

## **1. PRESENTATION**

Le code général des impôts soumet à l'enregistrement les actes juridiques affectant les structures de la société. Il s'agit des actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou dissolution, de la société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de capital.

### **1. IDENTIFICATION DES APPORTS EN SOCIETE**

#### **1.1 Au plan du droit des sociétés**

Les articles 37 et 38 de l'OHADA stipulent que tous les associés ou actionnaires doivent contribuer au capital social et reçoivent, en retour, des titres émis par la société. L'OHADA autorise 3 types d'apports : l'apport en numéraire, l'apport en nature et l'apport en industrie.

##### **1.1.1 l'apport en numéraire**

Ce sont en général des apports d'espèces et de chèques. Les apports en numéraires doivent être libérés du quart au moins de la valeur nominale de l'action dans les SA.

##### **1.1.2 L'apport en nature**

Il y a apport en nature lorsqu'un associé ou actionnaire transfère à la société le droit de propriété d'un bien. Ces apports en nature doivent être libérés intégralement à la constitution.

##### **Exemple**

Marchandises, bâtiment, matériels & outillage etc.

##### **1.1.3 L'apport en industrie**

L'apport en industrie est représenté par l'apport de connaissance technique. Il ne concourt pas à la formation du capital mais donne droit au partage du bénéfice.

#### **1.2 Au plan du droit fiscal**

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un patrimoine distinct de celui des associés. Cette affectation porte le nom d'apport. Lors de la création d'une société les associés effectuent des apports soit en nature, soit en numéraire, soit en industrie (savoir-faire de l'associé) ; toutefois leur imposition dépend de la forme de leur rémunération. Selon la forme de leur rémunération on distinguera trois types d'apports.

##### **2.2.1 Les apports purs et simples (APS)**

Les apports purs et simples sont ceux qui confèrent à l'apporteur en échange de sa mise de simples droits sociaux (actions, parts sociales), exposés à tous les risques de l'entreprise. Les apports purs et simples constituent l'apport net de la société ou l'apport réel de l'associé. La somme des apports purs et simples forment le montant du capital social de départ.

##### **2.2.2 Les apports à titre onéreux (ATO)**

Il y a apport à titre onéreux chaque fois que l'apporteur se fait rémunérer par le biais d'un équivalent soustrait des risques sociaux. Au regard de la terminologie fiscale, l'apport à titre onéreux représente une somme d'argent (prix des actions) ou une obligation que la société s'engage à honorer au nom et pour le compte de l'apporteur. Les apports à titre onéreux sont des apports dont la contrepartie peut être une reconnaissance de dette, le remboursement en espèce d'une partie de la valeur du bien apporté, ou la prise en charge d'un passif de l'associé par la société en constitution. L'ATO est assimilé à une vente ; c'est

une véritable mutation taxée en tant que telle au droit de mutation applicable à la nature du bien.

**NB** : Dans les apports à titre onéreux, ce ne sont pas des dettes qui sont apportées mais des actifs grevés de dette d'où la notion d'apport mixte.

### **2.2.3 Les apports mixtes**

L'apport mixte est constitué à la fois par d'apport pur et simple (APS) et d'apport à titre onéreux (ATO). En réalité on ne peut effectuer uniquement des apports à titre onéreux. Les ATO sont effectués en cas d'apports mixtes.

## **2.3 Principe de taxation**

### **2.3.1 Les apports purs et simples (APS)**

La taxation des apports purs et simples est soumise à un certain nombre de principe :

- Elle porte sur l'ensemble des apports effectués par les associés à titre pur et simple
- Lorsque la somme des apports effectués à titre pur et simple est supérieure à 5 milliards de francs, il faut éviter de faire la taxation associé par associé.
- Elle porte aussi bien sur les apports en numéraires libérés que sur la fraction non libérée.
- Pour les apports en nature, la taxation porte sur la valeur ré-estimée et non sur la valeur au bilan
- La taxation est faite par tranche lorsque le montant total des apports purs et simples est supérieur à 5 milliards.
- Les Apports à titre Pur et Simple  $\leq 10\,000\,000$  F sont exonérés (DE = DF = 18 000 F)

### **2.3.2 Les apports à titre onéreux (ATO)**

Les apports à titre onéreux sont passibles des droits de mutations dont relèvent les cessions portant sur les biens de même nature.

### **2.3.3 Les apports mixtes**

Pour la taxation des apports mixtes, trois méthodes sont en vigueur :

#### **2.3.3.1. La méthode avantageuse ou favorable à l'entreprise**

Ici, l'entreprise indique l'ordre d'imputation du passif. Dans cette méthode les ATO sont imputés sur les éléments de l'actif, suivant un ordre d'imputation donné par la société. Les ATO sont imputés sur les éléments qui supportent les taux les plus faibles ensuite sur ceux qui supportent les taux les plus élevés.

#### **2.3.3.2 Méthodes désavantageuses ou défavorables**

Ici, l'ordre d'imputation du passif n'est pas indiqué par la société. Elles sont au nombre de deux

##### **2.3.3.2.1. Méthode d'imputation proportionnelle au passif ou méthode française**

Dans ce cas, la société n'ayant pas donné d'ordre d'imputation, l'administration fiscale considère que chaque élément de l'actif est apporté comme apport mixte. La proportion des éléments de l'actif apportés à titre onéreux est obtenue par un coefficient ATO

Apport BRUT = Apport APS + Apport ATO

**COEFFICIENT ATO =  $\frac{\text{MONTANT DES ATO}}{\text{APPORT BRUT}}$**

### 2.3.3.2.2 Méthode retenue par l'administration ivoirienne

L'administration fiscale ivoirienne retient l'inverse de la méthode favorable à l'entreprise. Ici, l'ordre d'imputation des éléments du passif se fera en partant des éléments dont les taux sont les plus élevés vers les éléments dont les taux sont les plus faibles.

**NB** : La taxation des ATO se fait associé par associé.

## 2.4 Les taux applicables

### 2.4.1 Les taux des apports purs et simples (article 754 du CGI)

Les taux applicables suivent un barème dégressif quel que soit la forme juridique de la société et la nature des biens apportés.

- ✓ La première tranche des apports purs et simples comprise entre 1F0, et 10 millions de francs est exonérée ;
- ✓ La deuxième tranche des apports purs et simples compris entre 10 millions et 5 milliards de francs est taxée au taux de 0,3% ;
- ✓ La troisième tranche des apports purs et simple supérieure à 5 milliards est taxée au taux de 0,1%

**NB** : Pour la taxation des apports purs et simple, on parlera de droit d'apport

### 2.4.2 Le droit et taxe de publicité foncière (DPF)

La taxe de publicité foncière ou droit de publicité foncière (DPF) est exigée à l'occasion de la formalité de publicité foncière au livre foncier tenue par le conservateur des propriétés foncières et des hypothèques.

Tout acte portant sur les immeubles et droits réels immobiliers (acte de mutation, apport à titre pur et simple ou à titre onéreux en société) ; est soumis à cette formalité de publicité

#### 2.4.2.1 Taux de la DPF

Le taux de la DPF exigible pour les inscriptions au titre foncier d'un acte constitutif ou translatif de droits réels portant sur les immeubles (terrain bâti et non bâti) est de **1,2%** dont :

- **0,8%** perçue au profit du budget de l'Etat pour la couverture des frais généraux de service
- **0,4%** au profit de conservateur de la propriété foncière
- 

#### 2.4.2.2 Liquidation et paiement de la DPF

La DPF est calculée sur le prix de vente ou la valeur ue d'apport de l'immeuble (valeur brute et non la valeur net d'apport).

**Exemple** : Un immeuble d'une valeur de 600 000 000 est apporté en constitution d'une société. L'immeuble est grevé d'une hypothèque de 150 000 000.

TAF : Liquider les droits de conservation foncière

#### **RESOLUTION**

Valeur brute d'apport = 600 000 000  
Passif à déduire       ≡ 150 000 000  
Valeur nette d'apport = 450 000 000

La DPF sera calculée sur les 600 000 000 et non sur les 450 000 000 (valeur nette)

DPF = 600 000 000 x 1,2%

DPF est 7 200 000

**NB** : la DPF est exigible en intégralité au moment de l'accomplissement de la formalité.

### 2.4.3 Application

#### EXERCICE 1

Lors de la création de la SA « HASSAN », les actionnaires ont fait les apports suivants :

- ✓ Hussein apporte du numéraire pour 4 000 000 000 F
- ✓ Rania apporte des marchandises neuves d'un montant de 2 000 000 000 F

#### TRAVAIL A FAIRE

Liquider les droits dus

Résolution

Les actionnaires ont réalisés des apports purs et simples

Hussein : numéraire : 4 000 000 000

Rania : marchandises : 2 000 000 000

Total APS = 6 000 000 000 < 5 000 000 000

La taxation se fera par tranche

Eléments et calculs	Droits proportionnels	Droits fixes
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche : 10 000 000x0%		18 000
2 <sup>ème</sup> tranche : (5 000 000 000 – 10 000 000) X 0,3%	14 970 000	
3 <sup>ème</sup> tranche : (6 000 000 000 – 5 000 000 000)X 0,1%	1 000 000	
Droit d'enregistrement dû	15 970 000	18 000 non dû

#### EXEMPLE 2

A la constitution de la « SA » MESS, les actionnaires ont apporté les éléments suivants :

- Apport MAME : un immeuble d'une valeur de 700 000 000 F
- Apport HASSAN : des marchandises d'un montant de 500 000 000 F
- D'autres actionnaires apportent du numéraire pour 5 400 000 000 F

#### TRAVAIL A FAIRE

Liquider les droits dus et indiquer le montant du droit d'enregistrement à payer

Résolution

Immeuble : 700 000 000

Marchandises : 500 000 000

Numéraire : 5 400 000 000

Total 6 600 000 000 > 5 000 000 000

Eléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport (APS)		
1 <sup>ère</sup> tranche : 10 000 000		18 000
2 <sup>ème</sup> tranche : (5 000 000 000 – 10 000 000) X 0,3%	14 970 000	
3 <sup>ème</sup> tranche : (6 600 000 000 – 5 000 000 000) X 0,1%	1 600 000	
DPF : 700 000 000 X 1,2%	8 400 000	
Droit d'enregistrement dû	24 970 000	18 000 non dû

### 2.4.4 Les taux applicables sur les ATO

Voir tableau des droits de mutation.

#### 2.4.4.1 Les conditions de règlement (Article 544 du CGI)

- ✓ Le paiement des droits d'apports APS doit intervenir 1 mois après la réalisation des apports ; si le montant est inférieur ou égal à 25 000 000F. Lorsque le montant est supérieur à 25 000 000F, l'entreprise peut bénéficier du fractionnement du montant à payer en trois versements égaux. Les deux derniers majorés du taux BCEAO et effectués à intervalle d'un an.
- ✓ Le paiement des droits de mutations (ATO) et du droit de publicité foncière (DPF) est intégralement exigé.

#### REMARQUES

##### **1) Méthode d'imputation des apports à titre onéreux**

Lorsque la méthode d'imputation n'est pas indiquée dans le sujet, il faut utiliser la méthode favorable à l'entreprise. En effet nous agissons en tant que comptable d'une entreprise qui en temps normal cherche à minimiser ses (charges).

##### **2) Biens meubles apportés en dehors du fonds de commerce**

Les biens meubles apportés dans le cadre d'un apport mixte et en dehors du fonds de commerce sont taxés au droit fixe de 18 000 F. Il est cependant important de préciser l'origine des apports. C'est-à-dire indiquer si le bien provient d'une exploitation (fonds de commerce) ou non.

##### **3) Les apports en compte courant associés**

Les apports en compte courant associés ne sont pas des apports à titre onéreux ; mais une créance de l'associé sur la société inscrite en compte courant associés. Cette créance peut être capitalisée lors d'une modification de capital. Sauf si l'opération est onéreuse pour la société.

#### 2.4.4.2 Application

##### EXERCICE I

Une « SA » est constituée le 09/ 02/ 2004

Monsieur HASSAN apporte les éléments suivants de son fonds de commerce :

Terrain : 1 500 000

Bâtiment : 21 000 000

Fonds commercial : 4 700 000

Marchandises : 5 000 000

Créances clients : 1 000 000

Caisse : 500 000

Dettes fournisseur : 10 000 000

Emprunts : 8 000 000

Divers actionnaires apportent en espèces la somme de 4 990 000 000

##### TRAVAIL A FAIRE

Liquidier les droits dus à la constitution par la méthode

- Favorable à l'entreprise
- Imputation proportionnelle au passif (méthode française)
- Favorable à l'administration

## Résolution

### Apport HASSAN

Fonds commercial :	4 700 000
Terrain :	1 500 000
Bâtiment :	21 000 000
Marchandises :	5 000 000
Créances :	1 000 000
Caisse :	500 000

---

Apport brut	33 700 000
Dette four	- 10 000 000
ATO Emprunt	- 8 000 000

---

Apport Net (APS) 15 700 000

### APPORT AUTRES ASSOCIES

Numéraires (APS) = 4 990 000 000

Déterminons le capital de la « SA »

Capital = 4 990 000 000 + 15 700 000 = 5 005 700 000 > 5 000 000 000 entraîne taxation par tranche

#### ❖ METHODE FAVORABLE A L'ENTREPRISE

Eléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche 10 000 000		18 000
2 <sup>ème</sup> tranche : (5 000 000 000 – 10 000 000) X 0,3%	14 970 000	
3 <sup>ème</sup> tranche : (5 005 700 000 – 5 000 000 000) X 0,1%	5 700	
DPF (1 500 000 + 21 000 000) X 1,2%	270 000	
Droit de mutation (ATO)		
ATO = 18 000 000		
Marchandises : 5 000 000		
Caisse : 500 000		18 000
Créances : 1 000 000		18 000
Bâtiment : 11 500 000 X 4%		18 000
	460 000	
DE	15 705 700	18 000 non dû

#### ❖ METHODE DE L'IMPUTATION PROPORTIONNELLE AU PASSIF (méthode française)

Coefficient ATO = Montant ATO / APPORT BRUT

$$\begin{aligned} &= \frac{18\,000\,000}{33\,700\,000} \\ &= 180 / 337 \end{aligned}$$

Eléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche 10 000 000		18 000
2 <sup>ème</sup> tranche : (5 000 000 000 – 10 000 000) X 0,3%	14 970 000	
3 <sup>ème</sup> tranche : (5 005 700 000 – 5 000 000 000) X 0,1%	5 700	
DPF (1 500 000 + 21 000 000) X 1,2%	270 000	
Droit de mutation (ATO)		
ATO = 18 000 000		
COEF ATO= 180/337		

Fond commercial 4 700 000 X 180/337 X 10%	251039	
Terrain : 1 500 000 X 180/ 337 X 4%	32047	
Bâtiment : 21 000 000 X 180/337 X 4%	448 665	
Marchandise : 5 000 000 X 180/337		18 000
Créances : 1 000 000 X 180/337		18 000
Caisse : 500 000 X 180/337		18 000
D E	15 977 451	18 000 non dû

**NB :** Dans la détermination des apports net d'un associé, on ne tient pas compte de l'actif fictif (Charges immobilisées, écarts de conversion)

❖ **METHODE FAVORABLE A L'ADMINISTRATION IVOIRIENNE**

Eléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche 10 000 000		18 000
2 <sup>ème</sup> tranche : (5 000 000 000 – 10 000 000) X 0,3%	14 970 000	
3 <sup>ème</sup> tranche : (5 005 700 000 – 5 000 000 000) X 0,1%	5 700	
DPF (1 500 000 + 21 000 000) X 1,2%	270 000	
Droit de mutation (ATO)		
ATO = 18 000 000		
Fonds commercial : 4 700 000 X 10%	470 000	
Bâtiment : 13 300 000 X 4%	532 000	
Droit dû	16 247 700	18 000 non dû

**TRAVAUX DIRIGES**

Une « SA » est constituée par trois associés MAME, HASSAN, et HUSSEIN

MAME apporte en dehors de son fonds de commerce, les éléments suivants :

- Construction 950 000 000F
- Matériels : 800 000 000 F
- Marchandises : 100 000 000F
- Clients : 50 000 000F
- Banque : 30 000 000F
- Emprunt : 120 000 000F
- Fournisseurs : 90 000 000F

HASSAN apporte son fonds de commerce composé des éléments suivants :

- Terrain : 850 000 000F
- Mobilier de bureau : 710 000 000F
- Titre de participation : 80 000 000F
- Produits finis : 50 000 000F
- Caisse : 15 000 000F
- Bâtiment industriel : 110 000 000F
- Dettes fiscales : 240 000 000F
- Frais de constitution : 100 000 000F

HUSSEIN apporte du numéraire pour un montant de 1 750 000 000F

**TRAVAIL A FAIRE**

- 1) Procéder à l'analyse des apports de chaque associé et déduire le capital social ;

- 2) Liquidier les droits d'enregistrement dus à la constitution par
  - La méthode favorable à l'entreprise
  - La méthode favorable à l'administration fiscale ivoirienne
  - La méthode de l'imputation proportionnelle au passif (méthode française)
- 3) Répondre à la question n°2 en supposant qu'Hassan apporte son fonds de commerce

### **3. IMPOSITION DES ACTES D'AUGMENTATION DE CAPITAL**

#### **3.1 : Augmentation de capital par apport nouveau (article 754)**

##### **3.1.1 Notion d'apport nouveau**

L'opération d'augmentation de capital entraîne la mise à la disposition par les associés ; sur appel de la société d'élément nouveau en numéraire et en nature. On assimile également aux apports nouveaux les opérations suivantes :

- Conversion des obligations en actions
- Capitalisation des comptes courants associés
- Capitalisation des primes d'émission, de fusion ou d'apport
- Capitalisation des dettes fournisseurs

##### **3.1.2 Imposition de l'opération**

Le calcul des droits se fait selon le régime des droits communs c'est-à-dire comme à la constitution. Cependant, pour la taxation des apports purs et simples il faut tenir compte du capital primitif.

