

INSTRUCTION N° 0 2 2 4 /MER/DGI/DLC relative aux dispositions fiscales de la Loi de Finances Rectificative 2020.

PRESENTATION

La Loi de Finances Rectificative (LFR) pour 2020 introduit de nouvelles dispositions fiscales dans le Code Général des Impôts (CGI) portant sur :

- l'Impôt sur les Sociétés (IS) ;
- l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) ;
- la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) ;
- les Droits d'Accises (DA) ;
- Taxe de Superficie (TS) ;
- la Taxe Forfaitaire d'Habitation (TFA) ;
- les Droits d'Enregistrement (DE) ;
- les Procédures Fiscales (PF)

La présente instruction a pour objet de préciser et de commenter ces nouvelles dispositions.

I/ IMPOTS SUR LES SOCIETES

Les modifications relatives à l'Impôt sur les Sociétés (IS) portent sur :

- la comptabilisation des produits résultant de l'exécution des contrats pluriannuels ;
- la déductibilité des intérêts d'emprunt consentis en vue de la production d'une immobilisation ;
- la déductibilité de la prime de remboursement des obligations ;
- l'amortissement par composants des biens visés à l'article 38-1 de l'Acte Uniforme OHADA ;
- l'amortissement des frais accessoires à l'acquisition d'un terrain ;
- la déductibilité des charges immobilisées ;
- l'amortissement des frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales ;
- la déductibilité des frais de recherche fondamentale;
- les provisions non déductibles ;
- la limitation du droit à déduction des frais de siège et d'assistance technique et des frais liés à l'utilisation des brevets, licences etc. ;
- la modification des articles 35 alinéa 2 et 36 relatifs au régime fiscal des quartiers généraux.

A- La comptabilisation des produits résultant de l'exécution des contrats pluriannuels

Selon l'article 8 alinéa 5 du CGI, « les produits résultant de l'exécution des contrats pluriannuels sont comptabilisés selon la méthode de l'avancement ».

Pour respecter le principe de l'annualité de l'impôt, le législateur a rendu obligatoire la comptabilisation des contrats pluriannuels selon **la méthode à l'avancement**. Cette méthode devient la seule méthode admise fiscalement.

Cependant, le **SYSCOHADA** révisé permet aux entreprises de choisir de comptabiliser les produits correspondant à l'exécution des contrats pluriannuels à l'avancement ou **à l'achèvement**. La méthode de l'avancement consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au fur et à mesure de l'avancement des contrats. La méthode de l'achèvement, quant à elle, consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat au terme de l'opération.

L'article 59 de l'Acte uniforme OHADA prévoit, cependant, que la méthode de l'avancement est celle qui permet une meilleure application du postulat de spécialisation des exercices et la considère comme la principale méthode de comptabilisation des contrats pluri-exercices.

L'application du principe de prudence conduit les entreprises engagées dans le cadre de contrats à long terme à provisionner les résultats négatifs, généralement qualifiés de pertes à

terminaison ou de pertes à fin d'affaire, dès la clôture de l'exercice au cours duquel la survenance de ces pertes apparaît probable.

Avec cette méthode à l'avancement, la perte probable sous déduction des pertes déjà constatées à l'avancement, est comptabilisée au crédit d'un compte de **Provisions pour pertes sur contrats**. La perte ainsi réalisée en raison des travaux déjà effectués est prise en compte lors de la constatation du chiffre d'affaires. Il faut donc enregistrer le complément de perte, qui correspond aux travaux non réalisés, en provision.

B- La déductibilité des intérêts d'emprunt consentis en vue de la production d'une immobilisation

Aux termes de l'article 11-II-3 du CGI, « les intérêts d'emprunt consentis en vue de la production d'une immobilisation intègrent le coût d'acquisition de cette immobilisation et ne sont pas admis comme charge déductible.

Sont toutefois déductibles pour la détermination du bénéfice imposable, les intérêts supportés avant et après la production ».

Cette disposition ne vaut que pour les immobilisations produites par l'entreprise et non pour celles achetées.

Ainsi, pour les immobilisations produites par l'entreprise et financées au moyen d'un emprunt, seuls les intérêts supportés durant la période de production intègrent le coût de production de l'immobilisation. Les intérêts supportés avant ou après la période de production, par contre, sont comptabilisés en charges.

C- La déductibilité de la prime de remboursement des obligations

L'article 11-II-4 du CGI prévoit que « la prime de remboursement des obligations est déductible sur la durée d'emprunt ou au prorata des intérêts courus et échus ».

Cette disposition traite de l'emprunt obligataire généralement reconnu comme étant un des moyens utilisés par les grandes entreprises pour financer leur investissement. C'est un emprunt divisé en parts égales appelées obligations remboursables. Ces emprunts obligataires peuvent donner lieu à la constatation d'une prime de remboursement des obligations correspondant à la différence entre le prix de remboursement et le prix d'émission de ces obligations.

Au niveau comptable, elle compense à l'actif la différence entre ce que la société a enregistré en dettes et ce qu'elle a reçu comme liquidités.

Au niveau fiscal, le législateur laisse donc le choix aux entreprises d'opter soit pour une déduction au prorata des intérêts courus et échus soit sur la durée totale de l'emprunt par fractions égales.

