagement du dispositif relatif à la TVA sur les tabacs (article 5).....	22
3.3. Aménagement des taux des droits d'accises sur les boissons alcoolisées et non alcoolisées (article 8).....	24
3.4. Aménagement du taux des droits d'accises sur les tabacs (article 9).....	27
3.5. Aménagement du régime de l'impôt synthétique (article 10).....	28
3.6. Aménagement des taux et des montants de l'IMF (article 12).....	31
3.7. Extension du champ d'application de l'impôt sur le patrimoine foncier des exploitations agricoles (article 20).....	32
3.8. Aménagement du prélèvement de l'acompte au titre de l'impôt sur les revenus locatifs (article 21).....	33
3.9. Extension de la contribution des patentes aux motos-taxis (article 33).....	33
3.10. Institution d'une taxe sur les transferts d'argent (article 38).....	33
3.11. Institution d'un prélèvement sur les gains provenant des jeux de hasard (article 39).....	36
3.12. Institution de droits d'accises sur certains produits (article 40).....	37
3.13. <i>Institution d'une retenue à la source au titre de l'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux, sur les rémunérations versées aux producteurs de noix de cajou ou aux intermédiaires de la filière (article 41).....</i>	<i>38</i>
3.14. <i>Institution d'une taxe et d'un prélèvement sur les ventes de bois (article 42).....</i>	<i>39</i>
4. MESURES A CARACTERE TECHNIQUE.....	41
4.1 Aménagement des dispositions du Code général des Impôts relatives à la mise en œuvre des exonérations de TVA par voie d'attestation (article 7).....	41
4.2. Aménagement des seuils d'imposition et suppression du régime du bénéfice réel simplifié (article 11).....	41
4.3. Renforcement du dispositif de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfiques (article 14).....	43

4.4. Extension du régime fiscal de faveur des holdings aux sociétés holdings constituées sous la forme de société par actions simplifiées (article 15).....	47
4.5. Renforcement des garanties du contribuable en matière de contrôle fiscal (article 22)....	48
4.6. Précisions relatives au recouvrement des taxes municipales (article 29).....	48
4.7. Aménagement des dispositions relatives à la taxe sur les pompes distributrices de carburant (article 32).....	49
4.8. Suppression de la taxe départementale d'équipement (article 35).....	49
5. OBLIGATIONS DECLARATIVES.....	50
5.1. Aménagement des obligations fiscales des entreprises exploitant des établissements secondaires (article 13).....	50
5.2. Aménagement des dispositions relatives aux états financiers des contribuables soumis à l'impôt synthétique (article 17).....	51
5.3. Aménagement de la date de déclaration et de paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) (article 24).....	52
5.4. Aménagement de la taxe rémunératoire pour l'enlèvement des ordures ménagères (article 36).....	53

ENTREE EN VIGUEUR

La loi de Finances n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2018 a été publiée au Journal Officiel n°7, numéro spécial daté du vendredi 29 décembre 2017, effectivement paru le 29 décembre 2017.

Conformément aux dispositions de l'article premier du décret n° 61-175 du 18 mai 1961, les dispositions contenues dans l'annexe fiscale prennent effet à compter du 02 janvier 2018.

NOTE DE PRESENTATION GENERALE

L'orthodoxie budgétaire commande chaque année au Gouvernement, d'élaborer et de soumettre au vote du Parlement, l'ensemble des documents qui prévoient et autorisent les ressources et les charges de l'État (le Budget de l'Etat).

Pour l'année 2018, le projet porté par le Commissaire du Gouvernement, Monsieur le Secrétaire d'Etat auprès du Premier ministre chargé du Budget et du Portefeuille de l'Etat, a été voté par la Représentation nationale, conformément à l'article 111 de la Constitution de la République de Côte d'Ivoire.

La loi de Finances n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2018, s'équilibre en ressources et en charges, à 6 756 257 616 332 FCFA.

Les prévisions de recettes fiscales s'évaluent à 3 406 008 090 526 FCFA, soit 50,41% du Budget 2018. Elles se basent, selon la note de présentation du Secrétaire d'Etat au Budget, sur la poursuite des réformes en matière fiscale et douanière, la rationalisation progressive des exonérations, le renforcement du contrôle fiscal et les efforts continus de productivité des services de recouvrement.

Une bonne compréhension des orientations de la politique fiscale de l'Etat conduit donc à interroger l'annexe fiscale à la loi de Finances 2018, dont les objectifs de recettes impacteront nécessairement, la gestion fiscale des entreprises et la vie des citoyens durant l'année qui s'amorce.

Entrée en vigueur et donc, applicable depuis le 02 janvier 2018, l'annexe fiscale à la loi de Finances 2018 est marquée par une volonté évidente du Gouvernement d'améliorer la contribution des recettes fiscales au Budget de l'Etat.

Elle se traduit notamment, par de nombreuses mesures de hausse et de création de nouveaux impôts et taxes, quelques mesures de réduction d'impôts, des mesures de rationalisation du système fiscal et des mesures à caractère technique.

Dans le détail, les mesures haussières concernent :

- la suppression de certaines exonérations de TVA (12,24 milliards FCFA) ;
- l'augmentation des droits d'accises sur les boissons (22,39 milliards FCFA) ;
- l'augmentation des droits d'accises sur les tabacs (2 milliards FCFA) ;
- l'augmentation de la cotisation d'impôt minimum forfaitaire (6 milliards FCFA) ;
- l'instauration d'une taxe sur les transferts d'argent (10 milliards FCFA) ;
- l'instauration d'une taxe sur les gains provenant des jeux de hasard (1,4 milliards FCFA) ;
- l'instauration de droits d'accises sur certains produits (8,2 milliards FCFA) ;
- l'instauration d'une retenue à la source dans la filière cajou (2,5 milliards FCFA) ;

- l'instauration d'une patente sur les « motos-taxis » (53 millions FCFA) ;
- l'extension de l'impôt foncier aux plantations individuelles de rente de plus de 100 hectares ;
- l'instauration d'une taxe sur les ventes de bois ;
- l'instauration d'une taxe sur les excédents de loyers et cautions.

Les aménagements entraînant une baisse de recettes fiscales portent sur :

- la réduction du taux de certains prélèvements à la source (2,8 milliards FCFA) ;
- l'exonération de TVA des achats de l'Etat liés à la lutte contre le terrorisme ;
- le relèvement à 23 millions FCFA du coût des logements sociaux des exploitations agricoles ;
- l'exonération d'impôts sur salaires des sommes liées aux distinctions professionnelles.

Enfin, l'annexe fiscale 2018 comporte des mesures de rationalisation du système ainsi que des aménagements d'ordre technique.

Relevons à ce titre, l'importante décision relative à la suppression du régime du réel simplifié d'imposition et l'aménagement corrélatif des seuils d'assujettissement aux régimes de l'impôt synthétique et du bénéfice réel d'imposition.

Au total, les textes tendant à renflouer les caisses de l'Etat se traduisent par la création de recettes nouvelles d'un montant minimum de 75,4 milliards FCFA, contre des pertes de recettes évaluées à 3,38 milliards FCFA, attribuées au dispositif à caractère social.

A l'analyse, l'annexe fiscale 2018 révèle une politique d'élargissement de l'assiette fiscale en Côte d'Ivoire, basée sur une hausse des taxations frappant le secteur formel de l'économie (déjà soumis à forte contribution), et initiant de manière insuffisante des réformes techniques atteignant un plus grand nombre de contribuables.

A ce titre, la suspension depuis 2017, de l'application de l'impôt Général sur le revenu (IGR) aux revenus autres que salariaux, est symptomatique de cette difficulté d'inclusion d'un plus grand nombre de personnes au fichier des contributions directes.

Nous présentons ci-après, les principales dispositions et innovations de l'annexe fiscale à la loi de finances 2018.

PRESENTATION DETAILLEE

1. MESURES DE SOUTIEN AUX ENTREPRISES

1.1. Mesures à caractère général

1.1.1. Réduction des taux des prélèvements à la source à titre d'acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel et sur les paiements faits aux prestataires de services du secteur informel (article 23)

a) Rappel du dispositif antérieur

La loi n° 90-434 du 29 mai 1990, modifiée par l'article 23 de l'annexe fiscale à la loi n°2005-161 du 27 avril 2005, a institué un prélèvement à la source à titre d'acompte d'Impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI) sur :

- les importations effectuées par les contribuables ne relevant pas d'un régime réel d'imposition ;
- les ventes effectuées par tout importateur, fabricant ou commerçant relevant d'un régime réel d'imposition, aux entreprises ne relevant pas d'un régime réel d'imposition.

De même, l'article 18 de l'annexe fiscale à l'Ordonnance n°2009-382 du 26 novembre 2009 portant Budget de l'Etat pour la gestion 2010, oblige les personnes physiques ou morales relevant d'un régime réel d'imposition, à collecter par voie de retenue à la source, au profit de l'Etat, un acompte d'impôt sur le montant des sommes rémunérant les prestations de services réalisées par les entreprises relevant du régime de l'impôt synthétique ou de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans.

Pour ces retenues d'impôt, le taux de droit commun, a été porté de 5% à 7,5% par l'annexe fiscale à la loi de Finances de l'année 2013 (article 20-1).

L'institution des prélèvements répondait au souci d'élargir l'assiette des impôts par une fiscalisation des opérations réalisées par les entreprises opérant dans le secteur informel.

b) Aménagement du dispositif

A la pratique, l'Administration constate que le taux actuel des retenues à la source obère les marges bénéficiaires des entreprises concernées.

En outre, l'aménagement récent du régime de l'impôt synthétique par l'annexe fiscale 2018 (*infra 3.2*), entraîne une hausse du niveau de contribution des entreprises relevant de ce régime, qui constituent l'essentiel des contribuables soumis aux prélèvements susvisés.

Afin d'alléger la charge fiscale des entreprises concernées, l'article 23 de l'annexe fiscale 2018 réduit le taux de droit commun des prélèvements à la source, ainsi qu'il suit :

	Ancien taux	Nouveau taux
<i>AIRSI sur les ventes</i>	7,5%	5%
<i>Retenue sur les prestataires de services</i>	7,5%	5%

Par ailleurs, pour améliorer son rendement, l'annexe fiscale 2018 fixe au cordon douanier, le prélèvement de l'AIRSI, sur les marchandises autres que les biens d'équipement.

Pour ces marchandises, le prélèvement sera assuré par les services de la Direction générale des Douanes, en lieu et place des commissionnaires en douanes. Cela, dans les mêmes conditions et sous les mêmes procédures, sanctions et suretés que les droits de douanes.

Nota :

Les taux réduits de prélèvement AIRSI applicables à certains produits spécifiques (0,2%, 1,5% et 2%) restent en vigueur.

1.1.2. Aménagement des règles d'enregistrement des décisions de justice (article 25)

a) Rappel du dispositif antérieur

L'article 722 du Code général des Impôts soumet les ordonnances de référé, les jugements, les sentences arbitrales et les arrêts à un droit d'enregistrement de 2,5%, sur le montant des condamnations prononcées. La perception du droit a lieu lors du retrait du titre exécutoire sanctionnant la décision.

Le tarif de 2,5% se révèle cependant, assez onéreux, pour les contribuables confrontés à des décisions comportant un intérêt de litige important.

Pour l'Administration, l'incapacité d'acquitter les droits d'enregistrement constitue un frein à l'application des décisions de justice.

b) Aménagement du dispositif

Afin d'assainir le climat des affaires, notamment par une plus grande flexibilité dans l'application des décisions de justice, les mesures ci-après sont édictées :

- Tarif des droits d'enregistrement

L'article 25 de l'annexe fiscale 2018 supprime le droit unique de 2,5%, et instaure de nouveaux tarifs applicables par tranches de condamnation :

Montant de la condamnation	Tarif applicable
< 3 500 000 FCFA	0% (exonération totale)
>3 500 000 FCFA et < 5 milliards de FCFA	1,5%
> 5 milliards de FCFA	0,5%

Nota :

L'annexe fiscale 2018 ne précise pas le tarif applicable aux condamnations portant sur les montants de 3 500 000 FCFA et de 5 milliards de FCFA.

Pareille omission engendre un vide juridique rendant difficile l'application du droit d'enregistrement dans les deux cas susvisés. Des précisions sont attendues de la part de l'Administration fiscale sur ce point.

- **Exigibilité des droits**

Désormais, l'article 25 de l'annexe fiscale 2018 :

- soumet l'exigibilité des droits d'enregistrement des décisions de justice au recouvrement des sommes constituant la condamnation, et non au retrait de l'acte ; et
- transfère leur recouvrement aux Receveurs du Domaine, de la Conservation foncière, de l'Enregistrement et du Timbre territorialement compétents (en remplacement des greffiers).