###### **3.1.2.1 Pour les sociétés de capitaux :**

Le capital primitif se compose du capital à la constitution et des augmentations antérieures par apport nouveau (augmentation plus les primes déjà taxées).

#### **Remarque**

- 1) L'augmentation de capital se fera le plus souvent avec :
  - **Prime d'émission** (excédent du prix d'émission sur la valeur nominale des actions et parts sociales)
  - **Prime d'apport** (excédent de la valeur des biens apportés en nature lors de l'augmentation de capital sur la valeur nominale ou parts sociales)
- 2) Les droits d'apports sont assis sur le montant global des apports (prime comprise)
- 3) La capitalisation ultérieure de la prime sera passible du seul droit fixe de 18 000F et ceci parce qu'elle a déjà été taxée lors de l'émission des apports.
- 4) La taxation des ATO se fera également selon le régime de droit commun (article 754)
- 5) Pour une société dont le siège est établi or de Côte d'Ivoire. Le droit d'enregistrement est un droit fixe de 18 000F (article 703 du CGI), à condition que le dit acte ait déjà supporté à l'étranger un droit proportionnel d'enregistrement

###### **3.1.2.2 Pour les sociétés de personnes**

Le capital primitif est égal au capital ancien avant augmentation plus les primes déjà taxées de même que les incorporations de réserves

- ❖ La taxation des ATO se fait comme à la constitution
- ❖ La taxe de publicité foncière (DPF) pour les propriétés bâties et non bâties est de 1,2%

### 3.1.3 Application

Une « SA » au capital de (X) milliards de francs procède à une augmentation de capital par apport des éléments suivant :

- Apport en numéraire : 800 000 000F
- Capitalisation de compte courant associés : 200 000 000F
- Apport d'un immeuble : 100 000 000F grevé d'une hypothèque de 50 000 000F
- Capitalisation de dette fournisseur : 1 500 000 000F

#### **TRAVAIL A FAIRE**

Calculer les droits exigibles lors de cette opération dans les cas suivants :

- 1) X = 1 000 000 000F
- 2) X = 4 000 000 000F
- 3) X = 6 000 000 000F

#### **Résolution**

- |                                       |               |
|---------------------------------------|---------------|
| - Numéraire                           | 800 000 000   |
| - Capitalisation du compte courant    | 200 000 000   |
| - Immeuble                            | 100 000 000   |
| - Capitalisation de dette fournisseur | 1 500 000 000 |

Apports bruts	2 600 000 000
Hypothèque	— 50 000 000

Apport net (APS) = 2 550 000 000

1 <sup>er</sup> cas x =	1 000 000 000
Capital primitif =	1 000 000 000 (déjà taxé)
Apports nouveaux =	2 550 000 000 (à taxer)

Base taxable = 3 550 000 000 < 5 000 000 000

❖ Méthode favorable

Eléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
2 550 000 000 x 0,3%	7 650 000	
DPF 100 000 000 x 1,2%	1 200 000	
Droit de mutation		
ATO = 50 000 000		
Numéraire 50 000 000		18 000
<b>Droit exigible</b>	<b>8 850 000</b>	<b>18 000 non dû</b>

2 <sup>ème</sup> cas x =	4 000 000 000
Capital primitif =	4 000 000 000 (déjà taxé)
Apport nouveau =	2 550 000 000 (à taxer)
Base taxable =	6 550 000 000 > 5 000 000 000

Eléments et calculs	DP	DF
Droits d'apports (APS)		
1 <sup>ère</sup> tranche (5 000 000 000 – 4 000 000 000) 0,3%	3 000 000	
2 <sup>ème</sup> tranche (6 550 000 000 – 5 000 000 000) 0,1%	1 550 000	
DPF 100 000 000 X 1,2%	1 200 000	

Droit de mutation ATO = 50 000 000 Numéraire 50 000 000		18 000
<b>Droit exigible</b>	<b>5 750 000</b>	<b>18 000 non dû</b>

3 <sup>ème</sup> cas x =	6 000 000 000
Capital primitif	6 000 000 000 (déjà taxé)
Apports nouveaux	2 550 000 000 (à taxer)
Base taxable	8 550 000 000 > 5 000 000 000

Eléments et calculs	DP	DF
Droit et apport		
1 <sup>ère</sup> tranche 2 550 000 000 x 0,1%	2 550 000	
DPF 100 000 000 x 1,2%	1 200 000	
Droit de mutation ATO = 50 000 000 Numéraire 50 000 000		18 000
<b>Apport dû</b>	<b>3 750 000</b>	<b>18 000 non dû</b>

### 3.2 Augmentation de capital par incorporation de ressources propres (article 758 du CGI)

#### 3.2.1 Notion de ressources propres

La société peut décider de l'incorporation des ressources générées par son activité dans son capital. On attend par ressources propres :

- Les réserves
- Les bénéfices
- Les provisions
- Les écarts de réévaluation des bilans

#### 3.2.2 Taxation de l'opération

L'augmentation de capital par incorporation de réserve, de bénéfice ou de provision entraînant une distribution gratuite d'actions ou de parts sociales aux associés ; équivaut à une distribution de revenus mobiliers et à ce titre sont passibles de l'IRVM. Cependant, la loi exonère de l'IRVM cette répartition de bénéfice ou de réserve mais en contrepartie l'enregistrement de l'acte est soumis au droit d'apport de **6%**

#### Remarque

Le taux de 6% s'applique aux montants des bénéfices, réserves ou provisions portés en augmentation de capital. Ici on ne tient pas compte du capital précédent ; comme dans le cas de l'augmentation par apports nouveaux.

#### 3.2.3 Règlement

Le droit d'apport de **6%** lorsqu'il excède 5 000 000 F peut être fractionné en 3 versements égaux dont le 1<sup>er</sup> est acquitté lors de la formalité de l'enregistrement de l'acte. Et les deux autres sont exigibles dans les 30 jours qui suivent chaque échéance annuelle, majorés du taux d'intérêt légal.

La demande de fractionnement est mentionnée dans l'acte d'augmentation de capital et doit être adossée à des garanties suffisantes (hypothèque sur immeuble, nantissement de fonds de commerce, caution bancaire).

### 3.2.4 Application

#### EXERCICE 1

La SA HASSAN a procédé à une double augmentation de capital simultanée par incorporation de la réserve facultative de 500 000 000 F et d'une provision de 300 000 000 F. Par augmentation en numéraire de 1 300 000 000 sachant que le capital ancien est composé de 4 700 000 000 F dont 700 000 000 par incorporation de réserve.

#### Travail à faire

- 1) liquider les droits dus lors de cette double augmentation. Peut-on fractionner le droit dû par incorporation de réserve ? si oui indiqué le montant du droit à payer lors de la formalité d'enregistrement.
- 2) Quel serait le montant du droit à payer si la société HASSAN était une SNC

#### RESOLUTION

Incorporation de réserve facultative	500 000 000
Incorporation de provision	300 000 000
<u>Base taxe</u>	<u>800 000 000</u>
Numéraire : 1 300 000 000 (apports nouveaux)	
Capital primitif = 4 700 000 000 – 700 000 000 = 4 000 000 000 (déjà taxé)	
Apports nouveaux	1 300 000 000 (à taxé)
<u>Base taxable</u>	<u>5 300 000 000 &gt; 5 000 000 000</u>

Éléments et calcules	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche (5 000 000 000 – 4 000 000 000) x 0,3%	3 000 000	
1 <sup>ère</sup> tranche (5 300 000 000 – 5 000 000 000) x 0,1%	300 000	
Incorporation de réserve		
800 000 000 x 6%	48 000 000	
<b>Droit exigible</b>	<b>51 300 000</b>	

Montant du droit dû par incorporation de réserve = 48 000 000 > 5 000 000.

On peut donc fractionner le droit dû si la société donne des garanties suffisantes.

$$\begin{aligned} \text{Montant du droit exigible} &= 3\,000\,000 + 300\,000 + 48\,000\,000 \times \frac{1}{3} \\ &= 3\,300\,000 + 16\,000\,000 \\ &= 19\,300\,000 \end{aligned}$$

Calculons le montant du droit à payer si la société HASSAN était une SNC

Montant de l'augmentation

Apports nouveaux	1 300 000 000
Incorporation de réserve facultatif	500 000 000
Incorporation de provision	300 000 000
<u>Montant de l'augmentation</u>	<u>2 100 000 000</u>
Capital primitif	4 700 000 000
<u>Montant de l'augmentation</u>	<u>2 100 000 000</u>
<u>Base taxable</u>	<u>6 800 000 000 &gt; 5 000 000 000</u>

Éléments et calcules	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche (5 000 000 000 – 4 700 000 000) x 0,3%	900 000	
1 <sup>ère</sup> tranche (6 800 000 000 – 5 000 000 000) x 0,1%	1 800 000	
<b>Droit exigible</b>	<b>2 700 000</b>	

#### EXERCICE 2

Mme KAMAGATE EPSE DIOMANDE

Le SA HASSAN est constitué le 2/01/N au capital de 3 000 000 000. 1/02/N+3 a procédé à une augmentation de son capital par émission de 165 000 actions avec une prime d'émission = 25% de la valeur nominale. Le 2/01/N+4 elle procède à une seconde augmentation par apport en espèce 1 000 000 000 F, par apport d'un immeuble industriel de 550 000 000 hypothéqué à raison de 50 000 000, par conversion de dette fournisseur de 200 000 000 et par incorporation d'une réserve statutaire.

### Travail à faire

- 1) Liquidier les droits dus à la constitution
- 2) Calculer les droits exigibles lors de la 1<sup>ère</sup> augmentation (valeur nominale 10 000 F)
- 3) Calculer le capital après la première augmentation
- 4) Liquidier les droits dus lors de la seconde augmentation
- 5) Le 02/01/N+5 il y a incorporation de la prime antérieure. Liquidier les droits dus lors de cette opération
- 6) Liquidier les droits exigibles si la société HASSAN était une SNC BIC

### Résolution

- 1) Droit dû à la constitution

$$(3\,000\,000\,000 - 10\,000\,000) \times 0,3\% = 8\,970\,000$$

$$\text{Droit dû} = 8\,970\,000$$

- 2) 1<sup>ère</sup> augmentation

$$\text{Prime d'émission} = 25\% \times V_n$$

$$= 25\% \times 10\,000$$

$$= 2\,500$$

### **Prix d'émission**

$$P_e = V_n + \text{prime d'émission}$$

$$= 10\,000 + 2\,500$$

$$= 12\,500$$

$$\text{Apports nouveaux} = \text{nombre d'action} \times \text{prix d'émission}$$

$$= 165\,000 \times 12\,500$$

$$\text{Apports nouveaux} = 2\,062\,500\,000$$

$$\text{Capital primitif} = 3\,000\,000\,000 \text{ (déjà taxé)}$$

$$\text{Apports nouveaux} = 2\,062\,500\,000 \text{ (à taxer)}$$

$$\text{Base taxable} = 5\,062\,500\,000 > 5\,000\,000\,000$$

Éléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 <sup>ère</sup> tranche $(5\,000\,000\,000 - 3\,000\,000\,000) \times 0,3\%$	6 000 000	
1 <sup>ère</sup> tranche $(5\,062\,500\,000 - 5\,000\,000\,000) \times 0,1\%$	62 500	
<b>Droit exigible</b>	<b>6 062 500</b>	

### **3) Déterminons le capital après la première augmentation**

$$\text{Capital ancien} = 3\,000\,000\,000$$

$$\text{1<sup>er</sup> augmentation } (165\,000 \times 10\,000) = 1\,650\,000\,000$$

$$\text{Capital après la première augmentation} = 4\,650\,000\,000$$

### **4) Liquidons les droits dus de la 2<sup>ème</sup> augmentation**

Apports nouveaux :	
Apport en numéraire	= 1 000 000 000
Apport d'immeuble	= 550 000 000
Conversion de dette fournisseur	= 200 000 000
<b>Apport brut</b>	<b>= 1 750 000 000</b>
Hypothèque (ATO)	= 50 000 000
<b>Apport net</b>	<b>= 1 700 000 000</b>
Déterminant le capital primitif	
Capital ancien	3 000 000 000
1 <sup>ère</sup> augmentation	1 650 000 000
Prime d'émission (165 000 x 2 500)	= 412 500 000
<b>Capital primitif</b>	<b>= 5 062 500 000</b>
Capital primitif	5 062 500 000 (déjà taxé)
Apports nouveaux	1 700 000 000 (à taxer)
<b>Base taxable</b>	<b>6 762 500 000 &gt; 5 000 000 000</b>

Éléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 700 000 000 x 0,1%	1 700 000	
DPF 550 000 000 x 1,2%	6 600 000	
Droit de mutation (ATO)		
ATO = 50 000 000		
Numéraire = 50 000 000		18 000
Incorporation de réserve		
120 000 000 x 6%	7 200 000	
<b>Droit exigible</b>	<b>15 500 000</b>	<b>18 000 non dû</b>

### 5) Liquidons les droits dus

Droit dû = 18 000 F puisque la prime avait déjà été taxée

### 6) Liquidons les droits dus

Capital ancien	3 000 000 000
1 <sup>ère</sup> augmentation	1 650 000
Prime d'émission	412 500 000
<b>Capital primitif</b>	<b>5 062 500 000 (déjà taxé)</b>
Apports nouveaux	1 700 000 000
Incorporation de réserve	120 000 000
<b>Base taxable</b>	<b>6 882 500 000</b>

Éléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
1 820 000 000 x 0,1%	1 820 000	
DPF 550 000 000 x 1,2%	6 600 000	
Droit de mutation (ATO)		
ATO = 50 000 000		
Numéraire = 50 000 000		18 000
<b>Droit exigible</b>	<b>8 420 000</b>	<b>18 000 non dû</b>

### 3.2.5 Incorporation de l'écart de réévaluation des bilans

### 3.2.5.1 Présentation

La réévaluation est l'opération qui consiste à augmenter la valeur comptable d'une immobilisation, de sorte que celle-ci corresponde à la valeur actuelle de la dite immobilisation ou s'en approche. Elle permet de substituer une valeur dite réévaluée à la valeur nette comptable telle qu'elle figure au bilan.