Il consacre, par conséquent, deux modalités de déduction des primes de remboursement des obligations :

- la durée de l'emprunt par fractions égales :

Dotation de l'exercice = Prime de remboursement / durée de l'emprunt ;

- le prorata des intérêts courus et échus :

Dotation de l'exercice = Prime x (Intérêts courus et échus de l'exercice / Total des intérêts de l'emprunt).

Au moment de la comptabilisation de l'emprunt obligataire, la société émettrice devra choisir l'une de ces méthodes. La méthode choisie est irréversible.

D- L'amortissement par composants des biens visés à l'article 38-1 de l'Acte Uniforme OHADA

L'article 11-V-a alinéa 2 du CGI prévoit que les biens visés à l'article 38-1 de l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit Comptable Révisé font l'objet d'un amortissement par composants dont les taux et durée seront fixés par un texte réglementaire.

Le législateur a ainsi aligné la norme fiscale sur la norme comptable.

En effet, selon l'article 38-1 alinéa 1 de l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit Comptable Révisé, « l'entité ventile le montant d'une immobilisation corporelle en ses parties significatives dès lors que :

- les éléments d'actif sont dissociables ;
- les éléments d'actif ont une utilisation différente ;
- la durée d'utilité de chaque élément est différente ;
- le coût de chaque élément peut être évalué de façon fiable et qu'il est significatif par rapport au coût total de l'immobilisation ».

L'alinéa 3 de cet article précise que « la décomposition de ces immobilisations n'est autorisée que pour les bâtiments et autres ouvrages, les avions, les bateaux, les camions, les autocars, les bus, les véhicules blindés de transport de fonds, certains matériels et outillages des entités industrielles, minières, agricoles, hospitalières et pétrolières, dès lors que l'entité dispose de statistiques et autres informations lui permettant de bien appréhender la durée d'utilité de chaque élément ».

L'article 11-V-a alinéa 2 du CGI ajoute, cependant, que « les sociétés qui pratiquent des amortissements selon le nouveau système comptable OHADA sur les biens partiellement amortis selon l'ancienne réglementation comptable ne peuvent adopter de méthode favorisant une double déduction ».

E- L'amortissement des frais accessoires à l'acquisition d'un terrain

L'article 11-1-6-a du CGI dispose que « les frais accessoires à l'acquisition d'un terrain, notamment les droits d'enregistrement, les honoraires, les commissions et les frais d'actes, font l'objet d'un amortissement sur une durée de cinq ans ».

Cette disposition prend en compte, au niveau fiscal, l'évolution apportée par le **SYSCOHADA** révisé qui oblige désormais les entreprises à intégrer les frais accessoires à l'acquisition d'un terrain dans le coût de ce terrain.

Au niveau fiscal, le montant des frais ainsi intégrés fait cependant l'objet d'un amortissement dérogatoire sur 5 ans. Ainsi, à l'issue de la cinquième année la somme des amortissements doit être virée dans un compte de dépréciation de terrains.

Une distinction est donc faite au niveau fiscal entre le terrain et les frais accessoires supportés lors de son acquisition.

De même, le coût d'acquisition d'un ensemble immobilier doit faire l'objet d'une distinction entre la quote-part terrain et quote-part construction. La quote-part terrain suit le régime fiscal des terrains.

En cas de cession du terrain, les amortissements passés au titre des frais accessoires viennent en diminution du coût du terrain cédé.

Par contre, la reprise de dépréciation correspondant aux frais d'acquisition du terrain n'est pas imposable.

F- La déductibilité des charges immobilisées

L'article 11-I-6-b du CGI dispose que : « les charges immobilisées hors frais de prospection et primes de remboursement sont déductibles sur une durée de cinq ans en raison d'un cinquième par exercice ».

Le législateur prend en compte, ici, l'évolution apportée par le **SYSCOHADA** révisé en matière de comptabilisation des charges immobilisées.

En effet, les charges ne sont plus immobilisées à l'exception des frais de prospection et des primes de remboursement des obligations.

Ainsi, les charges immobilisées figurant au bilan au 31/12/17 doivent être enregistrées dans le compte 475 et faire l'objet d'un amortissement sur la durée restant à courir.

G- L'amortissement des frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales

L'article 11-I-6-c alinéa 1 du CGI prévoit que : « les frais de prospection et d'évaluation des ressources minérales considérés comme des immobilisations incorporelles font l'objet d'un amortissement dès le premier exercice d'entrée en production ». L'alinéa 2 du même article prévoit que « les frais exposés après démonstration de la faisabilité technique et la viabilité commerciale de l'extraction d'une ressource minérale constituent des immobilisations et sont

amortis ». L'alinéa 3, enfin, précise que « en cas de non-découverte de gisement exploitable, les coûts de prospection et d'évaluation des ressources minérales immobilisées sont passés en charges ».

Cette disposition procède de la volonté du législateur de prendre en compte, au niveau fiscal, l'évolution apportée par le SYSCOHADA révisé en matière de comptabilisation des charges immobilisées.

En effet, les frais de prospection sont des dépenses encourues par une entité en rapport avec la prospection et l'évaluation des ressources naturelles.

La comptabilisation de ces frais tient compte des trois grandes phases de la recherche minière, comme suit :

- Les frais engagés avant découverte de gisement : ces frais sont immobilisés sans donner lieu à amortissement. Ils sont amortis dès le premier exercice d'entrée en production. Dans le cas contraire, elles sont passées en charges.
- Les frais engagés après découverte pour vérifier la faisabilité et la commercialisation du gisement : ces frais sont immobilisés et amortis sans attendre l'entrée en production.
- Les frais engagés après mise en production : ces frais sont passés en charges.