1.1.3. Aménagement des dispositions relatives au sursis à paiement dans les procédures contentieuses (article 26)

a) Rappel du dispositif antérieur

Les annexes fiscales aux lois de Finances 2015 (article 22) et 2016 (article 18) ont renforcé les garanties accordées aux contribuables en matière de recours contentieux, en réduisant de 25% à 15%, puis à 10%, le montant de la caution bancaire exigée dans le cadre du contentieux de l'impôt.

La constitution d'une caution n'a cependant pas un effet suspensif sur le recouvrement des impositions définitivement notifiées et contestées par un contribuable (article 190 du Livre de Procédures fiscales).

En effet, la demande de sursis à paiement introduite par le contribuable, avec constitution des garanties légalement exigées, est soumise à l'appréciation discrétionnaire du Directeur général des Impôts ou du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique. Lequel a la latitude d'agréer ou de rejeter ladite demande, par décision notifiée au contribuable dans les quinze (15) jours de sa saisine.

En outre, le défaut de réponse dans le délai de quinze jours fondait certains services de Recettes à poursuivre le recouvrement des dettes fiscales, en violation de l'article 190 (*dernier alinéa*) du Livre de Procédures fiscales, **qui précise qu'aucune action en recouvrement ne peut intervenir tant que l'Administration n'a pas notifié sa réponse.**

La mauvaise interprétation du texte par certains comptables publics était source de contestations et occasionnait des conflits récurrents entre l'Administration fiscale et les contribuables.

Par ailleurs, l'absence de réponse de l'Administration, dans les délais couverts par la garantie (six mois en général), oblige les contribuables à renouveler la caution, et en conséquence, à acquitter des frais supplémentaires aux établissements de crédit.

b) Nouveau dispositif

Pour consolider les droits et garanties des contribuables en matière de sursis à paiement, l'article 26 de l'annexe fiscale 2018 prévoit les mesures suivantes :

- le sursis à paiement est automatiquement acquis au contribuable, dès la constitution par ce dernier des garanties légalement exigées. Cela, même en l'absence de réponse du Directeur général des Impôts ou du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique dans le délai de quinze jours ;
- le contribuable continue de bénéficier du sursis à paiement (jusqu'à notification de la réponse de l'Administration), même en cas d'expiration du délai de validité de la caution ;
- suppression de l'obligation de constituer une caution en cas de saisine du juge des référés par le contribuable.

Dans les cas ci-dessus visés, le comptable public assignataire n'est pas fondé à poursuivre le contribuable.

Commentaire :

L'article 26 de l'annexe fiscale 2018 ne se prononce pas sur la question des procédures d'office pour lesquelles la constitution de caution en phase de réclamation ne produit pas d'effet suspensif. Une extension des règles applicables, à l'ensemble des procédures contentieuses, est souhaitable.

1.2. Mesures sectorielles

1.2.1. Aménagement des dispositions relatives à certaines exonérations et exemptions en matière de TVA (article 1^{er})

a) Rappel du dispositif antérieur

L'article 16 de l'annexe fiscale 2017 a modifié l'article 357 du Code général des Impôts, par la suppression des exemptions de TVA portant sur :

- les ventes de sacs de jute et de sisal aux exportateurs et aux sociétés opérant dans la filière du café et du cacao, exclusivement destinés au conditionnement desdits produits ; et
- les ventes d'emballages aux exportateurs de produits agricoles, ainsi qu'aux exportateurs de produits agricoles transformés y compris les produits de la pêche, exclusivement destinés au conditionnement des produits effectivement exportés ou aux sociétés opérant dans la filière du café et du cacao.

En pratique, la suppression des exemptions relatives aux ventes faites aux sociétés opérant dans la filière du café et du cacao a :

- alourdit le stock de crédits de TVA des entreprises d'exportation de produits finis ou semi-finis ; et
- augmenté les charges de fonctionnement des entreprises d'exportation de produits non transformés (fèves de cacao et de café), la TVA devenant pour elles, une charge définitive.

En outre, la suppression de l'exemption de TVA n'a pas été anticipée dans la structure des prix de l'année 2017, pour la commercialisation du café et du cacao.

b) Aménagement du dispositif

Pour éviter un impact négatif sur les prix d'achat aux producteurs, l'article 1^{er} de l'annexe fiscale 2018 rétablit les exemptions supprimées en 2017, en créant deux alinéas 15 et 16 à l'article 357 du Code.

Commentaire :

Au regard des incidences négatives de l'article 16 de l'annexe fiscale 2017, on peut légitimement se féliciter des corrections apportées par l'annexe fiscale 2018.

Force est cependant de constater un tâtonnement du législateur dans la définition de la politique fiscale ivoirienne.

En effet, la suppression, puis le rétablissement de l'exemption de TVA n'est pas sans rappeler la suppression de l'exonération de TVA applicable aux produits des jeux du hasard, décidée par l'annexe fiscale 2014, et rétablie par l'annexe fiscale 2017.

Ces attermolements sont révélateurs d'un manque de concertation entre les autorités fiscales et le secteur privé, dans la définition d'une politique fiscale cohérente et efficace pour accompagner la relance économique de la Côte d'Ivoire.

En cela, il n'est pas anodin de constater que deux ans après leur remise officielle au Gouvernement, les conclusions de l'étude sur la réforme du système fiscal ivoirien initiée par le Patronat ivoirien ne sont pas appliquées.

1.2.2. Extension du droit à déduction de la TVA à certaines acquisitions de biens et services des entreprises d'exploration ou d'exploitation pétrolière (article 2)

a) Rappel du dispositif antérieur

L'article 76-1 du Code pétrolier exclu du droit à déduction de la TVA, les biens et services non directement affectés aux opérations pétrolières.

Le Code pétrolier ne définit cependant pas, la notion de « biens et services directement affectés aux opérations pétrolières ».

L'absence de définition a donné lieu à une divergence d'interprétation entre les entreprises du secteur pétrolier et l'Administration fiscale, tant à l'occasion des contrôles fiscaux que dans le cadre de l'instruction des dossiers de demande d'exonération de TVA.

b) Aménagement du dispositif

L'exposé des motifs de l'article 2 de l'annexe fiscale 2018 précise que :

« les biens et services directement affectés aux opérations pétrolières, s'entendent des biens et services sans lesquels les opérations d'exploration et d'exploitation pétrolières ne peuvent être réalisées dans les conditions normales ». Cette définition n'est cependant pas intégrée au Code général des Impôts.

Le texte réaménage les dispositions de l'article 372-6 du Code général des Impôts, et admet le droit à déduction de la TVA afférente à la fourniture de repas sur les plates-formes pétrolières.

En revanche, il exclut du droit à déduction, les prestations de réparation, de maintenance des véhicules de fonction des dirigeants des sociétés pétrolières et de gardiennage des domiciles, ainsi que les prestations diverses fournies aux consultants auxquels les sociétés pétrolières ont recours.

Commentaire :

Le dispositif de l'article 2 de l'annexe fiscale 2018 a un caractère purement interprétatif.

En effet, l'exclusion du droit à déduction de TVA, des prestations de gardiennage des domiciles et des prestations diverses supportées au profit de leurs consultants par les sociétés pétrolières (hébergement notamment), est la simple confirmation des principes généraux applicables en matière d'exercice du droit à déduction, prévus aux articles 362 et suivants du Code général des Impôts.

La loi de Finances 2018 tempère cependant les règles d'exercice du droit à déduction, en admettant la déduction de la TVA grevant les dépenses des sociétés d'exploration et d'exploitation pétrolières, en matière de fourniture de repas sur les plates-formes pétrolières.

On peut, en revanche, s'étonner de l'exclusion du droit à déduction des prestations de réparation et de maintenance des véhicules de fonction des dirigeants, ou même de location de véhicules au profit des consultants externes. En effet, suivant les règles de droit commun, la TVA afférente aux dépenses liées à de tels véhicules ouvre droit à déduction dès lors que leur puissance fiscale n'excède pas 12 chevaux.

1.2.3. Aménagement du régime applicable aux magasins de vente sous douanes en matière de TVA (article 3)

a) Rappel du dispositif antérieur

Les dispositions combinées des articles 356 et 357 du Code général des Impôts, prévoient une exemption de TVA au profit des ventes effectuées par les magasins sous douanes.

Il s'agit en particulier des ventes réalisées par les magasins situés après le cordon douanier au sein de l'Aéroport international d'Abidjan, au départ du territoire ivoirien.

En comparaison, les ventes effectuées par les magasins sous douanes situés dans le « Hall arrivée » du même aéroport, ne bénéficient pas d'une exemption et supportent la TVA.

b) Nouveau dispositif

L'article 3 de l'annexe fiscale 2018 étend l'exemption de TVA prévue à l'article 357-12 du Code général des Impôts, aux ventes effectuées par les magasins sous douane situés dans le « Hall arrivée » des aéroports internationaux.

1.2.4. Aménagement des règles d'assujettissement de certaines activités de négoce de biens d'occasion à la TVA (article 4)

a) Rappel du dispositif antérieur

Les entreprises de négoce de biens d'occasion sont soumises à un régime dérogatoire en matière de TVA. Au regard de la législation en vigueur :

- ces entreprises sont autorisées à facturer la TVA uniquement sur leur marge bénéficiaire (différence entre le prix de vente et le prix d'achat de chaque bien exprimés hors taxe), et non sur le prix de vente hors taxe (article 358-4° du Code général des Impôts) ;
- pour l'exercice du droit à déduction, lesdites entreprises sont uniquement autorisées à déduire la TVA afférente au prix d'acquisition d'immobilisations et de biens meubles corporels exclusivement affectés à la réparation et à la remise en état des biens vendus.

La TVA afférente à l'acquisition ou à l'importation des biens destinés à la revente en Côte d'Ivoire, n'ouvre pas droit à déduction.

Les règles évoquées ci-dessus créent une inégalité de traitement préjudiciable aux entreprises locales de négoce de biens d'occasion, alors même que celles-ci exercent leurs activités dans les mêmes conditions que les autres acteurs économiques.

Suivant le constat fait par le Gouvernement, la différence de traitement au titre de la TVA applicable aux entreprises de négoce de biens d'occasion amoindrit leur compétitivité par rapport à leurs concurrents étrangers, vendant directement des biens d'occasion à des clients finaux établis en Côte d'Ivoire.

b) Nouveau dispositif

La loi de Finances 2018 étend au profit des entreprises de négoce de bien d'occasion, le régime de droit commun applicable en matière de TVA. Cependant, la mesure est limitée aux négociants d'engins de chantiers d'occasion.

Ainsi, aux termes de l'article 4 de l'annexe fiscale à la loi de Finances 2018 :

- l'assiette de la TVA facturée par les négociants d'engins de chantiers d'occasion est constituée par le prix de vente total, et non par la marge bénéficiaire ;
- la TVA afférente à l'acquisition des engins de chantier est déductible dans les conditions de droit commun.

Les engins de chantier visés sont énumérés ci-après :

- les boteurs (bulldozers), les boteurs biaux (chargeuses sur pneus) et les boteurs sur chenilles (chargeuses sur chenilles) ;
- les autres pelles mécaniques, excavateurs, chargeuses, pelleteuses (tractopelle) ;
- les chargeuses et chargeuses pelles à chargement frontal ;
- les niveleuses (finisher/asphaltfinisher) ;
- les compacteuses et rouleaux compresseurs ;

- les grues/camions grue ;
- les tombereaux ;
- les tombereaux articulés (camions articulés).

Commentaire :

Il paraît évident que le régime dérogatoire de TVA, jusqu'alors appliqué aux négociants de biens d'occasion, contrevient au principe d'égalité devant la loi fiscale, et porte atteinte aux intérêts desdits opérateurs. La correction d'une telle distorsion est donc à saluer.

Il y a lieu cependant de s'interroger, sur les motivations limitant l'aménagement du régime au seul profit des négociants d'engins de chantier d'occasion.

Une meilleure justice fiscale commande l'extension de l'application du régime de droit commun de TVA à l'ensemble des négociants de biens d'occasion. Cela renforcera, pour ces entreprises, le principe de neutralité de la TVA.

1.2.5. Aménagement du régime fiscal des logements sociaux mis à la disposition de leurs ouvriers ou agents de maîtrise par les entreprises agricoles et agro-industrielles (article 16)

a) Rappel du dispositif antérieur

Des entreprises agricoles et agro-industrielles mettent gratuitement à la disposition de leurs salariés, des logements sur leurs sites d'exploitation.

Ces logements sont :

- exonérés de l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés bâties (article 12 de l'annexe fiscale 2014) ; et
- exclus de la catégorie des avantages en nature en matière d'impôts sur les traitements et salaires (article 9 de l'annexe fiscale 2015).