**L'écart de réévaluation est la plus-value constatée sur les immobilisations réévaluées du fait du rehaussement de leur valeur comptable. Cet écart est inscrit au passif du bilan.**

### 3.2.5.2 La taxation de l'opération.

La capitalisation de la réserve spéciale de réévaluation ou de l'écart de réévaluation est soumise au droit d'apport de 6% prévu par l'article 758 du CGI.

### 3.2.5.3 Application

La SA HASSAN au capital de 500 000 000 décide le 23 avril N d'augmenter son capital de 150 000 000 par incorporation de l'écart de réévaluation. La société avait procédé à une réévaluation libre de son bilan.

#### Travail à faire

Liquidier les droits exigibles et déterminons le montant des droits à payer lors de la formalité d'enregistrement, la société ayant demandé le fractionnement des droits dans l'acte.

#### Résolution

Le Droit exigible est un droit proportionnel de 6% dans le cas de réévaluation libre

Droit exigible = 150 000 000 x 6%

DE = 9 000 000

DE = 9 000 000 > 5 000 000

Les droits à payer de 9 000 000 peut donc être fractionné en trois versements égaux de  $9\,000\,000 \times \frac{1}{3} = 3\,000\,000$

Droit à payer lors de la formalité = 3 000 000

## 4) Droits applicables aux actes de fusion, scission, apport partiel d'actif

### 4.1 Présentation

Pour faciliter les regroupements d'entreprise, le CGI prévoit en faveur des fusions de sociétés, des scissions, des apports partiels d'actif un régime spécial comportant des avantages en matière de droit d'enregistrement.

### 4.2 Définitions

#### 4.2.1 La fusion

Le CGI définit la fusion comme la réunion de deux ou plusieurs sociétés pour n'en former qu'une seule. Opération se traduisant par la disparition des sociétés absorbées ou fusionnées et par l'apport de l'intégralité de leur actif à la société absorbante ou nouvelle. Elle se réalise :

- Soit sous forme d'absorption, on parle de fusion – absorption : une ou plusieurs sociétés sont absorbées (sociétés absorbées) par une autre société déjà existante (société absorbante)
- Soit au moyen de la création d'une société nouvelle, on parle de fusion – création : plusieurs sociétés apportent leur actif à la création d'une société nouvelle.

La fusion s'analyse comme une dissolution de la société absorbée ou de la société apporteuse suivie d'une augmentation de capital en nature pour la société absorbante ou d'une constitution de société pour la société nouvelle.

#### 4.2.2 La scission

C'est l'opération par laquelle le patrimoine d'une société est partagé entre plusieurs sociétés existantes ou nouvelles. Elle est aussi définie comme la disparition d'une société par la transmission de la totalité de son patrimoine social à des sociétés nouvelles ou préexistantes.

#### 4.2.3 L'apport partiel d'actif

C'est l'opération par laquelle une société apporte une partie de son actif à une ou plusieurs sociétés existantes ou constituées.

#### Remarques :

- ❖ Contrairement à la fusion et la scission, l'apport partiel d'actif n'entraîne pas la dissolution de la société apporteuse.
- ❖ Le CGI prévoit pour les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif un régime optionnel dit **régime spécial de fusion**. Les sociétés sont libres d'appliquer ce régime de faveurs ou alors se placer sous le régime de droit commun de dissolution – constitutions ou de dissolution - augmentation de capital.

### 4.3. Le régime spécial des actes de fusion et assimilés

#### 4.3.1 Condition d'application du régime spécial

##### 4.3.1.1 Conditions communes

Les conditions communes sont les suivantes :

- Les sociétés bénéficiaires des apports doivent avoir leur siège social en Côte d'Ivoire.
- Les sociétés concernées (apporteuses ou absorbées et bénéficiaires ou absorbantes) doivent être des sociétés de capitaux (SA et SARL)

##### 4.3.1.2 Conditions particulières

Ce sont :

- **Pour l'apport partiel d'actif** : l'article 756 -2 du CGI stipule que la société apporteuse et la société bénéficiaire de l'apport doivent expressément manifester dans l'acte leur volonté de bénéficier du régime spécial de fusion
- **Pour les fusions et scissions** : l'article 757 -2 du CGI stipule que les apports doivent résulter de conventions prenant effet à la même date pour la ou les sociétés bénéficiaires et doivent entraîner dès leur réalisation la dissolution immédiate de la société apporteuse.

#### 4.3.2 Taxation selon le régime spécial de fusion

##### 4.3.2.1 Principe

Dans une opération de fusion ou assimilée, les sociétés apporteuses ou absorbées apportent en totalité ou en partie leurs bilans composés d'actif et de passif. La société absorbée apporte le plus souvent des actifs grevés d'un passif (dette). On dit que la société apporteuse fait des apports mixtes. La valeur des apports à titre pur et simple est la valeur de l'actif net apportée.

**Actif net = total actif – passif exigible = capitaux propres**

**La valeur des apports à titre onéreux = au montant des dettes ou passif exigible**

Il s'agira donc :

- De la taxation des apports à titre pur et simple ou de l'actif net apporté
- De la taxation des apports à titre onéreux ou taxation de la prise en charge du passif par l'absorbante
- De la taxe de publicité foncière

### 4.3.2.2. Taxation de l'opération

#### 4.3.2.2.1 Taxation de l'actif net

L'article 754 du CGI dans son cinquième paragraphe stipule que le droit d'apport de l'article 754 (0,3% puis 0,1%) **est réduit de moitié** pour les apports purs et simples fait par la société apporteuse à la société bénéficiaire dans les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif.

L'actif net représentatif de la valeur de ces apports purs et simples est donc soumis au droit minoré de 0,15% ( $0,3\% \times \frac{1}{2}$ ) puis 0,05% ( $0,1\% \times \frac{1}{2}$ ).

#### 4.3.2.2.2 Taxation des apports à titre onéreux

L'article 755 du CGI stipule que les apports à titres onéreux fait par la société apporteuse ou absorbée (prise en charge par la société bénéficiaire du passif de ladite société) est soumise au seul droit fixe de 18 000F.

#### 4.3.2.3 Application

##### Exercice 1

Le capital de la SARL apporteuse : 2 600 000 000

Actif net de la société apporteuse : 3 500 000 000

Capital de la société l'absorbante : 2 800 000 000

**Travail à faire :** liquider les droits exigibles lors de la formalité de l'enregistrement (les sociétés ont opté pour le régime spécial de fusion).

##### Exercice n°2

Le capital de la société apporteuse A : 500 000 000

Actif net de société apporteuse : 3 800 000 000

Passif de la société absorbée pris en charge : 300 000 000

Capital de société bénéficiaire B : 4 700 000 000

Travail à faire : liquidons les droits exigibles lors de la formalité de l'enregistrement. Les sociétés ont opté pour le régime de fusion.

Résolution

Capital de l'absorbante : 4 700 000 000 (déjà taxé)

Actif net apporté ou reçu : 3 800 000 000

Base taxable : 8 500 000 000

Eléments et calculs	DP	DF
Droit d'apport APS		
T1 (5 000 000 000 – 4 700 000 000) x 0,15%	450 000	
T2 (8 500 000 000 – 5 000 000 000) x 0,05%	1 750 000	
<b>Droits exigibles</b>	<b>2 200 000</b>	

**NB :** lorsqu'il y a plusieurs sociétés apporteuses, le droit d'apport minoré de fusion s'appliquera sur la somme des actifs nets des sociétés apporteuses.

##### Exercice 3

La société HASSAN au capital de 1 500 000 000 absorbe les sociétés MAME et MESS aux caractéristiques suivantes :

	Société MAME	Société MESS
Capital social	1 000 000 000	2 500 000 000
Actif net	3 200 000 000	4 800 000 000
Passif pris en charge	500 000 000	1 600 000 000

**Travail à faire :** liquidons les droits exigibles lors de la formalité de l'enregistrement. Les sociétés ont opté pour le régime de fusion.

### 4.3.3 Taxation selon le régime de droit commun

#### 4.3.3.1 Principe

L'opération non placée sous le régime spécial de fusion va automatiquement subir le régime de droit commun. Au niveau de la société absorbante, la fusion sera traitée comme une augmentation de capital (fusion – absorption) ou une constitution de société (fusion – création) :

- Les apports à titre pur et simple ou actif net seront soumis au droit d'apport de 0,3% puis 0,1% et le capital de société absorbante sera considéré comme le capital primitif
- L'entreprise doit préciser dans l'acte d'apport l'ordre d'imputation du passif. Les ATO seront taxés au droit de mutation propre à la nature de chaque bien.

#### 4.3.3.2 Application

La SARL HASSAN au capital de 250 000 000F formée de 50 000 parts social de 5 000F décide d'absorbé la SNC "MAME" dont le bilan résumé au 31/12/N-1 s'articule comme suite :

##### Bilan au 31/12/N-1

Actif	Montant	Passif	Montant
Fonds de commerce	100 000 000	Capital social	135 000 000
Local commercial	75 000 000	Dette	65 000 000
Stock de pièce de rechange	18 000 000		
Créance client	7 000 000		
<b>Total</b>	<b>200 000 000</b>	<b>Total</b>	<b>200 000 000</b>

L'acte de fusion n'a pas prévu l'ordre d'imputation du passif.

**Travail à faire** : liquider les droits exigibles lors de cette opération

### 4.3.4 Droit ou taxe ou publicité foncière

#### 4.3.4.1 Principe

Le droit de publicité foncière (DPF) ou la taxe de publicité foncière (TPF) de 1,2% est composé du droit de 0,4% dû au conservateur de la propriété foncière et du droit de 0,8% perçu au profit du budget. L'article 759 du CGI exonère les apports d'immeubles dans les opérations de fusion et assimilée du droit de 0,8% perçu au profit du budget. Seule le droit dû au conservation de 0,4% est exigible et calculé sur la valeur de l'immeuble. Par contre lorsque l'opération de fusion et assimilée entraîne des morcellements d'immeuble bâtis et non bâtis (terrain construction) le droit de 0,8% est perçue en plus du droit de 0,4% (ce qui entraîne le taux de la DPF = 1,2%).

#### 4.3.4.2 Application

##### Exercice 1

La société anonyme MESS au capital de 3 800 000 000F absorbe le 1<sup>er</sup>/01/N la société anonyme MAME au capital de 1 900 000 000. Le bilan au 31/12/N-1 de la SA MAME s'articule comme suit en KF.

##### Bilan au 31/12/N-1

Actif	Montant	Passif	Montant
Terrains nus	5 000	Capital social	1 900 000
Terrains bâtis	300 000	Réserves	4 274 000
Bâtiments	1 900 000	Emprunts	1 750 000
Matériels et outillages	2 399 000	Fournisseurs	900 000
Matériels et mob de bureau	80 000	Banques découverts	362 000
Matériels de transport	600 000		
Stock de marchandises	2 501 000		

Clients	1 400 000		
Caisse	1 000		
<b>Total</b>	<b>9 186 000</b>	<b>Total</b>	<b>9 186 000</b>

**Travail à faire** : liquider les droits exigibles lors de l'enregistrement de l'acte de fusion sachant que les parties ont opté pour le régime spécial de fusion.

### **Exercice 2**

La société MESS est une société anonyme au capital social de 2 800 000 000F. Elle effectue deux types d'activité :

Une activité industrielle

Et une activité commerciale

L'AGE décide de scinder la société MESS en deux entités distinctes société (A et B) avec effet retro actif au 1<sup>er</sup>/01/N et sur la base des informations comptables du 31/12/N-1.

Capital social : 2 800 000 000

Total du bilan : 10 500 000 000

Dettes 3 700 000 000

Actif net : 6 800 000 000

Le partage des actifs et passifs s'est fait de la façon suivante :

	<b>Société A</b>	<b>Société B</b>
Dette	2 900 000 000	800 000 000
Immobilisation	6 000 000 000	1 000 000 000
Actif circulant + trésorerie	2 240 000 000	1 260 000 000
Actif net	?	?

### **Travail à faire**

- 1) Liquider distinctement les droits exigibles lors de la formalité de l'enregistrement des actes de scission de la SA MESS en société A et B (placer sous le régime spécial de fusion)
- 2) En supposant que la société A obtenue après scission soit apportée à une société anonyme dénommée SA HASSAN industrie de Dabou au capital de 3 950 000 000. Calculer les droits exigibles lors de l'enregistrement de l'acte constatant l'opération réalisée par la SA MESS et la SA HASSAN industrie de Dabou (opération placée sous le régime spécial de fusion)

## **5. les droits dus en cas de réduction et d'amortissement de capital**

### **5.1 Réduction de capital**

#### **5.1.1 Réduction de capital par l'annulation des pertes (article 703 du CGI)**

L'opération de réduction de capital par l'annulation des pertes récurrentes de la société est taxée au droit fixe de **18 000F**.

#### **5.1.2 Réduction de capital par remboursement aux associés**

Cette opération est soumise à un droit de partage de **1%** assis sur le montant de la réduction (remboursement).

### **5.2 Amortissement du capital**

#### **5.2.1 Notion d'amortissement de capital**

L'opération d'amortissement de capital consiste pour la société en un remboursement de tout ou partie de la valeur nominale des actions ou part sociale aux associés. L'opération d'amortissement de capital n'est pas une réduction de capital mais une reclassification du capital social.

#### **5.2.2 Imposition de l'opération**

L'opération d'amortissement de capital étant considéré comme une distribution de bénéfice, sera soumise à l'IRVM au taux de 10% pour les sociétés cotés et 15% pour les sociétés non cotés. Le droit d'enregistrement dû est un droit fixe de 18 000F.

# CHAPITRE V: LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

## 1. PRESENTATION

La taxe sur valeur ajoutée est un impôt indirect qui frappe la consommation des E/ses et des ménages. C'est pourquoi on l'appelle impôt de consommation ou de dépense. La taxe sur la valeur ajoutée a été instituée en Côte d'Ivoire depuis 1960. La TVA tout comme la taxe sur les opérations bancaires (TOB) est une taxe sur le chiffre d'affaires. Les lois de finance pour les années 2000 et 2001 donnent une nouvelle politique fiscale en matière de TVA concernant :

- La généralisation de la TVA dans les années avenir au secteur agricole et du transport
- La limitation stricte des exonérations suivants une liste commune au pays de l'UEMOA
- L'assouplissement des conditions de remboursement des crédits de TVA

## 2. IDENTIFICATION DES OPERATIONS ET PERSONNES IMPOSABLES

### 2.1 Les opérations imposables

Les opérations imposables à la TVA sont déterminées soit en fonction de l'activité exercée, soit en vertu d'une disposition spéciale. L'activité doit être en principe caractérisée par la recherche de profit. De ce fait toute activité qui n'est pas caractérisé par la recherche de projet n'est pas imposable à la TVA.