H- La déductibilité des frais de recherche fondamentale

Selon l'article 11-I-6-d alinéa 1 du CGI, « Les frais de recherche fondamentale sont admis en déduction du résultat imposable ». L'alinéa 2 de cet article ajoute que « toutefois, les frais de recherche fondamentale ne sont admis en déduction qu'à hauteur d'un cinquième par exercice lorsqu'aucune distinction ne peut être opérée avec les frais engagés pour la recherche appliquée ».

Le législateur a pris en compte, au niveau fiscal, l'évolution apportée par le **SYSCOHADA** révisé en matière de comptabilisation des frais de recherche et de développement.

En effet, la règle comptable révisée distingue les frais de recherches des frais de développement. Elle prévoit que les dépenses encourues pour la recherche ou lors de la phase de recherche, ne peuvent être immobilisées mais doivent être systématiquement comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues. Les dépenses encourues au titre du développement ou lors de la phase de développement, quant à elles, sont à comptabiliser en immobilisations incorporelles lorsque certaines conditions sont remplies.

Sur le plan fiscal, une distinction est faite entre les frais supportés au titre de la recherche fondamentale, déductibles en totalité, et ceux supportés au titre de la recherche appliquée, activables et déductibles sur cinq ans à hauteur d'un cinquième par exercice.

Lorsque la distinction de ces deux types de dépenses est impossible, c'est ce dernier régime qui est applicable, conformément aux dispositions de l'article 11-V- a de la LFR 2020.

La recherche fondamentale consiste en des travaux expérimentaux ou théoriques qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels, en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse.

La recherche appliquée, quant à elle, est entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur approfondissement dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

La déductibilité des frais inhérents à la recherche fondamentale ne saurait être remise en cause lorsque le contribuable soumet à leur appréciation des justificatifs permettant d'identifier aisément les charges concernées.

Ainsi, aucune autre condition ne doit être proposée au contribuable au-delà des éléments comptables généralement requis dans ce cas de figure.

Toutefois, tenant compte des difficultés liées à l'appréciation des frais de recherche fondamentale, en l'occurrence, lorsqu'il s'agit de les distinguer de la recherche appliquée, la loi fiscale admet à titre exceptionnelle, la déductibilité desdits frais à hauteur d'un cinquième (1/5) par exercice sur une période de 5 ans. Cette exception ne doit cependant pas être systématiquement opposée aux contribuables.

En cas de doute, l'Administration peut solliciter de la part du contribuable les éléments et justificatifs nécessaires à l'identification des frais en cause.

I- Les provisions non déductibles

Aux termes de l'article 11-VI-alinéas 14, 15 et 16 du CGI, « les provisions constituées pour perte de change ne sont pas admises en déduction du résultat imposable. Il en est de même des provisions relatives aux couvertures de change.

Dans tous les cas, ne peuvent être admises en déduction :

- les provisions pour démantèlement sous réserve des conventions d'établissement ;
- les provisions pour contrôles fiscaux constituées pour les impositions qui ne sont pas déductibles par nature du bénéfice imposable.

Toutefois, les provisions relatives aux écarts de conversion sont à réintégrer dans la base imposable. »

Avant l'adoption de la LFR 2020, l'article 11-VI du CGI comptait 13 alinéas qui traitaient des provisions déductibles ou non du résultat imposable. Cette LFR a ajouté à cet article trois nouveaux alinéas qui régissent les provisions pour perte de change ou pour couverture

de change, des provisions pour démantèlement des sites et des provisions pour écart de conversion.

Les provisions pour pertes de change sont des provisions destinées à couvrir les risques de pertes latentes sur les dettes et créances durables libellées en monnaie étrangère. Conformément à l'alinéa 14, ces provisions ne sont pas déductibles. Le montant ainsi comptabilisé par l'entreprise doit être intégralement réintégré au tableau 24 de la DSF (Actuelle note 39) à la clôture de chaque exercice.

Toutefois, l'écart de conversion actif comptabilisé dans les comptes transitoires, doit venir en déduction dans le tableau 24 de la DSF (Actuelle note 39).

Les provisions pour démantèlement de site sont destinées à anticiper la remise en état des sites et constituer un fonds pour le rendre à son état d'origine. Conformément à l'alinéa 15, ces provisions ne sont pas déductibles lorsqu'elles sont passées par des entreprises n'ayant pas signé une convention d'établissement avec l'Etat gabonais. Pour ces dernières, le montant ainsi comptabilisé par l'entreprise doit être intégralement réintégré au tableau 24 de la DSF à la clôture de chaque exercice. Pour les entreprises ayant signé avec l'Etat gabonais une convention d'établissement prévoyant une provision pour démantèlement, cette provision est déductible lorsque cette convention a été soit ratifiée par le parlement gabonais, soit insérée dans une loi de finances.

Les provisions pour contrôles fiscaux sont des provisions destinées à faire face au paiement d'impositions ultérieures, déterminées à la fin de la procédure de contrôle et portées à la connaissance de l'entreprise par une notification de redressement. Conformément à l'alinéa 15, ces provisions ne sont pas déductibles lorsqu'elles concernent les impositions qui ne sont pas, par nature, déductibles du résultat imposable. C'est le cas notamment de l'IS, de la TVA, de la CSS et de l'IRPP.