Le bénéfice de ces avantages est subordonné au respect des critères suivants :

- être mis à la disposition des ouvriers ou agents de maîtrise ;
- ne pas excéder quatre pièces par logement ;
- être d'un coût inférieur ou égal à vingt millions (20 000 000) de francs CFA hors taxes.

b) Nouveau dispositif

Le constat de l'inadéquation du seuil de coût avec la réalité économique (*le coût de réalisation des logements sociaux excédant 20 000 000 FCFA*), entraîne le relèvement du coût unitaire de réalisation des logements à **23 000 000 FCFA**.

Cela, en application de l'article 1^{er} de l'Ordonnance n° 2017-279 du 10 mai 2017, aménageant les dispositions du Code général des Impôts sur les logements à caractère économique et social et de l'article 2 du Décret n° 2017-307 du 17 mai 2017, fixant le prix unitaire maximum de vente des logements économiques à **23 000 000 FCFA** hors taxes.

Commentaire :

Le relèvement de seuil constitue une importante amélioration du régime fiscal des logements bâtis sur les sites agricoles ou agro-industriels.

Relevons cependant que la TVA grevant le coût de construction de ces logements n'ouvre toujours pas droit à déduction et alourdit dès lors, leur coût de réalisation.

En comparaison, et malgré leur caractère social, la Caisse nationale de prévoyance sociale continue d'inclure ce type de logements dans l'assiette des cotisations sociales.

1.2.6. Aménagement des dispositions relatives à la taxe sur la publicité à support mobile (article 30)

a) Rappel de l'ancien dispositif

L'article 140 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 relatif au régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales institue une taxe sur la publicité à support mobile.

La taxe est due à raison des affiches publicitaires apposées sur un véhicule servant au transport public ou privé. Elle frappe également la publicité réalisée à travers d'autres supports mobiles limitativement énumérés.

Des contraintes légales ou règlementaires obligent cependant, des entreprises à apposer sur leurs véhicules d'exploitation, des mentions légales les concernant.

Tel est le cas des entreprises privées de sécurité et de convoyage de fonds, qui sont tenues d'apposer une impression de leur enseigne et de leurs coordonnées, sur les portières avant et sur le capot des véhicules d'exploitation (*article 13 de l'arrêté n° 743/MI/MID/MEF du 24 novembre 2008 portant fixation de leur cahier des charges*).

L'apposition de telles enseignes résultant d'une obligation légale, et non point d'une opération volontaire de publicité, ne devrait pas avoir pour conséquence de soumettre les entreprises concernées à la taxe sur la publicité.

b) Nouveau dispositif

L'article 30 de l'annexe fiscale 2018 exclut du champ d'application de la taxe sur la publicité à support mobile, le marquage sur les véhicules ou tous autres supports mobiles, opéré en vertu d'une obligation légale ou réglementaire ou d'une convention conclue avec l'Etat.

2. MESURES SOCIALES

2.1. Exonération de TVA sur les acquisitions d'équipements destinés à la prévention du terrorisme et la cybercriminalité (article 6)

La lutte contre le terrorisme et la cybercriminalité constitue un enjeu majeur de sécurité nationale et internationale pour tous les Etats, nécessitant la mise en œuvre d'équipements et outils technologiques de pointe.

Afin d'amoindrir leur coût d'acquisition, l'annexe fiscale 2018 institue une exonération de TVA et de droits de douanes, au profit des importations de matériels réalisés par l'Etat, dans le cadre de la lutte contre le terrorisme et la cybercriminalité.

La liste des matériels éligibles à la mesure, non encore disponible, devrait faire l'objet d'un arrêté conjoint du Ministre de la Défense ou de la Sécurité intérieure et du Ministre du Budget et du Portefeuille de l'Etat.

2.2. Mesures fiscales en faveur des personnels d'entreprise (article 19)

a) Rappel du dispositif antérieur

- *Frais de cantines*

L'article 116-17° du Code général des Impôts affranchit des impôts sur les traitements et salaires, les dépenses supportées par l'employeur pour la prise en charge des frais de restauration des employés au sein des cantines d'entreprises, à raison de 30 000 francs CFA par mois et par salarié.

Le constat est que de nombreuses entreprises, ne disposant pas en leur sein d'installations adéquates à usage de cantines, prennent en charge tout ou partie des repas des salariés en dehors des locaux.

Dans le cadre des contrôles fiscaux, l'Administration assimile de telles dépenses à des avantages en nature passibles des impôts sur les traitements et salaires (ITS). Cette situation engendre de nombreux contentieux avec les contribuables, et contrarie l'objectif du législateur qui est de favoriser l'adoption par les employeurs, de politiques sociales au profit de leurs salariés.

- *Récompenses au titre des décorations et distinctions professionnelles*

La législation actuelle soumet aux ITS, les sommes et récompenses accordées aux salariés à l'occasion des distinctions professionnelles.

L'imposition de la contrepartie pécuniaire des récompenses en réduit considérablement l'attrait en tant qu'élément stimulateur du mérite et donc de la productivité.

b) Nouveau dispositif

L'article 19 de l'annexe fiscale 2018 exonère totalement des impôts sur les salaires :

- les dépenses supportées par l'employeur pour la prise en charge des frais de restauration du personnel dans les cantines de l'entreprise ou en dehors du lieu de travail dans la limite de 30 000 francs CFA par mois et par salarié.

Dans le cas des prestations de restauration réalisées en dehors de l'entreprise, le bénéfice de l'exonération est subordonné à la production d'un contrat signé entre l'employeur et le prestataire extérieur de restauration, et de la preuve de l'effectivité des dépenses y afférentes ;

- les sommes versées aux travailleurs par les employeurs, dans le cadre de décorations ou de distinctions professionnelles, dans la limite d'un montant brut ne pouvant excéder six (6) mois de salaire hors avantage en nature.

Commentaire :

Contrairement à la législation fiscale, les éléments ci-dessus restent passibles des cotisations sociales. Le caractère social de telles dépenses devrait cependant, incliner la Caisse nationale de prévoyance sociale à les exclure de l'assiette des cotisations sociales.

2.3. Institution d'une taxe sur les excédents des montants des cautions et avances sur loyers (article 37)

Une communication gouvernementale limite le maximum de la caution et des avances sur loyers exigibles en matière de bail à usage d'habitation.

Ladite communication, non intégrée dans l'ordonnancement juridique ivoirien, limite à deux mois, les montants respectifs exigibles en matière de caution et de loyers perçus d'avance.

En réalité cependant, de nombreux bailleurs imposent à leurs locataires, le paiement de cautions et d'avance sur loyers excédant largement les limites susvisées, annihilant ainsi les effets de la mesure gouvernementale.

Afin de décourager cette pratique récurrente des propriétaires immobiliers, l'article 37 de l'annexe fiscale 2018 institue à l'article 1143, titre vingt-troisième du Code général des Impôts, une taxe dite **taxe sur les excédents des montants des cautions et avances sur loyers**.

Le tarif de la taxe est de 20%. Il s'applique au montant des sommes excédant les seuils légaux de caution et d'avance sur loyers. La taxe est perçue par le Receveur des Impôts fonciers du lieu de situation de l'immeuble.

La taxe constitue un acompte déductible de l'assiette de l'impôt général sur le revenu (IGR) dû par les propriétaires d'immeubles concernés.

Commentaire :

La mesure de l'article 37 de l'annexe fiscale 2018 appelle les observations suivantes :

Au regard de la portée du texte, on peut craindre que la taxe nouvellement instituée entérine une pratique des bailleurs qui contredit les conditions de conclusion des baux à usage d'habitation, voulues par le Gouvernement.

Plutôt que de les empêcher, l'article 37 de l'annexe fiscale vient, par l'institution de la taxe, consacrer une pratique des bailleurs, défavorable aux locataires. Nous anticipons que l'institution de la taxe aboutira, in fine, au renchérissement des loyers déjà fortement surévalués.

Par ailleurs, l'assimilation de la taxe à un acompte déductible de l'assiette de l'IGR des propriétaires est tout à fait contestable. En effet, à ce jour, l'application de l'IGR (pour les revenus autres que salariaux) est suspendue jusqu'au 31 décembre 2018, faisant ainsi des impôts cédulaires applicables aux différentes catégories de revenus, des impôts libératoires.

On comprend dès lors difficilement comment la taxe sur les excédents des loyers pourrait servir d'acompte d'un impôt non applicable en l'état.

Enfin, on peut s'interroger sur les moyens de contrôle dont dispose l'Administration pour assurer le reversement de la taxe, notamment au regard des éléments de preuve relatifs à la perception, par les bailleurs, des excédents allégués. Cela, dans un secteur marqué par une forte propension à recourir aux paiements en espèces excluant tout support sécurisé (factures normalisées peu ou pas du tout utilisées).

3. MESURES D'ACCROISSEMENT DES RECETTES FISCALES

3.1. Aménagement des dispositions relatives à certaines exonérations et exemptions en matière de TVA (article 1^{er})

a) Rappel du dispositif antérieur

Le Code général des Impôts contient dans son édition 2017, 63 points d'exonérations de TVA, codifiées en son article 355.

Au regard de la technique fiscale, les exonérations remettent en cause le principe de neutralité qui caractérise la TVA.

L'Administration fiscale estime que ces exonérations engendrent une perte de recettes fiscales et alourdissent les coûts de fonctionnement des entreprises concernées, lesquelles ne peuvent récupérer la taxe afférente à leurs achats de biens et services, qu'elles répercutent aux clients.

En outre, nombre d'exonérations de TVA figurant au Code général des Impôts ne figurent pas sur la liste des opérations exonérées, telle qu'établie par les directives de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA).

b) Nouveau dispositif

Sur le motif d'améliorer le rendement de la TVA et de conformer la législation nationale aux règles communautaires, l'annexe fiscale 2018 supprime les exonérations de TVA visant :

- les opérations effectuées pour la réalisation de son objet, par l'Agence pour la Sécurité de la Navigation aérienne en Afrique et à Madagascar (ASECNA) (article 355-13) ;
- les opérations de congélation portant sur le poisson (article 355-14) ;
- les semences et les graines (article 355-33) ;
- les investissements réalisés dans le cadre de leur objet par les associations sportives reconnues par le Ministère en charge du Sport (article 355-37) ;
- les équipements et matériels nécessaires à la réalisation des investissements des entreprises créées pour la production, la conservation, le conditionnement ou la transformation des productions agricoles alimentaires ainsi que leur premier lot de pièces de rechange (article 355-57).

Commentaire :

Dans le principe, la suppression des exonérations permet aux opérateurs de déduire de la taxe collectée sur leurs ventes de biens et services, celle supportée en amont, assurant ainsi une parfaite neutralité de la TVA.

Cependant, s'il est légitime de conformer la réglementation nationale aux règles communautaires, on peut s'interroger sur la pertinence du choix de ces cinq (5) exonérations, sur la soixantaine que compte l'article 355 du Code général des Impôts.

A l'analyse, le motif visant à ouvrir l'exercice du droit à déduction aux entreprises concernées semble limité s'agissant des associations sportives et certaines entreprises agricoles qui ne sont pas assujetties à la TVA et ne peuvent donc facturer ladite taxe.

Par ailleurs, pour les entreprises de production de produits alimentaires naturels, qui sont exonérées de TVA (article 355-9° du Code), la suppression de l'exonération visant leurs équipements et matériels aura pour incidence d'alourdir les charges d'investissement, et devrait obérer leur situation financière.

Pour rappel, l'exposé des motifs de l'article 27 de l'annexe fiscale 2010, indique que l'exonération vise à contenir les prix de certains produits agricoles alimentaires de première nécessité, par une réduction des coûts supportés par les entreprises du secteur. L'objectif final étant d'atteindre la sécurité alimentaire.

On peut dès lors s'interroger sur la pertinence de la mesure de l'annexe fiscale 2018, au regard des objectifs de politique économique et sociale tels que définis par le Gouvernement.

3.2. Aménagement du dispositif relatif à la TVA sur les tabacs (article 5)

a) Rappel du dispositif antérieur

La réglementation applicable au secteur du tabac a fait l'objet de nombreux et récents aménagements.

Cependant, l'Administration indique que le dispositif relatif à la TVA sur les tabacs présente toujours de nombreuses anomalies.

En cela, elle vise l'article 346-4° du CGI qui soumet à la TVA, uniquement les fabricants et importateurs qui sont chargés de collecter la taxe en lieu et place de leurs revendeurs (grossistes, demi-grossistes, détaillants).