Ce sont :

- Les subventions reçues de l'Etat ou des collectivités publiques
- Les indemnités reçues en réparation de dommage on de préjudice subit
- Le remboursement de frais

Cependant, certaines activités bien que rentables échappent aussi à l'imposition de la TVA. Il s'agit :

- Des activités agricoles (certaines sont maintenant taxable)
- Les activités salariales
- Les activités à caractère civil

### 2.2 Les personnes imposables à la TVA

#### 2.2.1 Les assujettis en raison de l'activité

Les opérateurs économiques qui sont assujettis à la TVA en raison de la nature de leur activité sont entre autre :

- Des producteurs : ce sont des personnes ou sociétés fabriquant des produits
- Des entrepreneurs de travaux immobiliers, de pose de matériels, les imprimeurs et les prestataires de service sauf : les activités financières ou bancaires soumis à la TOB.
- Des commerçants : ce sont des personnes physiques ou morales qui achètent soit à l'importation soit sur place des produits pour les vendre en l'état (grossiste, demi-grossiste ou détaillant) sauf : les revendeurs de tabac et produit pétrolier

- Des négociants de bien (généralement de biens d'occasion)
- Les lotisseurs : personnes qui procèdent au lotissement de terrain leur appartenant en parcelle puis à la revente de cette parcelle en principe en vue de l'édification de construction.
- Les marchands de biens : ce sont des personnes qui habituellement achètent en leur nom en vue de les revendre des immeubles, des fonds de commerce, des actions ou parts sociales de sociétés immobilières et dont la rémunération est constitué par l'excédent de prix quelle réalise à la revente.
- Les professions libérales et assimilées (Notaire, Expert-comptable, cabinet d'architecte etc...)
- L'Etat, les collectivités locales et les organismes publics pour les activités exercées dans le domaine commercial et industriel

## **2.2.2 L'assujettissement en vertu d'une disposition expresse de la loi**

### **2.2.2.1 Les importations**

Pour assurer une compétitivité équitable entre les produits locaux et les produits fabriqués à l'étranger, les importations en Côte d'Ivoire sont soumises à la TVA. Cependant ne sont soumises à la TVA que les importations de produits qui subiraient la TVA s'ils étaient fabriqués en Côte d'Ivoire.

**Exemple** : Le pain de consommation courante est exonéré de TVA donc même importé le pain est exonéré de TVA.

### **2.2.2.2 Cas de livraisons à même (LASM) (Article 345 et 374 du CGI)**

De façon générale, la livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient avec ou sans le concours, de tiers, un bien ou une prestation de service à partir d'éléments ou de moyens lui appartenant.

#### **❖ Cas de livraison à soi-même de biens**

L'expression livraison à soi-même ou (LASM) au sens général recouvre les prélèvements, les utilisations ou les affectations de biens achetés, importés, extraits, fabriqués ou transformés par les E/ses pour les besoins de leur exploitation ou pour d'autre besoin ; (besoin de exploitation, des dirigeants, des associés, des tiers etc...). Ainsi sont considérés comme livraison à soi-même :

- Les prélèvements par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel, ou qu'il transmet à titre gratuit ; ou plus généralement qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise.
- L'affectation par un assujetti au besoin de son entreprise de biens, produits, construits, extraits ou transformés.

#### **❖ Cas de livraison à soi-même de services ou prestation de services à soi-même (PSASM)**

Sont considérés comme prestation de service à soi-même

- L'utilisation d'un bien, d'un élément ou d'un moyen de l'entreprise pour ses besoins personnel ou pour d'autres besoins autre que ceux de l'entreprise (besoins de dirigeants, du personnel, d'un tiers etc...)
- Les prestations à titre gratuit effectué par un assujetti

### **2.2.2.3 Objectif de l'imposition de la livraison à soi-même de bien ou de service**

L'imposition de la livraison à soi-même de biens ou de services répond essentiellement à un souci de neutralité fiscale. Elle a pour objectif de faire en sorte que la charge fiscale supporté par les E/ses pour obtenir un bien ou un service soit identique quelque soit les modalités d'acquisition du bien ou service (prélèvement dans les stocks de l'entreprise, fabrication du bien par les salariés de l'E/se etc...)

### **2.2.2.4 Régime fiscal des livraisons à soi-même de biens et des prestations de services à soi-même**

#### **❖ Livraisons à soi-même de biens non taxés**

Les prélèvements de biens achetés, importés ou l'affectation des mêmes biens pour les besoins de l'exploitant, des dirigeants des associés de tiers et d'une manière générale à des besoins autre que ceux de l'entreprise constituent une livraison à soi-même non taxée. En revanche la taxe d'amont déduite doit être reversée dans la mesure où les biens en cause ne concourent pas à la réalisation d'opération taxable (Article 362 alinéa 2 du CGI).

#### **❖ Livraison à soi-même de biens taxés (article 345 du CGI)**

Sont taxées au titre de livraison à soi-même :

- L'affectation ou l'utilisation par un assujetti à la TVA de bien fabriqué, extrait, transformé, pour ses besoins ou ceux de ses diverses exploitations
- La livraison qu'un débitant se fait à lui-même en vue de la vente de boisson qu'il fabrique.

Toutefois dans le cas où les biens objet de la livraison à soi-même ouvriraient droit à déduction totale de la TVA ; l'assujetti est par dérogation de l'article 345 du CGI dispensé d'acquitter la taxe. Cette mesure a pour effet d'éviter un décaissement lorsqu'en définitive la taxe déductible correspond à la taxe collectée sur une opération de livraison à soi-même. Elle ne dispense pas pour autant de l'obligation de mentionner tant la TVA collectée que la TVA récupérable sur la même déclaration.

Demeurent donc obligatoirement soumises à la TVA.

- Les livraisons à soi-même de produit ou des biens taxables effectués par une E/se exerçant une activité exonérée.
- Les livraisons à soi-même portant sur des biens exclus du droit à déduction (ex : des meubles meublant).
- Les livraisons à soi-même de bien ouvrant droit à déduction lorsque le prorata de déduction est inférieur à 100%.

### ❖ **Livraison à soi-même de service ou prestation de service à soi-même.**

Depuis 2006 le dispositif législatif ne prévoit plus l'imposition des prestations de service à soi-même. Toutefois et dans le respect des principes de base de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment en matière de droit à déduction ; des régularisations, des taxes déduites doivent être effectuées dans certains cas. La régularisation consiste à reverser la TVA ayant grevé les éléments qui ont été utilisés pour la réalisation des dits services si toutefois la taxe d'Amont a fait l'objet d'une déduction antérieure.

Dans l'hypothèse où aucune déduction n'a été préalablement opérée la régularisation ne sera pas exigée.

#### **2.2.2.5 Application**

##### **Exercice 1**

Une entreprise assujettie à la TVA fait fabriquer par ces ouvriers un matériel de transport (véhicule de tourisme puissance 20 chevaux) pour ses propres besoins. Coût s'élève à 8 000 000 HT ; TVA 18%.

- TAF :** 1) Montrez que cette livraison à soi-même supporte la TVA  
2) Comptabilisez cette livraison à soi-même le 09 Mai 2009

##### **Exercice 2**

Une entreprise dont le prorata de déduction est de 80% s'est livrée un matériel et outillage fabriqué par elle-même dont le coût s'élève 10 000 000 HT, TVA 18%

- TAF :** 1) Montrez que cette livraison à soi-même est soumise à TVA  
2) Comptabiliser l'opération le 10 Mai 2008

##### **Exercice 3**

Le 10/1/2009 une entreprise dont le prorata de déduction est de 100% fait construire par ses ateliers une machine-outil d'une valeur de 4 000 000 HT, TVA 18%.

- TAF :** 1) Montrez que l'opération est blanche au regard de la TVA.  
2) Comptabilisez cette livraison à soi-même  
3) Analysez le cas où la machine servirait à la fabrication de produit exonéré (comptabilisez l'opération).

#### **2.2.3 Les assujettis par option**

##### **2.2.3.1 Principe**

Les entreprises qui exercent les activités se situant hors du champ d'application de la TVA peuvent opter pour leur assujettissement à la TVA si aucune disposition légale ne les y empêche.

Toutefois les entreprises bénéficiant d'une exonération ne peuvent opter pour la TVA. L'option pour l'assujettissement est irrévocable et prend effet le 1<sup>er</sup> jour du mois suivant celui au cours duquel l'option est exercée.

### **2.2.3.2 L'intérêt**

L'option permet à l'opérateur économique de bénéficier du droit à déduction de la TVA ayant grevé.

- L'acquisition des véhicules, des pièces de rechange et les frais de réparation des véhicules affectés exclusivement au transport public
- Les achats de produits pétrolier par les entreprises de distribution en hauteur de 95% (sauf les stations-service)
- L'acquisition d'immobilisation ouvrant droit à déduction de même que le crédit de départ de la TVA sur les immobilisations amortissables à la date de l'option.

### **2.2.3.3 Les assujettis par option selon loi**

L'assujettissement à la TVA peut se fait par option selon les conditions prévues par la loi. La loi de finance pour la gestion 2006 ouvre l'option aux opérateurs économiques suivants

- Les producteurs de noix de coco, de plante à fleur, de bananes et d'ananas lorsque leur chiffre annuel TTC excède 50 000 000 F CFA
- Les propriétaires d'immeubles nus à usage commercial ou industriel
- Les entreprises de transport relevant du régime du réel d'imposition c'est-à-dire chiffre d'affaire supérieur ou égale 50 000 000 TTC.

## **2.3. Les différents régimes d'assujettis**

Les deux principaux régimes d'assujettis

Les deux principaux régimes d'assujetti en vigueur en Côte d'Ivoire sont : le régime du réel normal et le régime du réel simplifié.

Ces deux régimes exigent des opérateurs économique, la facturation de la TVA à leur client lorsque le montant de leur chiffre d'affaire annuel TTC est :

- supérieur à 50 000 000F pour le régime du réel simplifié
- supérieur à 150 000 000F pour le régime du réel normal

### **Remarques**

1) L'opération d'exonération de la TVA pénalise l'agent économique puisqu'il ne peut pas récupérer la TVA qu'on lui a facturée en Amont. Il se comporte donc dans ce cas comme un consommateur final. On dit que l'exonération s'exerce en aval. Autrement dit les opérations

réalisées en amont c'est-à-dire les transactions effectuées avec ses fournisseurs de biens ou de service ne sont pas concernées par cette exonération. Les factures des fournisseurs comportent la taxe que l'exonéré devra acquitter alors que lui ne peut pas facturer la taxe à ses clients.

2) L'option permet également au client de celui qui opte pour la TVA, à condition qu'il soit lui-même assujéti à la TVA de récupérer la TVA facturée en Amont et partant sur les biens et services ouvrants droit à déduction.

### **3. PRINCIPE DE BASE ET TAUX D'IMPOSITION**

#### **3.1 Principe de base**

##### **3.1.1 La territorialité de la TVA (article 350, 351,352 du CGI)**

La TVA est un impôt qui frappe les dépenses liées aux produits et aux services consommés en Côte d'Ivoire.

Dès lors que les affaires sont faites en Côte d'Ivoire soit par une entreprise installée en Côte d'Ivoire, soit par une entreprise installée à l'étranger elles deviennent imposables. De ce fait les produits vendus en Côte d'Ivoire pour être consommés à l'étranger sont imposables à la TVA.

##### **3.1.2 Fait générateur (Article 361 du CGI)**

Il se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaire pour l'exigibilité de la TVA. C'est donc l'évènement qui donne naissance à l'impôt. Le fait générateur se produit :

- ❖ **Pour les ventes de biens meubles corporels** : lors de la livraison des biens (la livraison d'un bien au sens de l'article 340 du CGI s'étend d'un transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporelle comme un propriétaire). Il s'agit en d'autres termes du transfert de propriété d'un bien meuble corporelle dont la manifestation courante est la vente
- ❖ **Pour les prestations de service** : lors de l'exécution des services ou travaux  
L'expression prestataire de service recouvre les opérations qui n'aboutissent pas à un transfert de propriété portant sur un bien meuble corporel.  
**Ex** : travaux ou façon, les locations de bien meubles corporels, les réparations, les travaux, les commissions des intermédiaires agissant au nom d'autrui, les ventes de produits alimentaires ou de boisson à consommer sur places, les travaux immobiliers, les ventes de fourniture d'eau, d'électricité, de gaz et de télécommunication etc...
- ❖ **Pour les importations** : lors de la mise à la consommation des biens importés dans le pays
- ❖ **Pour les prestations de service qui donne lieu à des encaissements successifs** : au moment de l'expiration de la période à laquelle les encaissements se rapportent
- ❖ **Biens immeubles** : Lors du transfert du droit de propriété

##### **3.1.3Exigibilité de la TVA (article 361 du CGI)**

Tel qu'ils sont définis par l'article 361 du CGI l'exigibilité et le fait générateur dépendent essentiellement de la nature des opérations réalisées. L'exigibilité se confond parfois avec le fait générateur. L'exigibilité est la date à partir de laquelle l'Etat peut exiger le paiement de la taxe. C'est l'exigibilité qui permet de déterminer :

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

### **La taxe est donc exigible**

- **Pour les biens meubles** : corporels lors de la livraison des biens
- **Pour les prestations de service** : les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place, les ventes ou fournitures d'eau, d'électricité de télécommunication etc...**(Lors de l'encaissement du prix ou de la rémunération)**
- **Pour les importations** : la TVA est exigible lors de la déclaration en douane
- **Pour la livraison à soi-même** : lors de la déclaration de mise en service ou de la première utilisation du bien si elle est antérieure
- **Pour les ventes par traite** : à l'échéance, il en est de même pour l'escompte de l'effet
- **Pour les ventes de biens assorties d'une clause de réserve de propriété** : lors de la remise matérielle du bien sans attendre le paiement complet du prix

### **Remarque : modification de l'exigibilité (autorisation de paiement d'après les débits) article 361 du CGI.**

Les redevables concernés sont ceux qui réalisent les opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constitué par l'encaissement (prestation de service, travaux immobiliers, vente à consommer sur place, fourniture d'eau, d'électricité et de télécommunication).

Le débit est représenté par l'inscription de la dette du client au compte de celui-ci. Il coïncide le plus souvent avec la facturation sans y être nécessairement lié. La TVA sera donc exigible le plus souvent dès la facturation.

### **3.1.4 Base d'imposition**

La base d'imposition de la TVA est le montant hors taxe des biens et services toutefois il faut exclure de la base d'imposition les frais de transport (avancé et payé) les réductions commerciales et les emballages consignés).

#### **3.1.4.1 L'assiette pour les importations**

La TVA est calculée à partir de la valeur retenue par les services douaniers. C'est-à-dire la valeur CAF (coût- Assurance -Fret)

Base TVA à l'importation = valeur en douane + redevance statique + droit de douane + taxe spécifiques
---

Valeur en douane = coût d'achat + fret + assurance = valeur CAF

### **3.1.4.2 L'assiette par rapport aux biens d'occasion**

Un bien d'occasion est un bien usager susceptible de réemploi en l'état ou après réparation. On peut distinguer deux cas :

- Si la vente est effectuée par l'utilisateur du bien alors la base d'imposition est le prix de vente hors taxe
- Si la vente est effectuée par un négociant de bien d'occasion alors la base d'imposition est égale à la marge bénéficiaire.

Marge = prix de vente hors taxe – prix d'achat HT (hors les dépenses de remise en état)

**Exemple** : une entreprise de vente de matériel et outillage d'occasion a vendu à 2 800 000 F HT un matériel repris à 1 000 000 F HT. Les dépenses de réparation s'élèvent à 125 000 F HT.

**TAF** : Calculez la TVA facturée par cette entreprise.

### **Remarque**

- Le système d'imposition prévu pour le négociant de biens est le système du coup par coup c'est-à-dire que la taxation se fait vente par vente. La TVA est calculée sur la marge réalisée sur chaque bien pris individuellement
- Les dépenses de remise en état ne sont pas comprises dans le prix de revient.

### **3.1.4.3 L'assiette par rapport aux biens rénovés**

Un bien est dit rénové lorsque la valeur des éléments utilisés pour sa remise en état est supérieure à la valeur de reprise du bien usager augmenté des frais de rénovation (frais de main d'œuvre et frais de fabrication).