Comme les provisions pour perte de change, les provisions pour écart de conversion sont des provisions destinées à couvrir les risques de pertes latentes sur les dettes et créances durables libellées en monnaie étrangère. Conformément à l'alinéa 16, ces provisions sont à réintégrer dans la base imposable.

J- La limitation du droit à déduction des frais de siège et d'assistance technique et des frais liés à l'utilisation des brevets, licences etc.

La LFR pour 2020 a réécrit les alinéas 2 et 5 de l'article 11-I-1-f-1 pour mieux encadrer le droit à déduction reconnu aux entreprises bénéficiant soit des services effectifs des entreprises situées à l'étranger, soit utilisant certaines immobilisations incorporelles de ces dernières.

En effet, aux termes de l'article 11-I-1-f-1-alinéa 2 « en aucun cas, il ne sera accepté à ce titre une somme supérieure à 5% du bénéfice imposable avant déduction des frais en cause ».

Selon cet alinéa 2 la déduction des sommes versées en rémunération des services effectifs mentionnés à l'alinéa 1 du même article, notamment les frais généraux de siège, les frais d'études et les frais d'assistance technique, sont désormais limités à 5% du bénéfice

imposable avant déduction des frais en cause. Ici, le législateur a simplement réduit le taux qui passe de 10% à 5%. Le reste de l'écriture est resté inchangé.

Par **bénéfice imposable avant déduction des frais en cause**, il faut entendre le bénéfice fiscal déterminé sans tenir compte du montant de l'assistance technique, comme suit :

1) Détermination du bénéfice fiscal :

Bénéfice comptable+réintégrations- déductions= Bénéfice fiscal

2) Détermination du montant déductible des frais d'assistance technique :

Bénéfice fiscal + Frais d'assistance technique (FAT) = bénéfice fiscal corrigé

Bénéfice fiscal corrigé x 5% = Montant maximum des FAT déductible (limite de déduction)

3) Montant des FAT à réintégré

Si le montant facturé est supérieur à la limite de déduction, la différence doit être réintégré au tableau 24 de la DSF (Actuelle note 39).

La limitation mentionnée ci-dessus a été élargie, dans les mêmes termes, par l'alinéa 5 de l'article 11-I-1-f-1 au droit à déduction des charges supportées pour l'utilisation des brevets, licences, marques, dessins, procédés de fabrication, modèles et droits analogues. La déduction de ces charges est désormais limitée à 5% du bénéfice imposable avant déduction des frais en cause.

K- La modification des articles 35 alinéa 2 et 36 relatifs au régime fiscal des quartiers généraux

La LFR 2020 a apporté quelques modifications au régime fiscal des quartiers généraux, notamment en matière de débours et du traitement fiscal des salariés.

Pour la détermination de la base imposable d'un quartier général, l'article 35, alinéa 1 du CGI n'exclut les débours faisant l'objet de remboursement au quartier général que lorsque ces débours revêtent un caractère occasionnel et accessoire. L'article 35, alinéa 2 nouveau du CGI dispose désormais que « ce caractère est réputé respecté si le montant des débours n'excède pas 5% des charges d'exploitation ».

Le législateur n'a fait, ici, que réduire le taux qui passe de 8% à 5%. Le reste de l'écriture n'a pas changé. Ainsi, les débours remboursables au quartier général qui représenteront un taux supérieur à 5% seront intégrés à la base d'imposition, conformément aux articles 33 et 34 du CGI même lorsqu'ils revêtent un caractère occasionnel ou accessoire.

Quant au régime fiscal des salariés du quartier général, l'article 36 nouveau, composé d'un seul alinéa, dispose que « les salariés du quartier général sont imposables à l'IRPP dans les conditions de droit commun sur leurs rémunérations et indemnités versées ». Cet article 36 nouveau a supprimé l'alinéa 2 de l'ancien article 36 qui instituait un abattement de 50% sur

les rémunérations, les indemnités et les remboursements de dépenses d'ordre personnel versés par le quartier général à ses salariés.

II/ DISPOSITIONS RELATIVES A L'IRPP

Les modifications inhérentes à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques concernent :

- l'imposition dans la catégorie des Traitements et Salaires (TS) des gains d'acquisition, la plus-value éventuelle réalisée en cas de cession des actions acquises à titre préférentiel et des gains résultant de l'attribution gratuite d'actions au personnel ;
- l'exonération de l'indemnité des services rendus en cas de décès et de l'indemnité de licenciement ou de départ volontaire versée dans le cadre d'un plan social
- le rehaussement du pourcentage d'évaluation de l'avantage en nature logement
- le Précompte d'IRPP pour les travailleurs étrangers ou expatriés

A- L'imposition dans la catégorie des Traitements et Salaires (TS) des gains d'acquisition, la plus-value éventuelle réalisée en cas de cession des actions acquises à titre préférentiel et des gains résultant de l'attribution gratuite d'actions au personnel.

Selon l'article 90 nouveau du CGI « Sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires au moment de la levée d'option, les gains d'acquisition qui résultent de la différence entre la valeur des titres lors de la levée d'option et leur prix de souscription ou d'acquisition dans le cadre de l'attribution d'actions à titre préférentiel au personnel.

La plus-value éventuelle réalisée en cas de cession des actions acquises à titre préférentiel est également soumise à l'impôt dans la même catégorie. Elle est constituée par la différence entre le prix de cession et la valeur réelle de l'action au moment de la souscription.

Un abattement de 50% est opéré sur le montant de la plus-value.

Sont également imposables dans la catégorie des traitements et salaires, les gains résultant de l'attribution gratuite d'actions au personnel au moment de la cession des dites actions ».

Cette disposition élargie l'assiette imposable aux TS.

En effet, en plus des différents types de revenus imposables à l'article 90 du CGI, l'article 90 nouveau ajoute que :

- les gains d'acquisition qui résultent de la différence entre la valeur des titres lors de la levée d'option et leur prix de souscription ou d'acquisition dans le cadre de l'attribution d'actions à titre préférentiel au personnel ;

- la plus-value éventuelle réalisée en cas de cession des actions acquises à titre préférentiel. Cette plus-value est constituée par la différence entre le prix de cession et la valeur réelle de l'action au moment de la souscription. Le montant ainsi obtenu est imposable à hauteur de 50%.
- les gains résultant de l'attribution gratuite d'actions au personnel au moment de la cession desdites actions.

Des trois revenus imposables indiqués ci-dessus, seule la plus-value éventuelle est imposable après un abattement de 50%. Les deux autres sont imposables pour leur montant intégral.

B- L'exonération de l'indemnité des services rendus en cas de décès et de l'indemnité de licenciement ou de départ volontaire versée dans le cadre d'un plan social

La LFR pour 2020 a procédé à la réécriture de l'alinéa 7 de l'article 91 ter du CGI.

En effet, aux termes de l'alinéa 7 nouveau « l'indemnité de services rendus en cas de décès est exonérée d'impôt sur les salaires. Il en est de même pour l'indemnité de licenciement ou de départ volontaire versée dans le cadre d'un plan social ».

Cette disposition exonère donc les indemnités suivantes de l'IRPP et de la Taxe Complémentaire sur les Salaires (TCS) :

- l'indemnité de services rendus en cas de décès ;
- l'indemnité de licenciement ;
- l'indemnité de départ volontaire versée dans le cadre d'un plan social ;

Par conséquent, les indemnités de service rendu versées aux personnes en vie sont imposables à l'IRPP et à la TCS à hauteur de 50% entre les mains du bénéficiaire.

C- Le rehaussement du pourcentage d'évaluation de l'avantage en nature logement

Selon l'article 93 nouveau du CGI, « les avantages en nature sont évalués comme suit :

- logement : 15 % ;
- domesticité : 5 % ;
- eau, éclairage : 5 % ;
- nourriture : 25 % avec un maximum de 120.000 FCFA par personne et par mois, sauf s'il s'agit de la fourniture de ration aux salariés rendue obligatoire par l'arrêté n°259 du 8 février 1954 ».

Ici aussi, le législateur n'a fait que rehausser le taux servant à calculer le montant de l'avantage en nature logement qui passe de 6% à 15%. Le reste de l'écriture est resté inchangé.

L'avantage en nature logement correspond à la fourniture par l'employeur d'un logement au salarié dont il est propriétaire ou locataire, gratuitement ou moyennant un loyer inférieur au prix du marché.

Le logement pris en compte pour le calcul de l'avantage en nature est tout bâtiment ou construction mis à la disposition du salarié pour qu'il en jouisse comme un propriétaire et lui permettant de mener une vie de famille sans aucune autre restriction que celles qui relèvent du respect de l'ordre public et des règles de bon voisinage. Ce qui exclut tout logement mis à la disposition du salarié de manière précaire pour la réalisation d'un travail précis, notamment les bases vies et les logements sur site.

Ce nouveau taux est applicable au 1^{er} janvier de l'année 2021, sauf dispositions expresses contraires. Il ne peut y avoir application rétroactive sur les sommes versées durant les périodes antérieures à la date susmentionnée, même dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal.

D- Le Précompte d'IRPP pour les travailleurs étrangers ou expatriés

La LFR 2020 a introduit un article 182 ter dans le CGI qui conditionne la délivrance ou le renouvellement des titres de séjour en République Gabonaise au paiement d'un précompte de l'IRPP.

En effet, aux termes de cet article, « pour la délivrance de leurs titres de séjour, les personnels des entreprises exerçant leurs activités au Gabon sont soumis au paiement d'une somme forfaitaire à la recette des impôts ».

Sont donc assujettis au paiement de ce précompte, toutes les personnes physiques de nationalité étrangère qui exercent une activité génératrice de revenu, dans le cadre d'une entreprise individuelle ou d'une société, que cette entreprise soit immatriculée à l'Administration fiscale ou non.

On entend par entreprise individuelle, une entreprise dirigée par une seule personne et qui n'a pas de personnalité juridique et fiscale propre en dehors de celle de son dirigeant. Il en est de même des particuliers employant une main d'œuvre étrangère.

Le fait générateur et l'exigibilité de ce précompte sont constitués par la demande d'obtention ou de renouvellement du titre de séjour. C'est ce que prévoit l'article 182 quater qui dispose que « l'établissement de titres de séjour par les services de l'immigration est subordonné à la production de la preuve de paiement visé à l'article précédent, notamment la quittance de paiement délivrée par les services fiscaux ».