S'applique au secteur du tabac, un taux spécial de TVA de 21,31% applicable à une base hors taxes, censé imposer toute la marge de distribution du secteur.

La loi ivoirienne institue un régime d'exception en matière de TVA sur les produits du tabac, dérogeant ainsi aux règles communautaires édictées par la Directive n° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA.

Cette directive, modifiée par la Directive n° 02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009, soumet les produits du tabac du régime général de TVA.

En outre, de l'avis des autorités fiscales, le régime de TVA décrit ci-dessus engendre des pertes de recettes fiscales pour l'Etat ivoirien, d'où la nécessité de le réformer.

b) Nouveau dispositif

L'article 5 de l'annexe fiscale 2018 :

- soumet à la TVA, l'ensemble des acteurs de la chaîne de production, d'importation et de distribution des produits du tabac ; et
- substitue au taux particulier de 21,31% applicable sur toute la marge de distribution des produits du tabac, le taux de droit commun de 18%.

3.3. Aménagement des taux des droits d'accises sur les boissons alcoolisées et non alcoolisées (article 8)

a) Rappel de l'ancien dispositif

Le régime des droits d'accises applicables aux boissons alcoolisées et non alcoolisées est prévu par les articles 418 et 419 du Code général des Impôts.

- Assiette des droits d'accises

Au regard des règles d'assiette, l'article 419 du Code prévoit que les droits d'accises applicables aux boissons non alcoolisées (à l'exclusion de l'eau) sont assis sur le prix de revient hors taxes.

A contrario, les dispositions communautaires de l'UEMOA soumettent aux droits d'accises, le prix de vente sortie-usine (*directives n° 03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 et n° 03/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009*).

- Tarif des droits d'accises

En ce qui concerne les taux, l'article 418 du Code fixe les tarifs applicables par catégories de boissons, dans une fourchette comprise entre **12% et 45%**.

De l'avis des autorités fiscales, les tarifs en vigueur sont largement inférieurs à ceux édictés par les règles communautaires, qui prévoient l'application de tarifs compris dans une fourchette de **15% à 50%**.

b) Nouveau dispositif

Selon les termes de l'exposé des motifs, la modification du dispositif vise à améliorer la contribution des droits d'accises sur les boissons alcoolisées et non alcoolisées au Budget national, et à harmoniser la législation nationale en la matière, avec les règles communautaires.

Pour ce faire, les dispositions des articles 418 et 419 du Code général des Impôts sont modifiées comme indiqué ci-après :

- Nouveaux tarifs de droits d'accises pour les boissons

L'article 8 de l'annexe fiscale 2018 procède au relèvement du taux des droits d'accises comme suit :

Types de boissons	Tarif antérieur	Nouveau tarif
Champagnes	25%	40%
Vins ordinaires	25%	35%
Vins mousseux, vins AC et assimilés	30%	40%
Bières et cidres	15%	25%
Autres boissons alcoolisées titrant moins de 35% d'alcool	35%	40%
Boissons énergétiques et autres boissons non alcoolisées, à l'exclusion de l'eau	12%	20%

Le taux de 45% applicable aux boissons alcoolisées titrant à plus de 35% d'alcool est maintenu.

- Assiette des droits d'accises sur les boissons non alcoolisées

L'annexe fiscale 2018 soumet les boissons non alcoolisées aux droits d'accises, sur la base du prix de vente sortie-usine, à l'exclusion de la TVA.

Commentaire :

- *Sur l'assiette et le tarif des droits d'accises*

L'harmonisation des règles d'assiette des droits d'accises relatives aux boissons non alcoolisées avec les règles communautaires, assure la cohérence et la conformité des lois nationales avec le droit communautaire, gage de stabilité et de renforcement d'un marché économique sous régional unifié.

Pour autant, quelques réserves peuvent être formulées sur la pertinence du relèvement substantiel des taux des droits d'accises, notamment, au regard de la compétitivité des entreprises concernées.

Il est incontestable que le secteur de la production et/ou de la distribution de boissons alcoolisées ou non alcoolisées a connu un essor fulgurant en Côte d'Ivoire, du fait de la récente arrivée sur le marché, de nouvelles brasseries et fabricants.

Force est cependant de constater que ce dynamisme nouveau s'explique, en partie, par le jeu de la politique des prix lié à la concurrence rude que se livrent les opérateurs, laquelle a entraîné un alignement vers le bas des prix des boissons proposées, et corrélativement, une hausse significative des ventes et du chiffre d'affaires cumulé du secteur.

Toutefois, les modifications instituées par l'article 8 de l'annexe fiscale 2018 peuvent impacter négativement la compétitivité des opérateurs du secteur, qui pourraient fatalement, répercuter la hausse globale de leurs coûts sur les prix pratiqués aux consommateurs, rendant ainsi moins accessibles les produits proposés.

Dans cette hypothèse, la hausse apparente pour l'Etat des recettes, due à l'augmentation du tarif des droits d'accises pourrait être annihilée d'une part, par une baisse insidieuse des quantités et volumes commercialisés (assiette des droits d'accises) et d'autre part, par l'érosion des recettes d'autres impôts et taxes, notamment, les taxes sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les bénéfices.

En outre, un tel accroissement de la charge fiscale des entreprises du secteur pourrait constituer un frein à la mise en œuvre de leurs stratégies d'investissements, compromettant ainsi des opportunités de création d'emplois.

- *De la supposée volonté d'harmonisation des textes nationaux avec les règles communautaires*

A l'analyse, l'aménagement apporté par l'annexe fiscale 2018 obéit, plus à des préoccupations d'ordre budgétaire, qu'au souci d'harmoniser le dispositif national avec les règles communautaires.

En cela, on peut légitimement s'interroger sur le caractère sélectif de la politique d'harmonisation, au regard notamment de la contradiction flagrante entre divers textes fiscaux nationaux et le droit communautaire.

A ce titre, le Code général des Impôts ivoirien, en matière d'imposition des revenus de valeurs mobilières, contient des taux situés aux antipodes de la Directive n° 02/2010/CM/UEMOA du 30 mars 2010, portant harmonisation de la fiscalité applicable aux valeurs mobilières (produits financiers) dans l'Union. Ainsi :

- les dividendes versés par les sociétés cotées à la BRVM sont soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) au taux de 10%, contre un taux compris entre 2% et 7% selon la Directive ;
- les produits des lots d'obligations sont soumis à l'IRVM au taux de 15%, contre un taux compris entre 0% et 6% selon la Directive ;
- les produits, lots et primes de remboursement payés aux porteurs d'obligations émises en Côte d'Ivoire et remboursables dans un délai de moins de cinq ans, sont imposés au taux de 15%, contre un taux compris entre 0% et 6% en tant que revenus d'obligations ;
- l'imposition des plus-values de cession d'actions ou d'obligations, qui sont intégralement compris dans l'assiette de l'impôt sur les BIC et imposés au taux de droit commun, sauf les cas d'exonérations totales ou partielles limitativement énumérés (régime de faveur des titres d'Etat, régime des plus-values de cession sous condition de emploi, régime fiscal des sociétés holdings).

Ce régime d'imposition est contraire à la Directive qui pose le principe d'un taux d'imposition compris entre 0% et 5% pour les plus-values de cession d'obligations, et compris entre 0% et 7%, pour les plus-values de cessions d'actions.

Le tableau ci-après est révélateur de la volonté réelle d'harmonisation affichée par l'Etat.

Produits financiers	Taux en vigueur en RCI	Taux UEMOA recommandés
Dividendes versés par les sociétés cotées à la BRVM	10% (IRVM)	2-7%
Produits des lots d'obligations	15% (IRVM)	0-6%
Produits, lots et primes de remboursement payés aux porteurs d'obligations émises en Côte d'Ivoire et remboursables dans un délai de moins de cinq ans	15% (IRVM)	0-6%
Plus-values de cession d'actions	25% (impôt BIC)	0-7%
Plus-values de cession d'obligations	25% (impôt BIC)	0-5%

Il est à souhaiter que les autorités fiscales concrétisent encore plus leur volonté d'harmonisation.

3.4. Aménagement du taux des droits d'accises sur les tabacs (article 9)

a) Rappel du dispositif antérieur

Les textes portant sur les droits d'accises relatifs aux produits du tabac ont été soumis à de nombreux aménagements, dans l'objectif d'accroître leur rendement dans les recettes fiscales.

Ainsi, l'article 3 de l'annexe fiscale 2014 avait réaménagé le dispositif fiscal applicable aux produits du tabac par :

- un alignement de la loi ivoirienne sur les normes de l'UEMOA fixant les règles d'assiette des droits d'accises sur le tabac, en retenant le prix de vente sortie-usine comme base imposable desdits produits, en lieu et place du prix de revient hors taxes.
- un relèvement des taux des droits et taxes applicables.

L'article 5 de l'annexe fiscale 2015 a poursuivi la réforme voulue par le Gouvernement en :

- fixant à 35%, le taux unique des droits d'accises sur les tabacs ;
- supprimant l'assimilation des tabacs fabriqués dans un pays lié à la Côte d'Ivoire par un accord d'union douanière, à des produits de fabrication locale ;
- fixant un prix minimum aux fins d'imposition des tabacs à :
 - 15 000 francs CFA les 1 000 cigarettes, soit 300 francs CFA le paquet de 20 cigarettes pour les produits de fabrication locale ou provenant d'un pays lié à la Côte d'Ivoire par un accord d'union douanière
 - 20 000 francs CFA les 1000 cigarettes, soit 400 francs CFA le paquet de 20 cigarettes, pour les produits fabriqués dans les autres Etats
- supprimant la majoration de 25% applicable à la base imposable des tabacs importés ;
- retenant un taux unique de 5% au titre de la taxe spéciale sur le tabac pour le développement du sport.

A la pratique, les recettes fiscales induites par les aménagements susvisés restent encore insuffisantes au regard des attentes du Gouvernement.

b) Aménagement du dispositif

L'article 9 de l'annexe fiscale 2018 relève de 35% à 38%, le taux unique des droits d'accises applicables aux produits du tabac.

3.5. Aménagement du régime de l'impôt synthétique (article 10)

a) Rappel du dispositif antérieur

Le régime de l'impôt synthétique, prévu par les articles 72 et suivants du Code général des Impôts, a été institué dans le dispositif fiscal ivoirien par l'article 2 de l'annexe fiscale à la loi n° 94-201 du 08 avril 1994 portant loi de Finances pour la gestion 1994.

Il s'agit d'un système d'imposition allégé visant les entreprises de taille très modeste, pour lesquelles il fonctionne comme un impôt agrégé faisant la synthèse de l'impôt sur les bénéfices, de la taxe sur la valeur ajoutée et de la contribution des patentes auxquels il se substitue.

L'objectif du législateur en instituant ce régime d'imposition était d'amener les petites entreprises à sortir progressivement de l'économie parallèle en assurant une fiscalisation, a minima, de leurs activités, dans le but à la fois, d'une meilleure traçabilité des opérations économiques à des fins statistiques, et d'une mobilisation plus efficace des ressources fiscales.

Le régime de l'impôt synthétique a fait l'objet de divers aménagements depuis sa création, afin de le rendre plus performant et moderne.

Dans le but d'adapter les règles d'assujettissement à ce régime d'imposition, à la réalité économique des entreprises, et de tenir compte des recommandations des partenaires au développement, notamment le Fonds Monétaire International (FMI), l'article 2 de l'annexe fiscale 2015 a :

- fixé des critères uniques d'assujettissement au régime de l'impôt synthétique, en matière de chiffre d'affaires, compris entre 5.000.000 FCFA et 50.000.000 FCFA, pour l'ensemble des entreprises (commerçants ou prestataires de services) ;
- rendu éligibles au régime de l'impôt synthétique, les personnes morales et les contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, dès lors que leur chiffre d'affaires se situe dans les seuils de ce régime.

Cependant, bien qu'éligibles au régime de l'impôt synthétique, les personnes exerçant des professions non commerciales, peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC).

Il ressort toutefois de l'analyse des autorités fiscales que, malgré les divers aménagements apportés au régime, sa contribution à la collecte des recettes fiscales reste largement en-deçà des capacités réelles des entreprises relevant du régime de l'impôt synthétique.

Les données de la Direction des Statistiques de la Direction générale des Impôts, indiquent que les contribuables relevant du régime du synthétique qui constituent plus de 50% des entreprises inscrites au fichier de l'Administration fiscale, contribuent pour seulement 1% aux recettes fiscales de l'Etat.

L'Administration fait donc le constat de l'inadéquation du dispositif actuel de l'impôt synthétique avec la réalité économique, et engage à travers l'annexe fiscale 2018, une réforme visant les règles de calcul de l'impôt et une augmentation des seuils d'imposition.

b) Aménagement du dispositif de l'impôt synthétique

Pour moderniser le régime de l'impôt synthétique et en améliorer le rendement, l'annexe fiscale 2018 apporte les aménagements suivants :

- instauration d'un taux unique de 5% applicable aux contribuables dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes incluses est compris entre 10 millions de FCFA et 50 millions de FCFA ;
- instauration d'un taux unique de 8%, applicable aux contribuables dont le chiffre d'affaires annuel toutes taxes incluses est compris entre 50 millions de FCFA et 100 millions de FCFA ;

- recours le cas échéant, aux éléments du train de vie du contribuable pour l'appréciation du chiffre d'affaires servant de base de calcul à l'impôt, en sus des critères d'appréciation prévus à l'article 78 du Code général des Impôts ;
- limitation aux trois premières années d'adhésion, de la durée d'abattement d'impôt dont bénéficient les adhérents des centres de gestion agréés (réduction de moitié de l'impôt dû) ;
- obligation de produire, sous peine de sanctions, en même temps que le dépôt des états financiers de synthèse, un état récapitulatif par fournisseur, les achats de biens et services réalisés au cours de l'exercice écoulé.

Pour mémoire, les sanctions prévues à l'article 64 du Livre de Procédures fiscales, consistent en une amende de 1 000 000 de FCFA. Ladite amende est portée à 2 000 000 de FCFA en cas de défaut de réponse dans les 30 jours suivant notification d'une mise en demeure. Chaque mois de retard supplémentaire est sanctionné par une amende de 500 000 FCFA.

- obligation de produire, un cahier de recettes-dépenses après la date du 15 janvier de l'année qui suit celle de la clôture de l'exercice comptable, sous peine des sanctions prévues au sixième paragraphe de l'article 169 du Livre de Procédures fiscales.

Amende de 100 000 FCFA, majorée de 10 000 FCFA par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire. Passé un délai de trois mois à compter des dates limites légalement prévues, cette amende est portée à 200 000 FCFA, majorée de 20 000 FCFA par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire, cette dernière amende se cumulant avec la précédente.

- allègement de la procédure de recouvrement forcé de l'impôt synthétique, par la suppression de la procédure du commandement de payer.

Ainsi, désormais, pour les contribuables relevant du régime de l'impôt synthétique, l'avis de mise en recouvrement obligatoirement notifié et non suivi de paiement dans les dix jours de sa réception, vaut commandement de payer pouvant déclencher le recours aux voies de recouvrement forcé.

Commentaire :

L'aménagement réalisé par l'annexe fiscale 2018 obéit plus à des considérations budgétaires qu'à un souci de rationalisation du dispositif de l'impôt synthétique.

En effet, les simulations préalables à la réforme établissent une hausse significative du rendement de l'impôt synthétique, pour la fourchette de chiffre d'affaires comprise entre 10 000 000 FCFA et 15 000 000 FCFA, et un repli du rendement, pour les tranches de chiffre d'affaires comprises entre 15 000 001 FCFA et 50 000 000 de FCFA.

Cependant, l'essentiel du gain fiscal sera généré par l'assujettissement au régime du synthétique, des contribuables relevant antérieurement du régime du réel simplifié (entre 50 000 001 FCFA et 100 000 000 FCFA).

En effet, sous réserve de quantifier les pertes des recettes liées à l'impossibilité de facturer la TVA et au non-paiement de la patente, la perception d'un impôt de 8% sur le chiffre d'affaires desdits contribuables apparaît nécessairement plus rémunérateur pour le Trésor public que l'imposition au titre des BIC, de 25% d'un bénéfice hypothétique.

On peut également regretter la suppression de la procédure du commandement de payer pour le recouvrement forcé de l'impôt synthétique, qui constitue une atteinte aux garanties reconnues auxdits contribuables.

3.6. Aménagement des taux et des montants de l'IMF (article 12)

a) Rappel du dispositif antérieur

Les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition sont soumises à un impôt minimum forfaitaire (IMF), qui constitue un minimum de perception au titre de l'impôt sur les bénéfices (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux).

L'IMF est dû au titre d'un exercice, en cas de résultat déficitaire ou nul, ou lorsque le montant de l'impôt sur les bénéfices dudit exercice lui est inférieur.

La cotisation d'IMF due au titre d'un exercice donné est obtenue par application, au chiffre d'affaires total toutes taxes comprises dudit exercice, des tarifs fixés en fonction du régime d'imposition ou de la nature de l'activité exercée.

A ce titre, l'Administration fiscale estime que la multiplicité des taux applicables en matière d'IMF, en rend l'application complexe. De même, l'application de planchers et plafonds variés ne permet pas une mobilisation efficiente des recettes fiscales.

b) Aménagement du dispositif

Pour relever le niveau de ressources collectées au titre de l'IMF, l'annexe fiscale 2018 :

- institue un taux unique de 1%, applicable au chiffre d'affaires total TTC de toutes les entreprises, sans distinction de régime d'imposition ;
- relève le montant des cotisations d'IMF, en fixant à 5 000 000 FCFA, le minimum de perception et à 50 000 000 FCFA, le maximum de perception, applicables à toutes les entreprises, à l'exclusion des stations-services et des distributeurs de gaz-butane.

Commentaire :

Le relèvement du montant des cotisations d'IMF pourrait mettre en réelle difficulté, les entreprises présentant un résultat déficitaire et qui ne disposent généralement pas d'une trésorerie suffisante.

Par ailleurs, le texte n'apporte aucune précision sur le premier exercice d'application des nouveaux montants de cotisations d'IMF. La loi n'étant en principe pas rétroactive, les nouvelles mesures ne devraient trouver à s'appliquer, pour la première fois, qu'à l'exercice clos au 31/12/2018.

3.7. Extension du champ d'application de l'impôt sur le patrimoine foncier des exploitations agricoles (article 20)

L'article 160-2° du Code général des Impôts soumet à l'impôt sur le patrimoine foncier des propriétés non bâties, certaines exploitations agricoles, à savoir :

- l'hévéa ;
- le palmier à huile ;
- la noix de coco ;
- le café ;
- le cacao ;
- l'anacarde ;
- la banane ;
- l'ananas ;
- la mangue ;
- la canne à sucre ;
- le citron ;
- la papaye.

Ces exploitations agricoles ne sont imposables que lorsqu'elles sont exploitées par des personnes morales ou des entreprises agro-industrielles.

b) Aménagement du dispositif

En vue d'élargir le champ d'application de l'impôt sur le patrimoine foncier des exploitations agricoles, l'annexe fiscale 2018 prévoit que sont désormais imposables :

- les exploitations de fleurs (soumises à l'impôt suivant le tarif de 5000 FCFA par hectare planté) ;
- les personnes physiques exploitant une superficie d'au moins 100 hectares de culture d'hévéa, de palmier à huile, de coco, de café, de cacao, d'anacarde, de banane, d'ananas, de mangue, de canne à sucre, de citron, de papaye et de fleurs.

3.8. Aménagement du prélèvement de l'acompte au titre de l'impôt sur les revenus locatifs (article 21)

a) Rappel du dispositif

Les articles 168 et 169 du Code général des Impôts obligent les entreprises relevant d'un régime réel d'imposition ainsi que les agences immobilières, syndics d'immeubles, gérants de biens, sociétés civiles immobilières et autres intermédiaires ayant en charge la gestion d'immeubles, à prélever pour le compte du Trésor public, un acompte sur les loyers qu'ils versent aux propriétaires des immeubles pris en location ou dont ils ont la gestion.

Le taux du prélèvement est de 12% pour les immeubles appartenant à des personnes physiques, et de 15% pour les personnes morales et les entreprises.

b) Aménagement du dispositif

L'article 21 de l'annexe fiscale 2018 étend désormais aux entreprises relevant de l'impôt synthétique, l'obligation de retenue à la source à titre d'acompte sur les revenus locatifs.

3.9. Extension de la contribution des patentes aux motos-taxis (article 33)

Le secteur des transports s'est enrichi par l'introduction récente d'un nouveau mode de transport de personnes et de marchandises par des opérateurs exploitant des véhicules à moteur à deux ou trois roues, communément appelés « motos-taxis » ou « taxis-motos ».

Ces nouveaux moyens de transport échappent à toute imposition, alors que les véhicules de transport à quatre roues acquittent une contribution annuelle de 120 480 FCFA, au titre de la patente de transporteur.

L'annexe fiscale étend donc le régime de la patente de transporteur à ce type de transport en instituant une contribution de patente sur les motos-taxis, à raison d'un montant annuel de :

- 20 000 FCFA pour les motos-taxis à deux roues ;
- 25 000 FCFA pour les motos-taxis à trois roues ;

Ces tarifs sont majorés de 1 500 FCFA par attelage.

3.10. Institution d'une taxe sur les transferts d'argent (article 38)

Les transferts d'argent opérés par le biais de services en ligne ou le téléphone mobile connaissent un essor important en Côte d'Ivoire.

Les statistiques du Ministère en charge de l'économie numérique estiment le montant annuel des transactions à plusieurs centaines de milliards de FCFA.

L'Administration trouve cependant insuffisantes, les recettes fiscales tirées de ces opérations, au regard notamment, du poids économique réel dudit secteur.

En vue de tirer un meilleur profit des activités de transfert, l'article 38 de l'annexe fiscale 2018 institue une taxe dite « taxe sur les transferts d'argent ».

La taxe s'applique à tous les transferts d'argent réalisés par le biais des opérateurs locaux de téléphonie ou de leurs distributeurs et auprès des fournisseurs locaux de réseaux de transfert de fonds ou de leurs intermédiaires.

Le taux de la taxe est de 0,5% du montant des transferts d'argent effectués.

La taxe est à la charge du donneur d'ordre (c'est-à-dire le client) et prélevée par l'opérateur national de téléphonie dont la plate-forme est utilisée pour le transfert ou par le fournisseur local de réseaux de transfert de fonds.

Commentaire :

La note de présentation de la nouvelle taxe indique notamment que :

« L'activité de transferts d'argent via les services en ligne ou via le téléphone mobile connaît un essor important dans notre pays et génère selon les données du Ministère en charge de l'Economie numérique, un montant de transactions estimé annuellement à plusieurs centaines de milliards de francs.

Toutefois, la contribution fiscale des entreprises de transferts d'argent notamment par téléphonie mobile, demeure en deçà de leur potentiel véritable.

Aussi est-il proposé d'instituer, une taxe au taux de 0,5 % sur tous les transferts d'argent réalisés par les opérateurs de téléphonie locaux, ou par leurs distributeurs et par les fournisseurs locaux de réseaux de transfert de fonds ou leurs intermédiaires.

Cette mesure permettra d'accroître les recettes fiscales tirées de ces opérateurs ».

a) Sur la sous fiscalisation de l'activité

Nous relevons que le régime antérieur à l'annexe fiscale 2018 soumet déjà les transferts d'argent :

- En ce qui concerne le donneur d'ordre (le client), au paiement :
 - de la TVA à 18%, à raison des commissions perçues par l'opérateur ; et
 - d'un droit de timbre de 100FCFA, à raison des dépôts d'argent effectués sur leurs comptes par les clients.

- En ce qui concerne l'opérateur (entreprises de téléphonie ou fournisseurs locaux réseaux) :
 - à la taxe pour le développement des nouvelles technologies (TDNTIC) à 2%
 - à la taxe pour la promotion de la culture (TPC) à 0,2%
 - à la taxe sur les entreprises de communications à 5%
 - à la contribution des patentes à 0,7%
 - à la taxe spéciale d'équipement (TSE) à 0,1%
 - et, par le jeu de la neutralisation des charges, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

b) Sur la raison de l'instauration d'une nouvelle taxe

La note de présentation de la taxe indique que la contribution fiscale des entreprises de transferts d'argent, notamment par téléphonie mobile, demeure en deçà de leur potentiel véritable.

L'institution de la nouvelle taxe répond donc au besoin d'accroître les recettes fiscales tirées des opérateurs de transferts d'argent. La taxe devrait logiquement frapper les profits des opérateurs. Fort curieusement, la taxe de 0,5%, instaurée par l'annexe fiscale 2018 est à la charge du client.

Il y a donc une contradiction flagrante entre la note de présentation de la mesure et sa mise en œuvre.

c) De l'usage et du rôle des transferts d'argent

Les transferts d'argent constituent un embryon d'inclusion financière. Ils sont généralement utilisés par les populations et les entreprises aux fins :

- de régler de factures (eau, électricité, téléphone, loisirs télé) ;
- d'acheter des marchandises ou prestations diverses ;
- de percevoir des salaires (pour les petits employés ou ouvriers ne disposant pas de compte bancaires) ;
- d'envoyer des aides ou de l'assistance à la famille.

Pour les usagers, les transferts d'argent, s'interposent dans le règlement de transactions ou opérations déjà fiscalisées. En effet, les sommes transférées sont frappées, selon le cas, de la TVA (règlements de factures et achats de biens et services) ou des impôts sur les traitements et salaires (réception des salaires ou aides à la famille par une personne salariée).

Par ailleurs, l'institution d'une taxe sur les transferts d'argent s'oppose à la politique d'inclusion financière prônée par le Gouvernement.

En effet, dans un pays avec un taux de bancarisation inférieur à 18%, seules les solutions de monnaies mobiles ont apporté une première réponse à l'inclusion financière, à travers la détention d'un portefeuille électronique permettant l'envoi et la réception de fonds, ainsi que le règlement de certaines factures.

En comparaison au système financier classique, les mouvements de fonds par monnaie mobile opèrent comme une carte bancaire. Or, les opérations réalisées par cartes bancaires (paiements, virements de compte à compte) ne donnent pas lieu à paiement d'une taxe.

Seule existe en l'état actuel de la réglementation bancaire, la taxe sur les transferts hors Union Monétaire (TTHU) au taux **de 0,06%**, qui frappe uniquement les chèques et effet à recevoir de l'extérieur de l'Union et les opérations sur devises.

Un meilleur accompagnement du processus d'inclusion financière amorcé par le biais des monnaies mobiles commande une détaxation des opérations de transferts stricto sensu.

d) Des redevables de la taxe

Le texte indique que la taxe sur les transferts s'applique, entre autres, aux transferts d'argent effectués auprès des fournisseurs locaux de réseaux de transfert de fonds ou de leurs intermédiaires.

La notion de « fournisseurs locaux de réseaux de transferts de fonds et leurs intermédiaires », reste à préciser.

Au total, la taxe sur les transferts d'argent paraît anti-économique. Cependant, si elle devait être maintenue, nous suggérons d'en aligner le tarif sur celui de la TTHU.

3.11. Institution d'un prélèvement sur les gains provenant des jeux de hasard (article 39)

Conformément aux dispositions de l'article 242-6° du Code général des Impôts, les gains provenant des jeux de hasard sont exclus du revenu net global passible de l'impôt général sur le revenu (IGR), de sorte que ceux-ci ne sont, en pratique, soumis à aucun impôt cédulaire.

L'annexe fiscale 2018 :

- supprime l'exonération d'impôt prévue à l'article 242-6° du Code général des Impôts ;
- institue un prélèvement sur les gains provenant des jeux de hasard, autres que ceux issus des machines à sous, au taux de 7,5% pour les montants supérieurs ou égaux à 1 000 000 FCFA.

Nota :

Il convient de relever que l'institution d'une taxe sur les gains des jeux de hasard fait partie des propositions formulées par les professionnels du secteur, pour compenser la perte de recettes fiscales liée à l'exonération de TVA desdits jeux.

3.12. Institution de droits d'accises sur certains produits (article 40)

La Directive n°03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 relative à l'harmonisation des législations des Etats membres en matière de droits d'accises, modifiée par la Directive n° 03/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009, autorise les Etats à soumettre aux droits d'accises, en sus des tabacs et des boissons (alcoolisées ou non), un maximum de six (6) produits.

La liste communautaire comprend le café, le cola, les farines de blé, les huiles et les corps gras alimentaires, les produits de parfumerie et cosmétiques, le thé, les armes et munitions, les sachets en matière plastiques, les marbres, les lingots d'or, les pierres précieuses et les véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux.

L'annexe fiscale 2018 soumet donc aux droits d'accises, au taux de 10% :

- les véhicules de tourisme dont la puissance est supérieure ou égale à 13 chevaux ;
- les marbres ;
- les produits de beauté et cosmétiques.

Produits cosmétiques :

Les produits de beauté ou de maquillage préparés et préparations pour l'entretien ou les soins de la peau, autres que les médicaments, y compris les préparations antisolaires et les préparations de bronzage, pour bains et douche et préparations pour manucure ou pédicure.

Préparations capillaires :

Les shampoings, préparations pour l'ondulation ou le défrisage permanent, les laques pour cheveux et autres préparations destinées à être appliquées sur les cheveux telles que les brillances, les huiles, les pommades, les fixateurs, les teintures et les produits décolorants pour cheveux, les rince-crèmes ;

Les parfums

Divers autres produits, à savoir les produits d'extension, ou de rajout de cheveux et les mèches.

Commentaire :

Dans la mesure où le surcoût lié à l'imposition aux droits d'accises des produits susvisés devrait être répercuté aux consommateurs, on peut s'attendre à une hausse sensible des prix desdits produits et biens.

L'instauration de droits d'accises sur les produits de beauté pourrait également porter un coup d'arrêt au développement de l'industrie cosmétique ivoirienne, par une diminution de ses volumes de vente.

3.13. Institution d'une retenue à la source au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sur les rémunérations versées aux producteurs de noix de cajou ou aux intermédiaires de la filière (article 41)

Les articles 60 et 61 du Code général des Impôts prévoient divers prélèvements à la source, au titre de l'impôt sur les BIC, sur les rémunérations versées aux producteurs de certains produits agricoles ainsi qu'aux intermédiaires intervenant dans leur commercialisation.

Dans le cadre de l'élargissement de l'assiette fiscale, l'annexe fiscale 2018 étend lesdits prélèvements à la noix de cajou.

Ainsi, sont désormais passibles d'une retenue à la source au taux de 7,5% au titre de l'impôt sur les BIC, les rémunérations brutes ou sommes de toute nature mises en paiement par les usiniers et exportateurs au profit des producteurs de noix de cajou et des intermédiaires de la filière.

Commentaire :

Le texte ne distingue pas entre les retenues opérées sur les rémunérations versées aux intermédiaires de la filière et celles versées aux producteurs.

Généralement, les rémunérations versées aux intermédiaires sont frappées d'une retenue de 7,5% (article 60 bis) et celles versées aux producteurs, par des retenues plus faibles listées ci-après (article 61) :

- | | |
|-----------------------|------|
| - produits du palmier | 1,5% |
| - produits héveicoles | 2,5% |
| - ananas | 2,5% |
| - bois en grumes | 5% |

Malgré la bonne tenue des prix d'achat aux producteurs, on peut anticiper que le montant élevé de la retenue sur les rémunérations de producteurs soit de nature à obérer leur situation financière.

3.14. Institution d'une taxe et d'un prélèvement sur les ventes de bois (article 42)

a) Rappel du dispositif antérieur

La taxe d'abatage a été instituée par l'article 1^{er} de l'Ordonnance n° 66-626 du 31 décembre 1966 tel que codifié aux articles 1097 et suivants du Code général des Impôts.

Le mode de calcul de la taxe d'abatage repose sur une tarification spécifique déterminée en fonction d'un prix par mètre carré de bois correspondant à une catégorie d'essence.

A cet effet, trois catégories d'essences ont été arrêtées suivant une classification fixée par l'Ordonnance n°66-626.

Les tarifs applicables ont régulièrement fait l'objet de modifications dans le cadre de réformes successives intervenues en 1990, 1995, 1998 et 2008.

La réforme de 2008 prévoyait d'une part, un relèvement des tarifs applicables et, d'autre part, un surclassement de diverses essences, les portant d'une catégorie inférieure (faiblement taxée) à une catégorie supérieure.

A la pratique, l'ensemble de ces réformes aboutit à un surenchérissement du coût de la taxe d'abatage, empêchant l'application des nouveaux tarifs par les professionnels de la filière.

Une telle situation qui entraîne un manque à gagner pour les comptes du Trésor public, a conduit les autorités fiscales à arrêter de mesures correctives.

b) Nouveau dispositif

L'annexe fiscale 2018 décide de :

- la suppression de la taxe d'abatage ;
- l'institution d'une taxe de 5% sur les ventes de bois en grumes, applicable à toutes les livraisons de bois en grumes.

La taxe s'applique sur le chiffre d'affaires hors taxes **des entreprises locales bénéficiaires de la livraison des bois en grumes** destinés aux industries locales, ou à **la valeur déclarée en douane pour les bois en grumes exportés ;**

- l'institution d'un prélèvement de 5% sur les ventes de bois sur pieds, effectué pour le compte du Trésor public par la SODEFOR à l'occasion de ses ventes de bois sur pied.

Sont exclues du prélèvement, les ventes faites aux industriels et aux exploitants forestiers relevant du régime du réel normal d'imposition.

Commentaire :

a) Sur l'opportunité de la réforme

La suppression de la taxe d'abattage fait suite au constat de l'inapplicabilité du dispositif actuel et vient donc en réponse aux nombreuses difficultés constatées.

En effet, jusqu'à ce jour, la taxe d'abattage était acquittée par les entreprises de la filière ligneuse sur la base de l'ancienne classification, une telle pratique étant par ailleurs validée par le Ministère des Eaux et Forêts.

Toutefois, se prononçant sur cette question, le Directeur général des Impôts avait notifié à l'ensemble de ses services, dans un courrier du 31 juillet 2015, que seule la classification issue de la réforme de 2008 avait vocation à s'appliquer en matière de taxe d'abattage.

Sur cette base, de nombreux redressements fiscaux ont été opérés sur les entreprises de la filière, engendrant un contentieux abondant encore pendant devant l'Administration fiscale.

En cela, la mesure de l'annexe fiscale 2018 vient mettre un terme à une situation qui était source d'insécurité pour les contribuables concernés.

b) Sur le redevable de la taxe sur les ventes de bois

Une difficulté d'interprétation du dispositif de l'article 1097 ter, institué par l'annexe fiscale 2018 mérite d'être soulignée, relativement à l'identification du redevable de la taxe sur les ventes de bois en grumes.

Suivant le libellé de l'article 42 de l'annexe fiscale 2018, l'assiette de la taxe dans le cas de ventes locales, est constituée par le chiffre d'affaires hors taxes des entreprises locales bénéficiaires de la livraison des bois en grumes destinés aux industries locales.

Une interprétation exégète de cet article conduirait à appliquer la nouvelle taxe, non pas aux exploitants forestiers procédant à l'abattage des arbres en vue de leur vente, mais plutôt à leurs clients locaux, à savoir les industriels, au titre du chiffre d'affaires généré par ces derniers. Dans ce cas, l'assiette de la taxe serait constituée en pratique, du produit de la vente des produits semi-finis ou finis du bois.

Une telle interprétation aboutirait à exonérer de taxe les exploitants forestiers procédant à l'abattage pour n'imposer que les industriels, à raison de la valeur ajoutée apportée aux produits ligneux, ce qui paraît antiéconomique.

En outre, une telle position nous paraît contraire à l'esprit de la taxe ainsi instituée, dans la mesure où, suivant l'exposé des motifs de l'article 42 de l'annexe fiscale 2018, celle-ci vient en remplacement de la taxe d'abattage.

Par conséquent, elle ne saurait valablement s'appliquer qu'aux exploitants forestiers procédant à l'abattage des arbres en vue de leur vente sous forme de grumes.

Une plus grande facilité d'application de la taxe aurait milité en faveur de l'institution d'une retenue de 5% sur le montant des sommes versées aux exploitants forestiers au titre de leurs livraisons de bois aux industriels. Des clarifications sont attendues de l'Administration sur cette question.

Pour le reste, l'impact financier pour les entreprises du secteur reste encore à déterminer en vue d'apprécier de manière pertinente l'incidence réelle de cet aménagement sur leur équilibre financier.

4. MESURES A CARACTERE TECHNIQUE

4.1 Aménagement des dispositions du Code général des Impôts relatives à la mise en œuvre des exonérations de TVA par voie d'attestation (article 7)

L'article 355-23 du Code général des Impôts prévoit une exonération de TVA au profit des entreprises pétrolières, de leurs sous-traitants et des entreprises minières, au titre des achats de biens et services directement liés à la recherche, à l'exploration, au développement, à la production, au transport ou au stockage.

La mise en œuvre de cette exonération se fait par voie d'attestation délivrée par la Direction générale des Impôts.

Les entreprises concernées devaient, pour bénéficier de la mesure, figurer sur une liste établie par arrêté conjoint du Ministre en charge du Budget et de celui en charge du secteur d'activité concerné.

L'application de cette dernière condition s'est avérée rigide (lenteur dans l'actualisation de la liste).

L'annexe fiscale 2018 supprime en conséquence la condition liée à la liste des entreprises bénéficiaires établie par voie d'arrêté interministériel.

