

**LES CONVENTIONS FISCALES
PRINCIPAUX AVANTAGES
ET DIFFICULTÉS D'APPLICATION**

PLAN

1. ECONOMIE GENERALE DES CONVENTIONS FISCALES

1.1 Nature et objectifs des conventions fiscales

1.1.1 Nature des conventions fiscales

- comportant exclusivement des dispositions fiscales
- prévalant sur le droit interne

1.1.2 Objectifs :

A. *Eliminer les doubles impositions entre :*

- l'Etat de la source d'un revenu (Etat S) :
 - où est situé le bien qui produit les revenus ;
 - où est exercée l'activité produisant le revenu ;
 - où réside le débiteur de la rémunération.

- l'Etat de résidence du bénéficiaire du même revenu (Etat R).

B. *Faciliter la lutte contre l'évasion fiscale internationale (échange de renseignements)*

1.2 Règles générales d'application des conventions fiscales

1.2.1 Impôts concernés :

- Impôts sur le revenu, sur la fortune, droits de succession et donation
- Impôts nouveaux ou de nature identique ou analogue
- Ne traitent pas des taxes indirectes (TVA, droits d'accise)

1.2.2 Personnes concernées

- Application en principe aux résidents d'au moins un des Etats contractants :
 - Société ou entité ayant son siège dans l'un des Etats ;
 - Personne physique résidente dans l'un des Etats au sens conventionnel
- Entités ou groupements concernés :
 - Sociétés et autres personnes morales mais pas les succursales de sociétés non résidentes d'un des Etats
 - Groupements de personnes
- Principes de non discrimination

1.2.3 Méthodes pour éliminer la double imposition :

A. Exonération dans l'un des Etats :

- Exemples :
 - Bénéfices d'une entreprise de l'Etat R attribuables à un établissement stable (ES) dans l'Etat S : exonération intégrale dans l'Etat R
 - Salaires perçus par un résident de l'Etat R au titre d'une activité exercée dans l'Etat S pendant plus de 183 jours : exonération dans l'Etat R mais application du « taux effectif » (exonération progressive)
 - Revenus non expressément visés par la Convention exonérés dans l'Etat S (ex. : prestations de services non rattachables à un ES)

B. Droit d'imposition dans les deux Etats et crédit d'impôt dans l'Etat du bénéficiaire :

- Exemple :
 - Redevances soumises à retenue (plafonnée) dans l'Etat S imposables dans l'Etat R avec imputation de la retenue dans la limite de l'impôt normalement dû dans l'Etat R

1.2.4 Date d'application d'une convention fiscale

- Entrée en vigueur : de 1 à 3 mois après échange des instruments de ratification ;
- Date d'effet distinct de l'entrée en vigueur.

1.2.5 Modèles de conventions fiscales

- Travaux de la Société des Nations (Genève 1928, 1935, Mexico 1943, Londres 1946)
- Modèle de l'OCDE (1963 - 2005)
- Modèle des Nations Unies (1980 – 2003)

2. APPLICATION DES CONVENTIONS EN COTE D'IVOIRE ET DANS LA ZONE UEMOA

2.1 Harmonisation fiscale et conventions fiscales

2.1.1 Harmonisation fiscale au sein de l'UEMOA :

- A. *Harmonisation des règles régissant la TVA*
- B. *Imposition des bénéfices :*
 - Harmonisation des règles de calcul du bénéfice imposable (2009)
 - Harmonisation du taux de l'impôt sur les bénéfices
- C. *Projet d'harmonisation des prélèvements sur les revenus de valeurs mobilières*

2.1.2 Règlement destiné à éviter les doubles impositions

2.2 Conventions fiscales bilatérales conclues par les Etats membres de l'UEMOA

2.2.1 Réseau ivoirien :

- A. *Conventions en vigueur*
- B. *Conventions non encore en vigueur*
- C. *Cas particulier de la convention OCAM*

2.2.2 Conventions conclues par les autres Etats de l'UEMOA :

2.3 Imposition des bénéfices

2.3.1 Imposition dans le pays de résidence sauf si un établissement stable existe dans le pays de la source

2.3.2 Définition de l'établissement stable

- Définition générale : installation fixe d'affaires
- Exemples :
 - Siège de direction, succursale ;
 - Chantier ;
 - Agents ;
 - Exceptions

2.3.3 Détermination du bénéfice imposable

- Revenus rattachables à l'ES, principe de territorialité
- Application de prix de marché, principe de personne fiscale distincte
- Dépenses déductibles, problème des dépenses et frais généraux du siège
- Modalité d'imposition du bénéfice
 - dans l'Etat de la source
 - dans l'Etat de résidence : modalités d'exemption des résultats de l'ES

2.4 Imposition des redevances et rémunérations de services

2.4.1 Imposition des redevances

2.4.2 Définition et rémunérations assimilées (transfert de savoir faire, location de matériels)

2.4.3 Autres rémunérations de services

2.5 Imposition des dividendes

2.5.1 Règle générale : imposition par voie de retenue à la source

2.5.2 Imposition des bénéficiaires des succursales

2.6 Imposition des intérêts

- Imposition par voie de retenue à la source
- Exonération ou réduction par les conventions fiscales