Cependant, seuls seront redevables de ce précompte, les personnes ayant disposé d'un revenu annuel supérieur ou égal à deux millions (2.000.000) de francs CFA. Le montant à payer sera fonction du revenu spontanément déclaré par le demandeur du titre de séjour conformément à l'arrêté n°004/MER/SG/DGI du 07 septembre 2020, définissant les modalités d'application du Précompte de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques sur

la délivrance des titres de séjour en République Gabonaise, pris en application de l'article 182 quinquies selon lequel, « les modalités d'application des articles susvisés sont définies par arrêté du Ministre chargé des Finances ».

Ainsi, les demandeurs de titre de séjour doivent fournir, en plus des documents habituels requis pour la délivrance d'un titre de séjour, une quittance attestant du paiement du précompte IRPP, pour les redevables, ou une attestation d'exonération du précompte de l'IRPP, pour les non redevables. Pour cela, ils sont tenus de faire une déclaration de revenu justifiée par tous moyens. Le système fiscal gabonais étant déclaratif, le contrôle de l'exactitude et de la sincérité des revenus déclarés se fera *a posteriori*. A cet effet, les personnes jusque-là non immatriculées par les services de la DGI le seront immédiatement avant délivrance du document demandé.

Les formulaires et imprimés de déclaration et de paiement sont déjà disponibles dans l'ensemble des services de la Direction Générale des Impôts (DGI) et sur le site internet de la DGI (www.dgi.ga).

III/ TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les dispositions fiscales modifiées concernent :

- l'abaissement du seuil d'assujettissement à la TVA ;
- l'exonération de TVA étendue aux ventes de poussins et des poulettes.

A- L'abaissement du seuil d'assujettissement à la TVA

Conformément à l'**article 208 nouveau** institué par la LFR pour 2020, « les personnes visées à l'article 207 ci-dessus, soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'IRPP, qu'elles soient ou non immatriculées, sont redevables de la TVA si le chiffre d'affaires hors taxes s'établit à 60.000.000 FCFA ».

Cette disposition ramène le seuil d'assujettissement à la TVA à 60.000.000 FCFA. Le reste de l'écriture n'a pas changé.

B- L'exonération de TVA étendue aux ventes de poussins et poulettes

L'article 210 nouveau du CGI a élargi la liste des produits du cru exonérés de TVA en y ajoutant les poussins et les poulettes nécessaires à la production de la volaille destinée à la consommation.

Ainsi, comme pour tous les autres produits, cette exonération ne vaut que lorsque ces poussins et ces poulettes sont **vendus directement au consommateur**. Ceux achetés pour être revendus en l'état sont imposables à la TVA.

C- Les droits d'accises

L'article 250 nouveau du CGI a été modifié comme suit :

Produits	Taux ad valorem	Taxe spécifique
Bières locales	22%	20 FCFA par litre
Bières d'importation	25%	180 FCFA par litre
Vins locaux	22%	100 FCFA par litre
Vins d'importation dont le prix d'achat est inférieur à 50.000 FCFA	25%	500 FCFA par litre
Vins d'importation dont le prix d'achat est supérieur à 50.000 FCFA	40%	3000 FCFA par litre
Champagne dont le prix d'achat est inférieur à 50.000 FCFA	25%	500 FCFA par litre
Champagne dont le prix d'achat est supérieur à 50.000 FCFA	40%	3000 FCFA par litre
Autres boissons locales tirant un degré d'alcool volumétrique supérieur à 12%	25%	500 FCFA par litre
Autres boissons importées tirant un degré d'alcool volumétrique supérieur à 12%	30%	500 FCFA par litre
Boissons sucrées et autres boissons tirant un degré d'alcool volumétrique supérieur à 2%	5%	
Cigarette, cigares, cigarillos, tabacs	32%	150 FCFA par paquet
Jeux de hasard	5%	1000 FCFA par appareil exploité
Produits de parfumerie et cosmétiques	25%	
Caviar, foie gras, saumon	40% (Caviar, foie gras), saumon : 30%	

Cette disposition apporte des aménagements sur les produits suivants :

- **Vins locaux** : augmentation du montant de la taxe spécifique qui passe de 20 FCFA par litre à 100 FCFA par litre ;

- **Vins d'importation** : création de deux régimes distincts et augmentation à la fois des taux ad valorem et des taxes spécifiques. Ainsi, lorsque les vins ne formaient qu'un seul produit, le taux ad valorem était de 25% et la taxe spécifique de 180 FCFA par litre. Après modification du texte, on a désormais des vins d'importation dont le prix d'achat est inférieur à 50.000 FCFA et ceux dont le prix d'achat est supérieur à 50.000 FCFA. Pour les premiers, le taux ad valorem est de 25% et la taxe spécifique est de 500 FCFA par litre. Pour les deuxièmes, le taux ad valorem est de 40% et la taxe spécifique est de 3000 FCFA par litre.
- **Champagne** : Les champagnes ont connu une modification identique à celle des vins d'importation.
- **Autres boissons locales tirant un degré d'alcool volumétrique supérieur à 12%** : augmentation du taux ad valorem qui passe de 22% à 25%. Il en est de même de la taxe spécifique dont le montant passe de 300 FCFA par litre à 500 FCFA par litre.
- **Autres boissons importées tirant un degré d'alcool volumétrique supérieur à 12%** : augmentation du taux ad valorem qui passe de 25% à 30%.
- **Cigarette, cigares, cigarillos, tabacs** : augmentation du taux ad valorem qui passe de 25% à 30%. Par contre, le montant de la taxe spécifique a diminué de moitié, passant de 300 FCFA par paquet à 150 FCFA par paquet.
- **Caviar, foie gras, saumon** : augmentation du taux ad valorem qui passe de 25% à 30% pour le saumon et 40% pour le caviar et le foie gras.
- **Suppression de l'activité de téléphonie mobile** : Cette activité, jadis imposée à un taux ad valorem de 5% n'est plus imposable.