4.2. Aménagement des seuils d'imposition et suppression du régime du bénéfice réel simplifié (article 11)

a) Rappel du régime du bénéfice du réel simplifié

Le système fiscal ivoirien prévoit quatre régimes d'imposition, à savoir :

- les régimes réels d'imposition (le régime du réel normal d'imposition et celui du réel simplifié d'imposition) ; et

- les régimes forfaitaires (le régime de l'impôt synthétique et celui de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans).

Notons que le régime de la taxe forfaitaire des petits commerçants et artisans n'est pas prévu au Code général des Impôts et relève plutôt de la fiscalité des collectivités territoriales.

Depuis la réforme de 2015, relevaient :

- obligatoirement du régime du bénéfice réel normal, quelle que soit la nature de leur activité, les entreprises, dont le chiffre d'affaires annuel, toutes taxes incluses, excède 150 millions FCFA ;
- du régime du bénéfice réel simplifié, les personnes physiques ou morales réalisant un chiffre d'affaires annuel TTC, compris entre 50 et 150 millions FCFA ;
- du 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 FCFA.

De l'avis des autorités fiscales, les seuils de chiffre d'affaires présentés ci-dessus se révèlent inadaptés à la réalité économique des entreprises.

b) Aménagement du dispositif relatif aux régimes d'imposition

Dans le cadre de la poursuite de la politique de modernisation du dispositif fiscal ivoirien, l'annexe fiscale 2018 :

- supprime le régime du bénéfice réel simplifié ;
- abaisse le seuil minimum de chiffre d'affaires, pour les contribuables relevant du régime du bénéfice réel, à 100 millions de FCFA ;
- relève les seuils d'assujettissement au régime de l'impôt synthétique, de 5 millions à 10 millions de FCFA pour le minimum et de 50 millions à 100 millions de FCFA pour le maximum.

Commentaire :

La suppression du régime du bénéfice réel simplifié pose la problématique du sort des entreprises accomplissant actuellement leurs obligations fiscales sous le régime du réel simplifié, et dont le chiffre d'affaires, pour l'année 2017, serait inférieur à 100 millions de FCFA.

Doit-on considérer que de telles entreprises relèvent, à compter de 02 janvier 2018, du régime de l'impôt synthétique ? Ou alors, seront-elles soumises au critère de variation triennal du chiffre d'affaires généralement adopté par l'Administration pour le reclassement des régimes d'imposition ?

Des clarifications sont attendues de la part l'Administration sur ce point.

4.3. Renforcement du dispositif de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices (article 14)

a) Rappel des mesures existantes

Les prix de transfert constituent depuis plusieurs années, une problématique majeure de la fiscalité internationale pour l'ensemble des Etats à l'échelle mondiale.

Afin de lutter efficacement contre les différents mécanismes de fraude et d'évasion fiscale internationale, l'Organisation de Coopération et de Développement économiques (OCDE) a initié en septembre 2013, le Projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, dénommé « BEPS » (Base Erosion and Profit Shifting), réunissant plus de 100 pays et juridictions.

La Côte d'Ivoire a adhéré le 02 novembre 2016, au Cadre inclusif pour la mise en œuvre des mesures dudit Projet.

Dans ce cadre, le Gouvernement ivoirien a adopté des mesures visant à moderniser son dispositif de contrôle des prix de transfert, à travers l'article 15 de l'annexe fiscale à la loi de Finances 2017.

L'adhésion au Cadre inclusif emporte pour la Côte d'Ivoire, l'engagement de mettre en œuvre au plan interne, l'obligation de documentation des prix de transfert dite « déclaration pays par pays », à la charge des sociétés de groupe dont le chiffre d'affaires annuel **excède un certain seuil**.

L'article 15 de l'annexe fiscale 2017 sanctionne également le versement de sommes par une entreprise ivoirienne à une personne située dans un territoire dit « à fiscalité privilégiée ou non coopératif », en :

- limitant la déductibilité de ces sommes de l'assiette de l'impôt BIC à 50% des montants en cause ;
- majorant de 25%, le montant des retenues à la source au titre des impôts sur les revenus des capitaux mobiliers (IRCM) sur les revenus imposables versés à ces personnes.

b) Mesures de renforcement du dispositif

En vue de renforcer le dispositif interne de contrôle des prix de transfert et de respecter ses engagements internationaux en matière de mise en œuvre du Projet BEPS, l'annexe fiscale 2018 adopte les mesures suivantes :

- Notion de territoire à fiscalité privilégiée ou non coopératif

L'annexe fiscale 2018 clarifie le dispositif en précisant que doivent également être considérés comme des territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs, en plus de la liste de l'OCDE, *les pays considérés comme tels par les autorités fiscales ivoiriennes ou figurant sur la liste de l'Union européenne*.

Ne sont cependant pas considérés comme pays ou territoires à fiscalité privilégiée ou non coopératifs, les pays ou territoires ayant conclu avec la Côte d'Ivoire, un accord prévoyant l'échange réciproque de renseignements à des fins fiscales.

- Institution de la déclaration pays par pays

L'annexe fiscale 2018 crée un article 36 bis au Code général des Impôts, qui fait obligation aux entreprises qui contrôlent des entreprises situées hors de Côte d'Ivoire, de produire auprès de l'Administration, à la fin de chaque exercice fiscal, une déclaration annuelle comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et de divers agrégats économiques, comptables et fiscaux.

- Personnes soumises à l'obligation de déclaration

La déclaration dite « pays par pays » incombe aux personnes morales établies en Côte d'Ivoire :

- ayant réalisé un chiffre d'affaires hors taxes consolidé égal ou supérieur à **491.967.750.000 FCFA** au titre de l'exercice fiscal soumis à déclaration ;
- soumises à l'obligation d'établissement d'états financiers consolidés, aux termes des articles 74 et suivants de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable et à l'information financière ;
- contrôlant des entités établies hors de Côte d'Ivoire ;
- non établies sous le contrôle d'une entreprise située en Côte d'Ivoire et soumise elle-même, au dépôt de la présente déclaration, ou établie dans un pays lié à la Côte d'Ivoire par un accord prévoyant l'échange de renseignements à des fins fiscales et soumise à une obligation déclarative similaire.

- Contenu de la déclaration

Elle comprend obligatoirement, pour chaque pays ou territoire dans lequel le groupe possède des entités, les informations suivantes :

- le chiffre d'affaires global résultant des transactions intragroupes réalisées ;
- le chiffre d'affaires résultant des transactions avec des entreprises indépendantes ;
- le chiffre d'affaires total réalisé dans le pays ou sur le territoire ;
- le résultat avant impôt sur les bénéfices ;
- l'impôt sur les bénéfices dû dans le pays ou territoire, au titre de l'année faisant l'objet de la déclaration ;

- le montant de l'impôt sur les bénéfices effectivement acquitté ;
- le montant total des bénéfices non distribués à la fin de l'exercice ;
- le capital social cumulé des entités établies dans le pays ou sur le territoire ;
- l'effectif total du personnel employé dans le pays ou sur le territoire ;
- l'identification des actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie, détenus ou utilisés dans le pays ou sur le territoire ;
- la localisation, l'identité et les principales activités des entités du groupe, concernées par les données agrégées déclarées.

La déclaration est produite sur un support administratif conçu à cet effet, *dans les douze mois suivant la fin de chaque exercice fiscal*. Elle doit également être transmise par voie électronique.

En cas de discordance entre la version électronique et la version papier, cette dernière fait foi.

○ Sanction

Le défaut de production dans les délais légaux de la déclaration est sanctionné par une amende de **5 000 000 FCFA**, sans préjudice de l'application des autres sanctions prévues par la loi.

Nota :

A l'analyse, très peu d'entreprises ivoiriennes devraient être astreintes à la production de cette déclaration, eu égard aux conditions d'assujettissement, notamment le niveau très élevé du seuil de chiffre d'affaires.

Toutefois, l'intérêt pour l'Administration d'instituer une telle obligation réside principalement dans la possibilité d'avoir accès aux déclarations faites dans leurs pays d'implantation, par les sociétés mères de filiales situées en Côte d'Ivoire.

En effet, cette déclaration est destinée à être automatiquement échangée entre le pays de situation de la société mère déclarante et les pays d'implantation des différentes filiales, par le biais des mécanismes conventionnels d'échanges de renseignements, à des fins d'analyse-risque et de recoupement.

Le seuil de chiffre d'affaires retenu pour l'assujettissement à cette obligation est la conversion en FCFA, du seuil de 750 millions d'euros fixé par la norme minimale issue des travaux du projet BEPS, relatifs à la documentation des prix de transfert.

- Renforcement du dispositif de lutte contre la sous-capitalisation

La sous-capitalisation s'entend de l'abaissement des capitaux propres d'une entreprise en deçà du seuil légal, du fait de pertes cumulées importantes ou d'un endettement massif entraînant des charges d'intérêts excessives.

Cette situation dissimulerait, selon l'Administration fiscale, de nombreux cas de transferts indirects de bénéfices vers l'étranger, surtout lorsque la dette est contractée auprès de personnes associées établies hors de Côte d'Ivoire, qui l'utiliseraient pour absorber leurs bénéfices réalisés en Côte d'Ivoire.

A ce sujet, l'annexe fiscale 2018 limite dans les conditions ci-après, la déductibilité de l'assiette de l'impôt BIC, des intérêts versés par les entreprises ivoiriennes aux personnes physiques ou morales directement ou indirectement liées :

- 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. La limite n'est toutefois pas applicable aux associés ou actionnaires des sociétés holdings visées à l'article 23 du Code général des Impôts ;
- le montant total des intérêts servis au titre des sommes prêtées 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 (5) 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.

Commentaire :

Au regard de l'exposé des motifs, les conditions de déductibilité édictées par l'article 14 de l'annexe fiscale 2018 devraient uniquement s'appliquer aux associés physiques ou morales, établies hors de Côte d'Ivoire. Cependant, les modifications apportées au dispositif du Code général des Impôts n'opèrent aucune distinction entre les personnes établies en Côte d'Ivoire et celles établies à l'étranger.

Dans ces conditions, les mesures de lutte contre les transferts indirects de bénéfices, édictées à l'encontre de personnes étrangères, pourraient emporter une modification générale de législation, et in fine, s'appliquer insidieusement à des associés établis en Côte d'Ivoire.

Des précisions sont attendues de la part de l'Administration sur cette question.

- Prorogation de la durée des contrôles fiscaux portant sur les transactions internationales intragroupes

L'article 20-1° Livre de Procédures fiscales prévoit sous peine de nullité de l'imposition, que la durée des travaux sur place dans le cadre d'une vérification générale de comptabilité, ne peut pas excéder une période de six (6) mois.

Ce délai pouvant faire l'objet de prorogation ne pouvant excéder trois (3) mois, lorsque la vérification a été suspendue.

Selon l'Administration, la complexité des opérations de contrôle relatives aux transactions internationales intragroupe, rend insuffisant le délai de six mois fixé dans le cadre des contrôles nationaux.

Tenant compte de cette difficulté, l'annexe fiscale 2018 proroge de six (6) mois, les délais légaux impartis à l'Administration pour effectuer les opérations de contrôle, lorsque ceux-ci visent les opérations internationales intragroupes réalisées par le contribuable.

Commentaire :

L'article 20-2° du Livre de Procédures fiscales réduit à trois mois, le délai de contrôle de certains contribuables.

Dans la mesure où l'alinéa 2° institue une exception au dispositif de l'alinéa 1°, auquel se rapporte l'aménagement de l'annexe fiscale 2018, on peut s'interroger sur la durée légale des opérations de contrôle en matière de prix de transfert, lorsque le contrôle concerne les opérations de ces contribuables.

4.4. Extension du régime fiscal de faveur des holdings aux sociétés holdings constituées sous la forme de société par actions simplifiées (article 15)

L'article 23 du Code général des Impôts prévoit un régime fiscal de faveur au profit des sociétés holdings de droit ivoirien, constituées sous la forme de société anonyme (SA) ou de société à responsabilité limitée (SARL).

A l'analyse, le régime de faveur précité a été institué en faveur des sociétés de capitaux, telles que prévues par le Droit OHADA.

L'Acte uniforme OHADA sur le Droit des sociétés commerciales et du Groupement d'intérêt économique, ayant institué en sa version révisée de janvier 2014, la société par actions simplifiées

(SAS), celle-ci a été agrégée par l'annexe fiscale 2018, au régime fiscal de faveur des sociétés holdings constituées sous cette forme.

Nota :

Au regard du libellé de l'article 22 du Code général des Impôts, le régime fiscal des sociétés mères et filiales, prévu au profit des sociétés par actions ou à responsabilité limitée, s'applique de plein droit aux sociétés constituées sous la forme de SAS, dans la mesure où celle-ci constitue une forme de société par actions.