2.7 Revenus des immeubles

2.8 Imposition des plus values

- Cession de biens mobiliers
- Cession de droits ou biens immobiliers

2.9 Mobilité des salariés

- Etat d'imposition :
 - Etat d'exercice d'activité ;
 - Exception
- Notion de résidence fiscale
- Imposition exclusive dans l'Etat de la source

1. ECONOMIE GENERALE DES CONVENTIONS FISCALES

1. Economie générale des conventions fiscales

1.1 Nature et objectifs des conventions fiscales

1.1.1 Nature des conventions fiscales

Les conventions fiscales sont des traités internationaux entre deux ou plusieurs Etats qui concernent une partie de leurs relations fiscales.

Les conventions fiscales ont une primauté sur le droit interne. Dès leur publication au Journal Officiel, elles ont une autorité supérieure à celles des lois internes : les dispositions du Code général des Impôts sont applicables, sous réserve des conventions fiscales internationales.

1.1.2 Objectifs

Les conventions fiscales ont les objectifs suivants :

A. Eliminer les doubles impositions entre :

* l'Etat de la source d'un revenu (Etat S) :

- o où est situé le bien qui produit les revenus ;
- o où est exercé l'activité génératrice de revenu ;
- o où réside le débiteur de la rémunération ;

* Et l'Etat de résidence du bénéficiaire du même revenu (Etat R)

La double imposition internationale résulte de la superposition des souverainetés fiscales internationales qui conduit à imposer deux fois la même personne, le même revenu ou le même bien.

A titre d'exemples :

- sont imposables en Côte d'Ivoire sur leur revenu net global annuel, sous réserve des conventions fiscales internationales, les personnes physiques ayant en Côte d'Ivoire une résidence habituelle. Lorsque le revenu net global comprend des revenus ayant leur source dans un autre Etat, cet autre Etat prévoit généralement une imposition, au moins par voie de retenue à la source.
- une entreprise ivoirienne est imposable en Côte d'Ivoire au titre de son bénéfice global incluant notamment des revenus de source étrangère tels que dividendes, intérêts, plus-values, redevances, honoraires..., lesquels sont également imposables dans l'Etat de la source.

Les doubles impositions internationales sont classées en deux grandes catégories :

- la double imposition juridique qui résulte de l'imposition d'un même contribuable par deux Etats au titre d'un même revenu ;
- la double imposition économique qui intervient dans les cas où deux personnes différentes établies dans deux Etats sont imposables au titre d'un même revenu (exemple d'une société mère et de sa filiale, par exemple à la suite d'une procédure de vérification de comptabilité dans l'un des deux Etats).

Les conventions fiscales contribuent à améliorer la transparence des règles d'imposition des entreprises investissant ou travaillant à l'étranger, et à garantir ainsi la situation fiscale des contribuables dans les échanges internationaux

B. Lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales

La clause conventionnelle d'assistance administrative réciproque permet aux Etats d'échanger des renseignements en vue :

- d'assurer une bonne application des dispositions de la convention ;
- de faciliter le recouvrement de créances fiscales ;
- de permettre l'application de la législation interne de chaque Etat.

1.2 Règles générales d'application des conventions fiscales

1.2.1 Impôts concernés

- Toutes les conventions fiscales ratifiées par la Côte d'Ivoire s'appliquent aux impôts sur le revenu.
- La convention avec l'Allemagne vise également l'impôt sur la fortune
- Celle avec la France s'applique également à l'impôt sur la fortune, aux droits de succession, aux droits d'enregistrement et de timbre.
- Les conventions s'appliquent également aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

Les Etats contractants se communiquent les modifications intervenant dans leurs législations fiscales respectives.

Le champ d'application des conventions fiscales ne s'étend pas aux impôts et taxes indirects (taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'accise). Il convient dans ce cas de se référer au droit interne de chaque Etat.

1.2.2 Personnes concernées

- Les conventions s'appliquent aux personnes physiques ou morales et aux groupements de personnes qui sont des résidents d'au moins un Etat contractant.
- Est un résident d'un Etat contractant, toute personne qui, en fonction de la législation dudit Etat, est imposable en raison de son domicile ou de son siège de Direction.
- Si une même personne physique est domiciliée dans chacun des Etats, les critères successifs suivants sont utilisés :
 - le foyer d'habitation permanent ;
 - le centre des intérêts vitaux ;
 - le séjour habituel ;
 - la nationalité.

- Une personne morale est considérée comme résidente de l'Etat où est situé le siège de direction effective.
- Les conventions ne s'appliquent pas aux succursales de sociétés non résidentes d'un des Etats contractants.
- Principe de non discrimination / clause d'égalité de traitement

Toute discrimination fondée sur la nationalité d'une personne physique ou morale est interdite.

Sous conditions de réciprocité, les nationaux d'un Etat contractant, à situation égale, ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre Etat contractant que les propres nationaux de ce dernier Etat.