Le reste de l'écriture demeure inchangé.

Par ailleurs, il convient de rappeler que le montant des droits à payer est le résultat de la sommation de la taxe ad valorem et de la taxe spécifique.

Exemple :

Un commerçant a importé 10 cartons de vin pour un montant total de 600.000 FCFA. Chaque carton contient 6 bouteilles d'un litre.

Les droits d'accises à payer dans ce cas sont déterminés comme suit :

- Taxe ad valorem : $600.000 \text{ FCFA} \times 25\% = 150.000 \text{ FCFA}$;
- Taxe spécifique : $500 \text{ FCFA} \times 60 = 30.000 \text{ FCFA}$;
- Total droits d'accises à payer : 180.000 FCFA.

V/ TAXES DIVERSES

A- La taxe de superficie

La LFR pour 2020 a introduit dans le CGI un article 318 nouveau qui a modifié les tarifs de la Taxe de superficie, comme suit :

- 300 FCFA pour les concessions certifiées FSC ou PAFC/PEFC ;
- 600 FCFA pour les concessions certifiées légalité ;
- 800 FCFA pour les concessions non certifiées.

Cette disposition vise à accélérer le processus de certification de toutes les concessions forestières du pays selon la norme du FSC (Forest Stewardship Council) ou selon la norme de gestion durable des forêts (GDF) PEFC (Programme de reconnaissance des certifications forestières)/PAFC Gabon, également internationale.

V/ TAXES DIVERSES

A- Taxe Forfaitaire d'Habitation

Selon l'article 380 alinéa 2 nouveau « les personnes qui acquièrent, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables en cours d'année sont soumises à la Taxe Forfaitaire d'Habitation à partir du 1^{er} jour du trimestre de la mise à disposition ou de la jouissance des locaux ».

Les modifications apportées à cet alinéa concernent les locaux imposables et la période à partir de laquelle la taxe est due.

S'agissant des locaux neufs, l'ancienne disposition parlait de locaux neufs. Ce qui, à contrario, excluait les locaux ayant déjà une certaine durée.

Quant à la période, l'ancienne disposition prévoyait que lorsqu'on disposait ou jouissait d'un local en cours d'année, la taxe n'était due qu'à compter du premier janvier de l'année suivante et non, comme c'est désormais le cas, à partir du 1^{er} jour du trimestre de la mise à disposition ou de la jouissance des locaux.

V/ DROITS D'ENREGISTREMENT

La LFR pour 2020 a introduit dans le CGI un article 603 nouveau qui assujetti au droit de 6%, les adjudications, ventes, reventes, cessions, rétrocession, les retraits exercés après l'expiration des délais convenus par les contrats de vente sous faculté de réméré et sous autres actes civils ou judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de bien immeubles à titre onéreux. L'alinéa 2 de cet article prévoit que ce taux est majoré de 2% lorsque les biens sont situés dans les communes de Libreville, Akanda, Owendo et Port-Gentil.

Ici, l'alinéa 2 apporte un éclaircissement sur le taux du droit d'enregistrement applicable lorsque les opérations énumérées à l'alinéa 1 ont lieu dans les communes de Libreville, Akanda, Owendo et Port-Gentil.

En effet, pour indiquer que le taux du droit d'enregistrement était de 8% dans ces communes, l'ancienne rédaction ajoutait au taux de 6% une taxe additionnelle de 2%. Avec la rédaction actuelle, il ne s'agit plus d'un droit d'enregistrement et d'une taxe additionnelle, mais d'un droit d'enregistrement au taux de 8%.

IV/ PROCEDURES FISCALES

La LFR a apporté des modifications aux dispositions du CGI relatives aux procédures fiscales. Celles-ci portent notamment sur :

- les obligations déclaratives des contribuables ;
- le recouvrement de l'impôt.

A- Les dispositions concernant les obligations déclaratives des contribuables

1/ Représentation d'office des contribuables étrangers par leurs débiteurs ou clients situés au Gabon pour l'accomplissement des obligations fiscales

La LFR pour 2020 a renforcé les obligations déclaratives qui pèsent sur les contribuables étrangers effectuant des activités économiques ou des opérations imposables au Gabon sans y disposer d'une représentation.

En effet, l'**article P-817 alinéa 5 nouveau** dispose que : « en l'absence de désignation de représentant légal, tel que prévu à l'alinéa ci-dessus, toute personne, tout débiteur, tout client au profit duquel un contribuable étranger effectue au Gabon des activités économiques sans y avoir un siège est considéré comme son représentant pour l'accomplissement de ses obligations fiscales.

Il en est de même, des personnes installées au Gabon qui réalisent les mêmes activités pour le compte des personnes situées à l'étranger ».

Il résulte de ces nouvelles dispositions que la charge des obligations déclaratives et de paiement de toute personne physique ou morale réalisant des activités économiques ou imposables sur le territoire national, sans avoir désigné de représentant légal, est transférée d'office au client ou débiteur situé sur le territoire gabonais. C'est donc à ce dernier qu'il convient de réclamer le paiement des sommes représentatives des impôts, droits et taxes liés auxdites activités ou opérations.

Les personnes qui réalisent au Gabon les mêmes activités pour le compte des personnes situées à l'étranger sont aussi solidaires de cette obligation déclarative y compris les pénalités liées à l'inobservation de celle-ci.

2/ L'obligation de déclarer les financements et dons faits par des entités étrangères au profit d'organismes à but non lucratif

Selon de l'article P-817 bis nouveau alinéa 1 de la LFR 2020, « les fondations, associations et autres organismes assimilés doivent également se faire immatriculer auprès des services

fiscaux, dans les conditions ci-dessus énumérées et dans un délai d'un mois à compter de l'obtention de leur agrément ». L'alinéa 3 de cet article ajoute que « tout financement ou don réalisé par des personnes ou entités étrangères doit également faire l'objet d'une déclaration préalable ». Le non respect de cette obligation déclarative est sanctionné par la perte du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 6 du CGI.

Cet article institue deux nouvelles obligations pour les organismes à but non lucratif régulièrement créés au Gabon.

La première est l'obligation de s'immatriculer auprès de l'Administration fiscale dans un délai d'un mois à compter de la réception du récépissé définitif de création délivré par le Ministère de l'intérieur. Cette obligation ne concerne ni les associations non déclarées, ni celles déclarées mais ne disposant pas encore de leur récépissé définitif de création.

La deuxième obligation est celle de déclarer à l'administration fiscale les financements ou dons reçus de l'étranger. L'absence d'une telle déclaration entraîne l'imposition de ces financements ou dons à l'impôt sur les sociétés (IS).

S'agissant des dons, le paiement de l'IS sera demandé sur la valeur réelle des biens reçus.

3/ L'obligation d'annexer à la DSF des documents d'identification des détenteurs ultimes des parts ou actions

L'article P-818 quater nouveau exige aux sociétés soumises à l'IS de faire accompagner leurs DSF de deux documents annexes :

- l'état de l'actionnariat au début et à la fin de chaque exercice devant préciser l'identité du détenteur ultime des parts ou actions sociales ;
- la liste des fournisseurs et des clients dès lors que le contribuable réalise un chiffre de rendement éligible au service en charge des moyennes entreprises.

Lorsque l'identité des détenteurs ultimes des parts ou actions sociales n'a pas été révélée, les sommes versées au titre des dividendes y relatifs doivent être considérées comme des rémunérations ou avantages occultes au sens de l'article 164 alinéa 1er du CGI et donc réintégrées à la base d'imposition à l'IS desdites sociétés.

B- Les dispositions relatives au recouvrement de l'impôt

1/ La fixation d'un délai de notification de l'Avis de Mise en Recouvrement (AMR)

L'article P-912 alinéa 1 nouveau institue un délai de 10 jours dans l'intervalle duquel le Receveur des Impôts est tenu de notifier l'AMR au contribuable.

Les Receveurs des Impôts sont tenus au respect desdits délais afin de sécuriser et accélérer le recouvrement des impôts, droits, taxes et pénalités y relatives auprès des contribuables.

2/ Les modes de paiement et services compétents

Pour la détermination dudit délai, les jours fériés et les week-ends ne doivent pas être pris en compte. Aux termes de l'article P-917 nouveau, « les impôts, droits et taxes visés au présent Code sont payables en espèces ou suivant les modes de paiement autorisés aux caisses des recettes des impôts. Le paiement donne lieu à la délivrance d'une quittance. L'inobservation des délais ci-dessus ne libère pas pour autant le contribuable de son obligation de paiement de l'impôt dû, pénalités comprises. Tout paiement effectué hors des caisses des recettes des impôts ou sans quittance ne constituera pas un paiement valide et ne dégage pas la responsabilité du contribuable.

Les paiements d'un montant supérieur ou égal à 2.000.000 FCFA sont effectués par virement, chèque de banque ou par porte-monnaie électronique ».

Les alinéas 2 et 3 nouvellement adjoints à l'article P-917 du CGI par la loi de finances rectificative 2020 apportent des précisions relatives d'une part, au service compétent auprès duquel les sommes représentatives des impôts droits et taxes dus doivent être versées et, d'autre part, aux modes de paiement admis conformément à la réglementation CEMAC.

Ainsi, ces paiements doivent exclusivement être effectués auprès des caisses des recettes des impôts ; lesquelles sont tenues de délivrer aux contribuables une quittance attestant dudit paiement.

Tous les paiements effectués hors des caisses des recettes des impôts ou sans quittance sont nuls et réputés n'avoir jamais eu lieu.

Ils ne peuvent en conséquence libérer le contribuable de sa dette fiscale.

Conformément aux dispositions de l'alinéa 3 de l'article précité, les caisses des recettes des impôts sont tenues de recevoir les paiements suivant les modalités ci-après :

- si le montant de l'impôt (droits et pénalités) est supérieur ou égal à 2.000.000 FCFA : paiements obligatoires par virement, chèque de banque ou par porte-monnaie électronique ;
- si le montant de l'impôt (droits et pénalités) est inférieur à 2.000.000 FCFA : paiements en espèces ou par tous autres moyens de paiement admis par la réglementation CEMAC.

Fait à Libreville, le **21 AVR. 2021**

Le Directeur Général

Gabin OTHA