Base TVA : prix de reprise + valeur des éléments de remise en état + autres frais

### **3.1.4.4 L'assiette par rapport au crédit-bail**

Les sociétés de crédit-bail régulièrement agréées sont autorisées à déduire à la TVA dont elles sont redevables sur les loyers. Lorsque la vente intervient la base d'imposition est le prix de cession convenu entre le loueur et le locataire. Les loyers sont également soumis à la TVA. Cependant la TVA collectée sur les loyers ne peut être inférieure au montant de la taxe qui serait exigible si le bien avait été vendu.

**Exemple 1**: la SAFBAIL cède par crédit-bail au cabinet comptable MAME une voiture BMW. Le prix de cession du véhicule est 120 000 000 HT. La SAFBAIL a acquis ce véhicule de tourisme à 105 000 000 F HT. Le cabinet MAME s'est engagé à acquitter un loyer mensuel HT de 2 300 000 F sur 60 mois.

**TAF** :

- 1- Calculez la TVA déductible par la SAFBAIL
- 2- Calculez la TVA collecté sur les loyers
- 3- Calculez la TVA exigible s'il s'agit d'une vente directe

**RESOLUTION** : la cession par crédit-bail est une location de bien meuble corporel rendant exigible la TVA sur les encaissements des loyers.

TVA à déduit par la SAFBAIL = 105 000 000 x 0,18  
= 18 900 000

TVA collecté sur les loyers = 2 300 000 x 0,18 x 60  
= 24 840 000

La TVA exigible s'il s'agit d'une vente directe = 120 000 000 x 0,18 = 21 600 000  
Ceci est conforme à l'exigence des textes.

### **3.1.4.5 L'assiette par rapport aux biens vendus par les marchands de biens**

La base est la marge réalisée sur chaque vente

Marge = prix de vente HT – prix d'achat HT

## **3.2 Taux d'imposition**

### **3.2.1 Taux unique de TVA article 359**

Dans le respect des dispositions légales en vigueur dans l'espace UEMOA ; Il est institué un taux unique pour la taxe sur valeur ajouté. Le taux de TVA est 18% applicable sur le montant hors taxe des biens. Il a été proposé un taux réduit de 9% applicable sur les produits laitiers et les pâtes alimentaires à base de semoule de blé dur à 100 pour 100 ainsi que sur le matériel de l'énergie solaire et les produits pétroliers (gasoil, fuel oil 180, DDO : Diesel Distillate Oil utilisé comme combustible dans les usines).

### **3.2.2 Les taux spécifiques de TVA**

#### **❖ Les activités bancaires**

Les activités bancaires relèvent de la taxe sur les opérations bancaire (TOB). Le taux est de 10% applicable sur le montant hors taxe, des agios intérêts et commissions bancaires.

Ce taux est ramené à 5% sur les agios pour les crédits d'équipement informatique et industriel octroyé aux Petites et Moyennes Entreprise (PME : entreprise dont le chiffre d'affaire annuel TTC est inférieur à 1 000 000 000 F).

**NB** : la TOB sur les intérêts agios et commissions bancaire est déductible.

#### **❖ La taxe spéciale d'équipement au profit de la DGI**

Elle est calculée aux taux de 0,1% sur le chiffre d'affaire hors taxe. Cette taxe est due aussi bien par les assujettis que les non assujettis à TVA mais soumis au régime du réel.

#### **❖ La taxe spéciale sur le tabac**

Le taux de la taxe sur le tabac est de **21,33%** calculer sur la marge HT de distribution réalisé par les revendeurs. Cette taxe est prélevée par les fabricants et les importateurs.

## **4. LE MECANISME DE LA TVA**

### **4.1 Le principe**

La taxe sur valeur ajoutée est une créance de l'Etat sur l'assujetti. La détermination de la TVA due par l'assujetti se fait par la formule suivante :

$$\text{TVA due} : \text{TVA collectée/vente} - \text{TVA déductible/Achat}$$

### **4.2 La TVA est à la charge du consommateur**

Soit un circuit de production dont les achats de matière se font auprès du secteur agricole

	<b>Prix de vente HT</b>	<b>TVA collecté</b>	<b>Prix d'achat HT</b>	<b>TVA déductible</b>	<b>TVA versé à l'Etat</b>
<b>Producteur</b>	200 000	36 000	–	–	36 000
<b>Grossiste</b>	250 000	45 000	200 000	36 000	9 000
<b>Détaillant</b>	300 000	54 000	250 000	45 000	9 000
<b>Consommateur</b>	Prix d'achat TTC = 354 000 dont 54 000				54 000

Nous pouvons donc dire que la TVA est à la charge du consommateur final.

L'assujetti en tant que collecteur d'impôt est un simple intermédiaire entre l'Etat et le consommateur.

### **4.3 Déductibilité de la TVA**

La TVA supportée lors des achats n'est pas systématiquement déductible. Pour qu'elle ouvre droit à déduction la TVA opérée en Amont doit obéir à certaines conditions essentielles.

#### **4.3.1 Les conditions de fonds**

- Les biens doivent être acquis pour les besoins de l'entreprise
- Les biens doivent être utilisés par les assujettis et pour des opérations imposables à la TVA.
- Les biens doivent avoir supporté effectivement la TVA
- Les biens ne doivent pas être exclus du droit à déduction

#### **4.3.2 Les conditions de formes**

- La TVA doit figurer sur un document justificatif (facture normalisée, déclaration en douane, déclaration de l'entreprise pour les LASM)
- Les factures et autres documents doivent porter les mentions suivantes (Montant HT, TVA, montant TTC ; centre d'imposition, régime d'imposition)

Lorsque ses conditions de fonds et de formes sont réunies la taxe acquittée auprès des fournisseurs est récupérable :

- En totalité par les personnes assujetties à la TVA pour l'ensemble de leur activité.

- En proportion du chiffre d'affaire taxable par rapport au chiffre d'affaire total en application de la règle dite du prorata de déduction.

**NB** : les omissions peuvent être pratiquées entièrement dans un délai de 12 mois

### **4.3.3 Les modalités de déduction**

Il s'agit des modalités de l'exercice du droit de déduction.

Il existe deux types de déduction : la déduction financière et la déduction physique.

#### ✓ **La déduction physique**

La déduction physique porte sur les matières premières et fournitures liées, les agents de fabrication et les marchandises.

#### ✓ **La déduction financière**

La déduction financière concerne la TVA qui a grevé les achats ou les importations de biens tels que les fournitures administratives (papier, crayon, fiche, registre), et les immobilisations (biens d'investissements).

#### **4.3.3.1 La règle de l'utilisation**

Cette règle stipule que la déduction physique n'est possible que si les matières premières ou agents de fabrication ont été utilisés pour la fabrication de produit passible de la TVA.

#### **4.3.3.2 La règle du butoir**

Il y a deux (2) types de butoir : **le butoir physique et le butoir financier**

- **Butoir Physique** : Le butoir physique naît des déductions physiques c'est-à-dire des déductions de TVA sur les matières premières, les marchandises et produits assimilés. Il y a butoir physique, lorsque pour une opération donnée, la taxe déductible est supérieure à la taxe exigible.
- **Butoir Financier** : Le butoir financier trouve son origine dans les déductions financières, notamment par suite de gros investissements. Le crédit de taxe bien que reportable sur les déclarations ultérieures s'alourdit et grève dangereusement la trésorerie de l'entreprise.

#### ❖ **Principe du Butoir**

La Note n° 0531/DGI/SDLG du 3 avril 1992 de l'Administration des Impôts stipule que la règle du butoir est motivée essentiellement par des raisons d'ordre budgétaire et par la nécessité de lutter contre la fraude sur la TVA et qu'elle emporte dans son principe :

- l'impossibilité de rembourser la TVA non imputable (excédent de taxes) ;
- la limitation du droit à déduction à la seule TVA collectée sur les ventes ;
- l'interdiction de récupérer la taxe ou d'en demander le remboursement dans les cas d'exonération visés à l'article 355 du CGI.

## TABLEAU DE DECLARATION DE TVA

N°	Opérations	TVA exigible	TVA déductible
1	Vente ou cession d'immeuble par une société de construction (production vente)	Exonéré	-
2	Vente d'immeuble par un négociant ou un marchand de bien	Oui	-
3	Vente ou cession d'immeuble par un particulier ou une société ordinaire	Exonéré	-
4	Acquisition d'immeuble pour service sociaux obligatoire (infirmerie, vestiaire, douche,..) avec une société de construction	-	Oui
5	Acquisition d'immeuble pour service sociaux non obligatoire (cantines, salles de jeux, gymnase) avec une société de construction	-	Non déductible
6	Acquisition d'immeuble servant au logement du personnel avec une société de construction	-	Non déductible
7	Acquisition d'immeuble avec un particulier ou une société ordinaire	-	Exonéré
8	LASM d'immeuble par une société ordinaire	Exonéré	Exonéré
9	Exportation de biens taxables	Exonéré	-
10	Exportation de biens non taxables	Exonéré	-
11	Importation de biens taxables	-	Oui
12	Importation ou achat de biens non taxables	-	Exonéré
13	Ventes de biens à des titulaires d'attestation d'exonération	Exonéré	
14	Ventes de biens à des titulaires d'exportation	Oui	-
15	Acquisition de matériel de transport puissance fiscale > à 12 chevaux et services rattachés	-	Non déductible
16	Acquisition de matériel de transport puissance fiscale < à 12 chevaux et services rattachés	-	Oui
17	Acquisition de mobilier de bureau	-	Non déductible
18	Acquisition de véhicule utilitaire (véhicule de transport de marchandises)	-	Oui
19	Achat ou acquisition en espèce de montant TTC > 250 000 F	-	Non déductible
20	Achat de biens taxable ou non taxable avec un opérateur du secteur informel (impôt synthétique ou taxe forfaitaire)	-	TVA non facturée
21	Vente de produits alimentaires naturels non transformé en usine ; de pain ; des livres scolaires ; des journaux ; de titres ; de timbre ; de matériels informatiques et dérivés	Exonéré	-
22	Vente de produits pharmaceutique (à l'exclusion des produits de beauté, coton hydrophile)	Exonéré	-

23	Vente de produits destinés à l'alimentation du bétail ou de la basse-cour	Exonéré	-
24	LASM de bien et service taxable (mise en service)	Oui	Oui
25	Ventes des produits de base des assujettis par option (fleurs ; noix de coco ; ananas, ... avec un CA annuel TTC > 50 millions	Oui	-
26	LASM de bien non taxable	Exonéré	Exonéré
27	Vente de prestation de service lié : l'enseignement ; l'assurance ; opérations à caractère civil ; au corps médical	Exonéré	-
28	Dépense en transport spécialisé (convoyage de fonds ; colis express ; remorquage de camion en panne ou accidenté	-	Oui
29	Dépense sous d'autres formes de transport	-	Exonéré
30	Vente de biens aux taux de 9 % (lait, pâte alimentaire à base de blé ; matériels d'énergie solaire ; produit pétrolier noir (gasoil, fuel 180, diesel dissillate oil : DDO, pétrole) Montant HT x 9%	Oui	-
31	Vente de services des établissements financiers (TOB au taux de 10 % sur leurs opérations courantes) : montant HT x 10 %	Oui	-
32	Acquisition de véhicule à deux roues de montant HT > 3 000 000	-	Non déductible
33	Vente de matériels et produits agricole non transformé : sac en jute ; filets de pêche ; semence ; graine ; céréales ; mangue ; orange ; légumes...	Exonéré	-
34	Vente de produits taxable à une institution diplomatique ; une représentation internationale ou sous régionale (PAM ; 43 <sup>eme</sup> BIMA ; OMS ; ONUCI ; ASECNA ; FAO...)	Exonéré	-
35	Cession de bien n'ouvrant pas droit à déduction (mobiliers de bureau...)	Oui	-
36	Vente de bien ouvrant droit à déduction	Oui	-
37	Frais d'hôtel et de restauration ; lubrifiant, carburant pour les véhicules	-	Non déductible
38	Achat ou acquisition de bien n'ouvrant pas droit à déduction et service rattachés	-	Non déductible
39	Acquisition d'un bien pour la fabrication des produits exonéré	-	Non déductible

#### **4.4 Régularisation en matière de TVA article 375.2**

##### **4.4.1 Le reversement de la TVA**

La TVA initialement déduite par un assujetti peut être remise en cause en effet certains évènements sont de nature à donner lieu à un reversement de la TVA initialement déductible ses évènements sont :

- La cessation d'entreprise
- Le changement d'affectation des biens
- L'abandon de la qualité d'assujetti
- Vol ou destruction d'élément d'actif

**NB:** Il n'y a pas de TVA à reverser lorsque la destruction est causé par un incendie, une inondation un saccage (sauf si la destruction est volontaire).

La TVA à reverser lorsque l'un de ses évènements se produit est celle relative :

- ❖ **A la fraction non encore amortie s'il s'agit d'un bien amortissable.**
- ❖ **Au montant de la TVA à récupérer à l'achat s'il s'agit d'un bien non amortissable.**

#### **4.4.1.1 TVA à reverser dans le cadre des biens amortissables (art 375-2°)**

Selon l'art 375-2° concernant les biens soumis à amortissement, le reversement de la TVA correspond à une fraction de la TVA initialement déduite calculer au prorata du temps d'amortissement restant à courir :

- Si le bien est amorti en mode linéaire, la TVA à reverser est calculée à partir d'un tableau linéaire de cette TVA.
- Si le bien est amorti en mode accéléré, la TVA à reverser est calculée à partir d'un tableau accéléré de reprise de cette TVA.
- Si le bien est amorti en mode dégressif, la TVA à reverser est calculée à partir d'un tableau dégressif de reprise de cette TVA.

**Remarque :** calcul de l'amortissement :

- L'amortissement linéaire est calculé à compter de la date de mise en service de l'immobilisation. Si le bien est acquis en cours d'exercice, le prorata est en jour.
- L'amortissement accéléré et l'amortissement dégressif sont calculés à compter de premier jour du mois d'acquisition

**Exemple :** si le bien est acquis le 20 avril ou le 10 avril la date d'acquisition sera le 1<sup>er</sup> avril.

$\text{TVA à reverser} = \text{TVA initialement déduite} \times \frac{\text{VNC}}{\text{VO}} \quad \text{ou}$
$= \text{TVA initialement déduite} \times \frac{\text{durée restant à courir (mode linéaire)}}{\text{Durée totale}}$
$= \text{TVA initialement déduite} \times \frac{\text{VNF}}{\text{VO}} \quad (\text{mode accéléré ou dégressif})$

**Remarque :** Les cessions de bien usagers étant soumises à la TVA pour ceux qui ouvrent droit à déduction par conséquent il n'y a pas de TVA à reverser.

**Exercice 1:**

Un matériel et outillage acquis le 1<sup>er</sup> Avril N-2 à 10 000 000 F HT sa durée de vie est de 5 ans le matériel est abimé le 1<sup>er</sup> juillet N. la VNC = 5 500 000F. Mode linéaire.

**TAF :** Calculer la TVA à reverser à la suite de cette destruction d'immobilisation.

**Exercice 2:**

Une entreprise a acquis et mis en service le 13 mai N, un matériel et outillage amortissable sur 5 ans. Le prix d'achat TTC est de 68 440 000 dont TVA 10 440 000. La TVA est remise en cause le 1<sup>er</sup> août N+3.

**Travail à faire**

- 1- Présenter le plan d'amortissement dégressif du matériel.
- 2- Présenter le plan de reprise de la TVA.
- 3- Calculer le montant de la TVA à reverser à partir du tableau de reprise de la TVA.

**Résolution**

- 1- Présentons le plan d'amortissement dégressif.