4.5. Renforcement des garanties du contribuable en matière de contrôle fiscal (article 22)

a) Rappel du dispositif antérieur

Les articles 20 et 22 du Livre de Procédures fiscales prévoient que lorsque dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire, le contribuable a présenté ses observations sur les redressements envisagés dans le délai légal, l'Administration dispose d'un délai de deux ou trois mois à compter de la date de la notification provisoire de redressements, pour confirmer les redressements qu'elle entend maintenir, par une notification définitive.

L'article 22-2° du Livre de Procédures fiscales précise cependant que l'Administration établit directement un état de liquidation à la suite d'une notification provisoire, lorsque le contribuable :

- ne répond pas à la notification provisoire ou donne son accord dans le délai prescrit ;
- présente dans le délai prescrit des observations reconnues fondées.

Dans ce cas, l'Administration émet directement un avis de mise en recouvrement dont les montants sont immédiatement exigibles (droits simples et pénalités compris), sans être tenue d'établir une notification définitive de redressements.

Il résulte de ce texte de nombreuses contestations des contribuables qui se fondent sur l'absence d'une notification définitive pour demander l'annulation des impositions réclamées, pour vice de procédure.

Pour juguler ces contentieux et assurer une meilleure administration de l'impôt, l'annexe fiscale 2018 rend obligatoire l'établissement par l'Administration, dans les délais légaux, d'une notification définitive de redressements sanctionnant toutes les procédures de contrôle.

4.6. Précisions relatives au recouvrement des taxes municipales (article 29)

a) Rappel du dispositif

La loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales institue divers droits et taxes au profit de ces collectivités.

S'agissant des taxes communales, l'article 160 de la loi n° 2003-489 susvisée prévoit que leur recouvrement est assuré par le Trésorier municipal, en sa qualité de comptable public.

Toutefois, certaines collectivités donnent à des entités privées, le mandat de recouvrer des taxes municipales. Une telle situation, dont la légalité est sujette à caution, est source de nombreux contentieux.

b) Précision du dispositif

L'annexe fiscale 2018 précise que le recouvrement des taxes communales, telles que prévues par la loi n° 2003-489 précitée, est **assuré uniquement par le Trésorier municipal**.

4.7. Aménagement des dispositions relatives à la taxe sur les pompes distributrices de carburant (article 32)

a) Rappel du dispositif

L'article 166 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales institue une taxe sur les pompes distributrices de carburant, à la charge des compagnies concessionnaires.

En pratique, de nombreuses entreprises disposent sur leurs sites d'exploitation de pompes distributrices de carburant, pour leurs besoins propres.

Il a été donné de constater que certaines autorités municipales réclament auxdites entreprises le paiement de la taxe, alors même que celles-ci n'effectuent pas de vente de carburant au public.

Il en résulte un contentieux abondant entre les contribuables et lesdites collectivités.

b) Précision du dispositif

L'annexe fiscale 2018 précise que la taxe ne s'applique qu'aux compagnies concessionnaires, à raison des pompes distributrices de carburant installées dans les stations-service ouvertes au public.

4.8. Suppression de la taxe départementale d'équipement (article 35)

Aux termes de l'article 132 de la loi n° 2003-489 du 26 décembre 2003 portant régime financier, fiscal et domanial des collectivités territoriales, le département peut instituer la taxe départementale d'équipement.

Cependant, la loi n° 2014-451 du 05 août 2014 portant orientation de l'organisation générale de l'Administration territoriale, a supprimé le département en ne conservant que la région et la commune comme collectivités décentralisées.

Dans la mesure où le département n'a plus d'existence légale, la perception de la taxe ne se justifie plus. En conséquence, l'annexe fiscale 2018 décide de supprimer la taxe départementale d'équipement.

5. OBLIGATIONS DECLARATIVES

5.1. Aménagement des obligations fiscales des entreprises exploitant des établissements secondaires (article 13)

Dans le cadre de leurs activités, diverses entreprises ouvrent des succursales.

A l'exclusion des impôts locaux (patente et impôts fonciers) déclarés à raison de chaque établissement, l'ensemble des éléments d'exploitation relatif aux établissements secondaires est agrégé dans la comptabilité du siège, et déclaré aux différents impôts et taxes au titre de l'entité principale.

Du point de vue de l'Administration, la comptabilité de l'établissement principal qui déclare et paie l'impôt, ne permet pas d'identifier dans le détail, les données de l'activité des établissements secondaires ayant contribué à la formation du résultat global de l'entreprise.

Afin de disposer d'informations fiables sur le niveau réel d'activité des établissements secondaires et leur contribution à la formation du bénéfice global de l'entreprise, l'annexe fiscale 2018 institue, à la charge des entreprises ivoiriennes exploitant des établissements secondaires, l'obligation de :

- déclarer auprès du service des Impôts du lieu de situation du siège ou de l'établissement principal, la création de tout établissement secondaire.

Cette déclaration est à produire au moyen d'un imprimé administratif conçu à cet effet. **Le défaut de déclaration est puni d'une amende de 100 000 FCFA ;**

- produire en même temps que leurs états financiers de synthèse, un état faisant ressortir les achats et les ventes effectués ou affectés à chaque établissement secondaire 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 de FCFA.

Commentaire :

Le texte de présentation de la mesure indique que l'intégration des éléments d'activités afférents à chaque établissement secondaire dans la comptabilité d'ensemble de l'établissement principal, notamment pour le calcul des impôts et taxes, serait source de perte de recettes fiscales.

Une telle position est difficilement compréhensible, dans la mesure où, en dehors des impôts locaux calculés et déclarés à raison des éléments d'assiette rattachés à chaque établissement, les autres éléments d'activité rattachables à chaque établissement sont compris dans l'assiette des impôts et taxes déclarés par le siège, de sorte qu'il ne saurait en résulter aucune perte de recettes pour le Trésor public.

A l'analyse, la disposition de l'annexe fiscale 2018 obéit plus à des besoins statistiques en matière d'analyse économique, qu'à des considérations d'accroissement des ressources budgétaires.

5.2. Aménagement des dispositions relatives aux états financiers des contribuables soumis à l'impôt synthétique (article 17)

Conformément aux dispositions de l'article 78-2° du Code général des Impôts, lorsqu'un contribuable relevant de l'impôt synthétique exploite simultanément, dans une même localité ou dans des localités différentes, plusieurs établissements, chacun desdits établissements est considéré comme une entreprise ou exploitation distincte faisant l'objet d'une imposition séparée.

Il s'ensuit qu'un contribuable soumis au régime de l'impôt synthétique peut relever d'un ou de plusieurs Centres de base des Impôts, à raison des établissements qu'il possède.

Dans une telle hypothèse et en application des dispositions de l'article 82 du Code précité, il est tenu, à raison de chaque établissement, de présenter un résultat financier de fin d'exercice selon le système minimal de trésorerie prévu par le droit comptable OHADA.

Un tel dispositif se révèle fort contraignant pour les entreprises et induit des charges financières additionnelles pour les entreprises relevant de l'impôt synthétique et disposant de plusieurs établissements.

En vue d'alléger leurs obligations déclaratives, l'annexe fiscale 2018 autorise désormais les entreprises relevant de l'impôt synthétique à produire une seule liasse administrative (états financiers annuels) faisant ressortir les résultats dégagés par l'ensemble de leurs établissements.

Ces états, soumis à la procédure de visa, sont déposés auprès du service d'assiette des Impôts expressément désigné par les contribuables comme lieu de situation de l'établissement principal.

Les contribuables concernés sont également tenus de communiquer au service d'assiette des Impôts compétent, lesdits états sous la forme électronique.

Commentaire :

L'article 82 du Code général des Impôts, tel que modifié par l'annexe fiscale 2018, prévoit l'application de la procédure de visa des états financiers aux entreprises relevant du synthétique. Ce qui pourrait les exclure de la procédure de certification.

Une telle position ne devrait cependant pas être retenue, d'une part parce qu'elle contrevient aux dispositions du droit OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique, qui fait obligation à certaines sociétés (société anonyme, ou société par action simplifiée et société à responsabilité limitée remplissant certaines conditions) de disposer d'un commissaire aux comptes devant certifier leurs états.

En outre, l'article 82 bis du Code prévoit le dépôt des états financiers de fin d'exercice au plus tard au 30 juin suivant la date de clôture de l'exercice comptable, pour les entreprises relevant de l'impôt synthétique et soumises à l'obligation de certification de leurs comptes par un commissaire aux comptes.

On peut cependant regretter que la procédure du visa, initialement applicable aux seules entreprises relevant d'un régime réel d'imposition, soit étendue aux contribuables relevant de l'impôt synthétique.

D'une part, on peut émettre de sérieux doutes quant à la faisabilité même d'une telle procédure, compte tenu du nombre d'entreprises concernées au regard du nombre d'experts-comptables agréés, et de leur répartition sur l'ensemble du territoire national.

Au regard des délais légaux imposés, on peut anticiper que les professionnels visés soient matériellement dans l'impossibilité de viser les états financiers de toutes les entreprises soumises à cette obligation.

D'autre part, une telle mesure induit nécessairement un surcoût financier pour les entreprises relevant de l'impôt synthétique, qui font déjà face au renchérissement du coût de divers facteurs de production (électricité, eau, carburant, etc.).

5.3. Aménagement de la date de déclaration et de paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) (article 24)

a) Rappel du dispositif

L'article 189 du Code général des Impôts fixe la date de paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRMV) afférent aux actions, parts d'intérêts et commandites :

- au plus tard le 15 du mois suivant la mise en distribution desdits produits, ou en ce qui concerne les sociétés ayant leur siège social à l'étranger, suivant la détermination de la quotité imposable.

En tout état de cause, l'impôt est à acquitter dans les trois mois suivant la date du procès-verbal de l'assemblée ayant décidé la mise en distribution, à moins que ladite décision n'ait été officiellement annulée avant l'expiration du délai précité.

Pour rappel, l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique, fait obligation aux sociétés de tenir leur assemblée générale annuelle au plus tard :

- dans les six (6) mois suivant la clôture de leur exercice comptable, soit au plus tard le 30 juin de l'année suivante ;
- ce délai peut faire l'objet de prorogation par une décision de justice pour une durée ne pouvant excéder trois (3) mois, soit au plus tard le 30 septembre de l'année suivant la clôture de l'exercice.

Pour l'Administration, l'étalement sur toute l'année des paiements des dividendes et parts d'intérêts, ne permet pas aux services des Impôts compétents, notamment la Direction des grandes Entreprises et celle des moyennes Entreprises, de faire des projections de recettes fiables et de procéder à bonne date, à la mise en recouvrement des sommes non acquittées.

b) Aménagement du dispositif

L'annexe fiscale 2018 institue une échéance unique pour la déclaration et le paiement de l'IRVM sur les produits d'actions, parts d'intérêts et de commandites, en ce qui concerne les grandes et moyennes entreprises. Elle s'établit comme suit :

- le **10 octobre** de l'année suivant la clôture de l'exercice fiscal, pour les entreprises industrielles, pétrolières et minières ;
- le **15 octobre** de l'année suivant la clôture de l'exercice fiscal, pour les entreprises commerciales ;
- le **20 octobre** de l'année suivant la clôture de l'exercice fiscal, pour les entreprises de prestations de services.

Les dates de déclaration et de paiement de l'impôt sont fixées au 15 du mois suivant la distribution effective, lorsque celle-ci fait suite à une assemblée générale annuelle des actionnaires, reportée par décision de justice, conformément aux dispositions l'Acte uniforme précité.

5.4. Aménagement de la taxe rémunératoire pour l'enlèvement des ordures ménagères (article 36)

a) Rappel du dispositif

En vue d'assurer le financement de la politique de salubrité et de gestion des ordures ménagères, le législateur a institué une taxe dite « taxe rémunératoire pour l'enlèvement des ordures ménagères ».

Le recouvrement de la taxe est assuré par le concessionnaire du service de distribution de l'électricité, la CIE.

L'annexe fiscale 2012 a adopté le principe du reversement du produit de cette taxe au Fonds de Financement des Programmes de Salubrité urbaine (FFPSU).

Le texte ne fixe cependant aucune date limite de reversement au FFPSU, des recettes collectées par la CIE. Le défaut de date butoir de reversement est source de difficultés de trésorerie pour le fonds et impacte négativement son fonctionnement.

b) Aménagement du dispositif

L'annexe fiscale 2018 fixe désormais au plus tard le 15 de chaque mois, le reversement de la taxe encaissée au cours du mois précédent.

Le reversement est opéré au moyen d'une déclaration conforme au modèle prescrit par l'Administration et à laquelle doit être joint le titre de règlement libellé à l'ordre du « Fonds de Financement des Programmes de Salubrité urbaine (FFPSU) ».