1.2.3 Méthodes pour éliminer la double imposition

Deux méthodes sont possibles pour éliminer la double imposition juridique :

- la méthode de l'exonération dans l'un des Etats contractants ;
- la méthode de l'imputation.

Les conventions signées par la Côte d'Ivoire prévoient souvent une combinaison des deux méthodes.

A. Méthode de l'exonération

La méthode de l'exonération permet à l'Etat de résidence de ne pas imposer les revenus imposables, selon la convention, dans l'Etat de la source.

Il peut s'agir de l'exonération intégrale ou de l'exonération avec progressivité.

Les conventions signées par la Côte d'Ivoire utilisent plutôt la règle de l'exonération avec progressivité, ou règle du taux effectif.

Dans ce cas, le revenu est exonéré, mais l'Etat de résidence tient compte de ce revenu pour déterminer le taux de l'impôt applicable.

B. Méthode de l'imputation

Selon la méthode de l'imputation, l'Etat de résidence conserve son droit d'imposer le revenu total du contribuable, mais accorde une réduction sur l'impôt ainsi calculé.

Le crédit d'impôt peut être limité au montant de l'impôt dans l'Etat de résidence correspondant au revenu provenant de l'Etat de la source, mais il peut être supérieur, et même fictif.

1.2.4 Date d'application d'une convention fiscale

A. Date d'entrée en vigueur

La date d'entrée en vigueur d'une convention fiscale est généralement fixée au jour de l'échange des instruments de ratification.

L'opposabilité de la convention aux contribuables, et aux citoyens d'une façon générale, est liée à sa publication au Journal Officiel.

S'agissant du Règlement UEMOA, l'article 44 fixe son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2009.

B. Date de prise d'effet

La date de prise d'effet est généralement variable en fonction de la nature de l'impôt concerné.

Par exemple, l'article 40 du Règlement UEMOA dispose que celui-ci produira ses effets la première fois:

- en ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source, sur les revenus perçus ou attribués à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur du Règlement. Il s'agit essentiellement des dividendes, des intérêts, de la retenue BNC sur les redevances, des impôts sur les traitements et salaires. Pour ces impôts, le Règlement produit ses effets à compter du 1^{er} janvier 2010 ;
- en ce qui concerne les autres impôts sur les revenus, pour tout exercice fiscal ou période d'imposition commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de son entrée en vigueur. Il s'agit de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux des sociétés, sur les bénéfices agricoles, sur les bénéfices non commerciaux. Il s'agit pour ces impôts des résultats à déclarer en 2011 au titre des activités de 2010 ;
- en ce qui concerne les impôts sur les successions, pour les successions des personnes dont le décès se produira depuis et y compris le jour de l'entrée en vigueur du Règlement;
- en ce qui concerne les autres droits d'enregistrement et les droits de timbre, pour les actes et les jugements postérieurs à l'entrée en vigueur du Règlement.

1.3 Modèles de conventions fiscales

Les conventions fiscales signées par la Côte d'Ivoire, et le Règlement UEMOA sont élaborés sur la base des modèles de conventions de l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economique), et de l'ONU (Organisation des Nations Unies).

La convention modèle de l'OCDE a été publiée pour la première fois en 1977 et fait l'objet de mise à jour régulière ; elle est surtout adaptée à la situation des pays développés.

Le modèle de convention de l'ONU a été publié pour la première fois en 1980. Elle est souvent utilisée dans les relations entre pays développés et pays en développement.

Ces modèles de convention ont servi de base à l'élaboration de la plupart de convention auxquelles la Côte d'Ivoire est partie.

Ces modèles de convention tirent également leur importance de ce qu'ils contiennent des commentaires sur les différents articles. Les commentaires demeurent très utiles dans la compréhension et l'interprétation du sens de ces articles.

.

**2. APPLICATION DES CONVENTIONS EN COTE D'IVOIRE
ET DANS LA ZONE UEMOA**

2.1 Harmonisation fiscale et conventions fiscales

2.1.1 Harmonisation fiscale au sein de l'UEMOA

L'article 4 e) du Traité de l'UEMOA dispose notamment que l'Union a pour objectif d'harmoniser, dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun, les législations des Etats membres et particulièrement le régime de la fiscalité.

L'article 65, alinéa 3 dudit Traité dispose que les Etats membres de l'Union harmonisent leurs politiques fiscales, pour réduire les disparités excessives prévalant dans la structure et l'importance de leurs prélèvements fiscaux.

En conformité avec ces objectifs, le Conseil des Ministres de l'UEMOA a pris notamment les directives suivantes en matière de fiscalité intérieure :

- directive portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- directive portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales ;
- directive portant harmonisation du régime fiscal des provisions constituées par les banques et établissements financiers ;
- directive portant harmonisation des taux de l'impôt assis sur les bénéfices des personnes morales.

Il existe également un projet d'harmonisation de la fiscalité des valeurs mobilières.

A. Harmonisation des législations en matière de TVA

L'objectif visé par la directive n° 02/98/CM/UEMOA est d'instaurer le régime de la taxe sur la valeur ajoutée dans l'ensemble des pays de l'Union sur les principes suivants :

- généraliser le champ d'application de la taxe ;
- limiter au strict minimum les exonérations ;
- uniformiser l'assiette, le taux d'imposition et le régime des déductions.