N = 5 ans, date de mise en service 13 mai N

$$Tl = \frac{100}{5} = 20\%, \text{ coefficient} = 2 \text{ entraîne } Td = 20\% \times 2 = 40\%$$

$$\text{Année charnière} = \frac{5}{2} = 2,5$$

Année charnière = 2 ans

- Première annuité dégressive (du 1<sup>er</sup> mai N au 31 décembre N : 8 mois)
- Première annuité linéaire (du 13 mai N au 31 décembre N)

$$\text{Mai : } 30 - 13 = 17 \text{ jours}$$

$$\text{Juin à décembre (7 x 30) = 210 jours}$$


---


$$227 \text{ jours}$$

$$\text{Prix d'acquisition HT } 68\,440\,000 - 10\,440\,000 = 58\,000\,000$$

Exo	Période	VNFd	Amort dégressif	Cumul amort	VNFF	Annuité linéaire	Amort dérogatoire	
							Dotation	Reprise
N	8 mois 227 jours	58 000 000	15 466 667		42 533 333	7 314 444	8 152 223	-
N+1	12 mois	42 533 333	17 013 333		25 520 000	11 600 000	5 413 333	-
N+2	12 mois	25 520 000	10 208 000		15 312 000	11 600 000	-	1 392 000
N+3	12 mois	15 312 000	7 656 000		7 656 000	11 600 000	-	3 944 000
N+4	12 mois	7 656 000	7 656 000		0	11 600 000	-	3 944 000

N+5	(360-227) =133 jours	-	-	-	4 285 556	-	4 285 556
<b>TOTAL</b>	<b>5 ans</b>	-	<b>58 000 000</b>	-	<b>58 000 000</b>	<b>13 565 556</b>	<b>13 565 556</b>

2- Présentons le plan de reprise de la TVA

Base amortissable (BA) = 58 000 000 x 0,18 = 10 440 000

Annuité dégressif (ad) =  $\frac{1440000 \times 40 \times 8}{1200} = 2\,784\,000$

Exo	Période	Base amort (VNFD)	Annuité dégressive	VNFfin
N	8 mois	10 440 000	2 784 000	7 656 000
N+1	12 mois	7 656 000	3 062 400	4 593 600
N+2	12 mois	4 593 600	1 837 440	2 756 160
N+3	12 mois	2 756 160	1 378 080	1 378 080
N+4	12 mois	1 378 080	1 378 080	0

3- Déterminons la TVA à reverser

**1<sup>ère</sup> méthode : amortissement de la TVA initialement déduite.**

La date de remise en cause de la TVA est le 1<sup>er</sup> août N+3.

Du 01/08/N+3 au 31 août N+3 : 1 mois

Du 01/09/N+3 au 31/12/ N+3 : 4 mois

Total : 5 mois

❖ Nous allons reverser la TVA de N+3 (5 mois /12 de TVA) et la totalité de la TVA de N+4 soit :

TVA à reverser =  $1\,378\,080 \times \frac{5}{12} + 1\,378\,080$

= 574 200 + 1 378 080

TVA à reverser = 1 952 280

**2<sup>ème</sup> méthode : amortissement du bien (méthode de la valeur nette fiscale)**

TVA à reverser = TVA initialement déduite x  $\frac{VNF}{VO}$

Annuité dégressive complémentaire

Du 1<sup>er</sup>/01/N+3 au 1<sup>er</sup>/08/N+3 : 7 mois

Annuité dégressive complémentaire =  $7\,656\,000 \times \frac{7}{12} = 4\,466\,000$

VNF<sub>N+3</sub> = 15 312 000 – 4 466 000 = 10 846 000

TVA à reverser =  $58\,000\,000 \times 0,18 \times \frac{10846000}{58000000} = 1\,952\,280$

**4.4.2 Le crédit de départ de TVA**

Les redevables nouvellement assujetti à la TVA sont autorisés à déduire une part de la TVA supportée au prorata du temps d'amortissement restant à courir sur les immobilisations ouvrant droit à déduction.

$$\begin{aligned} \text{crédit de départ} &= \text{TVA à l'acquisition} \times \frac{\text{VNC}}{\text{VO}} \text{ ou} \\ &= \text{TVA à l'acquisition} \times \frac{\text{durée restant à courir}}{\text{Durée totale}} \end{aligned}$$

Ce crédit est imputable sur la taxe exigible du mois de prise de position d'assujetti ainsi que les mois à venir jusqu'à épuisement.

**NB** : Ce crédit est déterminé uniquement sur les immobilisations amortissables, pas de crédit sur les frais généraux.

### **Exercice**

Une entreprise a opté pour l'assujettissement à la TVA le 3 janvier 2001. De la balance d'inventaire 31 Décembre 2000 on extrait les informations suivantes :

	VCN
– Titre de participation	8 000 000
– Matériel et outillage HT (Vo = 25 000 000 ; durée de vie : 10 ans)	15 000 000
– Matériel de bureau HT (Vo = 18 000 000; durée de vie : 5 ans)	10 000 000
– Mobilier de bureau TTC (Vo = 10 000 000; durée de vie : 5 ans)	5 000 000

**TAF** : Déterminer le crédit de départ de TVA

## **5. LE PRORATA DE DEDUCTION**

### **5.1 L'assujettissement partiel**

#### **5.1.1 Principes**

Est assujetti partiel toute personne physique ou morale qui réalise à la fois des opérations placées dans le champ et hors du champ de l'application de la TVA. Dans ses entreprises la récupération de la TVA qui a grevé les achats se fera selon deux règles. La règle de l'affectation et la règle du prorata.

#### **5.1.2 La règle de l'affectation**

Cette règle ne concerne que la taxe ayant grevé les biens (qu'ils s'agissent ou non d'immobilisation).

Pour l'application de cette règle on doit observer 3 hypothèses

#### **❖ Hypothèse N°1**

Si les biens acquis sont affectés exclusivement à une activité exonérée ou hors du champ d'application de la TVA ; aucune déduction de la TVA ayant grevé ses biens n'est possible.

### ❖ Hypothèse N°2

Si les biens acquis sont affectés exclusivement à une activité passible de TVA y compris les exportations, la TVA sera totalement déductible.

### ❖ Hypothèse N°3

Si les biens sont affectés à des activités en partie passibles de TVA et en partie exonérées de TVA, la déductibilité de la TVA se fera au moyen d'un prorata de déduction déterminé par l'entreprise.

## **5.1.3 La règle du prorata de déduction**

### **5.1.3.1 Principe**

Le prorata de déduction s'applique aux biens et services qui concourent à la fois à la réalisation d'opération taxable et non taxable. Toutefois lorsqu'il n'est pas indiqué d'affectation pour les biens et service ; on appliquera le prorata à l'ensemble des opérations d'achat à l'exception des marchandises.

Le prorata est donc utilisé pour les frais généraux, les immobilisations et les matières premières.

### **5.1.3.2 Détermination du prorata (article 356 et 357 du CGI)**

Le prorata est déterminé par la formule suivante :

$$\text{Prorata} = \frac{\text{Chiffre d'affaires taxable ou assimilé HT}}{\text{Chiffre d'affaires total}} \times 100$$

$$\text{Prorata} = \frac{N}{D} \times 100$$

Avec Chiffre d'affaires total = chiffre d'affaires taxable HT + chiffre d'affaires exonéré

Le prorata est arrondi à l'unité supérieure.

Les chiffres d'affaire sont déterminés en fonction des opérations de l'exercice pendant lequel les biens ou les services sont utilisés. Le prorata est calculé à la fin d'une année et est applicable sur l'exercice suivant (le prorata applicable à un exercice est celui de l'exercice précédent)

### ❖ Le chiffre d'affaire taxable ou assimilé

N ⇒ (numérateur) comprend :

- Le chiffre d'affaires (livraison et prestation de service) effectivement soumis à la TVA
- Le chiffre d'affaires réalisé à l'exportation et celui correspondant à des opérations assimilées à des exportations au sens des articles 356 et 357 du CGI
- Les chiffres d'affaires exonérés de façon conventionnelle  
Les livraisons à soi-même taxable.

### ❖ Le chiffre d'affaires total porté au dénominateur comprend

- La totalité des sommes portées au numérateur
- Le chiffre d'affaires exonéré de taxe (autre que celui porté au numérateur)
- Le chiffre d'affaire portant sur les opérations situées hors du champ d'application de la taxe
- Livraison ou prestation de service à soi-même exonéré

❖ **Les éléments suivants sont exclus du prorata**

C'est-à-dire que ses éléments ne sont pris en compte ni au numérateur ni au dénominateur.

- Les cessions d'éléments d'actif (que ses cessions soient imposées ou exonéré de TVA)
- Les produits financiers ne constituant pas une affaire au sens des dispositions applicable en matière de taxation de valeur ajoutée : dividendes
- Les remboursements de frais ou débours
- Les indemnités ayant un caractère de dommages et intérêts
- Les subventions d'équipement

N°	Opérations	Numérateur	Dénominateur
1	Vente de produits taxables HT	Oui	Oui
2	Services après ventes taxables facturés HT	Oui	Oui
3	Prestations de services taxables HT	Oui	Oui
4	Toutes les ventes exonérées conventionnelles HT	Oui	Oui
5	Cessions courantes d'éléments d'actif	Non	Non
6	Exportations taxables HT	Oui	Oui
7	Livraison à soi-même taxables de biens non immobiliers HT	Oui	Oui
8	Subvention d'exploitations taxables HT	Oui	Oui
9	Vente taxable à des titulaires d'attestation d'exonération HT	Oui	Oui
10	Vente de produits taxables à une entreprise exportatrice HT	Oui	Oui
11	Ventes locales exonérées légalement	Non	Oui
12	Exportations de biens exonérés légalement	Non	Oui
13	LASM de biens non immobiliers non taxables	Non	Oui
14	Cessions courantes d'éléments d'actif non taxable	Non	Non
15	Service après-vente facturé non taxables	Non	Oui
16	LASM de biens immobiliers construits non destiné à la vente	Non	Non
17	Cessions occasionnelles	Non	Non
18	Les affaires réalisées hors CI à ne pas confondre avec les exportations	Non	Non
19	Les subventions d'équipement reçues de l'Etat	Non	Non
20	Les affaires ou opérations à caractère civil : Dommages et intérêts reçus	Non	Non
21	Les remboursements de frais non taxables (débours)	Non	Non
22	Services après-vente (considérés comme achats)	Non	Non
23	Ports récupérés	Non	Non
24	Produits financiers : dividendes, intérêts de placements...	Non	Non

**Exercice N°1**

La S.A. Dabou Centrale d'Achats vend divers produits industriels et alimentaires à des grossistes. Il nous est demandé de calculer le prorata général de détaxation applicable à l'exercice N (faire les calculs sur les valeurs HT).

Pour ce faire, nous disposons des opérations ci-après extraites de la comptabilité de l'exercice (N- 1). Les montants sont en valeur HT. Ce sont :

Opérations	Montants
Ventes en CI de produits taxables	1 600 000 000
Ventes à l'exportation de produits taxables	1 000 000 000
Ventes en CI de produits non taxables	100 000 000
Ventes à l'exportation de produits non taxables	200 000 000
Cessions courantes d'actifs immobilisés	50 000 000
Livraison à soi-même d'un immeuble industriel	350 000 000
Dommages et intérêts reçus	10 000 000
Locations en meublé d'un immeuble d'habitation	75 000 000

L'entreprise a opté pour la TVA pour les activités ouvertes à option.

**TAF** : Calculer le prorata de déduction

### Résolution

Eléments	Numérateur (N)	Dénominateur (D)
Ventes en CI de produits taxables 1 600 000	1 600 000 000	1 600 000 000
Ventes à l'exportation de produits taxables 1000 000	1 000 000 000	1 000 000 000
Ventes en CI de produits non taxables	/	100 000 000
Ventes à l'exportation de produits non taxables	/	200 000 000
Cessions courantes d'actifs immobilisés	/	/
Livraison à soi-même d'un immeuble industrielle	350 000 000	350 000 000
Dommages et intérêts reçus	/	/
Location en meublé d'un immeuble d'habitation	75 000 000	75 000 000
Total	3 025 000 000	3 325 000 000

Calculons le Prorata (P)

$$P = \frac{3025000000}{3325000000} = 90,98\% \text{ environ } 91\%$$

Le prorata est arrondi au franc supérieur

## 5.2 La variation du prorata

### 5.2.1 Principes

Lorsque le prorata de déduction varie au cours des années suivantes de plus de 10 points en valeur absolue par rapport au prorata initial dans les 4 années qui suivent la date d'acquisition du biens indépendamment de sa durée de vie ; il y a lieu d'opérer une régularisation qui consiste en un reversement de la TVA si le prorata diminue de plus de 10 points ou en un complément de déduction si le prorata augmente de plus de 10 points.

### 5.2.2 Les biens concernés

#### ❖ Les immobilisations

Concernant les immobilisations la régularisation se fait par proportion de sur une durée de vie 5 ans (exercice d'acquisition du bien compris). Elle prend également fin lorsque le bien est sorti du patrimoine de l'entreprise.

## Exercice

La SA MESS a acquis un matériel de bureau en N1 au prix de 15 000 000F HT son prorata de déduction a subi les variations suivantes :

N <sub>1</sub>	P = 80%	N <sub>4</sub>	P = 96%
N <sub>2</sub>	P = 65%	N <sub>5</sub>	P = 75%
N <sub>3</sub>	P = 85%		

**TAF** : 1) Déterminer la base amortissable de ce matériel

3) Déterminer l'incidence fiscale de la variation du prorata.

### ❖ Les frais généraux

Pour les frais généraux ouvrant droit à déduction :

- Frais d'éclairage et de conditionnement d'air des locaux industriels, administratifs et commerciaux
- Frais de fabrication : fourniture général des ateliers et chantiers (force motrice, combustible, huile, graisse, carburant, outillage etc...)
- Frais de vente : fournitures administratives (papier, encre, crayon, fiche, registre etc...) frais de publicité ;

La régularisation se fait quelque soit la variation du prorata et ceux sur un seul exercice. C'est-à-dire celui qui suit l'exercice de l'achat.

## Exercice

L'entreprise MESS a engagé des frais généraux de 18 600 000 HT en 1999. Le prorata applicable à l'exercice 1999 est de 77% ; le prorata calculé à la fin de l'exercice 1999 est de 81%.

**TAF** : Déterminer l'incidence fiscale de cette variation

### **5.2.3 Cas particulier des entreprises nouvellement créées**

Le prorata prévisionnel calculé sur la base des données prévisionnel est utilisé sur un seul exercice.

Le prorata définitif obtenu à la fin de cet exercice occasionnera une régularisation quelque soit la variation du prorata pour le 1<sup>er</sup> exercice.

Pour les exercices à venir, les régularisations se feront selon les règles précédemment définies.

### **5.2.4 Cas des entreprises nouvellement assujetties**

Le prorata déterminé à partir de l'exercice précédent celle de la prise de position est utilisé de l'année de position.

Le prorata définitif obtenu à partir de cet exercice occasionnera une régularisation quelque soit la variation du prorata pour le 1<sup>er</sup> exercice.

Pour l'exercice à venir les régularisations se feront selon les règles précédemment définies.

## Exercice

1 .Citer 4 conditions de déductibilité de la TVA

2. Dans quel cas une entreprise peut utiliser le prorata de déduction de la TVA pour la récupération de la TVA ayant grevé ses achats ou acquisitions.

3. La SARL MESS nouvellement constituée en 2008 est partiellement assujettie à la TVA, son chiffre d'affaire prévisionnel de l'année 2008 s'élève à 600 millions HT dont 300 millions provenant des produits exonérés.

L'entreprise fait l'acquisition le 01/06/2008 d'un matériel à 4 500 000 HT. En fin d'exercice 2008, le chiffre d'affaire s'élève à 900 000 000 HT dont 450 000 000 de produits exonérés.

#### **TAF:**

- 1) Calculer la TVA déduite lors de l'acquisition du matériel.
- 2) Y a-t-il lieu de faire une régularisation de TVA en fin d'exercice ?
- 3) Répondre à la question n°2 si le prorata définitif était égal à 69%
- 4) L'entreprise MESS a effectué les achats suivants en 2009 avec son fournisseur MAME: achat d'un matériel de bureau à 2 000 000 HT pour l'administration et l'acquisition d'une machine à 14 160 000 TTC pour la fabrication exclusive d'un produit taxable. Calculer la TVA récupérable de 2009

#### **Travaux dirigés**

##### **Exercice N°1**

Une entreprise fabrique deux types de produits : le produit A taxable à la TVA et le produit B exonéré de TVA. Le chiffre d'affaires de l'exercice 1998 se présente comme suit :

- Vente de produit A en Côte d'Ivoire	<b>1 800 000 000 HT</b>
- Exportation de produit A	<b>500 000 000 HT</b>
- Vente en Côte d'Ivoire produit B	<b>1 600 000 000 HT</b>
- Dividendes perçus	<b>100 000 000 HT</b>
- Exportation de produit B	<b>400 000 000 HT</b>
- Dommages et intérêts	<b>50 000 000 HT</b>
- Service après-vente facturé non taxable	<b>1 200 000 HT</b>
- Vente de produit A à une entreprise qui a une attestation d'exportation	<b>600 000 000 HT</b>
- Subventions d'équipement reçues	<b>300 000 000 HT</b>

L'entreprise a fait l'acquisition en février 1999 de :

- Un matériel industriel de **110 000 000 HT** amortissable en linéaire sur 10 ans.
- Des mobiliers de bureau de **6 000 000 HT** amortissables en linéaire sur 10 ans.
- Des frais généraux de **4 500 000 HT**

##### **Travail à faire :**

- 1) Calculer le prorata de déduction utilisé en 1999.
- 2) Calculer la TVA déductible et les bases amortissables des acquisitions de Février 1999.
- 3) Quelle est l'incidence fiscale au regard de la TVA sachant que le prorata de déduction a varié comme suit : 2000 : 80 % ; 2001 : 65 % ; 2002 : 90 %
- 4) Le 1<sup>er</sup> Avril 2001 l'entreprise achète de nouveaux matériels industriels à 360 000 000 F HT reprendre les questions n° 2 et n° 3.

## **Exercice N°2**

La société anonyme COMPRESSE est une société assujettie à la TVA le 01/01/N-1. Cette société a réalisé durant l'exercice N-1 un certain nombre d'opérations :

Chiffre d'affaires réalisé en Côte d'Ivoire et soumise à la TVA 1 000 000 000 F HT

Chiffre d'affaires réalisées à l'étranger (exportation) 450 000 000 FHT

Chiffre d'affaires exonérées conventionnellement 210 000 000 F HT

Chiffre d'affaires non soumis à la TVA 800 000 000 F HT

Livraison à soi-même de produits dont 30% de produits non taxables s'est élevée à 400 000 000Fht

Cession occasionnel d'élément d'actif immobilisé 20 000 000F

Durant l'exercice N. précisément le 1<sup>er</sup> mars N. elle fait l'acquisition des deux éléments suivants :

Micro-ordinateur 20 000 000 FHT (2 ans)

Matériel de transport (véhicule de livraison de 5 tonnes) : 15.000 000 FHT (3ans)

Mobiliser de bureau 525 000 FHT (10 ans)

Véhicules de transport puissance 13 chevaux 12 500 000 FHT (3 ans)

Matériel et outillage 110 000 000 FHT (5ans)

Bâtiment industriel 175 000 000 FHT (20 ans)

## **Travail à faire**

- 1) Déterminer le prorata général de déduction ressortant des affaires de l'exercice N-1
- 2) Déterminer les montants déductibles de la TVA se rapportant se rapportant aux acquisitions du 1<sup>er</sup> mars N
- 3) Déterminer la base amortissable des biens
- 4) Procéder à la régularisation qui s'impose en matière de TVA tenant compte des prorata définitif des années suivantes :  
 $N = 85\%$  ;  $N+1 = 72\%$  ;  $N+2 = 65\%$  ;  $N+3 = 96\%$
- 5) Le bâtiment industriel est détruit le 30/12/N+10 par un incendie. Quelle est la conséquence fiscale au regard de la TVA ?

## **Exercice 3**

La société BETA vous demande de déterminer la TVA à payer au titre du mois de Décembre N, sachant que les ventes taxables de 483.600.000 F HT représentent 65% du total des ventes de N-1. Au cours de ce mois l'entreprise a réalisé les opérations suivantes :

- Vente à crédit d'articles non taxables à un grossiste au prix de vente HT 15.200.000 ; remise 4%, port facturé 120.000 F HT ;
- Vente au comptant par chèque d'articles taxables à la TVA 11.500.000, remise 4%, escompte 2%, port facturé 810.000 F HT ;
- Facturation d'emballages consignés aux clients 620.000 F HT ;
- Emballages consignés aux clients non restitués : 420.000 F HT ;
- Livraison de produits taxables à une entreprise qui nous a fait parvenir une attestation d'exportation 1.820.000 F HT ;
- Achats de produits non taxables : 3.530.000 F HT, rabais 5%, transport facturé 120.000FHT;
- Acquisition à crédit d'une machine à laver destinée au domicile du DG : 560.000 F HT, remise 5%, port payé 60.000 F HT ;

- Reçues et comptabilisées : factures d'eau 150.000 F HT, de téléphone 180.000 F HT et d'électricité 400.000 F HT. Les règlements auront lieu le mois prochain ;
- Achat de fournitures de bureaux pour 225.000 F HT payé au comptant en espèces ;
- Achat à crédit de produits taxables : 10.500.000 F HT, remise 4%, port récupéré par le fournisseur 315.000 F HT, paiement par chèque pour la moitié du net à payer ;
- Réparation des climatiseurs des bureaux et des magasins 265.000 F HT. Règlement par traite à échéance du mois prochain ;
- Achats de vêtements de travail et de chaussures de sécurité pour les vendeurs - 1500.000FHT;
- Acquisition d'un immeuble destiné au stockage des produits: 15.000.000 F HT. Le vendeur Monsieur DOUMBIA vous accordé d'étaler le paiement sur 3 ans par fractions égales.
- A la fin de l'année, la société BETA envoie des cadeaux à certains de ses fournisseurs et clients ainsi qu'à ses représentants. Cette année, elle offre :
  - 100 bouteilles de Whisky achetées 5.000 F HT pièces et portant une étiquette « mis spécialement en bouteille pour la Société BETA » ;
  - 100 pendules de voyage achetées pour un montant global de 3.000.000 F HT, et ne portant aucune mention particulière ;
- La société a vendu le 15 Décembre une machine électronique qui a été achetée à 800.000 F HT. Prix de cession : 500.000 F HT

**TAF** : Détermination de la TVA à Payer, Société BETA

## **6- LES DIFFERENTS REGIMES D'ASSUJETTIS**

L'article 2 de l'annexe fiscale à la L.F. p. 2015 a unifié les critères de chiffre d'affaires des régimes d'imposition. Les critères particuliers de chiffre d'affaires (25 millions - 75 millions de francs) applicables aux entreprises de prestations de services ont été supprimés.

Les entreprises, quel que soit leur objet (ventes de marchandises, fournitures de denrées à consommer sur place ou à emporter, prestations de services), sont soumises au même critère de chiffre d'affaires.

### **6.6 Le régime de la Taxe Forfaitaire ou Taxe Municipale**

La Taxe Forfaitaire des Petits Commerçants et Artisans « TFPCA » ou Taxe Municipale est ouvert aux petites et micro entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel TTC n'excédant pas 5 millions de francs.

La TFPCA s'applique aux petits métiers : vendeurs ambulants, vendeurs en étalage dans les rues et sur les marchés, cordonniers, vulcanisateurs, coiffeurs, etc.

Cette taxe forfaitaire est libératoire de la contribution des patentes et des licences (CGI, Art 280-19), des impôts sur les bénéfices et des impôts sur salaire à la charge des employeurs.

### **6.7 L'Assujetti à l'impôt Synthétique (CGI, Art 72 à 73)**

Le régime de l'impôt Synthétique a été institué par l'art 2 de l'annexe fiscale à la L.F. p. 1994. Ce régime qui était précédemment réservé aux seuls exploitants individuels est étendu par l'article 2-4 de l'annexe fiscale à la L.F. p. 2015 aux entreprises personnes morales. Relèvent désormais du régime de l'impôt synthétique, les exploitants individuels ou les sociétés dont le chiffre d'affaires TTC est compris entre 5 et 50 millions quel que soit l'objet

de leur activité (ventes de marchandises ou prestations de services) (CGI, Art 73 nouveau issu L.F. p. 2015, Annx Fisc, Art 2-4).

L'assujetti à l'impôt Synthétique n'est pas redevable de la TVA. Il ne peut donc ni facturer la TVA à ses clients c'est-à-dire porter la TVA sur la facture délivrée à ses clients, ni déduire la TVA supportée sur ses achats. L'impôt Synthétique est libératoire non seulement de la TVA mais aussi de l'impôt sur les bénéfices (BIC ou BNC) et de la patente (CGI Art 72).

#### **6.8 L'Assujetti au Réel Simplifié (CGI, Art 45)**

Le régime du Réel Simplifié d'imposition « RSI » en matière de TVA est institué par l'article 45 de l'annexe fiscale à la loi de finances pour 1994. Ce régime s'impose de plein droit à tous les assujettis exclus du régime de l'impôt Synthétique. Ce régime est également accessible par voie d'option.

Relèvent du bénéfice Réel Simplifié d'imposition « RSI », les entreprises personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires annuel TTC est compris entre 50 et 150 millions de francs (CGI, Art 45-1° nouveau issu L.F. p. 2015, Annx Fisc, Art 2-2).

#### **6.4 L'assujetti au Réel Normal (CGI, Art 34)**

L'article 34-1 "nouveau du CGI issu de l'article 2-1 de l'annexe fiscale à la L.F. p. 2015 soumet au régime du bénéfice réel, les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel TTC excède 150 millions de francs

Pour les entreprises qui commencent ou cessent leurs activités en cours d'année, le chiffre d'affaires ci-dessus est ajusté au prorata du temps d'exploitation.

Par exemple pour une entreprise qui commence son activité le 1<sup>er</sup> avril, le chiffre d'affaires de référence ou de classification sera 112,5 millions de francs, c'est-à-dire  $150\ 000\ 000 \times 9/12$ .

### **7) LA RETENUE A LA SOURCE DE LA TVA EXIGIBLE**

La retenue à la source de TVA des exportateurs est supprimée par la Loi de Finances 2006, pour être remplacée par un remboursement de crédit de TVA des exportateurs.

**Il est créé une régie de remboursement de crédit de TVA (art 383 du CGI)** alimentée par un pourcentage de recette de TVA annuellement fixé par la DGI et la DGTCF.

Sont éligibles à ce remboursement les entreprises remplissant les conditions ci-après :

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

**NB :** Exemption de TVA des ventes et des prestations de services faite à certaines entreprises exportatrices (article 3 de LF 2010).L'article 7 de LF 2006 a institué une régie de remboursement de crédits de TVA aux exportateurs réalisant plus de 70 % de leur chiffre d'affaire à l'exportation. Les difficultés économiques font que certaines entreprises sont pénalisées. Afin d'éviter la constitution de nouveaux crédits de TVA dans ces secteurs, il est proposé d'exempter de la TVA sur une période de deux ans les ventes faites par les entreprises concernées.

## 8) LA DECLARATION DE LA TVA

### 8.1 La déclaration mensuelle des assujettis au régime réel normal

#### 8.1.1 Le montant des taxes exigibles

C'est l'ensemble des taxes nettes facturées au client au cours de la période d'imposition y compris les régularisations de TVA (TVA à reverser), Il s'agit :

Des taxes sur les ventes nettes (déduction faite des taxes sur les réductions)

- Des taxes sur les prestations de services.
- Des taxes sur production livrée à soi-même
- Des taxes sur les bonis de reprise d'emballage, de ristournes obtenues. A cela il faut ajouter les retenues à la source de TVA opérées par l'entreprise si possible.

**NB** : A la différence des anciennes dispositions où la déclaration de la TVA est faite en calculant la TVA à partir de CATTC, la loi de finance 2004 permet une déclaration à partir du CAHT dont le taux HT est de 18%.

#### 8.1.2 Le montant des taxes déductibles

C'est l'ensemble de toutes les taxes nettes (déduction faite de toutes les réductions sur achats) facturées par les fournisseurs : taxe sur achat d'immobilisations, fournitures, marchandises, matières et autres services extérieurs. Elles doivent être portées sur l'imprimé des taxes déductibles avec références concernées en distinguant:

- Les taxes sur les matières premières et marchandises
- Les taxes sur frais d'entreprise
- Les taxes sur les immobilisations

*Pour la vérification on compare le montant avec le solde des comptes: 4451- 4452-4453-4454.*

- *Si l'entreprise a subi des retenues à la source elle doit les soustraire*
- *S'il existe un crédit de TVA, elle doit le soustraire*
- *S'il existe un prélèvement de 10% au profit du trésor elle doit le soustraire*

Remarque : Le prélèvement de 10% est supprimé au regard des entreprises assujetties à un régime réel.

### SCHEMA DE LA DECLARATION

TVA/vente = chiffre d'affaires taxables mensuel x 18% (y compris les livraisons à soi-même)  
+ TVA antérieurement déduite à reverser

---

#### **Total TVA brute**

- TVA déductible du mois (immobilisations, matières et marchandises, frais d'entreprise)
  - Crédit reporté du mois précédent
- 

= **TVA nette à payer ou crédit à reporter**

#### 8.1.3 Période d'imposition et dépôt des déclarations

Les déclarations sont des mensualités (du 1 au 30). Avant le 10 ; 15 ; 20 du mois suivant la période d'imposition, la déclaration doit être déposée.

### 8.1.4 Paiement (article 24 LFP 2010)

Dans un souci de rationaliser la gestion des dépôts des déclarations et le paiement des impôts (désengorger dépôts & paiements des déclarations) ; l'Etat a proposé au niveau de l'impôt sur salaire (IS) ; de la TVA et de la retenue à la source au titre des impôts sur les bénéfices que les contribuables déclarent et acquittent désormais les impôts concernés aux dates suivantes :

- pour les entreprises industrielles, pétrolières et minières au plus tard le 10 du mois.
- pour les entreprises Commerciales au plus tard le **15 du mois**
- pour les entreprises prestataires de services au plus tard le 20 du mois.

**NB** : Le règlement des taxes dues au titre d'une période peut est effectué en même temps que la déclaration. De même le paiement peut être effectué par chèque ou en espèce. Si la taxe due mensuellement est inférieure à 25 000 F le contribuable peut faire une déclaration trimestrielle.

### 8.1.5 Comptabilisation de la déclaration (Schéma)

#### Cas de solde de TVA à payer (1ère possibilité)

		Date		
4431		TVA/ventes	X	
4432		TVA/prestation de services	X	
4433		TVA/travaux	X	
4434		TVA/production livrée à soi-même	X	
	4451	TVA récupérable/immobilisation		X
	4452	TVA récupérable/achats		X
	4453	TV A récupérable/transport		X
	4454	TVA récupérable/ASE		X
	4441	Etat TVA due (constatation de la TVA à payer)		X
		<b>d°</b>		
4441	521	Etat TVA due Banque (Règlement)	X	X

#### Cas de solde de TVA à payer (2ème possibilité) :

On transfère les comptes 443, 445 dans le compte 444 Etat TVA due ou crédit de TVA.

#### Cas de crédit de TVA

		Date		
4431		TVA/ventes	X	
4432		TVA/prestation de services	X	
4433		TVA/travaux	X	
4434		TVA/production livrée à soi-même	X	
4449		Etat crédit à reporter	X	
	4451	TVA récupérable/immobilisation		X
	4452	TVA récupérable/achats		X
	4453	TV A récupérable/transport		X
	4454	TVA récupérable/ASE		X
	4441	Etat TVA due (constatation de la TVA à payer)		

## 8.2 Déclaration des assujettis au régime du réel simplifié

Les personnes morales et physiques étaient jusqu'en mai 2004 assujetties à deux types de déclaration :

- La déclaration trimestrielle d'acompte provisionnel
- La déclaration annuelle de TVA

Ces deux types de déclaration sont supprimés par la loi de finance 2004 et remplacés par une déclaration trimestrielle de TVA. La déclaration trimestrielle de TVA doit intervenir au plus tard le 15 du mois qui suit celui du trimestre: soit 15 avril pour le premier trimestre, 15 juillet pour le deuxième, 15 octobre pour le troisième et 15 janvier pour le dernier trimestre.

La déclaration est effectuée dans les mêmes conditions de sûreté que celles qui régissent le régime du réel normal On pourrait schématiser la déclaration comme suit :

### SCHEMA DE LA DECLARATION

TVA exigible (chiffre d'affaires taxables du trimestre x 18%)

+ TVA antérieurement déduite à reverser

---

#### Total TVA brute

- TVA déductible du trimestre (immobilisations, matières et marchandises, frais d'entreprise)
  - Crédit reporté du trimestre précédent
- 

=TVA nette à payer ou crédit à reporter

**NB : Le schéma d'écriture est le même que celui du réel normal.** La taxe spéciale d'équipement est calculée sur le chiffre d'affaires au cours du trimestre.

## 9) LA TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT

La Loi de Finance pour la gestion 2001 a institué à la charge des entreprises au réel simplifié et au réel normal une taxe d'équipement de la DGL. La Taxe Spéciale d'Equipement est applicable jusqu'à l'achèvement des programmes d'investissement de la DGL. Cette taxe est calculée au taux **de 0,1% sur le CAHT**. Elle est perçue dans les mêmes conditions de sûreté et de sanction que la TVA. Pour les assujettis au réel normal elle est perçue *sa* plus tard le 15 de chaque mois. La base imposable est déterminée comme suit :

Chiffre d'affaires hors taxe (chiffre d'affaires taxable HT et chiffre d'affaires exonéré)

- Produits pétroliers exonérés
  - Livraison à soi-même
- 

#### Chiffre d'affaires hors taxe taxable

$$TSE = 0,1\% \times CAHT = 0,1\% \times \text{Assiette (TSE)}$$

**NB:** la TSE doit être acquittée aussi bien par les entreprises assujetties à la TVA que les entreprises non assujetties.

## SUPPORT DE COURS DE TVA

### I- Les biens et services exclus du droit à déduction

- a) Les biens mobiliers
  - Les meubles meublants communément appelés les mobiliers de bureau (Chaises, fauteuils, tables, bureau, bibliothèque, etc.)
  - Les véhicules de tourisme dont la puissance excède 12 chevaux
  - Les véhicules à deux roues dont le prix d'acquisition excède trois millions
  - Les véhicules de toutes natures destinés au transport du personnel
- b) Les biens immobiliers
  - Les bâtiments habités par le personnel de l'entreprise
  - Les bâtiments non obligatoires (Cantine, gymnase etc.)
- c) Les services
  - Les opérations bancaires effectuées à titre personnel ou pour le compte des dirigeants de l'entreprise
  - Les frais d'hôtel et de restauration
  - Les frais de représentation
  - Les frais de carburant pour les véhicules
  - Les services rattachés à des biens exclus du droit à déduction

**NB :** La TVA ayant grevé les achats, les travaux, ou services, dont le montant est supérieur à 250 000F et le règlement est effectué en espèces, n'est pas déductible, (art.373 CGI)

### II- Les biens et services ouvrant droit à déduction

- a) Les biens meubles
  - Le matériel de bureau
  - Le matériel de travaux publics, les moyens internes de manutention (Tracteurs, grues, bulldozer etc.)
  - Les véhicules spéciaux (Ambulances)
  - Les véhicules utilitaires de transport de transport de marchandises
  - Les véhicules de tourisme dont la puissance n'excède pas 12 chevaux
  - Les véhicules à deux roues dont le prix d'acquisition n'excède pas 3 millions
  - Les véhicules de tourisme et les mobiliers de bureau destinés à équiper l'infirmerie.
  - Tous les véhicules acquis par les entreprises de location et destinés à la location
  - Tous les matériels même ceux exclus réglementairement cédés par crédit-bail.
- b) Les biens immobiliers
  - Les bâtiments abritant les services sociaux obligatoires (Infirmerie, douche, lavabo, vestiaire etc.)
  - Les bâtiments affectés directement à la production (Administratifs et commerciaux) (bureau, locaux de vente, salle d'attente, hall d'exposition)
  - Les bâtiments abritant les centres de formation professionnelle et d'apprentissage
  - Les installations et réparations de natures immobilières effectuées dans lesdits bâtiments (Ventilation, électricité, conditionnement d'air, téléphone, interphone)

# SUPPORT DE COURS EXONERATIONS EN MATIERE DE TVA

## I/ Notion d'exonération

Les personnes qui effectuent les opérations exonérées de la TVA ne sont pas assujetties à la TVA. L'exonération s'exerce en aval ; c'est à dire au stade des opérations effectuées avec la clientèle. Les taxes facturées en amont ne sont récupérables faute d'imputation possible.

Il y a exonération lorsqu'un produit ou une activité tombe bien dans le champ de la taxe, mais la loi décide que la taxe ne sera pas appliquée au moment de la vente. Il existe plusieurs catégories d'exonérations.

## II/ Catégories d'exonérations

### a) Exonération de l'article 235 du CGI

#### ✓ Tendant à éviter une double imputation

- Les affaires d'assurances soumises à la taxe sur les assurances ainsi que les commissions des intermédiaires d'assurances
- Les ventes d'immeuble de fonds de commerce soumis aux droits d'enregistrement
- Les opérations de réescomptes car la TPS ayant déjà été perçue au stade antérieur

#### ✓ Exonération des services publics et assimilés

- Les ventes de timbres ou de papiers timbrés
- Les ventes ou cession faites par des services ou organismes administratifs.
- Les services de collecte des ordures ménagères et de balayage des rues rendus aux communes
- Les affaires effectuées pour la réalisation de son objet par l'ASECNA
- Les ventes faites ou services rendus à toute personne titulaire de permis de recherche de substances minérales utiles classées en régimes minier en phase d'exploration

#### ✓ Autres exonérations

Les recettes provenant de la composition, de l'impression et de la vente des journaux à l'exception des recettes publicité ;

Les ventes des livres ainsi que les travaux de composition d'impression et toute opération de façon nécessaire à la fabrication des livres ;

Les appareils de correction auditive ;

Les services rendus sans but lucratif par les associations de sport éducatif, de tourisme, d'éducation et de culture populaire

Les transports routiers ferroviaires, fluviaux, maritimes et lagunaires de voyageurs et de marchandises à l'exception des transports de matériaux extraits en Côte d'Ivoire et accidentés ou en panne, transport rapide de documents et colis sauf en cas d'option ;

Les ventes ou fournitures de produits alimentaires naturels destinés à la consommation en Côte d'Ivoire y compris le poisson simplement congelé ;

Les affaires de ventes, commissions, courtages et façon portant sur le pain, les farines de céréales destinées à la fabrication de ces farines ;

Les effectuées par les aviculteurs, horticulteurs et les pisciculteurs des produits de leur exploitation à l'exclusion des entreprises d'élevage industriel crustacés ;

Les travaux d'études et d'aménagement hydroélectrique effectués pour le compte de société d'économies mixte et les livraisons de produits extraits, importés ou fabriqués effectués à l'occasion de ces travaux ;

Les affaires de ventes portant sur les automobiles fabriquées à concurrence de 50 % du prix de vente ;

Les affaires portant sur les aliments destinés à l'alimentation du bétail et des animaux de basse-cour ;

Les affaires portant sur les intrants concourant à la fabrication des aliments pour le bétail et des animaux de basse-cour et des emballages à leur conditionnement

Les opérations de manutention portant sur des marchandises manifestées en transit ou en transbordement,

Les affaires de ventes portant sur les bois en grume effectués par les exploitants forestiers

Les opérations de congélation de poisson

Les revenus des titres de la CAA servant au paiement des travaux conventionnés

Les honoraires de membres du corps médical ainsi que les soins présentant un caractère médical

Sont considérés comme membres du corps médical les personnes exerçant les professions de :

- ✚ Médecin
- ✚ Infirmier
- ✚ Garde malade
- ✚ Exploitant de laboratoires d'analyses médicales
- ✚ Exploitant de centre de radiologie
- ✚ Vétérinaire
- ✚ Sage-femme
- ✚ Masseur
- ✚ Dentiste
- ✚ Soigneur
- ✚ Kinésithérapeute

Par soins présentant un caractère médical, il faut entendre ceux qui sont susceptibles de faire l'objet de prescription par un praticien. Les soins d'esthétique et de beauté sont en tout état de cause exclus du bénéfice de l'exonération

- ❖ Les affaires portant sur :
  - ✓ L'activité d'enseignement à l'exclusion des opérations accessoires telles que vente de biens, fournitures de logement et nourriture dans les internats
  - ✓ La formation professionnelle continue agréée par le conseil de gestion du Fonds National de Régulation (aujourd'hui dénommé Fonds de Développement de la Formation Professionnelle) à l'exclusion de toutes autres opérations accessoires.
- ❖ Les affaires portant sur les viandes fraîches et congelées
- ❖ Les ventes de produits et spécialité pharmaceutique à l'exception des cotons hydrophile, bande et compresse de coton et articles analogues
- ❖ L'exonération est étendue aux intrants de fabrication et aux emballages de conditionnement de ces produits pharmaceutiques
- ❖ Les ventes aux enchères publiques d'œuvres d'art originales
- ❖ La fabrication de plateaux à œufs en cellulose moulée
- ❖ Les bacs de fermentation et les bâches de séchage fabriqués en polyéthylène destinés au traitement de cacao. Exclusivement vendus aux agriculteurs

- ❖ Les agios sur les lignes de crédits ou prêts consentis par les banques étrangères aux banques ivoiriennes à la condition que ces mêmes crédits ou prêts ne soient pas utilisés pour ses besoins personnels par ladite banque ivoirienne ainsi que les intérêts des prêts et avances que les banques locales s'accordent entre elles. Il en de même pour ceux consentis à ces mêmes banques par la BCEAO
- ❖ Les prêts consentis par les institutions financières à caractère mutualiste ou coopératif agréé à leurs adhérents
- ❖ Les acquisitions de logements à caractère économique et social sous les conditions suivantes :
  - ✓ Construire au minimum 100 logements,
  - ✓ Vente les logements à un prix ne dépassant pas 12 500 000 F HT
- ❖ les ventes faites ou services rendus à toute personne titulaire de permis de recherche de substances minérales en phase d'exploration dans le cadre stricte de ses opérations déduction de TVA sont exclus du bénéfice de cette exonération
- ❖ sur autorisation expresse du Chef de l'Etat, les dons destinés aux œuvres de solidarité nationale ou internationale ou à l'Etat
- ❖ vente de Heavy Vacuum oil « HVO », du fuel oil 380 et du gaz naturel aux centrales thermiques
- ❖ Opération de revente de coton graine en l'état, exonérés jusqu'au 30 avril, 2000 (grd n°98\_461 du 11/08/98, Frat.Mat. du 13/08/98 ;

#### **b) Les exonérations de l'article 236 du CCI**

L'article 236 exempte de TVA et de TOB des affaires normalement soumises aux dites taxes par l'article 224 du CGI, il s'agit d'affaires ou d'opérations liées ou rattachées aux exportations et assimilées, notamment :

- ❖ Les travaux de construction, de réparation, de transformation des bâtiments de mer de la marine marchande ou de la pêche professionnelle maritime ainsi que leur affrètement. Il en est de même de toute livraison faite dans ce cadre.
- ❖ Les ventes d'engin et filets de pêche
- ❖ Les transports internationaux de marchandises et de voyageurs en partance de la Côte d'Ivoire ou en provenance de l'étranger
- ❖ Toutefois, les commissions perçues sur ces prestations sont soumises à la TVA. Pour ce qui concerne les transports de voyageurs et marchandises effectuées dans un même véhicule de Côte d'Ivoire vers d'autres pays ou inversement, l'exonération est désormais supprimée (LF. P 1996, annexe art 26). Ces derniers ne peuvent pas entraîner pour autant l'imposition à la TVA des dites opérations par l'application de l'article 235-11<sup>e</sup> du CGI portant exemption des activités de transport routier ferroviaires, fluviaux, .... De voyageurs et marchandises.
- ❖ Les prestations de services effectuées par les ports ivoiriens pour les besoins directs des navires de commerce maritime, des bateaux à usage industriel en haute mer, des bateaux de sauvetage et d'assistance en mer ;

Prestations concernées : pilotage, amarrage, remorquage location des portiques, séjour des bateaux, utilisation des installations portuaires assistance et sauvetage de navires et bateaux.

- ❖ Toutes les autres prestations sont imposables :

- ❖ Les prestations de services directement liées à des opérations d'exportations de biens produits rendus par les banques et les établissements financiers aux entreprises relevant de l'IBIC ou BA
- ❖ Par contre, les intérêts pour prêts ou avances demeurent taxables :
- ❖ Les ventes de sacs de jute ou / et de sisal aux exportateurs de café et de cacao et à la Caistab exclusivement destinées au conditionnement des produits effectivement exportés
- ❖ Les opérations de façon de conditionnement et de conservation portant sur des marchandises destinées à l'exportation ; pour mémoire : ces opérations figuraient avant 1989 dans la liste des exonérations de l'article 235 alinéa 9 du CGI.
- ❖ Les prestations des services non utilisées en Côte d'Ivoire effectuées pour le compte d'entreprise n'ayant pas d'installations professionnelles en Côte d'Ivoire ou de particuliers non-résidents en Côte d'Ivoire
- ❖ Les semences et les graines
- ❖ La tranche sociale de consommation des livraisons d'eau et d'électricité
- ❖ Le gaz butane.

**c) Exonérations liées au régime d'agrément à l'investissement du code d'investissement de 1995**

- ❖ Le régime d'agrément à l'investissement du code d'investissement de 1995 est ouvert aux entreprises de tout secteur d'activités, ( à l'exception des BTP et des services bancaires et financiers) réalisant des investissements du montant minimum de 500 millions en immobilisations brutes HT récupérable et hors fonds de roulement.
- ❖ Les entreprises agréées bénéficient d'une exonération de TVA sur les éléments ci-après :
  - ✓ Les matériels et équipements importés, fabriqués ou vendus localement
  - ✓ Les véhicules utilitaires, les pièces de rechange
  - ✓ Les matériels informatiques

A cet effet, la DGI délivre à l'entreprise une attestation d'acquisition desdits biens en franchise de TVA.

**d) Exonérations liées au statut de personnel diplomatique**

Le principe de l'exterritorialité des Ambassades accorde au personnel diplomatique en Côte d'Ivoire, le statut de non-assujetti en amont comme en aval ; il est alors délivré au diplomate une attestation d'exonération. Cet avantage fiscal reconnu au diplomate d'un pays est basé sur la règle de la réciprocité.

Exonération de TVA sur les achats locaux de biens et de services, de travaux de sous-traitance propres à l'activité pétrolière, effectuées pour les opérations de recherche et d'exploitation pétrolière en eaux profondes.