Le processus d'harmonisation initié en 1998 est en cours par une intégration progressive des principes rappelés ci-dessus dans la législation de chaque Etat membre.

B. Directives portant harmonisation des règles de détermination du résultat imposable des personnes morales

Les directives n° 01/2008/CM/UEMOA portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales, et n° 05/2008/CM/UEMOA du 26 juin 2008 portant régime fiscal des provisions des banques et établissement financiers, opèrent un rapprochement des législations nationales en matière d'impôt sur les bénéfices. Ce rapprochement concerne le champ d'application, les modalités de détermination des bénéfices et revenus imposables, des exonérations fiscales.

C. *Directive portant harmonisation des taux de l'impôt sur les bénéfices des personnes morales*

La directive n° 08/2008/CM/UEMOA harmonise, pour l'ensemble des Etats membres de l'Union, le taux de l'impôt assis sur les bénéfices des entreprises.

Le taux harmonisé est compris entre 25 % et 30 %. Les Etats membres doivent prendre les dispositions législatives nécessaires pour se conformer à la directive, au plus tard le 31 décembre 2011.

D. *Projet d'harmonisation de la fiscalité des valeurs mobilières*

L'harmonisation de la fiscalité des valeurs mobilières entre dans le cadre de la modernisation du dispositif fiscal communautaire en vue d'une dynamisation du marché financier régional.

Les mesures à proposer visent à :

éliminer les distorsions nées du traitement fiscal différent des valeurs mobilières dans les Etats membres ;

mettre en place une véritable politique communautaire d'incitations fiscales pour les investisseurs et les émetteurs, en vue du développement du marché financier régional ;

encourager l'épargne de longue durée et susciter l'intérêt des investisseurs étrangers pour la zone UEMOA.

L'adoption de la directive portant harmonisation de la fiscalité de valeurs mobilières doit intervenir avant la fin de l'année 2009.

2.1.2 Règlement UEMOA destiné à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance en matière fiscale

A. *Portée du Règlement*

- Date de signature : le Règlement a été signé le 26 septembre 2008 par le Président du Conseil des Ministres de l'Union
- Date d'entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2009
- Date d'effet : le Règlement est entré en vigueur le 1^{er} Janvier 2010 pour les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les dividendes, intérêts, les redevances, les traitements et salaires.

Portée du Règlement au regard des conventions fiscales multilatérales.

- Le Règlement UEMOA se substitue, entre les Etats membres de l'Union, à la convention fiscale CEAO du 29 octobre 1984, et à la convention OCAM du 29 janvier 1971.
- La convention CEAO n'est plus applicable, sauf pendant la période transitoire, sous réserve de réciprocité (exemple des relations entre la Côte d'Ivoire et le Sénégal).
- La convention OCAM est applicable, sous réserve de réciprocité, entre la Côte d'Ivoire et les Etats signataires de ladite convention qui ne sont pas membres de l'UEMOA.

B. Imposition des revenus (redevances, dividendes, intérêts)

REDEVANCES ET RÉMUNÉRATIONS DE SERVICES VERSÉS À L'INTÉRIEUR DE L'UEMOA

État de la source	Retenue à la source de droit commun / règles de déductibilité chez le débiteur	Règlement UEMOA n°08/CM du 26 septembre 2008
Bénin	22,8 % Sommes versées à des personnes physiques ou morales établies ou non au Bénin au titre de frais d'assistance technique, comptable et financière, de frais d'études, de frais de siège et de commissions de bureau d'achat : déductibles dans la limite de 20 % des frais généraux de la société débitrice	<p>Définition des redevances</p> <p>Les rémunérations de toute nature payées pour:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ou les films et enregistrements utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées ou les transmissions par satellite, câble, fibres optiques ou technologies similaires utilisés pour les transmissions destinées au public, les bandes magnétiques, les disquettes ou disques laser (logiciel), d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ; - l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ; - des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial, agricole ou scientifique. <p>Limite de retenue : 15 %</p> <p>Le paiement de cette retenue ouvre droit à un crédit d'impôt dans l'État du bénéficiaire de la rémunération égal à l'impôt sur le revenu payé dans l'État de source, dans la limite de l'impôt, calculé avant la déduction, dû dans l'État de résidence.</p>
Burkina Faso	20 % Pas de limite de déductibilité	
Côte d'Ivoire	20 % : Les redevances ainsi que les rémunérations de services de toute nature payées ou dues entre entreprises appartenant au même groupe, résidente ou non, ne sont déductibles que dans la double limite de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe et de 20 % des frais généraux de l'entreprise débitrice. Les sommes versées ne sont admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne sont présentées pas un caractère anormal ou exagéré.	
Guinée-Bissau	10 % Pas de limite de déductibilité	
Mali	17,5 % Pas de limite de déductibilité	
Niger	16 Frais de siège destinés à rémunérer les services rendus hors du Niger : déductibilité limitée à 30 de leur montant.	
Sénégal	20 % Pas de limite de déductibilité	
Togo	15 % Frais d'assistance technique, comptable, financière, frais de siège, commissions de bureau d'achat versées à des personnes physiques ou morales établies ou non au Togo : déductibilité limitée à 20 % des frais généraux.	

C. Dividendes et intérêts versés à l'intérieur de l'UEMOA

État de la source	Retenue à la source de droit commun		Règlement UEMOA n° 08/CM du 26 septembre 2008
	Dividendes	Intérêts	
Bénin	10 %	15 % ¹	Limite de retenue : - Pour les dividendes : 10 % - Pour les intérêts : 15 % Le paiement de cette retenue ouvre droit à un crédit d'impôt dans l'État du bénéficiaire de la rémunération égal à l'impôt sur le revenu payé dans l'État de source, dans la limite de l'impôt, calculé avant la déduction, dû dans l'État de résidence.
Burkina Faso	12,5 % (abattement de 50 % pour les 3 premiers exercices)	25%	
Côte d'Ivoire	12 % 10 % pour les sociétés cotées à la bourse régionale des valeurs mobilières 18 % si les bénéficiaires sont exonérés d'impôts sur les BIC)	18 % ² Déductibilité des Intérêts intra-groupe : idem redevances	
Guinée-Bissau	10 %	25 % ³	
Mali	10 %	18% intérêts d'emprunt 13% intérêts d'obligation 9% intérêts de comptes courants.	
Niger	10 %	25% ⁴	
Sénégal	10 %	16 % revenus de créances, dépôts et comptes courants 13 % pour les intérêts d'obligations. 8 % pour les intérêts versés à une banque	
Togo	20 % si versés à des personnes morales 10 % si versés à des personnes physiques	15 % si versés à des personnes morales 10 % si versés à des personnes physiques	

¹ Exonération des prêts d'investissements consentis par les banques

² 16,5% pour les intérêts versés par un établissement bancaire, un agent de change ou un courtier en valeurs mobilières établis en Côte d'Ivoire, 9% sur les intérêts de financement d'investissement auprès des banques étrangères

³ 20% pour les intérêts bancaires et 10% pour les intérêts versés aux associés

⁴ Cependant, cet impôt n'est, à notre avis, pas exigible lorsque le créancier n'est pas établi au Niger. Le taux est réduit à 15 ou 13% pour les intérêts d'obligations

2.2 Conventions fiscales bilatérales conclues par les Etats membres de l'UEMOA

2.2.1 Réseau conventionnel ivoirien

A. Conventions en vigueur

Etats	Date de signature	Instrument de ratification
1. FRANCE	06 avril 1966	Loi n° 68-344 du 29 juillet 1968 portant approbation de la Convention fiscale Franco-Ivoirienne.
2. OCAM	29 janvier 1971	
3. BELGIQUE	25 novembre 1977	Décret n° 80497 du 3 juin 1980 portant ratification de la convention CI/Belgique ; convention ratifiée par la Belgique par la loi du 19 septembre 1978 et échange des instruments de ratification le 15/12/1980.
4. NORVEGE	15 février 1978	Décret n° 79-962 du 12/12/1979 (JORCI N° 42 du 03/10/1985) portant ratification de la convention entre la CI et la Norvège; convention signée le 15/02/1978.
5. ALLEMAGNE	3 juillet 1979	Décret n° 80-498 du 3 juin 1980 portant ratification de la convention entre la République de Côte d'Ivoire et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.
6. ITALIE	30 juillet 1982	Décret n° 86-257 du 9 avril 1986 portant ratification de la convention entre la République d'Italie et la République de Côte d'Ivoire tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et à prévenir les évasions fiscales et du protocole d'accord signé à Abidjan le 30 juillet 1982.
7. CANADA	16 Juin 1985	Décret n° 85-518 du 12 juillet 1985 portant ratification de la convention CI/CANADA signée le 16 juin 1985
9. SUISSE	23 décembre 1987	Loi n° 89-1298 du 18 décembre 1989 autorisant le Président de la République de Côte d'Ivoire à ratifier la convention fiscale entre la CI et la Confédération helvétique; Décret n° 89-1300 du 18 décembre 1989 portant publication de la Convention entre la CI et la Confédération Suisse.

B. Conventions non en vigueur

Etats	Date de signature	Instrument de ratification
1. CEAO	29 octobre 1984	
2. TUNISIE	14 Mai 1999	Ratifiée par la Tunisie Pas encore ratifiée par la Côte d'Ivoire
3. UEMOA	Paraphée à Ouagadougou le 26 juin 2004	Non signée
4. MAROC	Paraphée à Rabat le 6 juillet 2004	Signée, pas encore ratifiée
5. LIBAN	Paraphée à Beyrouth le 5 août 2004	Pas encore signée

C. Cas particulier de la convention OCAM

Elle a été conclue le 29 janvier 1971 dans le cadre de l'Organisation Commune Africaine et Malgache (OCAM) entre les pays suivants :

- le Cameroun ;
- la République Centrafricaine
- le Tchad ;
- le Congo ;
- la Côte d'Ivoire ;
- le Bénin (ex-Dahomey) ;
- le Burkina-Faso (ex-Haute-Volta) ;
- le Gabon ;
- Madagascar ;
- le Niger ;
- le Rwanda ;
- le Sénégal ;
- le Togo ;
- la République Démocratique du Congo (ex-Zaïre)

Malgré la dissolution de l'OCAM, la Côte d'Ivoire applique la convention fiscale, sous réserve de réciprocité.

2.2.2 Conventions conclues par les autres Etats de l'UEMOA

PRINCIPALES CONVENTIONS FISCALES BILATÉRALES SIGNÉES PAR LES ETATS MEMBRES DE L'UEMOA

Etats Membres de l' UEMOA	Etats co- contractants	Etats Membres de l' UEMOA	Etats co-contractants
BENIN	France Norvège	MALI	Algérie France Russie Tunisie
BURKINA FASO	France Tunisie	NIGER	France Algérie
COTE D'IVOIRE	Allemagne Belgique Canada France Italie Maroc Norvège Roy. Uni Suisse Tunisie	SENEGAL	Belgique Canada France Ile Maurice Italie Liban Maroc Mauritanie Norvège Qatar Taiwan Tunisie
MALI	Algérie France Russie Tunisie	TOGO	France Tunisie
NIGER	France Algérie		
MALI	Algérie France Russie Tunisie	TOGO	France Tunisie
NIGER	France Algérie		

2.3 Imposition des bénéfices

2.3.1 Lieu d'imposition

Les bénéfices d'une entreprise résidente d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Dans ce cas, les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans l'Etat de la source.

2.3.2 Définition de l'établissement stable

Au sens des différentes conventions, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Toutes les conventions fiscales signées par la Côte d'Ivoire considèrent qu'en présence des situations suivantes, il y a établissement stable :

- un siège de direction ;
- une succursale ;
- un bureau ;
- une usine ;
- un atelier ;
- une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

Certaines situations caractéristiques de l'existence d'un établissement sont visées uniquement dans certaines conventions. Elles sont rappelées ci-après :

CAS D'ETABLISSEMENTS STABLES	PAYS CONCERNES
Un magasin de vente	Allemagne Belgique Canada Italie Norvège Royaume Uni/Irlande du Nord Suisse
Une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles	Règlement UEMOA France Norvège OCAM
Une usine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles	Allemagne

CAS D'ETABLISSEMENTS STABLES	PAYS CONCERNES
<p>Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles</p>	<p>Belgique Canada Italie Royaume Uni/Irlande du Nord Suisse</p>
<p>Un chantier de construction ou de montage</p> <p>Une installation fixe d'affaires utilisée à des fins de publicité</p> <p>Un dépôt de marchandises appartenant à l'entreprise, entreposées aux fins de stockage, d'exposition et de livraison</p> <p>Une installation fixe d'affaires utilisée aux fins de stockage, d'exposition et de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise</p>	<p>Règlement UEMOA</p> <p>France</p> <p>Norvège</p> <p>OCAM</p>
<p>Un chantier de construction ou une chaîne temporaire de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier, cette chaîne temporaire ou ses activités ont une durée supérieure à six mois, ou lorsque cette chaîne temporaire ou ses activités, faisant suite à la vente de machines ou d'équipement, ont une durée inférieure à six mois, et que les frais payables pour cette chaîne temporaire ou ses activités dépassent 10 pour cent du prix de vente des machines ou de l'équipement</p>	<p>Belgique</p> <p>Canada</p> <p>Italie</p> <p>Royaume- Uni/Irlande du Nord</p>
<p>Une installation fixe d'affaires utilisée aux fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations faisant l'objet même de l'activité de l'entreprise</p> <p>Une installation fixe d'affaires utilisée aux fins de réunir des informations lorsque cette activité est l'objet même de l'entreprise</p>	<p>Canada</p> <p>Règlement UEMOA</p> <p>France</p> <p>Norvège</p> <p>OCAM</p> <p>Allemagne</p> <p>Suisse</p>
<p>Une installation fixe d'affaires utilisée aux fins de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise</p> <p>Un dépôt de marchandises appartenant à l'entreprise et entreposée aux fins de livraison</p>	<p>Belgique</p> <p>Canada</p>
<p>Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six mois</p> <p>Une installation fixe d'affaires utilisée à des fins de publicité lorsque cette activité est l'objet même de l'entreprise</p>	<p>Allemagne</p>

CAS D'ETABLISSEMENTS STABLES	PAYS CONCERNES
Un chantier de construction, une chaîne temporaire de montage ou de surveillance ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six mois	Suisse
Une installation fixe d'affaires utilisée aux fins d'acheter des marchandises	Belgique Italie

2.3.3 Détermination des résultats de l'établissement stable

Différentes méthodes de détermination des résultats de l'établissement stable existent dans les conventions et dans le Règlement UEMOA.

- principe de la détermination du bénéfice sans tenir compte des relations avec le siège ;
- imputation d'une quote-part des frais généraux du siège selon tout critère acceptable (prorata du chiffre d'affaires) ;
- détermination du bénéfice de l'établissement stable selon le bénéfice global du siège.

2.4 Imposition des redevances et rémunérations de services

2.4.1 Imposition des redevances

Toutes les conventions fiscales signées par la Côte d'Ivoire, et le Règlement UEMOA posent le principe de l'imposition des redevances, et établissent un partage d'imposition entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence.

Le tableau des taux de la retenue à la source pratiquée par l'Etat de la source (Etat de résidence du débiteur des redevances) est présenté ci-après

Dans certaines conventions (France, Norvège, OCAM), les redevances versées pour la jouissance de biens immobiliers ou l'exploitation des mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou autres ressources naturelles ne sont imposables que dans celui des Etats contractants où sont situés ces biens, mines, puits, carrières ou autres ressources naturelles.

2.4.2 Définition des redevances

Le tableau ci-après indique les redevances et rémunérations assimilées au sens des conventions fiscales conclues par la Côte d'Ivoire.

Type de redevance ou rémunération assimilée	Pays lié à la Côte d'Ivoire par une convention
Rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, de films cinématographiques et de tous autres enregistrements des sons ou des images.	Règlement UEMOA France Allemagne Belgique Canada Italie Norvège Royaume Uni/Irlande du Nord Suisse
Rémunérations relatives à l'utilisation d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets.	Règlement UEMOA France Allemagne Belgique Canada Italie Norvège Royaume Uni/ Irlande du Nord Suisse
Rémunérations relatives à l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement agricole, industriel, commercial ou scientifique.	Règlement UEMOA France Allemagne Belgique Canada Italie Norvège Royaume Uni/ Irlande du Nord Suisse

Rémunérations relatives aux informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique.	Règlement UEMOA France Allemagne Belgique Canada Italie Norvège Royaume Uni/ Irlande du Nord Suisse
Rémunérations pour études de nature scientifique, géologique ou technique et pour travaux d'ingénierie avec plans y afférents. Rémunérations de toutes natures payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre enregistrée pour la radiodiffusion ou la Télévision. ⁵	France
"Honoraires de gestion" expression désignant les rémunérations de toute nature payées à une personne quelconque, autre qu'à un employé de la personne qui paie les rémunérations, pour des prestations de services de nature technique, de consultation ou de gestion.	Royaume Uni/ Irlande du Nord
Rémunérations pour des études économiques ou techniques.	Norvège

On peut noter que la définition conventionnelle des redevances dépasse les rémunérations relatives à l'usage des droits de propriété littéraire artistique ou de la propriété industrielle.

Elle inclut également l'usage d'équipements et dans certains cas les rémunérations pour des études ou prestation d'assistance (conventions avec la France, la Norvège, le Royaume Uni).

Le tableau ci-après indique les plafonds applicables aux taux de retenue à la source dans les conventions conclues par la Côte d'Ivoire.

Redevances et rémunérations de services de source ivoirienne

⁵ Ces rémunérations dans le cadre de la convention avec la France ne sont pas imposables dans l'Etat d'où elles proviennent lorsque le titulaire de ce droit est l'autre Etat ou une personne morale de l'audiovisuel relevant du secteur public de cet autre Etat.

versées à un bénéficiaire résidant d'un État lié à la Côte d'Ivoire par une convention fiscale

Redevance ou rémunération assimilée	État de résidence du bénéficiaire	
Rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, de films cinématographiques et de tous autres enregistrements des sons ou des images.	France, Allemagne, Belgique, Canada, Italie, Maroc, Norvège, Royaume Uni/Irlande du Nord, Suisse	La retenue source est limitée à 10% par ce convention
Rémunération d'un droit d'auteur sur une disquette ou disque laser (logiciels)	Maroc	
Rémunérations relatives à l'utilisation d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets.	France, Allemagne, Belgique, Canada, Italie, Maroc, Norvège, Royaume-Uni/ Irlande du Nord, Suisse	
Rémunérations relatives à l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement agricole, industriel, commercial ou scientifique.	France, Allemagne, Belgique, Canada, Italie Maroc, Norvège, Royaume Uni/Irlande du Nord, Suisse	
Rémunérations relatives aux informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique	France, Allemagne, Belgique, Canada, Italie, Maroc Norvège, Royaume Uni / Irlande du Nord	
Rémunérations pour études de nature scientifique, géologique ou technique et pour travaux d'ingénierie avec plans y afférents.	France	
Rémunérations pour des études économiques ou techniques.	Norvège	
Rémunérations pour l'assistance technique et les prestations de services et de personnel	Maroc	
« Honoraires de gestion » expression désignant les rémunérations de toute nature payées à une personne quelconque, autre qu'à un employé de la personne qui paie les rémunérations, pour des prestations de services de nature technique, de consultation ou de gestion.	Royaume Uni/Irlande du Nord	
Rémunérations pour des services non compris dans les listes ci-dessus et non rattachables à un établissement stable que le bénéficiaire aurait dans l'État de la source,	Tous les pays ci-dessus	Pas de retenue source Imposition exclusive de l'État de résidence.

2.4.3 Autres rémunérations de services

Les autres rémunérations de services qui ne sont pas définies comme des redevances sont imposables exclusivement dans l'Etat contractant du domicile fiscal du bénéficiaire de la rémunération, à moins que ces revenus ne se rattachent à l'activité d'un établissement stable que ledit bénéficiaire posséderait dans l'autre Etat contractant.

Les rémunérations d'assistance technique sont normalement versées dans le cadre de contrats de prestations de services. Ce sont des contrats dans lesquels l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à rendre elle-même un service à l'autre partie. Il s'agit notamment des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, ou encore les rémunérations obtenues pour des services après-vente.

2.5 Imposition des dividendes

2.5.1 Règle générale : imposition par voie de retenue à la source

Les dividendes payés par une société résident d'un Etat contractant à un bénéficiaire de l'autre Etat contractant sont imposables par voie de retenue à la source selon les taux indiqués dans chaque convention (voir tableau).

2.5.2 Imposition des bénéfices des succursales

En l'absence de dispositions spécifiques conventionnelles, les bénéfices réalisés par les succursales sont, en plus de l'impôt sur les bénéfices (Impôt BIC), imposables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur une assiette forfaitairement fixée à 50 % de l'assiette de l'impôt BIC (article 191 CGI).

Les conventions bilatérales signées par la Côte d'Ivoire exonèrent d'IRVM les bénéfices imputables à un établissement stable. Le Règlement UEMOA semble ne pas l'interdire.

2.6 Intérêts des créances

Les intérêts de créances provenant d'un Etat contractant sont imposables dans cet Etat par voie de retenue à la source selon les taux indiqués par chaque convention (voir tableau).

Les conventions contiennent des cas d'exonération, notamment lorsque les intérêts sont payés à l'Etat contractant, à des subdivisions étatiques ou à des personnes morales de droit public.

**Dividendes et intérêts de source ivoirienne versés
à un bénéficiaire résidant d'un État lié à la Côte d'Ivoire par une convention fiscale**

État de résidence du bénéficiaire	Limitation conventionnelle de la retenue	
	Dividendes	Intérêts
Allemagne	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou n'acquies pas cet impôt au taux de droit commun	15%
Belgique	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou n'acquies pas cet impôt au taux de droit commun	16%
Canada	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou n'acquies pas cet impôt au taux de droit commun	15%
France	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou acquies cet impôt à un taux inférieur au droit commun	15%
Italie	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou n'acquies pas cet impôt au taux de droit commun	15%
Maroc	10%	10%
Norvège	15%	16%
Royaume-Uni	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou n'acquies pas cet impôt au taux de droit commun	15%
Suisse	15% 18% si la société versant les dividendes est exonérée de l'impôt sur les bénéfices ou n'acquies pas cet impôt au taux de droit commun	15%
Tunisie	10%	10%

2.7 Revenus des immeubles

- Les revenus des biens immobiliers sont exclusivement imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés, et selon la législation de cet Etat.
- Les bénéfices des exploitations forestières et agricoles sont considérés comme des revenus de biens immobiliers.

2.8 Imposition des plus-values

2.8.1 Cession de biens mobiliers

- Les plus-values de cession de biens meubles figurant à l'actif d'un établissement stable situé dans un Etat contractant sont imposables dans cet Etat.
- Les plus-values de cession d'aéronefs ou de navires sont imposables dans l'Etat contractant où est situé le siège de Direction effective de l'entreprise.
- Les plus-values provenant de la cession de droits sociaux ne sont imposables que dans l'Etat de domicile du cédant.

2.8.2 Cession de biens ou de droits immobiliers

- Les plus-values de cession des biens immeubles sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.
- Les plus-values provenant de la cession de droits sociaux dans une société à prépondérance immobilière sont imposables dans l'Etat contractant où les biens immeubles sont situés.

Sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif est constitué pour plus de 75 % de sa valeur par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles (art. 760-5° CGI ivoirien).

Pour l'appréciation du pourcentage de 75 %, les éléments d'actifs sont estimés à leur valeur vénale à la date de la cession.

2.9 Mobilité des salariés

2.9.1 Principe : les salariés sont imposables dans l'Etat où l'activité est exercée.

2.9.2 Exception : les salariés sont imposables dans leur Etat de résidence sous les conditions cumulatives suivantes :

- le salarié séjourne dans l'Etat d'exercice de l'activité au plus 183 jours au cours d'une année. Selon les conventions, l'année s'entend d'une année fiscale, d'une année civile ou d'une période de douze mois ;
- les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur non résident ;
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable situé dans l'Etat d'exercice de l'activité.

NOTA : En application de l'article 237 du Code général des Impôts, sont considérés comme ayant une résidence habituelle en Côte d'Ivoire :

- a) les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaire, usufruitier ou locataire lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives pour une période continue d'au moins une année ;

- b) Les personnes qui, sans disposer en Côte d'Ivoire d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en Côte d'Ivoire le lieu de leur séjour principal.

2.9.3 *Activité à bord d'un navire ou d'un aéronef*

Les rémunérations au titre d'un emploi exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef sont imposables dans l'Etat contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise.