

FISCALITES

INTRODUCTION

1 - Généralités

La fiscalité est constituée par l'ensemble des textes législatifs, réglementaires et les mesures pratiques liées à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement des impôts et taxes.

Au sens étroit, elle désigne l'ensemble des impôts et taxes s'appliquant à une entité donnée, au sens large, l'ensemble du dispositif fiscal applicable dans un pays donné.

La fiscalité ou le droit fiscal est une branche du droit public partant comporte des règles légales et réglementaires à observer sous peine de sanctions à encourir. Il relève du droit public puisque le droit fiscal peut être défini comme la branche du droit permettant la participation des sujets de droits (aussi bien personne physique que personne morale) à l'organisation financière de l'Etat et à l'expression de sa politique économique et sociale.

"Le temps où le droit fiscal n'était que le moyen de permettre à l'Etat de se procurer des ressources nécessaires à la couverture des charges publiques est depuis longtemps dépassé.

Aujourd'hui la fiscalité participe aussi de la politique économique interventionniste du gouvernement et de sa politique de redistribution des richesses".

Cependant, si la règle fiscale est imposée par l'Etat, il n'en demeure pas moins que, lorsque la règle fiscale est appliquée aux entreprises, la lourdeur de la charge fiscale en découlant les incite à intégrer la variable fiscale dans toute décision de gestion et dans toute relation avec les tiers. Sous ce rapport la fiscalité intègre les rapports des particuliers entre eux et partant entretien des rapports avec le droit privé.

Afin de maîtriser le risque fiscal et d'organiser ses relations contractuelles, l'entreprise doit connaître les diverses sources de la règle de droit qui lui est applicable, avant, de façon plus positive, d'essayer d'optimiser la situation fiscale.

2 - Les sources du droit fiscal

Les dispositions relatives à l'impôt sont consignées dans des lois et des règlements auxquels la Doctrine et la Jurisprudence y apportent des éléments d'interprétation.

Pour l'essentiel, la loi constitue la principale source du droit fiscal. En effet, c'est le législateur qui fixe les règles concernant l'assiette, les taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

Au Sénégal, depuis 1976, toutes les dispositions fiscales sont regroupées dans un document unique qui est le code général des Impôts (CGI). Ce code a fait l'objet de plusieurs modifications dont la dernière en date, celle de du 9 juillet 1992 constitue le support de ce cours.

Toutefois, l'impôt constituant l'objet même du droit fiscal, il convient de procéder à sa définition et à sa classification avant de se pencher sur les opérations par lesquelles passe son établissement.

3 - Définition, caractères et finalité de l'impôt :

3.1 - Définition de l'impôt :

L'impôt est une prestation pécuniaire requise d'autorité des personnes physiques ou morales à titre définitif et sans contrepartie directe en vue de la couverture des charges publiques.

Il constitue un appauvrissement individuel au profit de tous en fonction des charges et des dépenses incombant à la collectivité selon les facultés contributives de chacun. De cette définition découle les caractères de l'impôt.

3.2 - Les caractères de l'impôt

L'impôt est requis par voie d'autorité et à titre définitif. Cela veut dire que l'impôt a un caractère obligatoire et définitif. Ce caractère permet de le distinguer de l'emprunt qui est un versement volontaire et provisoire, moyennant un remboursement ultérieur.

Par ailleurs, l'impôt ne comporte pas une contrepartie directe. Ce dernier caractère permet de distinguer l'impôt de la taxe. En effet contrairement à l'impôt la taxe comporte une contrepartie. Elle constitue la rémunération d'un service particulier rendu par l'administration. C'est le cas par exemple de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TOM).

Toutefois, cette distinction n'est que théorique. Dans la pratique, les deux notions sont confondues. C'est ainsi que de véritables impôts prennent la qualification de taxe. C'est le cas par exemple de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Enfin, il y a lieu de signaler une catégorie particulière de taxes : les taxes parafiscales. Ces taxes ont la particularité d'alimenter les budgets d'établissements publics chargés d'une mission d'intérêt général, économique et social. C'est le cas des cotisations sociales versées par les salariés et les employeurs au titre de l'IPRES ou de la sécurité sociale.

3.3 - Finalité de l'impôt :

La finalité de l'impôt est double : elle consiste à alimenter les caisses du Trésor public (**Rôle financier de l'impôt**), sans pour autant perturber la vie économique (**rôle économique de l'impôt**).

(L'évolution du dispositif fiscal du Sénégal à l'instar de ceux des autres pays africains est passée essentiellement par deux étapes majeures : une première à partir des années 1960, caractérisée par la mise en place d'un nouvel Etat où l'impôt joue principalement un rôle financier pour couvrir les charges de souveraineté et une seconde en cours où l'impôt joue un certain rôle économique sous l'influence des institutions financières internationales pour faire face à la crise économique.)

4 - Classification de l'impôt :

Il est fait recours à plusieurs critères pour classer les impôts. Pour des raisons de simplification, cette classification peut s'articuler autour des critères suivants : administratif, économique et technique.

4.1 - La classification administrative de l'impôt : impôt direct et impôt indirect

Le critère administratif permet de distinguer l'impôt direct de l'impôt indirect. Il est lié au mode de recouvrement : **c'est la possibilité de recouvrer par voie de rôle.**

C'est ainsi que l'impôt direct est l'impôt dont le recouvrement se fait par voie de rôle. Le rôle étant un titre légal de perception de l'impôt qui devient exécutoire, dès son émission. L'impôt direct est assis sur des données constantes (revenus ou capital) dont la perception se fait à intervalles réguliers, une fois par an en principe. C'est le cas notamment de (l'impôt sur les sociétés, de l'IR (impôt revenu), des impôts fonciers...).

En revanche, l'impôt indirect porte sur des faits intermittents, les dépenses et, sa perception se poursuit tout au long de l'année et de façon spontanée. (TVA)

Une différence psychologique importante existe entre les deux catégories d'impôts :

- Les impôts directs sont "voyants et douloureux" puisque frappant les revenus directement entre les mains du bénéficiaire.
- A l'inverse les impôts indirects sont "plus discrets et moins douloureux". Le contribuable légal (la personne tenue de déclarer et de payer la taxe au Trésor public), l'a facture au consommateur, lequel en supporte en définitive le poids de l'impôt sans trop s'en apercevoir. Dans cette catégorie d'impôt, le redevable légal sert donc d'intermédiaire entre le consommateur auprès de qui, il collecte la taxe qu'il va reverser par la suite au Trésor public. C'est le phénomène de l'anesthésie fiscale qui facilite le recouvrement de l'impôt : celui qui supporte la taxe n'a pas claire conscience de payer l'impôt.

4.2 - Classification économique : impôt sur le revenu, impôt sur la dépense et impôt sur le capital

4.2.1 - L'impôt sur le revenu :

Il existe au Sénégal deux grandes catégories d'impôt sur le revenu en fonction du statut juridique du contribuable :

- l'impôt sur le revenu des personnes physiques;
- L'impôt sur les revenus des sociétés.

Ces deux impôts présentent la caractéristique d'être des impôts généraux frappant le revenu global du contribuable

4.2.2 - L'impôt sur la dépense :

L'impôt sur la dépense frappe la totalité des dépenses réalisées par les consommateurs. Il faut distinguer à cet égard entre :

- L'impôt général sur la dépense : la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- La taxe sur les opérations bancaires (TOB) ;
- Les impôts spéciaux sur certaines dépenses (contributions indirectes) ;
- les droits de douanes perçus sur les importations au cordon douanier

4.2.3 - L'impôt sur le capital :

L'impôt sur le capital frappe la richesse acquise, le patrimoine du contribuable. A ce niveau, on distingue :

- L'impôt sur le capital proprement dit (impôts fonciers, impôt sur le capital immobilier, droits d'enregistrements dus au moment de l'acquisition de l'entreprise...);
- L'impôt sur les transmissions de capital, exigibles lors de la mutation des éléments du capital (droits de mutations sur les ventes, droits de succession).

4.3 - La classification technique : fiscalité des entreprises et fiscalité des ménages :

Le critère technique permet de distinguer la fiscalité des entreprises de la fiscalité des ménages.

La fiscalité des entreprises utilise les méthodes de la comptabilité commerciale, reposant sur l'enregistrement des produits et des charges.

En revanche, la fiscalité des ménages repose essentiellement sur la comptabilité de caisse (Enregistrement des encaissements et des décaissements).

Malgré l'opposition des deux blocs de fiscalité, des liens existent :

- Certains impôts relèvent des deux ordres de fiscalité (exemple de l'IR) ;
- D'autres impôts sont communs aux entreprises et aux ménages (exemple : qu'un immeuble soit acheté par une entreprise ou par un particulier, les droits de mutations exigibles sont identiques).

5 - La technique fiscale :

L'établissement de l'impôt implique trois (3) opérations :

- la détermination de l'assiette ou base de l'impôt,
- La liquidation ou calcul de l'impôt ;
- Le recouvrement de l'impôt.

5.1 – La détermination de l'assiette de l'impôt :

Asseoir l'impôt consiste à rechercher et à évaluer la matière imposable. Trois (3) méthodes peuvent être utilisées : celle de l'évaluation réelle, celle de l'évaluation forfaitaire, celle de l'évaluation indiciaire.

5.1.1 – La méthode de l'évaluation réelle :

La méthode de l'évaluation réelle cherche à connaître le montant réel de la matière imposable. Elle implique des sujétions fiscales assez lourdes : tenue d'une comptabilité détaillée et régulière, transmission de déclarations précises à l'Administration, contrôles approfondis. Cette méthode s'applique de plein droit aux sociétés de capitaux (sociétés anonymes et SARL), aux tenants des professions libérales et à tout contribuable qui réalise un chiffre d'affaires annuel dépassant le seuil du forfait.

5.1.2 – La méthode de l'évaluation forfaitaire :

La méthode de l'évaluation réelle est trop contraignante pour qu'elle soit étendue sans ménagement à l'ensemble des petites entreprises qui ont du mal à tenir une comptabilité. C'est pourquoi, le législateur a prévu un régime d'évaluation d'application beaucoup plus simple : le régime du forfait où la matière imposable est déterminée de façon approximative à partir de certains éléments tirés de l'activité même du

contribuable, suffisamment révélateurs de sa capacité contributive. Le forfait est toujours déterminé à la suite d'une discussion avec l'Administration.

Le forfait comporte l'avantage de la commodité (obligations fiscales réduites au minimum) et une certaine sécurité (la discussion du forfait met à l'abri en principe le forfaitaire d'une vérification fiscale ultérieure). Il comporte également un avantage pour l'Administration qui est dispensée de vérifier les forfaitaires.

Toutefois le forfait, outre son caractère rudimentaire et approximatif, comporte un inconvénient majeur qui réside dans la sous évaluation générale de la matière imposable. C'est pourquoi, la tendance actuelle des pouvoirs publics dans tous les pays est d'inciter les contribuables à renoncer au régime du forfait au profit de celui de l'évaluation réelle. Au Sénégal, l'une des manifestations de cette tendance réside dans la création des centres de gestion agréés.

En 2004, le régime du forfait a été supprimé pour être remplacé par la loi n°2004-12 du 6 février 2004 → Régime du forfait (nouveau), régime de la contribution globale unique (CGU). La CGU est un impôt synthétique.

5.1.3 - La méthode de l'évaluation indiciaire :

Evaluation approximative puisque ne se fondant uniquement que sur des signes extérieurs du contribuable. L'ampleur du revenu est présumée en fonction d'un certain nombre d'indices. Méthode arbitraire, utilisée à titre de sanction contre les contribuables qui déclarent un revenu incompatible avec leur train de vie. L'Administration procédant alors à la taxation d'après les éléments visibles du train de vie (nombre et puissance des voitures, nombre de résidences...)

5.2 - La liquidation de l'impôt

Liquider l'impôt consiste à en calculer le montant une fois que la matière imposable a été déterminée. Il s'agit alors d'appliquer la plupart du temps le tarif légal ou encore le taux légal.

Il reste que cette liquidation est faite soit par l'Administration pour les impôts perçus par voie de rôle, soit par le contribuable lui-même pour les impôts indirects comme la TVA.

5.3 - Le recouvrement de l'impôt :

Le recouvrement est la dernière phase du processus de l'établissement de l'impôt. Il consiste à faire entrer dans les caisses du Trésor Public les montants des impôts. On distingue trois modes de recouvrement :

- Le recouvrement ordonné par voie de rôle dans lequel, l'Administration notifie au contribuable le montant de l'impôt à payer (avertissement émis par le percepteur en matière d'impôts directs) ;
- Le recouvrement spontané, sans émission de rôle où le contribuable liquide lui-même l'impôt pour aller le verser d'office au Trésor public (cas de la TVA) ;
- Le recouvrement par la voie de la retenue à la source, lorsque des tierces personnes sont tenues de retenir puis de verser le montant des impôts et taxes dus par le contribuable (retenues sur salaires, retenues sur les revenus de capitaux mobiliers, retenues sur loyers...).

Titre I l'imposition des revenus des contribuables

Chapitre 1 : l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IR)

La loi n° 9240 du 9 juillet 1992 portant le Code général des Impôts s'inscrit dans la mouvance de celle de 1990 : simplification du système d'imposition du revenu afin d'accroître le rendement et la productivité de l'impôt.

Elle se traduit par la création d'un impôt unique et global. En effet, l'I.R outre son caractère global comporte désormais deux droits :

- un droit proportionnel lié à la nature du revenu
- un droit progressif qui s'applique au revenu global.

Enfin, il faut noter le retour à la notion de quotient familial et de nombre de parts.

$$\text{Quotient familial} = \frac{\text{Revenu net global}}{\text{Nombre de parts}}$$

Section 1 : le champ d'application de l'IR :

Le champ d'application de l'IR concerne les personnes imposables d'une part des revenus concernés d'autre part.

§1 : Les personnes imposables ;

Aux termes de l'article 27 et suivants du CGI, il est établi un impôt annuel sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu.

A - La personne imposable

La personne imposable est une personne physique vivant seule ou membre d'un foyer fiscal, qui est domicilié au Sénégal ou disposant de revenus imposables au Sénégal.

B - Les personnes exemptées (article 33 CGI) ;

Sont exemptées de l'impôt sur le revenu (IR) :

- les personnes dont le quotient familial est égal ou inférieur à 700.000 F ;
- les diplomates et agents consulaires en poste au Sénégal pour les revenus tirés de leurs fonctions sous condition de réciprocité.

Il en est de même des fonctionnaires du système des Nations Unies bénéficiant des privilèges et immunités de la Convention de Genève.

§2 : Les revenus imposables :

Les revenus imposables comprennent l'ensemble des revenus dont dispose un contribuable pendant une année civile (du 1^{er} janvier au 31 décembre). Ces revenus sont classés par le législateur en 5 catégories ou cédules en fonction de leur nature juridiques. Ainsi, on distingue :

- les revenus fonciers,
- les revenus des traitements, salaires, rentes viagères,
- les bénéfices industriels et commerciaux (BIC),
- les bénéfices non commerciaux (BNC),
- Les revenus de capitaux mobiliers (RCM)

Chacune de ces catégories ou cédules, comporte des règles propres en ce qui concerne le revenu net à déclarer à l'IR c'est-à-dire à confondre dans le revenu global servant de base de calcul de l'impôt.

Toutefois, à la suite de la réforme opérée par la loi n° 97-11 du 6/5/1997, les revenus des valeurs mobilières ne sont plus à inclure dans la base d'imposition à l'IR. En effet, avant cette réforme, le bénéficiaire du revenu avait droit à un crédit d'impôt égale au montant de la retenue qu'il avait supporté. Pour faire jouer son crédit d'impôt, il devait déclarer tous ces revenus et imputer ledit crédit sur le montant de l'impôt dû.

Dans le régime actuel, la retenue effectuée n'est plus un acompte mais à un caractère libératoire de tout autre impôt. Cela veut dire une fois la retenue effectuée, le revenu échappe à tout autre impôt.

Enfin, en plus du caractère désormais libératoire de la retenue, la réforme a introduit un changement de taux de la RSRVM.

Initialement le taux était uniforme et de 16 %. Actuellement des taux réduits sont prévus (art 111 du CGI au 3ème) et fixés comme suit suivant la nature des produits :

- 10 % pour les produits d'actions,
- 13 % pour les produits d'obligations,
- 15 % pour les produits des lots,

Seul le taux des produits de créances, dépôts et cautionnement reste inchangé (16%).

Il convient de préciser que ce nouveau régime a été rendu applicable rétroactivement le 1^{er} janvier 1997.

Section 2 : Le Calcul de L'IR

L'IR pour son calcul comporte 2 droits : un droit proportionnel et un droit progressif.

§.1 : Le calcul du droit proportionnel (article 111 du CGI) :

Le droit proportionnel est calculé suivant les taux qui sont fixés comme suit pour chaque catégorie de revenu :

a) Traitements et salaires :

- Pour la fraction du revenu annuel inférieur ou égal à 700.000 F 0 %
- Pour la fraction du revenu annuel supérieur ou égal à 700.000 F..... 11 %

b) Revenus fonciers :

Le revenu net foncier est imposé au taux de 20 %.

c) Les revenus de capitaux mobiliers (cf. réforme Loi n° 97-11)

d) BIC, BNC et BA

L'impôt ne porte que sur la partie du bénéfice net dépassant la somme de 330.000 F. Pour la fraction du bénéfice net supérieur à 330.000 F, le taux est de 25 %.

Par dérogation aux dispositions qui précèdent ce taux est réduit de moitié en ce qui concerne les ouvriers et artisans travaillant chez eux n'utilisant que les membres de la famille. Cet avantage est désormais octroyé aussi aux membres de centre de gestion agréé qui bénéficient en outre d'un abattement complémentaire de leur base d'imposition qui passe de 330.000 F à 600.000 F.

§.2 : Le calcul du droit progressif :

L'impôt sur le revenu (IR) est un impôt personnel. Il en résulte que pour son calcul on prend en considération la situation de famille du contribuable. La base de calcul du droit progressif passe par les étapes suivantes :

- Détermination du revenu net global du contribuable qui correspond à la somme des revenus nets catégoriels. De cette sommation, est retranché le total des déductions légales autorisées limitativement par les dispositions de l'article 36 du code général des impôts. Ces charges communes sont :

- Les arrérages de rentes payés à titres obligatoire et gratuit dans la limite de 5% du revenu net avec un maximum de 300.000 FCFA. Il s'agit de pensions alimentaires aux ascendants, au conjoint séparé ou divorcé, aux enfants à charges de ce conjoint. Ces limitations ne sont pas applicables aux arrérages versés en vertu d'une décision de justice ou lorsque le débirentier est en mesure de prouver que les sommes par lui payées excèdent le maximum de 300.000 FCFA.

- Les déficits affectant l'exercice de liquidation d'une entreprise en cas de cession ou de cessation d'activité (y compris les pertes antérieures éventuelles reportables non imputées sur le revenu catégoriel)
- Les versements volontaires pour la constitution d'une retraite dans la limite de 13.2 % du montant total des traitements, salaires, indemnités, émoluments et avantages en nature.
- Les primes d'assurances sur la vie dans la double limite de 5 % du revenu net et d'un maximum de 200.000 FCFA augmenté de 20.000 FCFA par enfant à charge.
- Les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial reconnu d'utilité publique, désignés par arrêté du Ministre des Finances, dans la limite de 0.50 % du revenu net avant déduction des charges.
- Les intérêts des emprunts à la charge du contribuable pour l'acquisition, la conservation ou les réparations de son habitation principale située au Sénégal (sous réserve de la production du tableau d'amortissement du prêt certifié par l'organisme prêteur).

En définitive la déductibilité de ces charges communes reste subordonnée au respect des conditions cumulatives ci-après:

1^{ère} condition : la déduction doit être autorisée par la loi.

2^{ème} condition : la déduction ne doit pas avoir été opérée à un stade précédent.

3^{ème} condition : les charges communes doivent être réelles et justifiées quant à leur nature et leur montant.

4^{ème} condition : les charges communes doivent avoir été effectivement payées au cours de l'année considérée. Il ne suffit pas qu'elles soient seulement engagées ou échues. Cette condition ne s'applique bien entendu pas aux déficits en cas de cession ou de cessation d'entreprise.

5^{ème} condition : celle relative à la **limitation d'ensemble de la déduction** des charges communes. En effet, les charges communes ne sont déductibles qu'à concurrence du montant du revenu global de l'année considérée. En termes clairs lorsque l'imputation de ces charges entraîne un déficit, celui-ci ne peut être reporté sur le revenu global des années suivantes.

- **Détermination du nombre de parts conformément aux dispositions de l'article 105 du CGI ;**

- **Détermination du quotient familial du contribuable :**

Quotient familial = Revenu net global / nombre de parts ;

Droit progressif pour une part = QF x taux du barème fixé à l'article 112 CGI.

Total droit progressif = droit progressif pour 1 part x nombre de parts

L'IR total dû = Droit proportionnel + droit progressif

TRANCHES	TAUX	LE DROIT PROGRESSIF	MONTANT CUMULE
1 ^{ère} Tranche de 0 à 600 000	0%	600 000 X 0% = 0	0
2 ^{ème} Tranche de 600 000 à 890 000	18%	(890 000-600 000)x18%= 52 200	0+52 200= 52 200
3 ^{ème} Tranche de 890 000 à 1 010 000	22%	(1 010 000-890 000)x22%= 26 400	52 200+26 400= 78 600
4 ^{ème} Tranche de 1 010 000 à 1 410 000	25%	(1 410 000-1 010 000) x25%= 100 000	78 600+100 000= 178 600
5 ^{ème} Tranche de 1 410 000 à 2 475 000	28%	(2 475 000-1 410 000)x28%= 298 200	178 600+298 200= 476 800
6 ^{ème} Tranche de 2 475 000 à 3 540 000	30%	(3 540 000-2 475 000)x30%= 319 500	476 800+319 500= 796 300
7 ^{ème} Tranche de 3 540 000 à 7 650 000	35%	(7 650 000-3 540 000)35%= 1 438 500	796 300+1 438 500= 2 234 800
8 ^{ème} Tranche de 7 650 000 à 9 650 000	40%	(9 650 000-7 650 000)x40%= 800 000	2 234 800+800 000= 3 034 800
9 ^{ème} Tranche de 9 650 000 à 12 650 000	45%	(12 650 000-9 650 000)x45%= 1 350 000	3 034 800+1 350 000 = 4 384 800
10 ^{ème} Tranche Au-delà de 12 650 000	50%		

Section 3 : le régime des retenues à la source dans le cadre de l'IR

Au Sénégal, sont actuellement soumis au régime de la retenue à la source l'impôt sur le revenu (IR), la taxe représentative du minimum fiscal (TRIMF) et la contribution forfaitaire à la charge de l'employeur (CFCE).

Parmi ces divers impôts et taxes, seule la CFCE constitue une charge exclusive de l'employeur. Les autres au contraire sont à la charge du salarié ou pensionné.

Le régime consiste à faire retenir par les employeurs et débirentiers et parfois les salariés eux-mêmes des acomptes périodiques au titre de cet impôt.

Ce système de retenue à la source qui est un mode de perception de l'impôt a été étendue par le législateur fiscal à certains revenus non salariaux (loyers des locaux, sommes versées à des tiers personne physique).

§.1 : Le régime des retenues à la source sur les salaires et revenus assimilés.

I - La contribution forfaitaire (CFCE)

A) Personnes imposables

Sont imposables à la CFCE : les personnes physiques ou morales, les organismes notamment les établissements publics établis ou domiciliés au Sénégal et qui payent des traitements et salaires ou autres émoluments.

B) Les personnes exonérées

Sont exonérés de la CFCE : l'Etat, les collectivités locales, ainsi que les organismes publics ou parapublics étrangers ou internationaux.

C) Les revenus soumis à la CFCE

L'assiette de la CFCE est constituée par la rémunération brute, tout ce que perçoit le salarié en contrepartie et en exécution de son contrat de travail.

D) Le taux de la contribution

Deux taux sont prévus pour le calcul de la CFCE : Un taux de 3 % applicable aux traitements et salaires versés à des travailleurs de nationalité sénégalaise; Un taux de 3 % lorsque la contribution s'applique à des traitements et salaires versés à des travailleurs étrangers.

II - La taxe représentative du minimum fiscal (la TRIMF)

Impôt de Capitation ou Perspiration c'est-à-dire établi par tête d'habitant, la TRIMF est cependant perçue au profit des collectivités locales. Le montant de la TRIMF varie en fonction de la rémunération brute du salarié. Ainsi le Code (CGI) distingue 4 catégories et une catégorie exceptionnelle. A chacune correspond une taxe différente.

TARIFS DE LA TRIMF

CATEGORIE	REVENU BRUT ANNUEL + AVANTAGES EN NATURE	MONTANT DE LA TRIMF
Catégorie exceptionnelle	≥ 12.000.000 Francs	18.000 F soit 1.50 /mois
Catégorie 1 ^{ère}	≥ 2.000.000 < 12.000.000	6.000 soit 500/mois
2 ^{ème} catégorie	≥ 1.000.000 < 2.000.000	4.800 soit 400 / mois
3 ^{ème} catégorie	≥ 600.000 < 1.000.000	3.600 soit 300 / mois
4 ^{ème} catégorie	< 600 000	900 soit 75/mois

En résumé est passible de la TRIMF, toute personne qui réside au Sénégal bénéficiant d'un salaire ou d'un traitement, d'une pension ou d'une rente viagère. En conséquence, les employeurs domiciliés au Sénégal qui versent des salaires à des personnes ne résidant pas au Sénégal ne doivent pas effectuer la retenue à la TRIMF sauf dispositions contraires contenues dans une convention internationale.

Enfin, chaque chef de famille est taxable pour lui-même et pour ses épouses mêmes si celles-ci sont salariées.

Les personnes dont l'activité relève de l'assistance technique étrangère ou d'un organisme international en sont exemptées. Il en de même, des bénéficiaires de pensions ou rentes viagères dont les débiteurs sont domiciliés au Sénégal

III - L'assiette de l'IR retenu à la source

Les revenus imposables sont soumis à l'IR après déductions des abattements suivants : abattement diplomatique, abattement pour retraite et abattement forfaitaire représentatif de frais professionnels.

A) L'abattement diplomatique

Cet abattement spécial de 20 % est prévu exclusivement au profit des agents de l'Etat en poste dans les représentations diplomatiques, consulaires et assimilées par décision du chef de l'Etat. Il est de 40 % pour les diplomates dans les zones situées hors zone FCFA depuis la dévaluation. Cet abattement n'est applicable que pour le calcul du droit proportionnel dans la catégorie des salaires.

B) L'abattement pour retraite

Cet abattement est égal à 13.2 % du revenu brut. Il correspond à l'évaluation forfaitaire des retenues faites par l'employeur ou des cotisations versées à titre obligatoire pour la constitution de retraite.

C) L'abattement forfaitaire

Pour le calcul du droit progressif, un abattement forfaitaire de 15 % est consenti au contribuable pour ses frais professionnels.

§.2 - L'extension du système de la retenue à la source à d'autres revenus

L'avantage de ce système est qu'il permet d'amoindrir les risques de fraude en évitant que le contribuable une fois son salaire perçu n'omette d'en faire la déclaration. C'est pour les mêmes raisons que le législateur l'a étendu à certains revenus non salariaux :

I/ les retenues à la source sur les loyers :

A/ Champ d'application

L'impôt sur le revenu est perçu par voie de retenue à la source sur les loyers des locaux donnés en location à un preneur personne physique ou morale ayant son domicile fiscal au Sénégal.

La même obligation s'applique lorsque la location est effectuée avec l'Etat, les collectivités publiques, les représentations diplomatiques ou consulaires.

Le locataire individuel qui paie des loyers à une agence immobilière, un gérant de biens ou une société civile immobilière, est dispensé d'opérer la retenue à la source. Celle-ci est effectuée par l'agence immobilière, le gérant de biens ou la société civile immobilière.

Lorsque les loyers sont perçus pour le compte d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, la retenue n'est pas applicable.

La retenue à la source n'est pas obligatoire lorsque le montant du loyer mensuel d'un même local est inférieur à 150.000 F. Toutefois ce seuil peut être modifié à tout moment par arrêté du Ministre des Finances.

Enfin, le taux de la retenue est fixé à 5 % du montant hors taxes des loyers encaissés.

B) Les obligations et sanctions

Le contribuable soumis à la retenue à la source sur les loyers doit :

Déposer un état trimestriel des loyers versés avec indication des noms, prénoms et adresse de l'employeur, bénéficiaire du montant des sommes versées, de la période à laquelle s'applique le paiement et du montant retenu à la source.

Le débiteur de l'impôt doit opérer la déduction du montant retenu sur sa déclaration.

II/ Retenue à la source sur les sommes versées à des tiers : article 133 du CGI

Les sommes versées à des tiers par un débiteur établi au Sénégal en rémunération d'une prestation de service de toute nature fournie ou utilisée au Sénégal sont soumises à la retenue à la source dans certaines conditions. Sont visées entre autres : les personnes physiques exerçant une activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou une activité de profession libérale. La retenue ne s'applique que lorsqu'elles ne sont pas soumises à un régime d'imposition d'après le bénéfice réel. Cependant, le contribuable soumis au régime du bénéfice réel peut opter pour la retenue à la source.

Cette option devient alors irrévocable et définitive.

Ne sont pas concernés par la retenue les contribuables qui travaillent dans le secteur de l'hôtellerie et de la restauration.

Par prestation de toute nature fournie ou utilisée au Sénégal on entend toute opération juridique autre qu'une vente.

Le taux de la retenue est de 5 % du montant hors taxe des sommes versées ou perçues.

Le contribuable n'effectue la retenue que lorsque le montant de la facture, est supérieur à 25.000 F. Il doit verser les retenues effectuées au plus tard dans les 15 premiers jours du mois suivant comme en matière de retenues sur salaire.

III/la retenue BNC de 25 %, instituée à l'article 135 du CGI au titre des redevances versées par une société sénégalaise à un prestataire de services étranger.

Les prestataires de services résidant à l'étranger en relation d'affaires au Sénégal y sont imposés par voie de retenue à la source sur les redevances qui leur sont versées en rémunération de leurs prestations dans les conditions définies par le code général des impôts et des domaines (cf. article 135 du CGI) ou les conventions fiscales internationales conclues avec le Sénégal. Cette retenue à la source est communément appelée « **Retenue BNC.** »

- **Les redevances soumises à la retenue BNC**

En règle générale, la législation sénégalaise soumet à la retenue BNC, les redevances ou rémunérations de prestations de services fournies ou utilisées au Sénégal. Sont considérées comme prestations fournies au Sénégal :

- Les locations d'équipements commerciaux ou scientifiques, consenties aux entreprises sénégalaises et quel que soit le lieu où ces équipements sont mis à leur disposition. C'est le cas notamment de la location par une entreprise sénégalaise d'un navire étranger, ou encore de la location de circuits permettant l'accès au réseau Internet ;
- L'assistance technique fournie à divers titres notamment en informatique ;
- Les études de toute nature, réalisées au Sénégal ;
- Les commissions commerciales versées à des sociétés étrangères pour les services rendus ou effectués au Sénégal ;
- Les prestations diverses telles que la réparation ou l'entretien, effectuées au Sénégal par des entreprises étrangères ;
- La fourniture d'information d'ordre industriel, commercial ou scientifique ;
- Les études techniques utilisées au Sénégal.

- **Les conditions d'application de la retenue BNC**

L'application de la retenue BNC suppose que soient remplies deux conditions cumulatives :

Le bénéficiaire de la retenue ne doit pas avoir d'installation professionnelle au Sénégal ;

Les prestations doivent être utilisées ou fournies au Sénégal.

- **Les personnes tenues de déclarer la retenue BNC :**

Ce sont les sociétés établies au Sénégal bénéficiaires de ces prestations qui sont chargées de collecter, de reverser au trésor Public et de déclarer la retenue à la source opérée sur les redevances payées. Les retenues afférentes aux paiements effectués pendant un mois déterminé doivent être, versées dans les quinze (15) premiers jours. Pour cette détermination du montant, il y a lieu de distinguer selon qu'il existe ou non une convention fiscale applicable au pays du prestataire.

- **En l'absence de convention fiscale applicable au pays du prestataire :**

Le régime applicable, dans cette hypothèse, est celui du droit commun : le montant de l'assiette est obtenu en appliquant à l'assiette de la retenue le taux de 25%, soit 25% de 80% du montant de la rémunération brute.

S'agissant de l'assiette, elle correspond au montant brut des sommes payées, diminué d'un abattement forfaitaire de 20%, représentatif des frais.

Il en résulte que, le taux effectif à appliquer, dans ce régime de droit commun est de 20%.

Enfin, il convient de noter que pour les produits de représentations ou de concerts, les versements bruts sont préalablement diminués des droits et taxes frappant les entrées. Il en est de même du produit des opérations grevées d'une taxe sur le chiffre d'affaires.

Exemple d'application :

Une société de la place a conclu avec une société étrangère, domiciliée dans un pays non lié au Sénégal par une convention fiscale internationale, un contrat lui accordant la licence d'un procédé de fabrication dont le montant de la redevance à payer s'élève à 30.000.000 FCFA.

Calculer la retenue BNC sur cette redevance selon qu'il est stipulé dans le contrat ou non que le montant de cette redevance de 30.000.000 FCFA soit net de toute retenue.

Si le contrat stipule que la redevance est nette de toute retenue, dans ce cas de figure la retenue est supportée par la partie sénégalaise et l'assiette doit alors tenir compte de cette retenue. Le montant de la retenue se calculera de la façon suivante :

Assiette de la retenue = 30.000.000 : 80 x 100 = 37.500.000

Montant de la retenue = 37.500.000 x 80% x 25% = 7.500.000

En l'absence de stipulations, la retenue sera de :

Assiette de la retenue = 30.000.000 x 80% = 24.000.000

Montant de la retenue = 24.000.000 x 25% = 6.000.000

- **En cas de convention fiscale :**

Le taux de droit commun de 25%, ainsi que l'abattement de 20%, ne s'appliquent que lorsque le bénéficiaire des redevances est résident d'un Etat qui n'a pas conclu avec le Sénégal une convention fiscale internationale destinée à éviter les doubles impositions.

En conséquence, pour les prestataires résidents dans l'un quelconque de ces pays signataires, le taux de la retenue à la source à appliquer résulte des dispositions de la convention fiscale qui lui est applicable. L'assiette de calcul de la retenue correspond dans ce cas à la rémunération versée sans abattement.

- **Sanctions encourues en cas de défaillance**

La personne qui n'a pas effectué la retenue ou qui opéré des retenues insuffisantes est personnellement redevable du montant des retenues non effectuées.

Par ailleurs, la partie versante qui n'a pas déclaré les sommes imposables, perd le droit de les porter dans ses charges professionnelles pour l'établissement de ses propres impositions.

Les régularisations

A l'occasion des retenues à opérer, des irrégularités peuvent être commises. Les régularisations sont alors effectuées soit par l'employeur, soit par l'Administration, soit par le débirentier, dans les conditions suivantes :

Les régularisations faites par l'employeur sont assurées lors du dernier versement effectué au titre de l'année considéré en tenant compte du salaire du chef de famille y compris les avantages en nature payés au cours de la dite année.

Les régularisations faites par l'Administration sont établies au nom, du chef de famille en tenant compte de son revenu brut y compris ses avantages en nature.

Par ailleurs les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de la TRIMF ainsi que les erreurs commises dans l'application du tarif peuvent être réparées jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Enfin les retenues effectuées au titre d'une année viennent en déduction de l'impôt dû en fin d'année par le bénéficiaire, tenu de souscrire la déclaration de ses revenus conformément aux dispositions de l'article 944 du CGI.

Si le montant des retenues effectuées ou des acomptes est supérieur au montant de l'impôt effectivement dû, le contribuable peut obtenir, par voie de réclamation adressée au Directeur des impôts avant le 1^{er} avril de l'année suivante, la restitution des sommes retenues en trop.

Le contribuable peut également obtenir, sur demande adressée au comptable direct du trésor et sur attestation délivrée par le service des impôts l'imputation ou la compensation du trop perçu, sur le montant des acomptes provisionnels ou d'autres impôts dont il peut être redevable envers le Trésor.

Annexe (Les catégories d'impôt sur le revenu)

I) L'impôt sur les revenus fonciers

Section 1 : Domaine de l'impôt :

P1 : Les revenus imposables

Cette imposition est assise sur les revenus tirés des immeubles que le contribuable doit comprendre dans sa base d'imposition à l'I.R.

Par revenu imposable, il faut entendre ceux provenant des propriétés bâties et non bâties du contribuable ainsi que les revenus accessoires provenant notamment du droit d'exploitation de son droit de propriété.

P2 : Les revenus exonérés

Ne sont pas soumis à l'I.R les revenus en nature correspondant à la disposition d'un logement dont le propriétaire se réserve lui-même la jouissance ou qu'il met gratuitement à la disposition d'un tiers en vertu d'une obligation légale.

P3 : Les personnes imposables

Si l'immeuble appartient à un propriétaire personne physique, la personne imposable est le propriétaire.

Si l'immeuble appartient à une société, deux hypothèses sont à prévoir :

1) La société est ignorée du droit fiscal pour l'application des impôts directs (transparence fiscale). Dans cette hypothèse, les associés sont considérés sur le plan fiscal, comme propriétaire des locaux correspondant à leurs droits sociaux et imposés personnellement sur les revenus des immeubles.

2) La société n'est pas transparente, elle est soumise à l'I.S. En conséquence, les revenus réalisés sont imposés au nom de la société à l'I.S les revenus distribués sont imposés au nom des associés dans la catégorie des capitaux mobiliers.

Section 2 : Détermination du revenu net imposable

Le revenu foncier imposable est un revenu net égal à la différence entre le montant du revenu brut encaissé et le total des charges de la propriété acquittée au cours de l'année précédant celle de l'imposition.

P1 : Le revenu brut foncier ou produit

Le revenu brut foncier est constitué par le montant des recettes perçues par le propriétaire, augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par les conventions à la charge des locataires. Le montant des dépenses éventuellement supportées par le propriétaire pour le compte du locataire venant en diminution des recettes encaissées.

Recette brut = tous les encaissements ou titres de l'année sur l'immeuble ou des immeubles dont on est propriétaire c-à-d (loyers de l'année + éventuellement les arriérés de loyers encaissés afférent à des années antérieures + dépenses incombant normalement au propriétaire mais prise en charge conventionnellement par le locataire - dépense incombant normalement au locataire mais prise en charge conventionnellement par le propriétaire).

P2 : Les charges déductibles

a) Enumération des charges

Pour la détermination du revenu net foncier, les charges déductibles sont énumérées à l'article 44 de la loi 92-40 du 9 juillet 1992 (CGI) qui sont :

- Les dépenses de réparation et d'entretien ;
- Les frais de gérance et de rémunération des gardiens et concierges effectivement supportées par le propriétaire ;
- les intérêts des dettes contractées pour l'acquisition, la conservation ou la réparation de l'immeuble ;
- Les frais de gestion, l'assurance et l'amortissement dans la limite forfaitaire de 20 % des revenus bruts
- La contribution foncière des propriétés bâties ou non bâties.

b) Conditions de déductions

Ces charges pour être déductibles doivent remplir 3 conditions :

1^{ère} condition : La charge doit se rapporter à des immeubles ou parties d'un immeuble dont les revenus sont effectivement soumis à l'I.R. Cette condition exclut tous les frais afférents aux immeubles exemptés ou exonérés.

2^{ème} condition : La charge doit avoir été engagée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu.

3^{ème} condition : La charge doit avoir été effectivement supportée et payée par le propriétaire au cours de l'année précédant celle de l'imposition. Cette condition souffre d'une exception, celle de déduction forfaitaire de 20 %.

P3 : Le revenu net foncier ou déficit foncier

La somme algébrique des revenus nets de l'ensemble des immeubles appartenant à un contribuable constitue selon le cas un déficit foncier ou un revenu net foncier. C'est ce revenu foncier qui est à déclarer à l'IR en même temps que les autres catégories ou cédules (BIC, BNC, TS,...).

Le déficit net global peut être imputé sur le revenu foncier des années suivantes jusqu'à la 3^{ème} année inclusivement (art 45 du CGI). La fraction à imputer non absorbée dans ce délai n'est susceptible d'aucun autre report.

De même le contribuable ne peut pas imputer son déficit foncier sur les autres revenus excédentaires dont il dispose (exemple BIC ou BNC).

P4 : Déclaration du revenu imposable

Chaque contribuable, propriétaire d'un ou de plusieurs immeubles donnés en location doit détailler les éléments permettant d'évaluer le revenu net de ceux-ci sur une déclaration spéciale à joindre à la déclaration générale du revenu.

II) Les bénéfiques industriels et commerciaux (BIC)

Les BIC sont des revenus tirés par une personne physique de l'exploitation d'une activité commerciale, industrielle, artisanale. La détermination du revenu est annuelle.

A) Les personnes imposables

Relèvent de la catégorie du BIC :

- les personnes physiques, exploitants individuels,
- les associés des sociétés de personnes qui n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés,

B) Les revenus imposables

Les BIC réalisés au Sénégal et à l'étranger par des entreprises domiciliées au Sénégal sous réserve des conventions internationales

Les bénéfiques dégagés uniquement par les entreprises sénégalaises pour les personnes domiciliées à l'étranger.

C) Les régimes d'imposition

Jusqu'au 31 décembre 2003, en fonction du chiffre d'affaires réalisé, les bénéfiques (BIC) étaient imposés soit au régime du forfait, soit au régime du réel.

Aujourd'hui avec la réforme opérée par la loi du N° 2004-04 du 06 février 2004 modifiant certaines dispositions du code général des Impôts, le régime du forfait au sens classique est désormais supprimé est remplacé par celui de la contribution globale et unique.

1) Le régime du réel

Les contribuables relevant de ce régime sont astreints à la tenue et la communication d'une comptabilité régulière par le biais d'une déclaration spéciale. Le bénéfice est un bénéfice net, établi après déduction des charges d'exploitation.

Les charges déductibles sont celles exposées dans l'intérêt de l'entreprise et se rattachant à la gestion normale de celle-ci, elles doivent correspondre à des charges effectives et justifiées.

Toutefois, les loyers des locaux d'habitation occupés par l'exploitant et les appointements de celui-ci ne sont pas fiscalement déductibles.

2) Le régime du forfait (supprimé)

Le régime du forfait, applicable aux petites entreprises et comporte l'avantage d'alléger les charges du contribuable.

Principe : Le régime concerne les entreprises individuelles dont le chiffre d'affaire annuel hors taxes n'excède pas 30 millions de francs s'il s'agit de contribuables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets et fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement soit alors 20 millions s'il s'agit d'activités artisanales ou 10 millions de francs s'il s'agit d'autres activités .

Exception : Certains personnes ne peuvent en aucune façon bénéficier du régime du forfait même si les conditions exigées par la loi sont remplies. Il s'agit de :

- les personnes morales ;
- Les contribuables qui optent expressément pour le régime du réel.

III) Les bénéficiaires non commerciaux (BNC)

Les revenus imposables dans la catégorie ou cédule BNC et revenus assimilés comprennent au sens large tous les revenus qui ne sont pas compris dans une autre cédule. On peut considérer qu'il s'agit d'une catégorie « résiduelle », « un fourre tout » car on y classe un revenu quand on ne peut pas lui affecter une qualification juridique précise.

A) Les revenus imposables

Tous les revenus non exemptés quel qu'en soit l'origine et qui ne sont pas rangés dans une autre catégorie.

En résumé, tout profit est en principe imposable dès lors qu'il a le caractère d'un revenu. En fonction de ce principe, le secteur informel n'existe pas.

- Les revenus imposables dans la catégorie

Aux termes de l'article 87 du CGI les revenus imposables au titre du BNC peuvent être classés en 3 groupes :

- les revenus des professions libérales,
- les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant :des fonctions publiques dont les titulaires sont nommés par le Ministre de la Justice, garde des Sceaux (notaires, avocats, huissiers...) ;
- les revenus divers relevant du BNC :(droits d'auteurs, produits perçus par les inventeurs...)

D'un point de vue territorial, ces revenus se subdivisent en revenus d'origine professionnelle en revenus d'origine non professionnelle.

B) Détermination du revenu net à déclarer à l'IR

Le revenu à déclarer à l'IR est celui de l'année précédant celle de l'imposition. Il s'agit d'un revenu net qui était déterminé selon 2 systèmes : le système de la déclaration contrôlée ou du bénéfice réel et le système dit de l'évaluation administrative.

- Le système de la déclaration contrôlée :

Le BNC imposable à l'IR est celui résultant de la différence entre les recettes effectivement encaissées et les dépenses effectivement payées.

- Le régime de l'évaluation administrative :

Ce régime s'appliquait aux contribuables dont le montant des recettes brutes n'excédait pas 50.000.000 F et qui n'avaient pas opté pour leur imposition selon le régime du bénéfice réel. Ce régime, institué par les articles 90 à 95 de la loi No 92-40 du 9 juillet 1998 portant CGI correspondait au régime du forfait en matière de BNC a été supprimé par la loi No 97-19 portant loi de finances rectificatives pour l'année 1997, qui par la combinaison de ses articles 6 et 7 soumet désormais obligatoirement les BNC et revenus assimilés au régime réel d'imposition.

En effet l'article 90 du CGI, dans sa nouvelle rédaction dispose que : les contribuables qui perçoivent des bénéfices non commerciaux ou des revenus assimilés, sont obligatoirement soumis pour la détermination du bénéfice imposable sous le régime de la déclaration contrôlée. Par voie de conséquence lesdits contribuables sont par principe exclus du champ de l'application de la retenue de 5% instituée par les articles 133 et 134 du CGI.

IV) les traitements et salaires, pensions et rentes viagères

Les traitements et salaires comprennent les rémunérations versées aux personnes qui se trouvent dans un état de subordination juridique vis-à-vis de leur employeur.

Sont assimilés à des salaires, les sommes versées aux dirigeants des sociétés anonymes et aux gérants des SARL en rémunération de leurs fonctions de direction qu'ils soient majoritaires ou minoritaires depuis la loi No 98-34, entrée en vigueur le 17 avril 1998.

1) La rémunération imposable

a) Les rémunérations ayant le caractère de salaire

Sont imposables toutes les rémunérations ayant le caractère de salaire et qui ont fait l'objet d'un paiement effectif au cours de l'année civile écoulée. Elles comprennent :

- le salaire proprement dit qu'il soit fixe ou proportionnel ;
- les indemnités et primes diverses ; les gratifications ;
- les avantages en nature.

Ces avantages en nature font d'ailleurs l'objet d'une évaluation selon un barème forfaitaire fixé par arrêté ministériel (ARRETE N° 002888 DU 6 MAI 2003) qui s'établit comme suit :

Nature des avantages	Evaluation mensuelle
<u>Logement</u> : pour pièce d'habitation principale <ul style="list-style-type: none">• Région de Dakar• Chefs lieux de régions autres que Dakar• Reste du Sénégal	30.000 F 18.000 F 12..000F
<u>Domestiques</u> : <ul style="list-style-type: none">• Gardien – jardinier• Cuisinier - Maître d'hôte• Autres gens de la maison	20.000 F 30.000 F 25.000 F
<u>Electricité</u> : <ul style="list-style-type: none">par pièce principaleEauTéléphoneNourriture	10.000 F 10.000 F 30.000 F Valeur réelle 10.000 F
<u>Véhicule de fonction</u>	0 à 11 CV : 20 000 FCFA. 11CV et + : 60 000 FCFA.

b) Les indemnités exonérées

Sont affranchies l'impôt les indemnités suivantes :

- les indemnités attribuées en considération de la situation ou des charges familiales (allocations familiales, allocations d'assistance à la famille, majorations des soldes) ;
- les indemnités représentatives de frais réels (exemple les indemnités de frais réels de déplacement ou de mission) ;
- les indemnités forfaitaires de frais d'emploi qui sont fixés par des arrêtés ministériels, par conventions collectives ou par accord entre travailleur et employeur. On peut citer :

l'indemnité forfaitaire de transport dont le montant mensuel admis en franchise d'impôt est de 13.500 F ;
l'indemnité compensatrice de frais de transport appelée aussi l'indemnité kilométrique allouée aux employés qui utilisent leur propre véhicule pour les besoins de leur entreprise, dont le montant forfaitaire exonéré d'impôt est plafonné à 50.000 F par mois. Ce plafond est porté à 100.000 F pour les employés commerciaux sous condition d'effectuer 500 Km par semaine arrêté N° 002887/MEF/DGID du 06 mai 2003, fixant le montant de l'indemnité kilométrique non soumis à l'impôt sur le revenu).

la prime de panier attribuée aux travailleurs qui, pour les besoins de service sont obligés de prendre leurs repas sur place.

Diverses indemnités ou primes pour tenir compte des conditions particulières de travail (travaux dangereux, insalubres, salissants...)

Les allocations forfaitaires allouées aux dirigeants jusqu'à concurrence de :

- 800.000 par an pour ceux qui dirigent des entreprises importantes (2 milliards de chiffre d'affaires environ).
- . 400.000 F par an pour ceux qui dirigent des entreprises de moindre importance.

En cas de dépassement de ces limites fixées, le surplus est considéré comme un supplément de salaire et est rapporté au salaire brut pour être imposable.

Les indemnités de licenciement, versées au travailleur licencié pour une cause autre que sa faute lourde. L'exonération n'est admise qu'à concurrence des taux suivants fixés par la convention collective nationale :

- 25 % pour les 5 premières années d'activités ;
- 30 % pour les 5 années suivantes d'activité ;
- 40 % pour la période d'activité au-delà de la 10ème année.

les indemnités de départ à la retraite qui obéissent au même régime fiscal que des indemnités de licenciement ;

les indemnités de décès, versées aux ayants droits du travailleur défunt sont également exonérées d'impôt.
les indemnités temporaires versées aux victimes d'accident de travail.

2) Les déductions autorisées :

- a) Déduction forfaitaire de 10 % pour les cotisations obligatoires pour retraite.
- b) Déduction forfaitaire pour frais professionnels (pour ceux qui ne sont pas couverts par une allocation ou une indemnité spéciale).
- c) déduction forfaitaire de 20 % ou 40 % pour les agents diplomatiques et assimilés.

Les pensions et rentes viagères

1) Pensions et rentes viagères imposables

Les pensions et rentes imposables comprennent :

- les pensions de retraite ;
- les pensions alimentaires obligatoires ; les rentes viagères notamment celles constituées auprès des compagnies d'assurance.
- Sont exonérées de l'impôt :

les pensions versées aux victimes de guerre ou à leurs ayants droit,
les pensions de retraite de combattant,
les pensions viagères des victimes d'accident de travail.

2) Abattement spécial sur les pensions et rentes imposables

A défaut de cotisations pour la retraite et les frais professionnels, les pensionnés et les rentiers n'ont pas droit aux déductions prévues pour les salaires. Toutefois, ils bénéficient d'un abattement spécial égal au tiers des pensions et rentes viagères, sans être inférieur à 1.800.000 F (cf. article 96 nouvelle rédaction de la loi 97-11 du 6/5/1997).

CHAPITRE II : L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Aux termes de l'article 2 du CGI : « Il est établi au profit du budget de l'Etat un impôt annuel sur l'ensemble des bénéfices réalisés par les sociétés et autres personnes morales visées à l'article 4. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés ».

Section 1 : _champ d'application de l'IS

Le champ d'application de l'IS est son domaine de définition déterminé ou fixé par la loi. Il permet de déterminer les personnes assujetties mais aussi les revenus imposables.

P1er : Les personnes morales assujetties à l'IS

Les personnes imposables à l'IS au Sénégal sont les personnes morales visées à l'article 4 du CGI .L'identification de ces personnes morales révèle que certaines sont passibles de l'IS de plein droit (obligatoirement) et d'autre sur option (volontairement).

A) Les personnes morales imposables de plein droit

Il s'agit des personnes morales assujetties en raison de leur forme juridique d'une part et celles soumises en raison de leur activité d'autre part.

1) Les sociétés ou personnes morales assujetties en raison de leur forme

Les sociétés soumises à l'IS en raison de leur forme, concernent les sociétés de capitaux (société anonyme et SARL).

En effet toute société qui se constitue sous la forme d'une SA ou d'une SARL est soumise à l'IS.

Ainsi une société est passible de l'IS (location d'immeubles nus) dès l'instant où elle est constituée sous la forme de société anonyme.

2) Les personnes morales assujetties en raison de leur activité

A côté des sociétés de capitaux, qui sont soumises à l'IS obligatoirement, il existe d'autres personnes morales qui sont assujetties en raison de leur activité. Il s'agit notamment de :

- Les sociétés civiles quand elles se livrent à des opérations de nature industrielle, commerciale, agricole, artisanale, forestière et minière ;
- Les établissements publics qui jouissent de l'autonomie financière et se livrent à une activité à caractère industriel ou commercial ou à des opérations à caractère lucratif ;
- Il en va de même des organismes de l'Etat ou des collectivités locales remplissant les mêmes conditions ;
- Les sociétés de crédits fonciers ;
- Toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif ;
- Les personnes morales domiciliées à l'étranger lorsqu'elles sont bénéficiaires de revenus fonciers au Sénégal ;
- Les sociétés d'assurances et de réassurances y compris celles à forme mutuelle ;
- Les sociétés coopératives et réunion de coopérative d'industries de commerçants et d'artisans ;
- les sociétés coopératives de production

NB: Il convient de retenir que l'acte uniforme de l'OHODA, entré en vigueur le 1^{er} janvier 1998 dont le Sénégal est signataire, a institué désormais la société unipersonnelle.

Si la société anonyme unipersonnelle est assujettie de plein droit à l'impôt sur les sociétés ; il n'en est pas toujours de même pour la SARL unipersonnelle. En effet lorsque l'associé unique d'une SARL est une personne physique, elle est soumise au régime d'imposition des personnes physiques sauf option.

B) Les personnes imposables sur option

Il s'agit des sociétés de personnes visées à l'article 4 du CGI au 8^{ème} qui ne sont pas en principe soumise à l'IS. Il s'agit des sociétés de fait, les GIE, les SNC et les sociétés en participations.

NB : Une fois l'option faite, elle devient définitive et irrévocable.

C) Les personnes morales exonérées et exemptées

Certaines personnes morales qui, selon les principes exposés ci avant seraient normalement passibles à l'IS, sont par l'effet de dispositions spéciales :

- soit, exonérées (article 5),
- soit, exemptées c'est à dire, placées hors du champ d'application de l'IS pour être soumises à un autre régime (article 18).

a) Les sociétés exonérées :

Sont ainsi exonérées :

1) Les groupements d'achat de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits et marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes.

2) Les caisses de crédit agricole mutuel

3) Les organismes coopératifs agricoles et leurs unions visés par la loi 8307 du 28 janvier 1983 portant statut général des coopératives.

4) Les sociétés d'assurances ou de réassurances mutuelles agricoles fonctionnent conformément à leur objet, ainsi que les sociétés de statut analogue.

5) Les sociétés de secours mutuel

6) Les sociétés de développement et d'encadrement rural à condition que les ressources de celles-ci soient constituées pour 80 % au moins de subventions publiques.

7) Les associations ou organismes sans but lucratif.

8) Les établissements publics à caractère administratif ou professionnel.

9) Les sociétés coopératives d'habitat et les groupements dits castors qui procèdent, sans but lucratif, au lotissement et à la construction de logements au profit exclusif de leurs membres.

b) Sociétés exemptées

Il convient de noter que par exception sont placées hors du champ d'application de l'IS les sociétés immobilières de copropriété. En effet, ces sociétés ont en fait pour unique objet la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fraction destinée à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance. Elles sont réputées quelle que soit leur forme juridique ne pas avoir de personnalité juridique distincte de celle de leur membre pour l'application de l'impôt.

P2 : Les revenus imposables

Les revenus imposables concernent l'ensemble des bénéfices réalisés par les sociétés et personnes morales imposable à l'IS au cours de l'année d'imposition.

Il faut distinguer le produit brut imposable des produits exonérés.

I) Le produit brut imposable

Le produit brut comprend essentiellement le bénéfice brut d'exploitation mais il peut comprendre aussi les gains divers et les plus values.

A) Le bénéfice brut d'exploitation

Le bénéfice brut d'exploitation est égal :

- pour les entreprises commerciales proprement dites (achats et ventes)
 $BBE = (\text{Vente de marchandises} + \text{stock final}) - (\text{achat} + \text{stock d'entrée})$
- Pour les entreprises industrielles : $(\text{Ventes} + \text{stock final}) - (\text{achats} + \text{stock d'entrée} + \text{frais de fabrication et de main d'œuvre})$.
- Pour les autres entreprises par exemples les intermédiaires de commerce, mandataires, façonniers, le bénéfice brut = montant des recettes commerciales.

NB : S'il y a des prélèvements en nature, on doit les retrancher des achats lorsqu'ils ont été le fait des associés.

Par vente, il faut entendre toutes les sommes encaissées ou les créances acquises au cours de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt. Il s'agit de la contrepartie des marchandises cédées ou des services rendus.

Une créance est considérée comme acquise si elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant c'est-à-dire dès lors que l'accord est réalisé entre les parties sur la chose et le prix. Indépendamment de la date d'exigibilité, la créance doit être rattachée à la période d'imposition au cours de laquelle elle est acquise. Exemple vente à crédit.

B) Les gains divers

En plus du bénéfice brut d'exploitation, les entreprises peuvent réaliser des profits, des gains divers qui sont en principe imposables.

Constituent notamment des gains divers :

- les revenus des valeurs mobilières possédées par l'entreprise ;
- les revenus de dépôt et cautionnement réalisés par l'entreprise ;
- les revenus fonciers encaissés au titre de la location des immeubles figurant à l'actif du bilan ;
- les indemnités de réquisition ou d'expropriation ;
- les indemnités compensatrices des dommages ;
- les subventions reçues ; les intérêts de retard de livraison ou de paiement, etc...

C) Les plus values imposables

a) Généralités :

Il y a plus value lorsque la valeur nette comptable dépasse sa valeur comptable.

Les éléments de l'actif dont il s'agit sont en règle générale les éléments de l'actif immobilisé c'est-à-dire les immeubles, le matériel, les titres en porte feuille, etc.

N'entrent pas dans ces éléments d'actif les valeurs d'exploitation telles que les marchandises par exemple.

La valeur nette comptable est la valeur nette de l'élément considérée telle qu'elle apparaît en comptabilité. Elle est égale au prix de revient de l'élément diminué des amortissements ; lorsque l'élément est amortissable.

En règle générale, une plus value est imposable si elle est réalisée. Et elle est comprise dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle a été réalisée.

Il y a réalisation de la plus value lorsque l'élément auquel elle s'applique change de patrimoine par suite de vente, de donation, d'apport en société, expropriation échange ou succession.

Les plus values non réalisées mais simplement comptabilisées sont aussi imposables. (Plus value sur porte feuille titre, plus value sur avoir en monnaie étrangère.

b) Calcul de la plus value

La formule de calcul de la plus value varie :

1) Lorsqu'il s'agit d'un élément amortissable

Plus value = prix de cession - Valeur nette comptable
Valeur nette comptable = prix de revient - amortissement

2) Lorsqu'il s'agit d'un élément non amortissable

Plus value = prix de cession ou de réalisation - valeur inscrite au bilan.

Les plus values en principe, réalisées sont imposables mais sous certaines conditions elles sont exonérées. Il en va de même pour d'autres produits qui échappent à l'imposition à l'IS.

II) Les produits exonérés

Parmi ces produits exonérés, on cite les plus values réinvesties dans les délais requis par la loi fiscale et d'autres produits exceptionnels.

A) Les plus values exonérées

L'exonération des plus values se subdivise en 2 régimes : le régime fiscal des plus values réalisées en cours d'exploitation d'une part et d'autre part le régime fiscal des plus values réalisées en fin d'exploitation.

a) Régime fiscal des plus values réalisée en cours d'exploitation

L'article 10 du CGI prévoit le régime d'exonération des plus values réalisées par une entreprise à l'occasion de la cession en cours d'exploitation d'un bien compris dans ses immobilisations.

Le but visé est de pallier la diminution du potentiel de production qui résulte de la vente d'un élément de l'actif. En effet, le mécanisme consiste à exonérer d'impôt la plus value réalisée sur la cession d'un élément de l'actif immobilisé mais on exige en contrepartie que le contribuable prenne l'engagement de réinvestir en immobilisation dans une entreprise qu'il possède au Sénégal. En outre le réinvestissement doit être réalisé dans un délai de 3 années (à compter de la clôture de l'exercice au cours duquel la plus value a été réalisée) pour une somme au moins égale aux disponibilités provenant de l'élément cédé (prix de revient + fonds d'amortissement.). Enfin, la loi exige en plus que l'engagement soit tenu, que la plus value exonérée soit affectée à l'amortissement de l'immobilisation acquise en remplacement.

En définitive, le sort de la plus value dépend selon que le réemploi est réalisé dans le délai de 3 ans ou non.

Dans le cas de réinvestissements, la plus value exonérée est obligatoirement affectée à l'amortissement de nouvelles immobilisations c'est-à-dire :

- on déduit la plus value du prix de revient des nouvelles immobilisations ;
- L'amortissement de la nouvelle immobilisation ne porte plus que sur le solde.

En cas de non réinvestissement dans le délai légal, la plus value est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel expire ce dernier sans application de majoration.

b) Le régime, des plus values réalisées, à l'occasion de la cessation partielle d'activités ou totale d'activité

Le montant des plus values est déterminé dans les mêmes conditions que celui des plus values réalisées en cours d'exploitation selon les modalités ci-dessous.

1) La cession intervient moins de 5 ans après la création ou l'achat du fonds de commerce, dans ce cas les plus values sont retenues pour moitié de leur montant dans le bénéfice imposable.

2) La cession intervient plus de 5 ans après la création ou l'achat du fonds. Les plus values sont ici retenues pour seulement le 1/3 de leur montant.

B) Les autres produits exonérés :

A ce niveau il y a lieu de distinguer d'une part les produits des actions ou de parts sociales et d'autre part les produits d'autres placements.

a) Les produits d'action ou de parts sociales :

Il s'agit des dividendes reçus par les sociétés et autres personnes morales passibles de l'IS d'autres structures de même nature où elles détiennent des participations. Ces produits bénéficient d'un régime d'exonération qui varie selon que la société bénéficiaire est au régime de droit commun ou au régime de sociétés mère et filiale.

- Le régime de sociétés mère et filiale

Le régime fiscal applicable entraîne une quasi-exonération à l'IS pour la mère en ce qui concerne les revenus provenant de la filiale. En effet les produits nets des participations d'une société mère dans le capital d'une société filiale sont retranchés du bénéfice net total, déduction faite d'une quote part représentative des frais et charges. Cette quote part est fixée uniformément à 5% du brut total des participations mais ne peut excéder pour chaque période d'imposition, le montant total des frais et charges de toute nature, exposées par la société participante au cours de la dite période.

Une société est au régime de société mère et filiale lorsque les quatre conditions exigées par l'article 23 du CGI sont cumulativement remplies. Il s'agit de :

- 1) la société mère et la société filiale doivent être constituées sous la forme de société par action ou à responsabilité limitée
- 2) la société mère doit avoir son siège social au Sénégal et être passible de l'IS.
- 3) les actions ou parts sociales possédées par la mère doivent représenter au moins 20% du capital de la filiale.

- 3) Les actions ou parts sociales visées doivent être souscrites ou attribuées à l'émission et ou être inscrites au nom de la société ou détenues au moins depuis 2 années consécutives sous forme nominative.

A chaque fois que l'une de ces conditions fait défaut, le régime d'imposition applicable sera celui du droit commun.

- **Le régime de droit commun :**

Dans ce régime les dividendes bruts sont à intégrer dans la base imposable à l'IS et la retenue à la source effectuée y afférente vient en déduction de l'IS dû par la société bénéficiaire des revenus. En effet, au moment du paiement de l'IS cette société bénéficiaire a la possibilité d'imputer la retenue à la source (son crédit d'impôt) sur l'impôt dû.

IS à payer = IS dû – Retenue à la source (10% du brut depuis la réforme opérée par la loi N°97 – 11 du 6 mai 1997 précitée).

Enfin il convient de retenir que lorsque le crédit d'impôt c'est à dire la retenue supportée par une société déficitaire peut être imputée sur les résultats des 3 exercices suivants sinon pourra être restitué par voie de réclamation dans un délai de 2ans.

b) Les produits des autres placements

- **Les produits des obligations :**

Les obligations sont des titres négociables, générateurs d'intérêts, en sus du droit au remboursement à terme dont bénéficie le bénéficiaire.

Les intérêts perçus sont taxés à la retenue à la source et ouvrent droit à un crédit d'impôt qui vient en déduction de l'IS liquidé sur la base des revenus d'ensemble de la société bénéficiaire.

- **Les produits de dépôts à terme (DAT) et des prêts :**

Les intérêts perçus au titre des DAT sont imposables à l'IS à l'exception de ceux visés à l'article 60 du CGI qui sont notamment :

- **les intérêts et autres produits des comptes de dépôt ouverts dans les écritures de la Banque de l'Habitat du Sénégal(BHS).**

- **Les intérêts des valeurs de l'Etat.**

- **Les intérêts de bons de caisse :**

Le bon de caisse un titre qui confère à son titulaire un droit de créance contre la société. Ce droit de créance qui une somme d'argent est productif d'intérêt.

L'article 61 du CGI stipule que les intérêts des bons de caisse restent soumis au prélèvement libératoire de 20%. Il en résulte que les intérêts perçus sont soumis à la retenue à la source et exonérés à l'IS.

Section 2 : détermination du résultat imposable

Conformément à l'article 7 du CGI, le résultat imposable au bénéfice net est la différence entre l'ensemble des produits bruts imposables réalisés par l'assujetti et l'ensemble des charges déductibles se rattachant à cet exercice.

Si ce résultat est positif, il y a bénéfice s'il est négatif il y a déficit.

La formule générale du résultat est la suivante :

Résultat net = (bénéfice brut d'exploitation + gains divers + plus value) - (frais + pertes)
= Produit brut - charges.

P1^{er}: Le produit brut

Le produit brut comprend essentiellement le bénéfice brut d'exploitation, les gains divers et les plus values (cf. les revenus imposables).

P2^{ème} : les charges à déduire du produit brut

Le bénéfice net est déterminé par déduction du produit brut des charges déductibles. Les charges déductibles peuvent être de différentes natures mais quelle que soit leur nature, elles obéissent à des conditions générales de déductibilité. Par ailleurs, certaines charges en plus des conditions générales obéissent à des conditions particulières.

A) Les Conditions de déduction

a) Les conditions générales de déduction des charges

La déductibilité de toute charge suppose que soient réunies les conditions générales suivantes au nombre de 5 :

1^{ère} condition : Pour être déductibles, les dépenses engagées par l'entreprise doivent être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise. Cette condition exclut de la déductibilité tous les actes anormaux de gestion.

En application du principe de l'intérêt direct et de la gestion, ne sont pas admises en charges : Les dépenses personnelles des dirigeants, frais exposés dans l'intérêt personnel des associés, les libéralités, les remises de dettes.

2^{ème} condition : Correspondre à une charge effective et être appuyée de pièce justificative.

En effet, les charges doivent être inscrites en tant que telles dans la comptabilité et être appuyées de justification suffisante. Mais à ce principe il y a des exceptions : tel est le cas par exemple des frais de représentation alloués aux dirigeants dans la limite de 400.000 ou 800.000 F.

3^{ème} condition : Se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise.

Seules peuvent être déduites pour la détermination du résultat fiscal les charges qui se traduisent par une diminution de l'actif net.

Ne peuvent donc être admises en déduction les dépenses ayant pour contrepartie la disparition d'une dette exemple : le remboursement d'un emprunt.

les dépenses ayant pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément de l'actif

Les dépenses entraînant l'augmentation de la valeur initiale d'un élément de l'actif ou prolongeant de manière notable sa durée probable d'utilisation.

En revanche, les frais destinés à maintenir en état, les immobilisations constituent des charges déductibles.

4^{ème} condition : être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

En effet, les charges doivent être déduites au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été à la fois :

Engagées c'est-à-dire devenues certaines dans leur principe et dans leur montant.

Consommées ou utilisées : c'est le principe de la spécialité des exercices.

Pour les frais d'établissement, le choix est laissé à l'entreprise entre une déduction totale et immédiate ou un étalement par le biais de l'amortissement.

Pour les charges à répartir entre plusieurs exercices, la règle fiscale, contraire au droit comptable fait obligation aux entreprises de déduire les charges au titre du seul exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Sauf pour les frais d'acquisition des immeubles dont le régime fiscal suit celui des frais d'établissement.

5^{ème} condition : La dépense doit encourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt assis sur le bénéfice.

b) Conditions particulières de déductibilité des charges

Les conditions particulières sont au nombre de 3 :

1^{ère} condition particulière : Ne pas être exclues de la déductibilité par une disposition expresse.

En effet, le CGI exclut des charges déductibles certains impôts tel l'impôt sur les sociétés, l'IMF, la taxe sur les voitures spéciales des personnes morales, les amendes et pénalités de toute nature.

2^{ème} condition : Ne pas dépasser la limitation de déductibilité prévue pour certaines charges. Cette condition concerne :

les intérêts de sommes mises à la disposition de la société par un associé,
les loyers nets de locaux destinés au logement du personnel,

les dons,
les allocations forfaitaires allouées aux dirigeants,
Les frais de siège.

3^{ème} condition : Respecter le formalisme déclaratif imposé pour certaines charges. En effet, la loi fiscale pose comme condition de déduction de certaines charges, l'obligation de produire une déclaration. Tel est le cas (des salaires, des sommes versées à des tiers à titre d'honoraires de loyers, les provisions et les amortissements...)

B) L'identification des charges déductibles

Les charges sont diverses et variées mais schématiquement, on peut les regrouper en trois catégories

- les frais généraux,
- les amortissements,
- les provisions.

I - Les frais généraux

La déductibilité des charges au titre des frais généraux est donc subordonnée à des conditions strictes sous le contrôle de l'Administration. En effet pour la détermination du résultat fiscal, cette dernière reste attentive sur cette déductibilité de principe des charges d'autant plus que si certaines font l'objet d'une limitation d'autres en sont purement et simplement exclues.

a) Les frais généraux dont la déductibilité est limitée

Parmi les charges dont la déductibilité est limitée, nous pouvons citer :

- les allocations forfaitaires allouées aux dirigeants ou aux cadres

Les frais forfaitaires de représentation versés aux dirigeants et cadres des sociétés, admis en déduction sans justificatif, sont fixés à :

- 400.000 FCFA si le chiffre d'affaires est inférieur à 2 milliards
- 800.000 si le chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 2 milliards.

Les sociétés doivent opter pour la déduction des frais forfaitaires ou réels. Cette option est valable pour l'année entière et les années suivantes tant qu'elle n'a pas été expressément dénoncée.

- Dons

Les dons sont des dépenses qui ne sont pas liées à l'exploitation et ne sont donc pas déductibles en principe. Toutefois la loi fiscale les admet en déduction dans la limite de 2/1000 du chiffre d'affaires et à condition qu'ils soient versés au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial, désignés par arrêté du Ministre des finances.

Ces œuvres ou organismes sont les suivants :

- La Fondation Nationale d'Action Sociale du Sénégal (FNASS)
- l'Association Sénégalaise d'Assistance au Lépreux (ASAL)
- Caritas Sénégal,
- La Croix Rouge Sénégalaise,
- L'Union Nationale des Aveugles du Sénégal (UNAS)
- Le Comité d'Action pour la Rénovation de Saint-Louis (CARSL)
- L'Association Sénégalaise pour les Nations Unies (ASNU)
- Le Comité National de Solidarité pour l'Aide au Monde Rural.

- Les loyers

Ces dépenses sont déductibles lorsqu'elles sont en rapport avec l'exploitation de l'entreprise et dans la limite du plafond fixé selon le barème administratif en vigueur (Arrêté N° 002886/MEF/DGID du 6 mai 2003). En effet le montant des loyers nets des locaux destinés au logement du personnel n'est déductible que dans les limites suivantes et sous réserve que le bail soit effectivement conclu avec la société :

1 pièce principale	100.000 FCFA par mois
2 pièces principales	200.000 FCFA par mois
3 pièces principales	300.000 FCFA par mois
4 pièces principales	4 00.000 FCFA par mois

- Intérêt des sommes mises à la disposition de la société par les associés

Les intérêts de comptes courants d'associés et ceux servis à toutes les sommes mises à la disposition de la société par un ou plusieurs associés (prêts, dépôts et toutes autres formes d'avances), sont en principe, déductibles. Toutefois cette déductibilité suppose que deux conditions cumulatives soient réunies :

- le taux servi ne doit pas excéder le taux d'escompte de la BCEAO majoré de deux points.

- En outre dans le cas des S.A et S.A.R.L, le montant total des sommes rémunérées ne doit pas excéder le capital social de la société, qui doit par ailleurs être entièrement libéré.

- Les frais de siège

Les entreprises qui exercent leur activité au Sénégal et dont le siège social est situé à l'étranger, peuvent déduire une quote part représentative des frais de siège leur incombant.

Sous réserve des conventions fiscales internationales signées par le Sénégal, cette quote part est calculée au prorata du chiffre d'affaires global de l'entreprise. Elle ne peut pas excéder 20 % du bénéfice comptable réalisé au Sénégal.

- Les impôts et taxes

Tous les impôts et taxes supportés par l'entreprise sont déductibles du bénéfice imposable à l'exception de :

- la taxe spéciale sur les voitures particulières des personnes morales ;
- de l'impôt minimum forfaitaire sur les sociétés ;
- de l'impôt sur les sociétés ;
- des rémunérations occultes

b) Les frais généraux exclus de la déductibilité

Aucune amende, transaction, confiscation ou pénalité de toute nature ne peut être déduite du bénéfice imposable.

II - Les provisions

Le défaut d'enregistrer en comptabilité les provisions par dépréciation nécessaire peut être un obstacle à la sincérité du bilan. Mais, il est important pour l'entreprise qu'elle puisse bénéficier de la déductibilité des dites provisions. A ce titre, le code général des impôts dispose que :

Sont admises dans les charges déductibles, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et qu'elles figurent au relevé des provisions ;
Des provisions qui, en tout ou en partie reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportés aux recettes dudit exercice sauf disposition réglementaire contraire.

Lorsque l'entreprise n'a pas, de son propre chef, procédé à la reprise des provisions en cause, l'administration fiscale peut procéder aux redressements nécessaires dès qu'elle constate que les provisions sont devenues sans objet.

Dans ce cas, ces provisions sont, s'il y a lieu rapportées aux résultats du plus ancien des exercices soumis à vérification ;

Les provisions irrégulièrement constituées au cours d'un exercice prescrit peuvent être également rapportées, dans les mêmes conditions, aux résultats du plus ancien des exercices soumis à vérification.

III) Amortissements

L'aspect fiscal des amortissements a été talentueusement traité par MM Oumar SAMBE et Mamadou Ibra Diallo dans leur ouvrage intitulé : LE PRATICIEN COMPTABLE, Editions Comptables et Juridiques 1997 (page 296 à 298) que nous reprenons dans les lignes ci-dessous.

Sur le plan fiscal, la principale difficulté concernant les amortissements est relative aux amortissements différés.

« Les entreprises sont soumises à l'obligation de comptabiliser un amortissement minimum pour chaque bien amortissable. Les amortissements cumulés à la fin de chaque exercice doivent être au moins égaux aux amortissements calculés linéairement ».

En cas d'amortissement dégressif ou d'amortissement accéléré, si l'entreprise a pratiqué des amortissements supérieurs à ceux calculés linéairement, elle est autorisée sur le plan fiscal, à ne pas comptabiliser les amortissements normaux tant qu'elle conserve son avance sur les amortissements linéaires. Elle pourra déduire ultérieurement les amortissements qu'elle a aussi différés, sans qu'aucun délai ne lui soit opposable.

NB : Il convient de noter que cette pratique même si elle est autorisée par l'administration fiscale, est en contradiction avec le principe de la permanence des méthodes comptables et la disposition de la loi sur les sociétés commerciales selon lesquelles même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements et provisions nécessaires pour que le bilan soit sincère.

On distingue 3 types d'amortissement :

les amortissements irrégulièrement différés ;
les amortissements différés ;
Les amortissements réputés différés.

1* Les amortissements irrégulièrement différés

Sont irrégulièrement différés les amortissements que l'entreprise n'a pas comptabilisés en violation du principe de l'amortissement minimum à pratiquer sur chaque élément amortissable que les résultats de l'entreprise soient bénéficiaires ou déficitaires, elle perd définitivement le droit à déduire de tels amortissements.

Exemple

A la fin de l'exercice 1996, les amortissements cumulés antérieurement pour un bien amortissable selon le mode linéaire sont de 150.000F. La dotation annuelle normale est de 30.000 F. L'entreprise décidant de ne pas pratiquer l'amortissement au titre de l'année 1996, la situation est la suivante :

amortissements normaux à la fin 1996.....	180.000
amortissements pratiques à la fin 1995.....	150.000
amortissements irrégulièrement différés.....	30.000

Sur le plan fiscal que le résultat de l'exercice soit un bénéfice ou une perte, l'entreprise perd le droit de déduire ces amortissements sur l'exercice 1996 ou de les reporter sur l'exercice ultérieur.

2* Les amortissements régulièrement différés

Les amortissements régulièrement différés sont les amortissements que l'entreprise est autorisée à ne pas comptabiliser à la clôture de l'exercice, lorsque à la clôture de cet exercice, les amortissements cumulés antérieurement sont au moins égaux aux amortissements cumulés calculés linéairement.

Le sort des amortissements régulièrement différés varie en fonction des résultats de l'exercice :

- Si l'exercice est bénéficiaire :

Les amortissements régulièrement différés ne sont repris qu'à partir de la fin de la période normale d'utilisation du bien en cas d'amortissement selon le système accéléré;

Les amortissements régulièrement différés peuvent être répartis sur la période d'utilisation restant à courir du bien, en cas d'amortissement selon le système dégressif. Les nouvelles annuités seront ainsi calculées à partir de la valeur nette comptable.

- Si l'exercice est déficitaire :

l'entreprise doit imputer ses amortissements différés sur les 1ers exercices bénéficiaires qui suivront. Pour cela, aucun délai ne peut lui être imposé. Elle peut soit les imputer globalement, soit les étaler sur le temps.

Il importe de noter que pour l'appréciation du caractère déficitaire de l'exercice pour les amortissements régulièrement différés, c'est le résultat comptable qui sert de référence.

Exemple : A la clôture de l'exercice 1996, l'extrait du tableau d'amortissement d'un bien amortissable selon le mode dégressif est le suivant :

amortissement dégressif cumulé antérieurement	627.200
Cumuls des amortissements linéaires	480.000
Ecart des amortissements linéaires	147.200

Les dotations de l'exercice 1996 qui est de 86.400 est inférieur à l'avance accumulée par l'entreprise au titre de ses amortissements ce qui lui permet sur le plan fiscal, de pouvoir s'abstenir de comptabiliser la dotation aux amortissements au titre de l'exercice 1996. (Sont régulièrement différés).

Amortissements réputés différés

Les amortissements réputés en période déficitaire sont des amortissements enregistrés en comptabilité dans des conditions normales, mais pour lesquels l'entreprise opte de différer la déductibilité fiscale.

Pour ce faire, ces amortissements font l'objet d'une réintégration extra comptable pour la détermination du résultat fiscal. Ils sont par la suite isolés pour pouvoir être reportés sur les premiers exercices bénéficiaires. Ce report se fera sans la limitation de délai. Pour l'appréciation du caractère déficitaire de l'exercice, c'est au résultat fiscal qu'il faut se référer pour les amortissements réputés différés en période déficitaire.

Exemple : une entreprise accuse un résultat comptable bénéficiaire à la fin de son exercice 1996 de 150.000 F

Pour la détermination du résultat fiscal, les déductions et réintégration s'élèvent respectivement à 940.000 F et 380.000 F. La dotation aux amortissements de l'exercice est de 360.000 F.

Les amortissements que l'entreprise peut réputer différés ainsi que le résultat fiscal peuvent s'établir comme suit :

Bénéfice comptable.....	150.000
Réintégration.....	380.000
Déduction	-940.000
Résultat fiscal avant imputation déficits et ARD.....	-410.000
Amortissements réputés différés au titre de l'exercice	+360.000
Résultat (déficit) fiscal	-50.000

La situation fiscale se présente comme suit :

Les amortissements pratiqués au titre de l'exercice peuvent pour leur totalité être réputés différés. Ces amortissements sont reportables sur une période illimitée ;

Le résultat fiscal restant se traduit par un déficit (- 50.000 F) dont le report est limité dans le temps (actuellement 3 exercices).

En conséquence, l'entreprise doit imputer en priorité son déficit ordinaire sur ses premiers résultats bénéficiaires. Il convient de préciser que l'imputation des déficits reportables de l'exercice antérieur se fait en commençant par les plus anciens."

Section 3 : la détermination de la base imposable

La base imposable est obtenue simplement en faisant la différence entre les produits et les sommes admises en déduction.

Dans la pratique, il est procédé autrement. En effet, c'est le bénéfice comptable corrigé des déductions et des réintégrations extra comptables qui donnent la base imposable.

P1 : La réintégration extra comptable

A) Les charges non déductibles

Il s'agit ici de tenir compte des charges fiscales qui n'ont pu être respectées au niveau comptable. Toutes les sommes passées en charge et qui ne sont pas déductibles fiscalement sont à réintégrer :

exemple :

la taxe spéciale sur les voitures de sociétés

Les pénalités passées et amendes.-

les provisions pour congés payés

B) Les amortissements réputés différés

Il est fait obligation aux entreprises de constater les amortissements même en période déficitaire.

Les amortissements dont la comptabilisation a occasionné le déficit de l'exercice sont réputés différés sans limitation de délai. Ils sont reportables indéfiniment. C'est en les réintégrant qu'on les répute différés.

P2 : les déductions extra comptables

A) Les produits exonérés : (revenus des capitaux mobiliers exonérés à l'IS)

Pour tenir également compte de certaines règles fiscales exonérant certains produits, les sommes passées en comptabilité en produit et qui ont concouru à la détermination du bénéfice comptable doivent faire l'objet d'un retraitement : il s'agira de les sortir de manière extra comptable des produits imposables.

Exemple : les revenus des valeurs mobilières perçus par une société mère de sa filiale. A ce niveau, les 95 % des revenus sont déductibles extra comptable ment (puisque étant des produits exonérés).

B) Les déficits qui sont opposables (report ables)

C'est l'article 14 du CGI qui pose le principe : le déficit subi pendant un exercice est déduit du bénéfice réalisé pendant les exercices suivants. Si le déficit n'est pas intégralement résorbé, il est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au 3^{ème} exercice qui suit l'exercice déficitaire.

Par exercice déficitaire, il faut entendre un exercice d'une durée de 12 mois, par conséquent le délai écoulé entre le 1^{er} jour de l'exercice déficitaire et le dernier de l'exercice de report ne doit pas être supérieur à 4 ans.

NB : Il faut noter que les amortissements réputés différés ne rentrent pas dans cette catégorie qui ne concerne que les déficits ordinaires.

C) Les déductions pour investissement

La réduction d'impôt ne constitue pas des charges d'exploitation mais plutôt des aides fiscales déductibles du résultat fiscal (bénéfice imposable).

Il s'agit d'une faveur accordée aux sociétés soumises à l'IS et qui investissent au Sénégal. En effet, sur agrément préalable de l'administration ces entreprises peuvent déduire de la base imposable à l'IS, une somme égale au maximum à 50 % du bénéfice fiscal réalisé au cours de l'année considérée.

En cas d'impossibilité totale de réduire sur une même année la moitié des dépenses effectuées, le reliquat est admis en déduction des bénéfices ultérieurs jusqu'à la fin d'une période de 8 ans. La déduction est subordonnée à la fourniture des pièces justificatives des dépenses effectuées.

Section 4 : la déclaration annuelle des résultats

Le système de l'impôt sur le revenu est déclaratif, le contribuable déclare ses revenus et l'administration, assure le contrôle

A - obligations déclaratives (cf. loi N° 97-19 portant loi de finances rectificative pour l'année 1997°)

Les documents obligatoires :

Les personnes imposables à l'impôt sur les sociétés doivent produire chaque année une déclaration de leur revenu imposable conformément aux dispositions de l'article 16 du CGI. Cette déclaration doit être appuyée notamment des documents visés par l'article 921 et suivants du CGI : Il s'agit en fait des documents comptables visés par les articles 8 et 12 du Règlement relatif au Droit Comptable dans les Etats de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine, sous les réserves prévues aux articles 11 et 13 dudit règlement à savoir :

- Le bilan ;
- Le compte de résultat ;
- Le tableau financier des ressources et des emplois (TAFIRE) ;
- L'état annexé ;
- L'état supplémentaire.

Ces contribuables doivent aussi produire :

- Un relevé de leurs amortissements et de leurs provisions constituées par prélèvement sur les bénéfices avec l'indication précise de l'objet de ces amortissements et provisions ;
- Un relevé détaillé des frais généraux.

Les sociétés d'assurance ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne remettent en outre un double du compte rendu détaillé et des tableaux annexés par elles, fournis au Ministère des Finances.

Les sociétés dont le siège social est situé hors du Sénégal remettent en outre un exemplaire de leur bilan général.

Le délai de déclaration :

La déclaration des résultats bénéficiaires ou déficitaires doit être produite au plus tard le 30 avril de chaque année.

Les sociétés et personnes morales exerçant leurs activités au Sénégal et à l'étranger doivent, en outre déclarer chaque année ou pour chaque exercice, le 30 avril au plus tard, à l'agent chargé de l'assiette, le montant de leur bénéfice total réalisé tant au Sénégal qu'à l'étranger. A la demande de l'agent chargé de l'assiette, ces sociétés et personnes morales seront tenues, au surplus, de fournir les copies des déclarations souscrites dans le ou les états nommément désignés, ainsi que les copies des pièces annexées à ces déclarations.

Toutefois, lorsque ces entreprises visées ne tiennent pas une comptabilité permettant de distinguer exactement le bénéfice ou le déficit réalisé au Sénégal et à l'étranger, elles pourront procéder, pour la détermination du bénéfice à imposer au Sénégal, à la répartition au prorata des chiffres d'affaires réalisés dans chaque Etat.

En ce cas, une déclaration globale accompagnée des documents précités à l'article 921 du CGI sera adressée à l'agent chargé de l'assiette avec indication du chiffre d'affaires réalisé dans chaque Etat et du résultat net à imposer au Sénégal.

Enfin les banques, établissements financiers doivent également produire une copie des états annuels sur l'exploitation bancaire déposés à l'Institut d'émission.

B - Le contrôle de déclaration :

Le contribuable qui déclare ses revenus imposables doit pouvoir les justifier. Il doit répondre à toutes les réquisitions des agents ayant au moins le grade de contrôleur et tenir à leur disposition les documents justificatifs des résultats déclarés : il s'agit des documents comptables, inventaire, copie de lettre, pièces de recette, pièces de dépenses, etc... il faut noter qu'il existe 2 sortes de contrôles : le contrôle sur pièce et le contrôle sur place (quand le FISC se rend chez le contribuable).

C - Les sanctions

En matière d'impôt sur les sociétés (IS), le non-respect des obligations légales peut entraîner les sanctions suivantes :

1 - Pénalités d'assiette :

Le retard de déclaration et l'absence de déclaration peuvent donner lieu à une taxation d'office et une majoration d'IS de 25 %.

Lorsque les résultats sont déficitaires, une amende de 100.000 FCFA est applicable.

2 - Pénalités de recouvrement :

L'impôt non payé dans le délai légal donne lieu à une majoration de 10 %..

Section 5 : le paiement de l'impôt

L'IS est payé sur acompte provisionnel calculé sur l'impôt dû sur le résultat du dernier exercice imposé au titre de l'année précédente.

A/ le délai de paiement des acomptes

Les acomptes sont payables dans les 15 premiers jours du mois de février et avril. Le solde avant le 15 juin.

Toutefois à compter du 1^{er} janvier 2004, le paiement du 2^{ème} acompte provisionnel est désormais fixé au 30 avril de chaque année au plus tard. La possibilité est également donnée au contribuable qui estime que le montant de l'acompte déjà versé au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la cotisation dont il sera finalement redevable pour cet exercice, de se dispenser du versement de ce 2^{ème} acompte, à la même date, par lettre datée et signée, adresse au percepteur.

Si l'exercice est d'une durée supérieure ou inférieure à un an, les acomptes doivent être versés avant le 15 du 2^{ème} mois ou le 15 du 4^{ème} mois suivant la clôture de l'exercice.

B/ Le montant des acomptes

L'acompte est en principe égal au 1/3 du montant dû au titre de l'année précédente.

Le 1^{er} acompte ne peut toutefois pas être inférieur au montant de l'IMF pour les sociétés assujetties à cet impôt.

Le 2^{ème} acompte est soit égal au 1/3 de l'impôt dû au titre de l'année précédente si le 1^{er} acompte est égal ou supérieur à l'IMF, soit au 2/3 de l'impôt dû au titre de l'année précédente sous déductions de l'IMF déjà versé si le 1/3 est inférieur ou égal à l'IMF.

NB : - Aucun acompte n'est dû si le 2/3 est égal ou inférieur à l'IMF.

Si l'exercice est inférieur ou supérieur à 1 an, les bénéfices sont rapportés à une période de 12 mois ; les acomptes sont alors calculés sur la base de l'impôt correspondant.

Section 6 : calcul de l'impôt

IL s'agit de la liquidation de l'impôt qui consiste à appliquer à la base, on assiette le taux pour déterminer le montant de l'impôt à payer :

P1 : Le taux de l'impôt

L'impôt sur les sociétés était calculé par application du taux proportionnel de 35 % sur le bénéfice imposable ou base imposable.

Désormais l'article 19 **nouveau du CGI dispose que** le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé à 33% du bénéfice imposable. Toute fraction du bénéfice imposable inférieure à mille (1000) francs est négligée.

Toutefois, les sociétés et autres personnes morales bénéficiant d'un programme agréé au plus tard le 31 décembre 2003, au titre de la réduction d'impôt pour investissement de bénéfice au Sénégal, peuvent, à titre transitoire, opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés au taux de 35%.

L'option prévue à l'alinéa ci-dessus est valable pour la durée du programme restant à courir et doit être faite au plus tard le 30 avril 2004. Elle est irrévocable.

Lorsque les résultats sont déficitaires, la société supporte l'impôt minimum forfaitaire (IMF) conformément au tarif suivant (article 24 du CGI nouveau) :

Chiffre d'affaires hors taxes	Tarif
Jusqu'à 250 000 000	500 000 francs
De 250 000 001 à 500 000 000	750 000 francs
Au-delà de 500 000 000	1 000 000 francs

NB : Le montant de l'impôt à payer ne peut être inférieur à l'IMF.

P2 : Le montant de l'impôt

Une société assujettie à l'impôt sur les sociétés qui enregistre un produit des revenus des valeurs mobilières soumis en vertu des dispositions de l'article 51 et suivants du CGI à la retenue à la source bénéficie d'un crédit d'impôt. CE crédit est égal à la retenue et est imputé sur le montant de l'impôt dû.

Impôt = montant de l'impôt dû - retenue à la source effectuée

En définitive donc les retenues à la source qui ont été effectuées sur les produits de capitaux mobiliers perçus par la société, sont déduites du montant de l'IS à payer par la société

Annexe : Retenues à la source au titre de L'IRCM des sociétés.

I. DEFINITION :

Il s'agit de l'étude sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM) et les retenues à la source sur les revenus de ces mêmes biens.

Les capitaux mobiliers sont constitués de toute richesse destinée à produire un revenu ou de nouveaux biens. Ils sont mobiliers par opposition aux biens immeubles se sont donc des biens incorporels donc c'est à dire des droits portant sur une chose mobilière par nature ou des droits détachés de tout support matériel mais que la loi considère comme des meubles.

A ce jour, il existe deux catégories d'impôts qui frappent les capitaux mobiliers : il s'agit de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières et l'impôt sur les revenus des créances, dépôts cautionnements et comptes courants.

Le 1^{er} impôt est relatif aux titres négociables représentant des droits d'associés (des actions) ou de prêteurs à long terme (obligations). Ces droits sont représentés par les titres qui les mentionnent. Ceux ci sont au nom du propriétaire déterminé (titre nominatif) ou au porteur.

Le second frappe les créances hypothécaires, chirographaires, privilèges à l'exclusion de toute opération commerciale les dépôts, les cautionnements et les comptes courants.

II. LE PAIEMENT DE L'IMPOT

On parle aujourd'hui de paiement de la retenue. L'impôt est payé au bureau de l'enregistrement du siège social du redevable.

Il résulte de ces dispositions que le trésor à deux débiteurs qu'il peut actionner distinctement. Mais il va de soi que le bénéficiaire du revenu n'est remise en cause qu'exceptionnellement c'est à dire en cas de défaillance de la société

.L'impôt est payable en principe à terme échu et non d'avance. Les paiements à faire en 4 termes égaux doivent être effectués dans les 20 premiers jours de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année. La liquidation définitive a lieu dans les 30 jours de la mise en distribution des dividendes. Le montant des versements varie suivant qu'il s'agit de valeurs à revenu fixe ou de valeurs à revenu variable.

□ Valeur à revenu fixe

Pour les obligations, emprunts et autres valeurs dont le revenu est fixé et déterminé à l'avance, l'impôt est payé en 4 termes égaux, d'après les produits annuels afférents à ces valeurs. Il n'y a donc pas en principe matière à réglementation ultérieure.

Toutefois l'impôt n'étant définitivement acquis au trésor que si les intérêts sont effectivement payés au créancier, la société est fondée à obtenir la restitution de l'impôt qu'elle aurait payée en trop par suite soit de la carence de certains ayants droit soit de l'amortissement ou du rachat anticipé d'une partie des obligations avant l'échéance des intérêts.

Dans cette hypothèse il ne peut d'ailleurs être tenu compte pour l'assiette de l'impôt des intérêts courus mais le prix de rachat sert de base pour la détermination du montant de la prime de remboursement.

Lorsqu'une société contracte un emprunt au cours d'un trimestre, le 1^{er} versement trimestriel est calculé prorata temporis, l'année étant comptée 360 jours.

Les versements provisoires afférents aux intérêts d'un emprunt ne peuvent être interrompus que s'il est justifié non seulement que les intérêts n'ont pas été payés mais encore qu'ils ne le seront jamais.

L'impôt doit être versé dans les 20 premiers jours des mois de janvier, avril, juillet et octobre de chaque année pour les lots et primes de remboursement mis en remboursement au cours des trimestres précédents.

A l'appui du versement, il est remis au bureau de l'enregistrement avec s'il y a lieu une copie du procès verbal de tirage au sort ou soit s'il y a lieu, un état indiquant :

- Le nombre des titres amortis,
- Le taux d'émission de ces titres,
- Le cas échéant le prix de rachat en de ces mêmes titres,
- Le montant des lots et primes revenant aux titres amortis,
- La somme sur laquelle l'impôt est exigible.

Les règles de paiement s'appliquent aussi bien aux amortissements par voie de tirage au sort qu'à ceux résultant de rachat en bourse. Mais pour permettre dans cette dernière hypothèse la vérification de la

liquidation de l'impôt, l'état remis à l'appui du versement de la taxe doit indiquer en plus le prix de rachat en bourse du titre amorti.

□ Valeur à revenu variable

Pour les actions, parts d'intérêt et emprunts à revenu variable, la taxe est payée en 4 termes égaux, déterminées provisoirement d'après le résultat du dernier exercice et calculés sur les 4/5 du revenu de cet exercice s'il en a été distribué.

Pour les sociétés nouvellement créées, les acomptes sont liquidés sur les produits évalués à 5% du capital appelé.

Les sociétés, compagnies et entreprises bénéficiaient d'un régime fiscal de longue durée ainsi que les sociétés et compagnies et entreprises prioritaires agréées par décret sont exemptés du versement des acomptes.

En outre les sociétés qui estiment que le montant de l'acompte ou des acomptes déjà versés au titre d'un exercice (il doit y avoir un acompte) est égal ou supérieur aux cotisations dont elles seront finalement redevables pour cet exercice peuvent se dispenser d'effectuer le nouveau versement d'acompte en remettant au Receveur intéressé 15 jours avant la date d'exigibilité du prochain versement une déclaration datée est signée. Mais si par la suite cette déclaration est reconnue inexacte, une pénalité égale au montant de droits étudiés est appliquée.

Le calcul des acomptes

- Pour les sociétés nouvelles la base de détermination des acomptes est fixé forfaitairement à 5% du capital appelé.

Exemple : Soit une sanction constituée le 1^{er} janvier 2000, totalement libéré est de 20 000 000, la base de calcul des acomptes est de 5% de 20 000 000 soit 1 000 000, le montant de l'acompte est égal à 10% de 1 000 000 divisé par 4 = 25 000.

Le 1^{er} versement aura lieu dans les 20 premiers jours du mois d'avril 2000 et la société restera tenue jusqu'au règlement fiscal du 1^{er} exercice de verser trimestriellement la même somme. Pour le deuxième exercice, le montant des acomptes est liquidé sur les 4/5 des répartitions du 1^{er} exercice.

Comme généralement le règlement fiscal d'un exercice qu'après l'échéance du 1^{er} acompte trimestriel de l'exercice suivant, il y a lieu au moment du règlement de l'exercice de procéder à une régularisation des versements déjà effectués.

A la suite de l'exercice précédent nous supposons que les sociétés a distribué au titre du 1^{er} exercice un dividende de 3 millions de francs mis en paiement le 1^{er} mai 2001. les acomptes de l'exercice 2001 s'élèvent donc à $3\,000\,000 \times \frac{4}{5} \times \frac{1}{4} \times 10\%$.

La base de calcul

$$3\,000\,000 \times \frac{4}{5} = 2\,400\,000$$

Le total des acomptes

$$2\,400\,000 \times 10\% = 240\,000$$

Le montant d'un acompte

$$240\,000 : 4 = 60\,000$$

Or la société n'aura acquitté le 20 avril 2001 au titre du 1^{er} acompte 2001 que 25 000 F.

Elle devra donc verser au moment du règlement fiscal de l'exercice 1993 à intervenir au le 31 mai 2001 un complément de $60\,000 - 25\,000 = 35\,000$.

A retenir : Désormais, l'acompte liquidé et versé sur le capital dû au titre de la retenue à la source sur les revenus de valeurs mobilières par les sociétés nouvellement créées est supprimé

CHAPITRE 3: L'IMPÔT MINIMUM FORFAITAIRE (L'IMF)

A / Les personnes imposables

L'impôt minimum forfaitaire frappe les personnes morales et les sociétés passibles de l'IS dont les résultats sont déficitaires ou qui ont réalisé un résultat dérisoire. Il s'agit des sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés visées à l'article 4.

En définitive, Il est dû par toutes les sociétés ou personnes morales déficitaires ou dont le résultat fiscal ne permet pas de générer un impôt sur les sociétés supérieur au montant déterminé par le tarif visé à l'article 24.

B / Les exonérations

Sont exonérés de l'IMF :

- Les sociétés ayant commencé leurs premières opérations dans le courant de l'année précédent celle de l'imposition et les sociétés ayant clos leur premier bilan au cours ou à la fin de la dite année, à condition dans ce cas, que l'exercice ne soit pas d'une année supérieure à douze mois ;
- Les sociétés ayant pour objet exclusif l'édition, l'impression ou la vente de feuilles périodiques ;
- Les sociétés ayant commencé toute activité professionnelle antérieurement au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et non assujetties à la contribution des patentes dans les rôles de l'année en cours ;
- Les sociétés bénéficiaires d'une réduction d'impôt pour investissement lorsque cette réduction pour l'année considérée est égale ou supérieure à 715.000 FCFA ;
- Les entreprises dont les actions appartiennent à l'Etat et sont cédées dans le cadre de l'opération de privatisation à la condition que les concessionnaires possèdent au moins un tiers du capital social. La durée de cette exonération est fixée à 5 ans à compter de la date de cession des actions.

C/ Le tarif de l'IMF

Il existe désormais 3 tarifs pour le paiement de l'IMF : celui de 500.000, celui de 750000 et celui de 1.000.000 FCFA.

En effet son montant annuel est fixé en considération du chiffre d'affaires hors taxes réalisé l'année précédant celle de l'imposition, selon les tarifs ci-après :

Chiffre d'affaires hors taxes	Tarif
Jusqu'à 250 000 000	500 000 francs
De 250 000 001 à 500 000 000	750 000 francs
Au-delà de 500 000 000	1 000 000 francs

D/ Le versement de l'IMF

Dans tous les cas, le montant de l'IMF versé se confond avec le premier acompte de l'impôt sur la société (IS) de la même année. En effet, l'IMF doit s'imputer intégralement sur le premier acompte de l'IS et ce faisant constitue le montant minimum de cet acompte.

E / Pénalité pour non- versement

Le non-versement de l'IMF dans les délais prescrits est sanctionné par une majoration de 100 %.

Chapitre 4 : la contribution des patentes (Article 242 CGI et 5)

1/ Personnes imposables

La contribution des patentes est due par toute personne (physique ou morale) quelle que soit sa nationalité qui exerce au Sénégal un commerce, une industrie ou une profession non comprise dans les exceptions prévues par le code général des impôts.

2/ Les exemptions

Les principales exemptions sont visées à l'article 243 du CGI et concernant :

- L'Etat, les communes, les établissements, les organismes d'Etat, à l'exclusion de ceux qui ont un caractère industriel ou commercial ;
- les établissements scolaires privés ;
- les coopératives qui vendent et achètent exclusivement à leurs adhérents ;
- les cultivateurs pour la vente des récoltes provenant des terrains qui leur appartiennent ;
- les pêcheurs propriétaires d'une pirogue même motorisée et travaillant pour leur propre compte ;
- les artisans travaillant chez eux ou au dehors mais n'utilisant que le concours des membres de leur famille ;
- Les membres de professions diverses ; artistes, peintres, sculpteurs, dessinateurs, éditeurs de journaux et concessionnaires de mines, etc.

3/ Le montant de la patente

Avant la réforme opérée par la loi 12-2004, le montant de la patente variait en fonction du tarif qui repose sur la distinction entre les contribuables relevant des patentes de droit commun et ceux relevant des patentes forfaitaires.

Dans l'état actuel de la législation en vigueur, la patente forfaitaire est supprimée. Seul subsiste le régime du droit commun. A côté de ce régime, les personnes physiques commerçantes ou prestataires de services, paient désormais une patente dans le cadre d'une contribution globale et unique à chaque fois qu'elles remplissent les conditions d'éligibilité.

a) Patentes de droit commun

Les patentes de droit commun concernent les professions énumérées dans les tableaux A et B du tarif des patentes. Elles sont dues pour les activités exercées par les assujettis qui sont soumis, par ailleurs à un régime d'imposition d'après les bénéfices réalisés, ainsi que par les entrepreneurs de transport public de personnes et de marchandises (art 244, nouveau du CGI).

Composition de la patente de droit commun

Elle se comporte désormais de deux droits :

- Un droit fixe qui varie en fonction de la nature de l'activité de l'entreprise et de son chiffre d'affaires réalisé.

Un droit proportionnel suivant un taux uniforme de 19% de la valeur locative des locaux professionnels.

Enfin, les patentes de droit commun sont perçues par voie de rôles et des avertissements.

Principales obligations des assujettis de droit commun

Ils sont tenus des obligations suivantes :

Les patentés sont désormais tenus de produire, au plus tard le 31 janvier de chaque année au lieu du le 31 mars de chaque année, une déclaration donnant les renseignements nécessaires à la fixation de l'imposition. Cette déclaration doit aux termes de l'article 253 du CGI, indiquer :

- le chiffre d'affaires du dernier exercice ;
- l'effectif du personnel salarié au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;
- la liste et le prix d'acquisition de l'outillage fixe ;
- la liste et le prix d'acquisition de l'outillage mobile ;
- le prix d'acquisition des terrains à usage industriel et commercial de chaque établissement ;

- le prix de revient des constructions et le montant annuel des loyers des locaux professionnels ou commerciaux de chaque établissement.

Présenter leur quittance de règlement de la patente dans leur établissement à la demande des maires, préfets, sous-préfets, fonctionnaires des impôts, du trésor, de la Douane, du contrôle économique, et de tous les offices et agents de la Police judiciaire.

Le défaut de paiement en temps opportun est sanctionné par une pénalité de 25 %.

b) Les patentes forfaitaires

Par le passé, aux termes de l'article 262 du CGI, les patentes forfaitaires sont dues essentiellement par tous les autres assujettis dont les bénéficiaires sont soumis au régime du forfait ou de l'évaluation administrative.

Le montant de la patente forfaitaire est fixé au tableau C du tarif des patentes. Ce montant varie entre 100.000 de francs et 5.000 francs suivant la valeur locative des locaux professionnels, le montant du chiffre d'affaires, la nature de l'activité, etc.

Aujourd'hui elles sont supprimées et remplacées par les patentes payées dans le cadre de la Contribution globale et unique.

Les obligations des assujettis des patentes forfaitaires :

Ils sont tenus de l'obligation de payer spontanément avant le 31 janvier de chaque année pour l'année en cours, sous peine d'une majoration de 100 %.

Toutefois, à partir de 50.000 francs de patentes, ils peuvent sur leur demande, bénéficier du paiement fractionné en 4 termes égaux avant le 31 janvier, le 31 mars, le 30 juin, le 30 septembre. Le retard de versement d'une fraction est sanctionné d'une majoration de 10 % et, en cas de récidive, le redevable perd le bénéfice du fractionnement et doit payer la totalité de la patente restante majorée de 100 %.

En outre, ils sont tenus d'effectuer une publicité du paiement par affichage de la vignette de patente dans leur établissement sous peine d'amende de 25 %.

En définitive, tout redevable peut fournir la quittance de règlement ou la justification qu'il a été imposé ou un récépissé de sa déclaration est immédiatement signalé au service des impôts et les droits sont doublés. L'administration procède alors à une émission de fiche de paiement par anticipation qui vaut lettre d'exécution.

A défaut de paiement, la fermeture de l'établissement ou la saisie des stocks peut être immédiatement pratiquée, sans mise en demeure préalable ni signification de commandement.

Il convient de noter que désormais, pour la détermination des valeurs locatives, les propriétaires et principaux locataires, et en leur lieu et place, les gérants d'immeubles, sont dorénavant tenus de souscrire chaque année, au plus tard le 31 janvier, une déclaration indiquant, au 1^{er} janvier de l'année considérée :

- 1°) Les prénoms et nom usuels de chaque locataires, la consistance des locaux qui leur sont loués, le montant du loyer principal et, s'il y a lieu, le montant des charges.
- 2°) Les prénoms et nom usuels de chaque occupant à titre gratuit et la consistance du local occupé ;
- 3°) La consistance des locaux occupés par le propriétaire lui-même ;
- 4°) La consistance des locaux vacants.

TITRE II INTRODUCTION A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

1 - GENERALISATION DE LA TVA

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt général sur la dépense. Elle frappe en principe tous les échanges économiques qu'elle que soit leur nature (échanges corporels de biens et de services).

A l'origine, applicable aux seuls échanges des biens corporels, la TVA est aujourd'hui un impôt général. Cette généralisation de la TVA date de la loi n° 9010 du 26 juin 1990 qui se traduit par la suppression de la taxe sur les prestations de services (TPS) et la soumission de tous les échanges de biens corporels et de services à la TVA à l'exclusion des opérations bancaires qui sont soumises à une taxe spéciale dénommée la taxe sur les opérations bancaires.

Cette généralisation est devenue effective à partir du 1er mai 1996 avec la transformation de la taxe d'égalisation en acompte sur la TVA acquittée par les commerçants.

Cette transformation est opérée par la loi n° 95-31 du 29 décembre 1995, modifiant les articles 237,2°, 313, 318 et 321 du code général des impôts qui institue l'assujettissement des commerçants grossistes à la TVA.

NB: Est considéré comme grossiste quels que soient par ailleurs les produits vendus, celui qui importe, celui qui achète auprès de producteurs locaux pour revendre ou qui réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à 100 millions de francs : cf. loi No98-34 du 17 avril 1998 modifiant et complétant certaines dispositions du CGI, notamment l'article 287.

En définitive, sont soumis à la taxe d'égalisation, les commerçants personnes quel que soit leur régime d'imposition au regard de la TVA, qui achètent auprès d'un producteur ou importent des marchandises destinées à la revente.

La taxe d'égalisation est liquidée, collectée et reversée à l'Etat :

- pour les achats locaux, par les fournisseurs des commerçants,
- à l'importation, par l'administration des Douanes dans les mêmes conditions que les droits et taxes d'entrée.

Le taux de la taxe d'égalisation est fixé à 2 % pour les achats locaux et 5 % pour les importations.

Il convient d'attirer l'attention qu'avec la Loi N°2004-12 du 06 FEVRIER 2004 que le domaine d'application de la taxe d'égalisation (TE) a connu une extension avec son application aux groupements d'intérêt économique (GIE) qui la supportent.

2 - Le mécanisme de la TVA

La TVA repose sur le mécanisme de la taxation et de la déduction. En effet, le redevable soumis à la TVA est tenu de reverser au Trésor public la TVA collectée et de déduire suivant les cas la TVA supportée sur ses achats.

En d'autres termes, il doit faire pour chaque période d'imposition (le mois) la masse de ses affaires taxables par catégorie de taux pour déterminer la taxe brute ensuite faire la masse de ses taxes supportées déductibles et par une simple soustraction obtenir la taxe nette à reverser ou le crédit de taxe à reporter.

CHAPITRE 1^{ER} : CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

Section 1 : les opérations imposables

Les opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée sont délimitées par les articles 283, 284 et 285 du code général des impôts qui visent respectivement :

- les opérations imposables par nature,
- les opérations imposables en vertu d'une disposition expresse de la loi,
- les opérations normalement placées hors du champ d'application de la taxe, qui deviennent imposables par option de la personne qui les effectue.

Ces trois catégories d'opération imposables apparaissent à l'examen de la Directive en ses articles 3, 4 et 10.

I) Les opérations imposables par nature

En vertu de l'article 283 du CGI, sont imposables sur la valeur ajoutée « les affaires faites au Sénégal lorsqu'elles relèvent d'une activité économique à l'exception des activités agricoles et des activités salariées au sens du code du travail ».

A) Notion d'affaire

Le mot affaire a un sens général. Par affaire, il faut entendre, une opération quelconque entre 2 personnes distinctes, moyennant une contrepartie en espèces ou en nature.

a) Une opération quelconque

Peu importe donc :

- que l'opération se traduise par un bénéfice ou une perte ou soit réalisée à prix coûtant, forfaitaire ou réel ;
- que les buts poursuivis soient lucratifs ou non ;
- que les redevables aient ou non la possibilité de récupérer sur leurs clients, l'impôt reclassé au titre des opérations imposables ;
- que celle-ci soit réalisée à titre habituel ou occasionnel.

c) Entre deux personnes distinctes

L'article 283 exclut du champ d'application de la TVA les opérations internes à une entreprise.

Par exception, l'article 284 reprend certaines d'entre elles : il s'agit des livraisons à soi-même et des « opérations effectuées entre personnes juridiques différentes ou établissements, agences, bureaux, succursales, si l'une des parties est située à l'étranger qu'elle ait ou non un statut juridique distinct ».

c) Moyennant une contrepartie (en espèce ou en nature)

Ainsi se présente le caractère d'affaires par exemple :

- les frais de déplacement ou de nourriture, facturés à ses clients par une entreprise commerciale. La contrepartie étant représentée par les travaux exécutés chez le client
- le supplément de prix pour crédit.
- les compléments de prix directs ou indirects quelle que soit leur origine.
- les indemnités représentatives de services.

NB : Il existe toutefois un certain nombre d'encaissements effectués par les entreprises auxquels on refuse la qualification d'affaires et qui échappent à la TVA, on signalera notamment :

- les indemnités d'assurance versées en cas de sinistre,
- les indemnités conventionnelles ou judiciaires dues en réparation d'un préjudice et notamment les indemnités de retard,
- les subventions versées par l'Etat et les collectivités publiques,
- les remboursements de frais dont l'entreprise a fait l'avance pour le compte de tiers.

Sous ces réserves, on peut dire que l'ensemble des opérations réalisées par les entreprises commerciales, sont soumises à la TVA.

B) Notion d'activité économique :

Les affaires auxquelles s'applique la TVA sont celles qui relèvent d'une activité économique et sont effectuées à titre onéreux. Par activité économique, il convient d'entendre toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services y compris les activités libérales, agricoles, civiles ou extractives.

En règle générale, la TVA frappe les livraisons de biens et les prestations de services.

II) Opérations imposables par détermination de la loi :

Certaines opérations qui ne constituent pas par nature des opérations imposables, sont soumises à la TVA en vertu d'une disposition expresse de la loi. Il en est ainsi :

- des livraisons à soi-même,
- des importations.

A) Les livraisons à soi-même :

L'imposition des livraisons à soi-même s'explique par le souci d'assurer l'égalité des entreprises devant l'impôt. Elle tend à supprimer l'avantage fiscal qu'aurait une entreprise à effectuer elle-même certaines opérations plutôt que de les commander à des tiers en supportant la TVA correspondante.

L'imposition était limitée aux biens matériels que l'entreprise produit pour elle-même. Il n'y avait pas d'imposition pour les services que l'entreprise pouvait se rendre à elle-même, par exemple en effectuant des transports des marchandises avec ses camions.

Désormais, à compter du 1^{er} janvier 2004, les livraisons à soi-même de services sont imposables à la TVA au même titre que celles des biens matériels.

Par ailleurs, certaines livraisons à soi-même sont exonérées de la taxe. Il en est ainsi :

- des livraisons à soi-même par une personne physique de travaux immobiliers concernant la construction, l'entretien, l'aménagement et la conservation d'un immeuble qu'elle occupe à titre d'habitation principale sans intention de vendre ou de louer ;
- Des livraisons à soi-même par les agriculteurs ou leurs coopératives de travaux immobiliers concernant l'amélioration du sol ou des aménagements sommaires.

B) Les importations :

L'importation au Sénégal de biens donne lieu à la perception de la TVA. Le passage de la frontière est considéré comme un acte imposable par lui-même, qu'il y ait ou non-transfert de propriété et que l'opération d'imposition soit effectuée à titre onéreux ou gratuit.

L'impôt devient exigible au moment où le bien est introduit sur le territoire sénégalais, sauf si les marchandises sont placées sous un régime suspensif (entrepôt, admission temporaire) La TVA est suspendue jusqu'à la mise à la consommation.

III) Les opérations imposables par option :

Il peut paraître paradoxal de voir une personne exonérée d'un impôt demander l'autorisation de l'acquitter. Mais l'assujettissement à la TVA présente bien des avantages. C'est pourquoi, la loi autorise dans certains cas limitativement énumérés, l'assujettissement à la TVA par option.

a) Les avantages de l'option :

- L'exonération d'une opération au cours d'un circuit de fabrication ou de commercialisation aboutit à une pénalisation puisque l'entreprise exonérée ne peut pas récupérer la TVA qui lui a été facturée.
- Un autre avantage qui peut pousser une entreprise à opter pour son assujettissement à la TVA et qu'il aura possibilité de facturer la TVA aux clients assujettis qui pourront la récupérer. Un non assujetti ne peut pas facturer la TVA.

Mais le redevable optera pour son assujettissement à la TVA suivant certains critères : d'abord l'importance des stocks, des immobilisations et des frais généraux, donnant la mesure de la TVA récupérable. Ensuite, la nature de sa clientèle, notamment leur qualité d'assujetti ou non.

b) Les bénéficiaires de l'option :

Les revendeurs en l'état des biens ou produits ayant supporté lors de leur acquisition la TVA :

- les ventes de produits de pêche
- les ventes par les agriculteurs de leurs productions.

c) Modalité, date d'effet et durée de l'option :

L'option peut être faite à tout moment par lettre adressée aux services fiscaux. Elle n'est applicable qu'aux livraisons effectuées pour compter de sa date de notification ; elle est irrévocable et porte obligatoirement sur toutes les opérations de revente en l'état faites par le redevable optionnel.

Section 2 : les opérations non imposables :

Par opérations non imposables, on distingue traditionnellement les exemptions et les exonérations.

I) Les exemptions :

Les exemptions concernent les opérations qui se situent en dehors du champ d'application de la TVA. Il s'agit des affaires qui relèvent d'une activité agricole ou d'une activité salariée au sens du code du travail d'une part et les opérations qui ne sont pas des affaires d'autre part.

A) Les affaires qui relèvent d'une activité agricole ou d'une activité salariée au sens du code du travail :

a) Les activités salariées :

L'assujettissement à la TVA suppose l'exercice d'une activité indépendante, c'est-à-dire pour son propre compte. Celui qui se trouve au contraire dans un état de dépendance, de subordination, à la qualité de salarié et ne saurait être soumis à la TVA ; C'est son employeur qui y est éventuellement assujettie.

C'est ainsi que : le gérant libre d'un fonds de commerce est un commerçant par voie de conséquence est assujetti à la TVA ; en cas de gérance salariée, au contraire, le gérant n'est qu'un employé subordonné et c'est le propriétaire qui est redevable de la TVA. Un représentant de commerce ou un agent commercial a le statut de salarié. En revanche, les commissionnaires et les courtiers, sont de véritables prestataires de services en raison de l'indépendance dont ils jouissent dans l'exercice de leurs fonctions.

d) Les activités agricoles :

Elles sont exemptées sous les conditions suivantes :

- ces activités doivent être réellement agricoles et être exercées à titre personnel exclusif et constant
- ces activités agricoles ne doivent pas être le fait d'une société à forme commerciale telle les sociétés anonymes, les sociétés en commandites par action, les sociétés à responsabilité limitée. Ces sociétés sont des sociétés à forme commerciale par conséquent, quand elles exercent des actes agricoles ces derniers sont imposables à la TVA puisque réputés actes de commerce.
- ces activités agricoles ne doivent pas être analogues aux opérations effectuées par les industriels ou les commerçants.

En effet, l'agriculteur est traité fiscalement comme un commerçant dès lors qu'il utilise des méthodes commerciales ou industrielles.

B) Les opérations qui ne sont pas des affaires :

On peut distinguer à ce niveau

1) Les recettes commerciales non soumises à la TVA :

Il en va ainsi des :

- dommages et intérêts,
- intérêts moratoires conventionnels ou judiciaires,
- remboursements d'avance de frais de procédure.

2) Les opérations qui ne sont ni commerciales ni industrielles ni artisanales, ni libérales :

Il s'agit des activités salariées ou agricoles.

3) Les opérations qui ne sont pas réalisées au Sénégal :

Les personnes qui réalisent ces opérations exemptées ne doivent pas mentionner la TVA sur les factures sinon application de l'article 386 (toute taxe est due du seul fait de sa mention)

II) Les exonérations :

Le système sénégalais de TVA prévoit des cas d'exonération. Il y a exonération à chaque fois qu'une opération entrant normalement dans le champ d'application de la TVA échappe à l'imposition en vertu d'une disposition particulière de la loi. Les exonérations sont, par conséquent de droit strict. Leur application ne

saurait pas être étendue par voie d'analogie. Cela veut dire que l'exonération accordée à un produit ou à une opération bien déterminée bénéficie à ce seul produit ou opération et non à ses similaires.

Il convient de noter que les opérations exonérées ne peuvent pas donner lieu à un paiement volontaire de la TVA. En outre, malgré qu'elles soient légales et légitimes, les exonérations doivent faire l'objet d'une restriction en raison des inconvénients qu'elles comportent : toute exonération a en principe pour effet dans le cadre d'un processus de production de rompre la chaîne des déductions. Elle introduit ce faisant, des distorsions au plan économique. Il y aura surcharge fiscale. L'exonération fait perdre en principe le droit à déduction. Elle n'est donc pas nécessairement un avantage pour le redevable qui en bénéficie. En réalité, l'entreprise qui est exonérée de la TVA sur les ventes ne l'est pas sur ses achats. Elle subit de ce fait une imposition occulte. Les exonérations énumérées par le code général des impôts trouvent leur justification dans des considérations d'ordre économique, social, technique et culturel ou tout simplement pour éviter dans certains cas une double imposition d'opérations soumises par ailleurs à un droit d'enregistrement ou à une autre taxe spéciale.

S'agissant de ces exonérations, il lieu souligner que la loi n°2004-12 du 06 février 2004 a apporté des innovations de taille qu'il faut retenir à savoir :

- **La suppression de l'exonération qui était accordée aux entreprises bénéficiant d'un agrément au code des investissements :**

En effet, sous l'empire de l'ancien système, l'ancien article 310 ancien du CG, faisait obligation aux fournisseurs d'une entreprise bénéficiaire d'une exonération de TVA au titre du Code des investissements de facturer la TVA afférente aux opérations nécessaires à la réalisation du programme agréé, sauf si l'entreprise exonérée présente les factures qui lui sont adressées par ses fournisseurs au visa en exonération de TVA de l'administration fiscale (procédure du visa hors TVA).

Corrélativement à cette suppression, la réforme introduit la notion de **suspension de TVA** pour les fournitures effectuées à des clients agréés au Code des investissements.

Désormais , les ventes , les livraisons et prestations effectuées avec des clients agréés au Code des investissements , sont faites en suspension de TVA au cours de la période de réalisation des investissements. Cette TVA devant être régularisée après la réalisation du programme d'investissements agréé.

- **la définition de nouvelles exonérations.**

La réforme a défini et institué de nouvelles exonérations qui viennent s'ajouter à la liste, établie à l'annexe 1 du livre 2 du CGI. Ces nouvelles exonérations concernent :

-Les exportations de services faites par la télé services (off shore call centers) sont désormais exonérées de TVA.

- l'exonération des livraisons de semences , engrais, produits phytosanitaires, aliments de volaille et de bétail, reproducteurs de race pure, œufs à couvrir, poussins dits d'un jour entrant directement dans le cycle de production végétal ou animal.

-L'exonération de TVA des opérations de leasing ou de crédit-bail portant sur des biens dont la livraison est elle-même valablement exonérée.

- **La clarification de certaines exonérations :**

En effet la nouvelle loi a clarifié les exonérations relatives aux prestations d'hospitalisation et aux livraisons de médicaments et de produits pharmaceutiques.

Par prestations d'hospitalisation **il faut désormais inclure** le transport des blessés et malades et les prestations de soins rendus par les membres du corps médical et paramédical. Toutefois, sont exclues de cette exonération, les locations de chambres et autres commodités hôtelières offertes par les établissements médicaux privés tels que, les cliniques.

Par ailleurs l'exonération des livraisons de médicaments et des matériels médicaux a été bien précisée par l'établissement d'une liste limitative de médicaments, de produits pharmaceutiques ainsi que des matériels spécialisés pour l'activité médicale exonérés (cf nouvelle annexe II au livre II du CGI).

- **obligation du redevable d'annexer désormais à sa déclaration de TVA un état détaillé des exonérations de la période d'imposition.**

Cet état doit indiquer par opération, le numéro de la facture, le montant, l'identité exacte du client et le motif de l'exonération. Pour les biens livrés hors du Sénégal, en régime franc ou exonérés par assimilation aux exportations, l'exigence nouvelle consiste à adjoindre à la déclaration de TVA, une copie (import redevable) et la déclaration d'exportation ou de réexportation délivrée par l'administration de la douane.

Cf. Tableau des exonérations ci-dessous.

TABLEAU DES EXONERATIONS

Nature de l'exonération	Article 289 du code général des impôts
Exonération propre aux biens de première nécessité et aux services sociaux	cf. Annexe I du livre II du code général des impôts modifié par l'ordonnance n° 94-27 du 15 février 1994 Modifié par : <ul style="list-style-type: none">- la loi n° 2001-07 du 18 septembre 2001- la loi n° 2004-12 du 06 février 2004
Exonération tenant au statut particulier des bénéficiaires	<ul style="list-style-type: none">- Les ventes et importations d'objets destinés aux locaux et aux fonctionnements des missions diplomatiques et des organismes assimilés- les opérations effectuées avec les entreprises installées en zone franche industrielle ou ayant le statut de « point franc »- l'exonération prévue par le code des investissements (loi n° 91-30 du 13 avril 91)
Exonérations tirées de la nature de l'activité	<ul style="list-style-type: none">- Les activités d'exportation- les affaires relatives au trafic aérien ou maritime international- les activités de revente en l'état par les commerçants personnes physiques (n'ayant pas opté pour l'assujettissement à la TVA)- les activités d'enseignement scolaire et universitaire- les activités médicales et paramédicales- les activités d'édition de livre, journaux, revues et autres publications- les transports publics de voyageurs et les prestations de services publics.
Exonérations destinées à éviter une double imposition	<ul style="list-style-type: none">- les opérations ayant pour objet la transmission de propriété, d'usufruit de fonds de commerce ou de clientèle, soumises à l'enregistrement- les opérations d'assurances soumises à la taxe unique sur l'assurance- les produits des jeux (Loterie nationale, Loto, PMU, jeux de casino soumis à un prélèvement spécial)- Les opérations effectuées par les banques et institutions financières soumises à la TO B.
Autres exonérations prévues par des textes spéciaux.	Il s'agit en particulier de l'exonération prévue par le code des investissements (loi 87-25 du 18 août 87)

Section 3 : la territorialité de l'impôt

Comme tout impôt, la TVA est d'application territoriale. Elle n'est due qu'à raison des opérations réalisées sur le territoire national, y compris les eaux territoriales.

Ainsi sont réputés affaires faites au Sénégal :

1) Les ventes au Sénégal de marchandises ou produits :

Une vente est réputée faite au Sénégal lorsque la tradition ou la délivrance de la marchandise est effectuée sur le territoire du Sénégal.

2) Les prestations de services effectuées au Sénégal :

Pour les prestations de services, le critère est le lieu d'utilisation. Ainsi, une prestation de services est taxable au Sénégal lorsque le service rendu, le droit cédé au concédé, l'objet ou le matériel loué sont utilisés ou exploités au Sénégal, même si la prestation est rendue à l'étranger ou fournie par une maison étrangère

Toutefois, avec la loi n° 2004-12, la définition de la notion de prestation de service utilisée au Sénégal a été étendue. Ainsi est désormais, réputée utilisée au Sénégal, toute prestation de service rendue par un prestataire établi au Sénégal ou à l'étranger, sur ordre ou pour le compte d'une personne implantée au Sénégal.

Cette extension de la territorialité des services aura des répercussions sur les interprétations en matière de taxation à la TVA Sénégalaise des prestations de services d'origine étrangère.

Enfin, sont exemptés les services rendus par des entreprises sénégalaises mais utilisés ou exploités hors du Sénégal. L'exemption est toutefois subordonnée à la preuve qui doit être rapportée par les intéressés que les services rendus ont bien été utilisés hors du Sénégal.

L'exemption est toutefois subordonnée à la preuve qui doit être rapportée par les intéressés que les services rendus ont bien été utilisés hors du Sénégal en totalité ou en partie et, le cas échéant, dans quelle proportion. A défaut de cette preuve, les opérations sont considérées comme effectuées au Sénégal.

SECTION 4 : LES ASSUJETTIS (Article 287 et 285 du CGI) :

L'assujetti est une personne qui effectue de manière indépendante (ce qui exclut des activités salariées ou assimilées) des opérations imposables quelque soit son statut juridique (personne physique ou morale). En droit fiscal sénégalais, on distingue 2 catégories d'assujettis : les assujettis volontaires et les assujettis obligatoires.

Les assujettis obligatoires (a. 287 du CGI)	Les assujettis volontaires (a. 285 du CGI)
1) Les producteurs 2) Les entrepreneurs de travaux immobiliers 3) les façonniers 4) Les sociétés de leasing ou de crédit-bail 5) Les sociétés commerciales de reventes en l'état 6) Les prestataires de services 7) Les maisons étrangères effectuant des opérations imposables au Sénégal 8) Les commerçants grossistes 9) Les importateurs	Les personnes physiques qui revendent en l'état et qui optent pour leur assujettissement à la TVA (article 285) : les détaillants. -les ventes de produits de pêche -les ventes par les agriculteurs de leurs productions. NB : l'option est irrévocable et globale, ce qui signifie qu'elle porte obligatoirement sur toutes les opérations de vente ou de revente en l'état.

SECTION 5 : LA BASE D'IMPOSITION

Cette base ou assiette est fonction du régime d'imposition (régime du réel ou de la contribution globale et unique) ou de la nature de l'opération (importation).

Nature de l'opération	Importation	Ventes ou échanges biens, livraison de travaux et prestations de services	Livraisons à soi-même
Montant principal de la base d'imposition	Valeur en douane y compris droits et taxes perçus au cordon douanier	Le prix total, tous frais compris ou la valeur des biens ou services reçus en contrepartie	Prix de ventes sur le marché ou prix de revient.
Les éléments du prix qui sont imposables	Concernent l'ensemble des frais qui incombent au fournisseur, il s'agit de : - les frais de transport à la charge du fournisseur, - Frais de commission et de courtage lorsque l'intermédiaire est intervenu pour le compte du fournisseur - les frais d'assurance supportés par le fournisseur - les intérêts et autres frais financiers facturés en raison des délais de paiement accordés au client - les frais d'emballages perdus ou non récupérables - les majorations diverses pour services accessoires à l'opération.		
Les éléments exclus de la base d'imposition	- Les débours de frais de transport pour le compte du client et facturés séparément à celui-ci par le fournisseur. - Les rabais, remises, ristournes et escomptes à condition qu'elles figurent sur une facture adressée au client ; lorsqu'ils sont accordés après l'envoi de la facture, il y a lieu de faire une facture rectificative ou une note d'avoir. - les droits d'enregistrements, de timbre et taxes spécifiques acquittées par le redevable pour le compte de son client		

NB : Il y a lieu de retenir qu'il y a désormais inclusion à la base de la TVA, les droits d'accises ou les taxes spécifiques, sur l'opération concernée.

Par ailleurs, aux termes de la loi nouvelle, les services effectivement compris dans la valeur en douane de biens importés, sont taxables suivant les mêmes modalités que lesdits biens au moment de leur mise à la consommation.

- Le régime du forfait est désormais supprimé.

Section 6 : le taux d'imposition :

Le taux de l'impôt est le pourcentage fixé par la loi qui est appliquée à la base d'imposition (prix net hors TVA) pour obtenir la TVA due.

Aujourd'hui, le régime fiscal sénégalais est harmonisé avec celui de L'UEMOA par l'institution du taux unique de TVA de 18% par la loi N° 2001/07/du 18 septembre 2001.

Le coefficient de conversion

Pour passer d'une base T.T.C. à une base H.T., il convient d'appliquer les coefficients de conversion ci-dessous :

Formule à appliquer	TVA	
Formule à appliquer	Taux normal (18%) $\frac{100}{118}$	Taux normal (18 %) $\frac{100}{118}$
Coefficient	0,8474	0,8474

Section 7 : la période d'imposition :

La période d'imposition concerne le fait générateur et l'exigibilité.

Le fait générateur est constitué par l'événement qui donne naissance à la créance (la TVA) au profit de l'Etat.

L'exigibilité est l'événement qui confère au trésor public le droit de réclamer le paiement de la taxe. Ces 2 événements se présentent comme suit selon l'opération réalisée par l'assujetti.

L'opération imposable	Fait générateur	Exigibilité
Pour les ventes et travaux immobiliers	Par la livraison	L'exigibilité intervient le mois qui suit celui du fait générateur
Pour les livraisons à soi-même	par la première utilisation c'est-à-dire dès l'emploi	
Pour les prestataires de services y compris les prestations téléphoniques	Par l'accomplissement du service.	
Pour le crédit-bail et les opérations soumises au régime du précompte ainsi que les opérations réalisées par les membres des CGA	Par l'encaissement des loyers ou du prix	
Pour les importations	Par la mise à la consommation	

Section 8 : déclaration et paiement de la TVA :

Les redevables soumis au régime du réel sont tenus de déposer le 15 de chaque mois une déclaration relative aux opérations effectuées le mois précédent sur les imprimés spéciaux délivrés par l'administration fiscale. Cette déclaration doit être déposée même si l'assujetti n'a effectué aucune opération imposable. Elle porte alors la mention **néant**.

La déclaration vaut titre de perception et doit être accompagnée du paiement correspondant.

CHAPITRE 2 : LA DEDUCTION :

INTRODUCTION :

L'objectif en matière de TVA est de taxer une seule fois la valeur d'un bien ou d'un service. Ce but est atteint en imposant par paliers successifs la valeur ajoutée par chaque redevable à la production ou à la commercialisation des biens ou des services.

Pour aboutir à ce résultat, la loi prévoit que les assujettis à la TVA sont autorisés à déduire de la TVA exigible sur leurs opérations taxables, la taxe qui a grevé les éléments du prix de l'opération imposable : c'est le mécanisme des déductions qui schématiquement se présente comme suit :

A chaque stade de la production ou de la distribution, le redevable calcule et facture à son client une taxe (taxe Aval) correspondant au prix de vente qu'il pratique. Mais lors du règlement au Trésor public, l'intéressé impute sur cet impôt le montant de la taxe (taxe amont) qui a grevé les éléments de son prix de revient (matières premières, marchandises en stock, immobilisations, prestations de services, etc...) et ne verse que la différence entre la taxe facturée au client et la taxe déductible.

En fait, la taxation ne s'effectue pas opération par opération, mais pour l'ensemble des opérations réalisées au cours d'une période déterminée (le mois). De même, il est fait imputation globale de la TVA déductible pour toutes les acquisitions de biens ou de services utilisés au cours de la même période.

Par ailleurs, le régime des déductions doit tenir compte notamment de ce que des biens ou services acquis par une entreprise ne concourent pas de la même manière à la réalisation des opérations taxables ou de ce que certains redevables effectuent des opérations exonérées ou situées en dehors du champ d'application de l'impôt.

Enfin la nouvelle loi celle portant le n° 2004-12 du 06 février 2004, a modifié la date à laquelle prend naissance le droit à déduction de la TVA. En effet, désormais, pour une même opération, le droit à déduction ne peut prendre naissance chez le client avant que la taxe déductible ne soit exigible chez le fournisseur ou le prestataire.

Cela signifie en clair que, le client ne pourra opérer la déduction de la TVA qui lui est facturée qu'à partir du moment où la TVA devient exigible au niveau du fournisseur.

Par conséquent, la TVA ne sera déductible pour le client, que dans les quinze premiers jours du mois suivant celui du fait générateur chez le fournisseur.

Section 1 : les principes généraux :

Le trait dominant du système sénégalais reste la distinction entre les déductions physiques et les déductions financières. Cette distinction se fonde sur la distinction entre les biens constituant des immobilisations et les biens ne constituant pas des immobilisations et des services.

§.1 - Les déductions physiques :

Elles concernent 2 catégories de biens :

A) Première catégorie :

Elle comprend les matières premières ou les produits entrant intégralement ou pour partie de leurs éléments dans la composition de produits ou d'objets passibles de la TVA.

Il s'agit des matières premières se trouvant en tout ou en partie dans le produit fini ou s'intégrant dans celui-ci. Entrent dans cette catégorie :

- les matières premières brutes ouvrées, utilisées par les producteurs dans leur fabrication
- les produits semi-ouvrés destinés à recevoir en complément de main d'œuvre
- les pièces détachées devant être incorporées dans un ensemble constituant par lui-même un produit fini
- les produits finis livrés à des commerçants et destinés à être revendus en l'état

B) Seconde catégorie :

Elle constitue les marchandises successibles d'ouvrir droit à déduction de la TVA et comprenant les matières ou produits ne constituant pas un outillage, qui normalement, et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leur qualité spécifique au cours d'une seule opération de fabrication. Ces termes désignent des produits qui ne sont ni des matières premières, ni de l'outillage, mais qui s'intègrent dans la fabrication et ne subsistent plus ensuite en tout ou en partie lorsque la fabrication est terminée.

Dans les cas douteux, il y a lieu de considérer le rôle du produit dans la fabrication. En règle générale, lorsque ce rôle est indispensable à l'acte de production proprement dit (transformation chimique ou modification physique de la matière) et que le produit considéré est détruit ou perd ses qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication, il convient de décider que le dit produit rentre dans la seconde catégorie visée ci-dessus et peut ouvrir droit à déduction. Il en est ainsi à titre indicatif :

- des explosifs
- de l'acide sulfurique pour le décapage des métaux
- des détersifs utilisés dans l'industrie (chlore, soude..)
- de l'oxygène, de l'acétylène, du carbure de calcium
- de la vapeur d'eau, du gaz, de l'électricité et autres combustibles utilisés comme agent de fabrication (traitement thermique, chimique, force motrice)
- des dissolvants.

Il faut souligner que la TVA afférente aux matières premières et aux produits assimilés, utilisés concurremment à la production de produits imposables à la TVA effectivement taxés ou exportés, et de produits exonérés ou situés hors du champ d'application de cette taxe ou non recherchés en paiement en application d'une décision expresse, ne peut être déduite que proportionnellement aux quantités obtenues de produits imposables livrés à l'intérieur ou exportés.

Exemple : Valeur des matières premières : 2.000. 000 F
TVA supportée = 360. 000 F

Produits imposables 60 %	Produits exportés 20 %	Produits exonérés 20 % ⇒ n'admettent pas de déduction
-----------------------------	---------------------------	-------------------------------------------------------------

Donc $360. 000 \times 80 \% = 288.000$: taxe déductible

Alors on vend les produits imposables à 3.000. 000 F qu'on taxe à 18 % ⇒ $3.000 000 \times 18\% = 540. 000$ F de TVA collectée.

Ensuite, on déduit $540. 000 - 288.600 = 252.000$ à réserver. Il avait bien supporté 360.000 mais il ne peut déduire que 288.000 à cause de la présence de ses produits fabriqués et d'autres produits qui sont exonérés et qui n'admettent pas la déduction.

Lorsqu'un pourcentage quantitatif ne peut être établi, un pourcentage en valeur peut être substitué, mais il ne doit pas être confondu avec le prorata utilisé pour la déduction financière.

N.B : Règle du butoir

Les déductions visées ci-dessus, ne peuvent aboutir à imputer ou à rembourser un **montant d'impôt supérieur** à celui de la taxe exigible sur la vente ; mais cette règle ne s'applique pas lorsque l'excédent de la taxe supportée sur la taxe collectée résulte :

- de la différence de taux de la taxe exigible sur les matières et les produits finis

Cette règle ne s'applique pas non plus :

- aux produits taxables exportés, aux produits livrés à la ZFI, aux livraisons exonérées en application de l'article 309 (opération sous forme de dons ou de subvention non remboursable).

La règle du butoir s'analyse opération par opération.

§.2 - Les déductions financières :

Les déductions financières concernent la taxe facturée par les sociétés de leasing et de crédit-bail ou figurant sur les factures d'achat ou acquittée à l'importation de biens meubles ou immeubles, de travaux

immobiliers et de services acquis pour les besoins exclusifs de l'exploitation au titre des frais généraux sur des investissements.

Rentrent dans cette catégorie :

- les biens acquis au titre des investissements. Par biens d'investissement, il faut entendre les équipements mobiliers ou immobiliers inscrits en comptabilité à un compte d'immobilisation et utilisés exclusivement pour l'exploitation.

Exemple : terrains, constructions, matériel, mobilier, agencement

- les biens et services acquis au titre des frais généraux et exclusivement utilisés pour l'exploitation, ainsi que les fournitures de bureaux et inclus l'eau et l'électricité. Exemple : les locations, frais d'étude, commissions et courtages, emballages commerciaux non récupérables.

- les services entrant dans le prix de revient rendu magasin des biens ouvrant droit à déduction ou se rattachant à l'entretien ou à la conservation des dits produits.

§.3 - Les limitations du droit à déduction :

Le droit à déduction compte 3 limitations d'ordre général :

a) Les biens et services doivent être nécessaires à l'exploitation :

L'appréciation de cette condition de nécessité aux besoins de l'exploitation est une question de fait. Cette obligation exclut du bénéfice de la déduction tous les biens et services destinés en fait pour les besoins personnels des redevables ainsi que les acquisitions qui ne correspondent pas à des besoins normaux et réels de l'entreprise. Il en est ainsi des acquisitions dont le caractère somptuaire est évident.

Correspondent en général aux besoins de l'exploitation, les biens dont l'amortissement ou l'acquisition au titre des frais généraux donne lieu à déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

Il est à noter que sont considérés comme concernant l'exploitation non seulement les installations industrielles, mais encore les biens d'équipement, des services administratifs et commerciaux de l'exploitation inclus les services sociaux obligatoires et certains biens acquis au titre des frais généraux à condition qu'ils servent directement ou indirectement à la fabrication ou à la commercialisation des biens et services.

b) Les biens et services doivent être affectés à une opération soumise à la TVA_ effectivement taxée ou exonérée au titre :

- des exportations et opérations assimilées,
- des livraisons en ZFI,
- des livraisons effectuées en application de l'article 309 CGI.

L'activité d'une entreprise peut aboutir à la production de biens et services effectivement taxés ou exportés et de biens et services exonérés ou hors du champ d'application de la TVA.

La déduction afférente aux biens et services déductibles acquis pour leurs diverses activités, doit être réservée aux seuls biens et services passibles de la TVA effectivement taxés ou exportés ou être réduite au prorata de la valeur de ces seuls biens et services par rapport au CA total. Il y a donc lieu de procéder à la régularisation des déductions selon le cas :

3 hypothèses peuvent se présenter :

1ère hypothèse : Le redevable ne réalise que des opérations taxables effectivement taxées, exportées ou livrées en ZFI ou exonérées en application de l'article 309. Dans ce cas précis, la déduction est intégrale (100 %).

2ème hypothèse : Le redevable ne réalise que des opérations exonérées ou placées hors du champ d'application de la TVA. Dans ce cas, aucune déduction n'est possible.

3ème hypothèse : Le redevable réalise en même temps des opérations taxables et des opérations exonérées. Dans ce cas, on cherche d'abord les biens et services acquis pour l'exploitation qui ont reçu une affectation comptable, auquel cas on procède à la déduction pour

Les opérations taxables. Par contre, pour les opérations exonérées, aucune déduction n'est possible. Dans le cas échéant, il sera appliqué un prorata de taxes sur le CA ayant grevé les services et biens ouvrant droit à déduction et acquis pour les besoins de l'exploitation. Pour l'application de la règle du prorata, le montant des taxes déductibles est donné par la formule suivante à appliquer au montant des taxes ayant grevé les

biens et services ouvrant droit à déduction et acquis pour les besoins de l'exploitation. Les affaires taxées sont comptées hors TVA selon les règles du plan comptable.

$$\text{Formule} = \frac{N \times 100}{D} \quad \frac{(\text{chiffre d'affaires taxables H.T.})}{\text{CA Total H.T.}} \times 100$$

N = numérateur : figure au numérateur le montant des ventes relatives aux produits taxables.

- ventes taxables, effectivement taxées hors TVA
- Exportation et opérations assimilées concernant les biens passibles de la TVA

Par opérations assimilées aux exportations, il faut entendre les opérations énumérées à l'article 289 au 1^{er}ement.

NB : En aucun cas ne peuvent être comptées les affaires de revente en l'état même taxées.

D = Dénominateur : figurent au dénominateur les affaires figurant au numérateur ainsi que :

- les affaires de ventes et de produits fabriqués, exonérées,
- les affaires relevant d'une activité hors du champ d'application de la TVA
- les affaires de vente et de façon de produits fabriqués passibles de la TVA, mais n'ayant pas donné lieu au paiement de la taxe en raison d'une décision expresse.
- les prestations de services
- les reventes en l'état taxées ou non.

NB : Les livraisons à soi-même sont exclues des affaires à prendre en compte dans la formule ci-dessus. Le pourcentage de déduction obtenu est arrondi à l'unité immédiatement supérieure.

Exemple : la société sénégalaise de production et de services a réalisé durant l'année 2001 un CA global de 120.000.000 qui se décompose comme suit :

- Prestation de services	20.000.000
- Exportation	50.000.000
- Ventes locales taxées	20.000.000
- Production exonérée	30.000.000
- TVA supportée	37.800.000

Calculez le prorata de déduction auquel la société a droit ?

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

$$N = 50.000.000 + 20.000.000 = 70.000.000$$

$$D = 50.000.000 + 20.000.000 + 30.000.000 + 20.000.000 = 120.000.000$$

$$\frac{70 \times 100}{120} = 58,33 \% \text{ arrondi à } 59 \% \text{ (unité immédiatement supérieure)}$$

$$\text{Déduction} = 37.800.000 \times 59 \% = 22.302.000.$$

c) Les biens et services ne doivent pas être exclus du droit à déduction. :

Sont exclus du droit à déduction :

1) Les véhicules ou engins quelle que soit leur nature, conçus pour transporter les personnes ou à usage mixte : Cette exclusion ne s'applique pas lorsque le véhicule est destiné à être revendu à l'état neuf. Il en est de même des éléments constitutifs, des pièces de rechanges et accessoires de ces véhicules et engins, de même que des produits pétroliers qui lui sont destinés.

2) Les biens cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération très inférieure à leur prix de vente normal notamment à titre de commissions, salaires, gratifications, cadeaux.

Ces exclusions ne s'appliquent pas lorsque la valeur du bien cédé n'excède pas 20.000 F

3) Des biens et services dont la publicité est prohibée (ordonnance 94-24 du 31 janvier 94).

4) Les frais de siège et d'assistance technique quelle que soit leur dénomination lorsque le bénéficiaire n'est pas imposable à un impôt sur le revenu au Sénégal sur les dits frais.

5) Les intérêts non admis en déduction pour la détermination de l'assiette des impôts sur le revenu.

6) Les meubles meublants à l'exclusion du mobilier du bureau

7) Les locations de biens immobiliers situées hors des zones portuaires ou aéroportuaires

8) Les services afférents aux biens exclus (en effet, les services de toute nature, réparation, transport, commission) afférents à des biens exclus du droit à déduction n'ouvrent pas aussi droit à déduction. Exemple : location d'emplacement de parking utilisé pour les véhicules de tourisme et à l'entreprise n'ouvre pas droit à déduction puisque ces voitures sont elles-mêmes exclus du droit à

déduction. En revanche, la déduction est possible si les emplacements sont destinés à des véhicules utilitaires.

9) Toute autre somme non admise en déduction pour la détermination de l'assiette des impôts sur le revenu.

Section 2 : conditions d'exercice du droit à déduction

I - Conditions de forme :

Le redevable qui procède à la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou services, doit justifier matériellement de la taxe déductible.

Dans le cas général, cette justification est constituée par la mention de la taxe sur les factures d'achat. Les règles particulières sont prévues lorsque la taxe a été perçue à l'importation ou lorsqu'elle est acquittée par l'entreprise elle-même.

a) Lorsqu'un bien ou service a été acquis d'un tiers fournisseur, c'est la mention explicite de la taxe sur la facture qui ouvre droit à déduction, mais il convient de noter que la facture ou le document en tenant lieu justifie simplement l'exercice du droit à déduction. Ils ne créent pas ce droit s'ils ne correspondent pas à une livraison de la marchandise ou à l'exécution d'un service ou s'ils font état d'un prix qui n'est pas acquitté effectivement par l'acheteur. Dans ces cas, la déduction n'est pas autorisée.

b) En cas d'importation, la taxe doit normalement figurer sur la déclaration en douane désignant l'entreprise comme le destinataire réel des marchandises mais encore être acquittée. L'acquittement effectif de la TVA est une condition sine qua non pour la déductibilité de son montant.

Les entreprises peuvent déduire la taxe qu'elles ont acquittée elle-même à l'occasion d'opération de LASM. Dans ce cas, la justification de la déduction est apportée par la mention de l'opération sur la déclaration que le redevable souscrit lui-même pour le paiement de la taxe dont il opère la déduction.

II - Les conditions de fond :

Elles ont trait à l'application de la déduction dans le temps. En principe, le droit à déduction ne prend naissance qu'au moment où intervient le fait générateur de la taxe applicable aux biens, services ou travaux immobiliers déductibles.

Les redevables opèrent leur déduction en mentionnant le montant de la taxe déductible sur ses déclarations qu'elles déposent ou le paiement de la TVA au titre du mois où est intervenu le fait générateur de la taxe déductible.

La règle du décalage du mois n'est pas applicable au Sénégal.

La date fixée pour opérer les déductions s'impose au redevable. Ainsi, en cas d'omission, la taxe déductible peut figurer sur les déclarations ultérieures, mais sans pouvoir dépasser un délai de 2 ans.

Section 3 : les modalités d'exercice du droit à déduction

Les ayant droit aux déductions, opèrent ces déductions sous leur propre responsabilité et sont tenus d'indiquer obligatoirement au moment de la déclaration :

- le numéro d'identification aux taxes indirectes du redevable fournisseur ou le numéro et la date de la déclaration de mise à la consommation ;
- le nom et l'adresse dudit fournisseur ;
- la nature du bien ou du service acquis ;
- la TVA facturée ou acquittée à la douane.

En outre, ils doivent individualiser les déductions financières et globaliser les déductions physiques par fournisseur. Ils doivent enfin justifier l'affectation réelle aux besoins normaux de l'exploitation des biens et services ouvrant droit à déduction.

La procédure normale de récupération de la TVA ayant grevé l'achat ou l'importation de biens et services ouvrant droit à déduction est l'imputation sur l'impôt exigible au titre des affaires effectuées par l'assujetti

La modicité ou l'absence d'affaires taxables peut aboutir à un excédent de taxe déductible.

Cet excédent figurant au crédit d'impôt sur la déclaration est reportage jusqu'à épuisement ou restitution dans les conditions prévues à l'annexe III du livre II du CGI.

La restitution du crédit de déduction intervient sur demande expresse du redevable. Le redevable doit justifier du crédit des taxes existant au moment de la demande.

Tout crédit dont la restitution n'aura pas été demandée dans le délai de deux ans sera annulé de plein droit et ne pourra donner lieu ni à une restitution ni à une imputation.

Enfin cette restitution n'est possible que si les taxes supportées, sont déductibles et concernent :

- les déductions financières au titre des biens neufs d'investissement amortissables ;
- Les déductions physiques utilisées dans une production exonérée en application de l'article 309 du CGI, parce qu'exploitées ou livrées en zone franche industrielle sur la TVA collectée résulte de la différence du taux de la TVA exigible sur les matières premières et du taux de la TVA exigible sur le produit fini.

Section 4 : les régularisations

Les déductions de la TVA régulièrement opérées par un redevable présentent en principe un caractère définitif.

Elles peuvent cependant être remises en cause dans certains cas expressément et limitativement énumérés par la loi.

Ces révisions des déductions initiales sont appelées « régularisation ». Elles obéissent à des règles différentes selon qu'elles concernent soit des immobilisations soit d'autres biens et services.

Les événements ci-après peuvent motiver la répétition de la taxe déduite :

- la cessation d'activité
- la cession partielle ou totale d'éléments de l'actif soit à titre onéreux soit à titre gratuit
- la destruction du bien
- l'abandon de la qualité d'assujéti pour l'activité de production ayant motivé la déduction
- l'affectation partielle ou totale du bien à une destination n'ouvrant pas ou plus droit à déduction (changement de destination d'un bien affecté à un secteur déterminé qu'il y a été utilisé ou non...).

Le redevable devra reverser la taxe initialement déduite à la date fixée pour son prochain versement de la taxe sur le chiffre d'affaires suivant l'événement ayant motivé la répétition soit, en pratique, avant le 15 du mois suivant cet événement.

Modalités d'application

La répétition se fera selon les modalités suivantes : Répétition concernant :

a) Des biens non soumis à amortissement (exemple les stocks)

Reversement, à concurrence des biens cédés (ou demeurant en stock en cas de reversement non motivé par une cession) de la taxe imputée lors de l'acquisition desdits produits.

Exemple : valeur des biens acquis = 6 000.000)

TVA supportée lors de l'acquisition = 1 200 000

Le redevable cède à concurrence de 4 000 000

TVA à reverser = $\frac{1\,200\,000 \times 4\,000\,000}{6\,000\,000} = 800\,000$

A défaut, et sous la responsabilité du redevable, la taxe sera calculée au taux normal des ventes sur la valeur H taxe de cession ou de stock en cas de reversement non motivé par une cession.

b) Des biens soumis à amortissement :

*** Avant 2 ans d'utilisation :**

La TVA initialement déduite doit être reversée au prorata du temps d'amortissement restant à courir TVA
à reverser = $\frac{\text{TVA supportée} \times \text{temps d'amortissement restant à courir}}{\text{Durée normale d'utilisation (temps d'amortissement)}}$

Exemple : le 20 décembre 1993, une société revend une machine qu'elle avait acquise le 10 août 1992

Prix d'acquisition = 20.000.000

Prix de vente = 18.000.000

TVA supportée lors de l'acquisition = 4.000.000

Période normale d'amortissement = 5 ans (60 mois)

Durée d'utilisation = 17 mois

Temps restant = 60 mois - 17 mois = 43 mois

⇒ TVA à reverser = $\frac{4\,000\,000 \times 43}{60} = 2.866.666$

*** Après 2 ans d'utilisation**

La TVA à répéter est calculée au taux normal des ventes sur la valeur hors taxe de cession. Exemple : le 20 août 1992, une société Y revend à une société Z une machine qu'elle avait acquise le 10 mai 1989.

Prix d'achat = 15.000.000

Prix de vente = 10.000.000

TVA supportée lors de l'acquisition = 3.000.000

Période d'amortissement = 4 ans

Calculez la TVA à reverser ?

TVA à reverser = 10.000.000 x 20 % = 2.000.000

c) Des services :

Aucune régularisation n'est opérée s'il s'agit de services sauf, s'il s'agit de grosses réparations (apportant une plus value aux biens auxquels ils se rapportent) qui donnent lieu à reversement dans les mêmes conditions que les dits biens.

Section 5 : mécanisme des déductions et restitutions :

L'exercice du droit à déduction s'effectue par imputation (en principe) sur la taxe exigible la TVA supportée déductible.

Il arrive souvent que le montant des déductions soit supérieur au montant de la taxe exigible, l'excédent constitue alors un crédit de taxe qui pourra être imputée sur les déclarations ultérieures.

Lorsque le crédit de taxe ne peut être résorbé par simple imputation, le redevable peut demander la restitution selon les modalités prévues à l'annexe III du code général des impôts.

En définitif, la déduction s'opère soit par imputation, soit par report de crédit soit par restitution.

*** Cas de restitution**

La restitution de la taxe peut intervenir dans les cas suivants :

1) Lorsqu'il y a erreur de perception de la part de l'Administration ou erreur de versement de la part du redevable.

2) Lorsque les produits ou marchandises ont été détruits sous le contrôle de l'administration.

3) Lorsque les produits ou marchandises sont livrées hors du Sénégal pour le redevable lui-même (exportation et opérations assimilées)

4) Lorsque le matériel et bien d'investissement à l'exclusion des biens d'occasions sont acquis par le redevable installé au Sénégal et ouvrent droit à déduction et font l'objet d'amortissement (art 309 et annexe III, livre 2 du CGI)

Dans les hypothèses invoquées au 2e, 3e et 4e, le principe est l'imputation.

Si l'imputation ne suffit pas à éponger la TVA déductible, seul est à prendre en considération le crédit d'impôt déductible existant au 31 décembre et figurant sur la déclaration déposée au plus tard le 15 janvier accompagnée de pièces justificatives.

Tout crédit dont la restitution ne sera pas demandée dans un délai de 2 ans sera annulé de plein droit.

5) La restitution peut intervenir en faveur des clients bénéficiaires d'exonération de taxes supportées.

6) La restitution peut aussi intervenir en faveur des entreprises bénéficiaires d'un régime fiscal stabilisé.

7) La restitution peut aussi intervenir :

- en cas de créances impayées irrécouvrables

- en cas de ventes, services, livraisons résiliées ou annulées.

En conclusion, lorsque la demande est reconnue fondée, après instruction par l'administration des impôts, elle donne lieu à un ou plusieurs certificats de détaxe approuvés par le Ministre chargé des finances.

Ce certificat de détaxe peut être remis par un bénéficiaire en paiement de TVA. Il peut également être transféré par endos ou endossement à un commissaire en douane ou à un autre redevable pour être utilisée aux mêmes fins.

Lorsque la demande est reconnue non fondée après instruction de l'administration, elle donne lieu à l'établissement d'une décision de rejet.

Le requérant dispose d'un délai de 3 mois sous peine de forclusion pour contester cette décision de rejet.

Section 6 : les obligations des redevables :

Tout redevable même occasionnel est tenu de souscrire une déclaration d'existence dans les 30 jours qui suivent le début de son opération. Cette déclaration est adressée au Directeur des impôts par lettre en double exemplaire.

- Tout changement dans les caractéristiques de l'exploitation doit faire l'objet d'une déclaration complémentaire dans les mêmes conditions.

- Les redevables sont tenus de remettre tous les mois au Receveur des taxes indirectes une déclaration relative aux opérations réalisées le mois précédent (sauf pour les affaires à l'importation).

Tout redevable est tenu de faire apparaître dans sa comptabilité de façon distincte les affaires soumises à la TVA et celles qui en sont exonérées.

- Toute exonération, tout remboursement d'impôt et toute imputation implique la production de pièces comptables prouvant sans ambiguïté le bien fondé.

- Les redevables sont tenus de calculer eux-mêmes en même temps qu'ils déposent leur déclaration, le montant des taxes dues au titre des opérations réalisées le mois précédent.

- La déclaration doit être déposée à la même date du 15 même si l'assujetti n'a fait aucune opération imposable.

- Tout assujetti doit délivrer une facture pour les opérations réalisées avec d'autres assujettis. Ces factures doivent faire apparaître distinctement :

- le numéro d'identification fiscale
- le numéro du registre de commerce
- l'adresse exacte du redevable
- le montant H.T., le taux, le montant de la TVA et le montant T.T.C.

A ces obligations viennent s'ajouter de nouvelles, issues de la réforme opérée par la loi N° 12-2004 à savoir:

- Obligation pour tout redevable de fournir l'état détaillé des exonérations à adjoindre à la déclaration de TVA

Cet état détaillé doit indiquer par opération,

- le numéro de la facture,
- le montant,
- l'identité exacte du client
- le motif de l'exonération.

- Obligation de fournir l'état détaillé des précomptes de TVA :

Cette obligation incombe à tous les redevables soumis au précompte de TVA, qui sont tenus de joindre à leur déclaration, l'état des factures fournisseurs ayant fait l'objet d'un précompte.

- Obligation de déclaration des livraisons à soi-même de services

Tout redevable, est tenu de collecter la TVA sur les prestations de services qu'il effectue pour les besoins de sa propre exploitation ou, à titre gratuit, au profit de tiers (livraisons à soi-même de services).

- Obligation aux commerçants assujettis de déclarer et de collecter la TVA sur les prélèvements effectués sur leurs stocks.

Ces mentions précitées sont indispensables pour les déductions éventuelles. Toute personne qui mentionne une taxe sur une facture ou sur un document de livraison est redevable de cette taxe du seul fait de ces mentions.

Un non assujetti n'a pas le droit de mentionner la taxe sur la facture et ces éventuels clients ne peuvent en aucun cas procéder aux déductions.

L'imputation ou la restitution des taxes facturées lors de ventes ou de services qui ont été annulés, résiliés ou impayés est subordonnée à la justification devant l'administration de la facture initiale.

CHAPITRE_3 : LES REGIMES SPECIAUX

Ces régimes concernent les marchés, contrats et actes assimilés réglés sur fonds publics, les opérations financées de l'extérieur sous forme de dons et subventions non remboursables, les entreprises bénéficiant d'un régime fiscal stabilisé et les entreprises installées en zone franche industrielle et points francs.

Section I : marchés - contrats et actes assimilés règles Sur fonds publics :

Les opérations de toute nature faisant l'objet de contrat payé sur fonds publics de l'Etat des collectivités publiques, des établissements publics, sont soumises à un régime particulier prévu par l'article 308 du code général des impôts. En effet, cet article soumet au précompte intégral de la TVA, ces marchés conclus.

Ce régime est motivé par la nécessité de lutter contre l'évasion fiscale en ôtant aux redevables indélébiles, la possibilité d'encaisser la TVA sans la reverser au Trésor.

La circulaire 154 MEFP/DGID du 20 août 1996 est venue préciser le champ d'application, le fait générateur et les obligations des assujettis.

Le fait générateur demeure le paiement effectué par le bénéficiaire du marché et l'assujetti pourra dans sa déclaration mensuelle de TVA, déduire le montant précompté auquel aura obligatoirement jointe l'attestation de précompte délivré par le comptable payeur.

Au cas où l'attributaire du marché aurait omis de facturer la TVA, l'organisme payeur devra considérer que la facture est libellée toutes taxes comprises. Dès lors la TVA à précompter sera égale à 16,6 % du montant de la facture si la TVA est de 20% et 9 % si la TVA est à 10 %.

Jusqu'au 31 décembre 2003, la TVA facturée à l'Etat, aux collectivités publiques, aux établissements et entreprises publics ainsi qu'aux concessionnaires de services publics dans les domaines de l'eau, l'électricité et du téléphone est intégralement retenue et reversée par ces derniers. Il en est de même de la TVA facturée par les transporteurs aux producteurs, importateurs, distributeurs de ciment et de produits pétroliers. C'est le régime du précompte.

« Ce procédé qui est justifié par la sécurisation des recettes s'est traduit cependant par l'augmentation du coût de gestion de l'impôt aussi bien pour le redevable que pour l'Administration. Il en résulte, pour le redevable, une augmentation de son crédit de déduction et surtout de ses demandes de remboursement avec des effets néfastes sur la trésorerie. Pour l'Administration, l'instruction des dossiers de remboursement occupe un temps important au détriment des autres tâches de gestion et de contrôle. C'est pourquoi, la baisse du taux de précompte de 100% à 50% est envisagée ; ce qui simplifie la gestion de la TVA et diminue le montant des remboursements de crédits en ce qui concerne les grandes entreprises. »

Par ailleurs, dans le but d'améliorer l'efficacité du régime, le précompte a été étendu aux opérations réalisées avec les grandes entreprises du secteur du bâtiment et des travaux publics qui sont immatriculées au Centre Fiscal des grandes entreprises (CGE).

Toutefois, la totalité de la TVA est retenue dans le cas où les fournisseurs ou les prestataires ne sont pas immatriculés au service en charge des grandes entreprises.

Section II : marchés avec l'Etat, financés par des prêts extérieurs :

Ces opérations sont soumises à la TVA mais cette taxe est prise en charge par l'Etat qui va rembourser la taxe à l'attributaire du marché. Toutefois, le Ministre des finances peut viser en H.T. dans ce cas la TVA ne sera pas appliquée et le bénéficiaire du marché conserve le droit à déduction.

Section III : opérations financées de l'extérieur sous forme de dons ou subventions non remboursables :

Ces opérations sont exonérées de TVA. Cependant, l'attributaire du marché conserve le droit à déduction, c'est-à-dire que le montant de l'opération figure au numérateur pour la détermination du prorata des déductions.

Section IV : entreprises bénéficiant des dispositions du code des investissements :

Jusqu'au 31 décembre 2003, le code des investissements prévoyait une exonération de TVA pour les investissements agréés suivant les modalités d'exonération ci-après:

- pour les investissements importés, l'exonération portait sur les droits et taxes dont la TVA, qui sont perçus au cordon douanier.

- pour les investissements achetés ou produits localement, le principe est la restitution c'est-à-dire que le fournisseur doit facturer la TVA ensuite le client demande la restitution au service des taxes indirectes.

Cette exonération est désormais La supprimée. En effet, sous l'empire de l'ancien système, l'ancien article 310 ancien du CG, faisait obligation aux fournisseurs d'une entreprise bénéficiaire d'une exonération de TVA au titre du Code des investissements de facturer la TVA afférente aux opérations nécessaires à la réalisation du programme agréé, sauf si l'entreprise exonérée présente les factures qui lui sont adressées par ses fournisseurs au visa en exonération de TVA de l'administration fiscale (procédure du visa hors TVA).

Corrélativement à cette suppression, la réforme introduit la notion de **suspension de TVA** pour les fournitures effectuées à des clients agréés au Code des investissements.

Désormais , les ventes , les livraisons et prestations effectuées avec des clients agréés au Code des investissements , sont faites en suspension de TVA au cours de la période de réalisation des investissements. Cette TVA devant être régularisée après la réalisation du programme d'investissements agréé.

Section v : entreprises bénéficiant d'un régime fiscal stabilisé :

Ces entreprises paient la TVA selon le droit commun mais elles sont autorisées en fin d'année à demander la restitution de la différence entre les taxes indirectes supportées non déductibles et celle qu'elles auraient eu à supporter du fait de la stabilisation.

Section VI : les entreprises de la zone franche industrielle et des points francs :

Ces entreprises bénéficient d'une exonération totale de droit et taxe aussi bien à l'importation qu'à l'exportation des produits et services.

Toutefois en matière de TVA, les ventes d'eau, de véhicule de transport de personne et de véhicule mixte ne font pas l'objet d'exonération.

Annexe sur TVA : le contentieux en matière de TCA

Lorsque l'administration a pris une décision, le redevable n'est pas désarmé pour autant. Il dispose de par la loi d'un certain nombre de recours :

- Le recours consultatif qui consiste à demander dans un litige l'avis d'une commission indépendante.
- Le recours contentieux qui consiste à contester l'exigibilité d'une imposition, à demander le remboursement d'un impôt payé en trop, à réclamer le bénéfice d'une mesure à laquelle on estime qu'on avait droit. Ce recours est porté devant le juge qui tranche le litige sur le plan juridique.
- Le recours gracieux qui trouve à s'appliquer essentiellement à l'égard des pénalités, consiste à solliciter pour des raisons particulières la décharge totale ou partielle des pénalités. Dans le recours gracieux le contribuable s'adresse à l'administration elle-même, même pour solliciter une mesure de bienveillance sans contester la décision fiscale.
- Le contribuable peut faire opposition aux poursuites dont il fait l'objet au cours de l'action en recouvrement. Ces recours exercés à cet effet constituent ce qu'il a convenu d'appeler le **contentieux du recouvrement**. Les réclamations dont il est question ont un objet différent. Elles visent à obtenir une diminution du montant des droits réclamés.

Chapitre 1 : les obligations fiscales et les procédures contentieuses ;

Section 1 : les obligations et les sanctions fiscales :

A/ Les obligations fiscales :

1/ Les obligations déclaratives

L'impôt est portable et non quérable. C'est la le problème qui est à la base du système déclaratif. Au Sénégal, le droit fiscal repose sur l'obligation de déclarer les actes juridiques et de gestion auprès de l'administration. Le Code Général des Impôts consacre beaucoup de dispositions aux obligations déclaratives. Des sanctions assez dissuasives en matière fiscale ou pénale ont été prévues en cas de défaut ou retard ou encore lorsque des inexactitudes ou omissions graves sont constatées.

a)- obligation à la constitution de l'entreprise :

Le redevable qui entame ses activités doit par une déclaration d'existence indiquant la date d'ouverture, le lieu d'exercice et la nature de l'activité.

A l'appui de la déclaration une attestation d'inscription au Registre de Commerce de la Chambre de la Commerciale (RCCM) ou de Chambre de Métiers (si un artisan) accompagné du numéro d'identification national des entreprises et des associations doivent être joint au dossier. Toute modification intervenue ultérieurement doit faire l'objet d'une déclaration.

b)- Obligation durant l'exploitation

Après avoir obtenu une notification d'inscription au fichier des contribuables, le redevable doit solliciter impérativement un NITI (Numéro d'Identification aux Taxes Indirectes)

Chaque mois au plus tard le 15, le redevable imposé d'après le régime du réel doit produire une déclaration des affaires imposables soit à la TVA soit à la TOB. Le redevable relevant du régime du forfait proportionnel, au début de la période biennale a et au plus tard le 31 janvier une déclaration aux fins d'établissement des bases taxables à la TVA. La notification de forfait valant titre de perception, le forfaitaire a le choix soit de payer l'intégralité de la taxe exigible dès son acceptation soit le versement mensuel de la partie correspondante.

c)- Obligation en cas de cessation

Désormais dans les 30 jours de cessation d'activités, le contribuable ou le redevable produit une déclaration pour son imposition à l'IR (Impôt sur le Revenu) ou à l'IS (Impôt sur les Sociétés) selon le cas et liquide la TVA ou la TOB exigible en procédant aux régularisations prévues par la loi fiscale.

2/-Obligation de payer l'impôt :

Le redevable doit non seulement produire la déclaration mais il doit aussi et surtout s'acquitter du montant dû. Il a la possibilité cependant de déposer une déclaration impayée en offrant des garanties au receveur des taxes indirectes et celui-ci appliquera des intérêts moratoires

3/ Obligation de collecter de l'impôt :

Le contribuable est souvent amené à jouer le rôle d'auxiliaire du trésor collectant l'impôt ou la taxe, il est alors appelé **redevable légal**. C'est une servitude à laquelle il ne peut échapper et en cas de manquement, il est lourdement sanctionné.

4/ Obligation de tenir un compte

Le système déclaratif a pour corollaire le droit de contrôle et de communication conférée à l'administration. Il est évident qu'aucune vérification ou contrôle ne peut s'effectuer sans un support comptable (pièces comptables.) La comptabilité est en effet un système d'information mis en place pour rendre compte de toutes les opérations faites par le redevable.

Le redevable imposé d'après le régime du réel, est tenu de déposer les documents comptables prescrits par le SYSCOA (TAFIR) et les rapports des commissaires aux comptes.

Le redevable imposé au régime du forfait ne doit qu'une comptabilité sommaire avec relevé de recettes, dépenses le registre de paies, le livre journal.

5/Obligation de conserver les documents comptables :

La sincérité des écritures et des actes de gestion étant préservée par la loi fiscale, il est fait obligation au contribuable de conserver les documents et pièces comptables pendant une période de 10 ans ; De même les personnes agréées pour tenir des écritures comptables pour le compte d'un client comme les experts et non seulement assujettis à cette obligation de conservation mais elles doivent veiller à l'exactitude de leur contenu.

6/Obligation de différer aux demandes de l'administration :

L'administration interpelle le contribuable par écrit signé et daté pour :

1. Un contrôle (l'exercice du droit de contrôle s'effectue après l'envoi d'un avis de contrôle ou de vérification).
2. Une demande de renseignements.
3. Un rappel (mise en demeure par exemple.)
4. Une information (une modification de redressement)
5. Une constatation par procès verbal.

A ces obligations viennent s'ajouter de nouvelles, issues de la réforme opérée par la loi N° 12-2004 à savoir:

Obligation pour tout redevable de fournir l'état détaillé des exonérations à adjoindre à la déclaration de TVA

Cet état détaillé doit indiquer par opération,

- le numéro de la facture,
- le montant,
- l'identité exacte du client
- le motif de l'exonération.

Obligation de fournir l'état détaillé des précomptes de TVA :

Cette obligation incombe à tous les redevables soumis au précompte de TVA, qui sont tenus de joindre à leur déclaration, l'état des factures fournisseurs ayant fait l'objet d'un précompte.

Obligation de déclaration des livraisons à soi-même de services

Tout redevable, est tenu de collecter la TVA sur les prestations de services qu'il effectue pour les besoins de sa propre exploitation ou, à titre gratuit, au profit de tiers (livraisons à soi-même de services).

Obligation aux commerçants assujettis de déclarer et de collecter la TVA sur les prélèvements effectués sur leurs stocks.

BI Les sanctions fiscales :

La sanction fiscale vise à réparer un préjudice subi par l'Etat du fait d'une mauvaise application de la loi. En matière fiscale, l'élément intentionnel n'intervient pas dans la détermination de la sanction fiscale comme en matière pénale. Seul l'élément matériel est pris en compte. La bonne ou la mauvaise foi n'étant prise en considération qu'en ce qui concerne les amendes ou pénalités, réclamés en sus. Il y'a lieu de noter cependant que la loi fiscale fait référence à l'élément intentionnel dans le seul cas des manœuvres frauduleuses (falsifier une comptabilité.)

La réparation du préjudice causé est effectuée au moyen d'un contrôle qui peut prendre plusieurs formes :

Le contrôle sur pièces : il s'effectue dans les locaux formants le siège du redevable pour une période au plus égale à 5 ans ou 60 mois (TVA.) En cas de contrôle sur place, le contribuable peut se faire assister par un ou deux conseils de son choix.

Le contrôle inopiné : l'avis de vérification est déposé le jour même de son exercice ; au début des opérations, le redevable est informé du droit de contrôle par l'administration.

Parfois le contrôle inopiné ne peut porter que sur la constatation physique de l'état de la comptabilité et des stocks.

1) Les différents types de sanctions fiscales :

a) Les retards dans les dépôts de la déclaration :

Le dépôt hors délais des déclarations est sanctionné par une amende égale à 5%des droits pour les deux premiers mois avec en sus 2%par mois supplémentaires de retard. Cette amende ne peut être inférieure à10 000, c'est le minimum de perception.

b) En cas de minoration, inexactitude ou déduction abusive :

Ces infractions sont sanctionnées par une notification de redressement réclamant le montant des droits éludés, majoré d'une pénalité d'égal droit.

c) Cas de la manœuvre frauduleuse :

Il y'a manœuvre frauduleuse en cas de falsification de comptabilité, de non-versement de la TVA collectée. etc. Les droits réclamés par notification de redressement sont majorés d'une pénalité égale au double des droits.

2)- Sanctions fiscales, non spécifiées :

Toute infraction non sanctionnée par ailleurs est passible d'une amende de 25 000 francs.

Section II recours contentieux et recours gracieux :

Le redevable ayant fait l'objet de sanctions fiscales dispose d'un certain nombre de recours :

- Le recours contentieux qui consiste à porter devant le juge le conflit avec l'administration fiscale.
- Le recours gracieux qui s'exerce à l'égard des pénalités et qui consiste à une sollicitation de la bienveillance de l'administration. Cependant de plus en plus, il est fait recours à des instances ou structures appelées à donner un avis consultatif ou à faire une médiation.

A/ Le recours au contentieux

Tout contribuable a la possibilité de demander une décharge ou une réduction d'impôt lorsqu'il s'estime imposer à tort ou à trop ou encore s'il désire obtenir la restitution ou le remboursement d'un impôt. Le redevable qui conteste le bien fondé des droits qui lui sont réclamés peut faire opposition devant le juge compétent dans les trois mois qui suivent la réception des titres de perceptions ou de l'avertissement. Il en est également ainsi lorsqu'il entend faire rapporter une décision de rejet de la demande de restitution de la taxe. Cette opposition doit être obligatoirement accompagnée, sous peine de nullité, d'une assignation à comparaître donnée à la personne de l'autorité ayant en charge l'administration des impôts ou du trésor. Toute fois, le juge régulièrement saisi peut accorder un sursis à la vente forcée. Dans ce cas, le demandeur doit prouver ses allégations et doit avoir contesté l'assiette des droits à sa charge.

BI Le recours gracieux :

Les redevables ont la possibilité d'introduire des demandes de remises gracieuses en matière de pénalités. En effet contrairement aux impôts directs, la grâce n'est possible que pour les pénalités en matière d'impôts indirectes. Les recours gracieux sont adressés au service compétent par simple lettre. Les pénalités qui

viennent en sus des droits peuvent alors faire l'objet de transactions identiques de diminution ou d'annulation. La décision de l'administration est prise selon l'importance des pénalités

- Jusqu'à 5 00 000 de FCFA, c'est l'inspecteur d'assiette qui est compétent.
- Jusqu'à 1 000 000, Le chef des services fiscaux
- Jusqu'à 2 000 000, Les directeurs
- Jusqu'à 4 000 000, Le directeur Général des impôts
- Au-delà de 4 000 000, Le ministre

Section III : la demande en restitution de taxe :

Le redevable a la possibilité de demander le remboursement ou la restitution de taxes dans les cas suivants :

- Erreur de perception ou de versement ;
- Les marchandises ou produits sont détruites sous le contrôle de l'administration (TVA supportée) ;
- Les factures sont demeurées impayées ou résiliées ;
- Le montant de la taxe déductible n'a pu être résorbé par voie d'imputation ;
- Le client (du) redevable bénéficie d'une exonération ou d'un agrément conformément à une disposition expresse ;

A/ Erreur de perception ou de versement :

Le redevable joint à sa demande le titre de paiement de la quittance, le reçu... la restitution est immédiate sans contrainte de délais de facturation.

B/Les produits et marchandises sont détruits sous le contrôle de l'administration :

Il s'agit ici des produits et marchandises ayant supportés la TVA et qui dans des circonstances particulières indépendantes de la volonté du contribuable, sont détruites. La restitution de taxe est possible si à la demande, il est joint un document attestant la destruction contrôlée des biens

C/- Les factures de vente sont demeurées impayées :

Lorsqu'une vente reste impayée, pendant plus de deux ans ou résiliée, le redevable a la possibilité de demander la restitution de la TVA initialement payée. Dans ce cas, il doit apporter la preuve de l'irrecouvrabilité des sommes en causes c'est à dire, doit fournir toutes les preuves des recours effectués par voie contentieuse avant de passer cette créance en perte (provisions, poursuites judiciaires)

D/ Restitution des crédits de déduction :

L'excédent des taxes supportées déductibles sur les taxes collectées, débouche sur un crédit imputable sur les déclarations ultérieures. Cette imputation est limitée dans le temps et à une période de 2 ans à compter du fait générateur de la taxe chez les fournisseurs. Les demandes en restitution de crédits sont déposées trimestriellement ou semestriellement. Le redevable joint à sa demande un état indiquant l'origine du crédit de déduction ; la liste et les factures délivrées par le fournisseur.

S'il s'agit de biens livrés en zone franche, ou exportés par assimilation, le redevable fournit en sus un état indiquant la nature des produits et marchandises, le titre de transport et la facture visée au départ par la douane.

E/- Restitution en faveur d'entreprise bénéficiant d'exonération ou de régime stabilisé :

Les entreprises qui bénéficient d'exonération de taxe supplémentaire peuvent introduire une demande de restitution en joignant à l'appui le document conférant l'agrément. Il en est de même des entreprises bénéficiant d'un régime fiscal stabilisé qui ont subi sur leurs achats des taxes applicables selon le droit commun. Celles-ci joignent à leur demande le texte de la convention d'établissement indiquant les termes de la stabilisation. La demande reconnue fondée, donne droit à un certificat de détaxe visé par le ministre chargé des finances.

Chapitre 2 : le contentieux du recouvrement :

Les règles applicables en matière de procédures contentieuses dans le domaine du recouvrement sont définies par le CGI et le Code des Procédures Civiles.

L'une des caractéristiques des impôts et taxes indirectes est constituée par leur exigibilité immédiate. En effet, l'impôt indirecte doit être acquitté immédiatement dès réception d'un titre exécutoire : la déclaration, le titre de perception. Il arrive cependant que le redevable ne paie pas spontanément, il est alors poursuivi d'abord par une procédure dite à l'amiable et ensuite par une contrainte ; c'est le recouvrement forcé.

Section 1 : le recouvrement amiable :

C'est la procédure par laquelle le receveur des taxes indirectes rappelle au redevable l'obligation de s'acquitter de l'impôt exigible.

A/La prise en charge :

C'est une opération technique d'enregistrement comptable des entreprises dont l'exigibilité est certaine. Le receveur des taxes indirectes dresse en effet des prises en charges c'est à dire un document mentionnant la dette des redevables ainsi que leur identification et leur adresse. Les exploits sont signifiés à la personne même ou à domicile et dans ce dernier cas, la copie peut être remise à une personne apparentée, à un allié, à un domestique et même un voisin. L'exploit est numéroté et paraphé par un officier public ou ministériel.

Au cas où la personne refuserait de recevoir l'acte, l'huissier remet la copie au maire ou à son adjoint le jour même ou au plus tard le jour ouvrable suivant la remise. Dans ce cas l'huissier avertit la personne poursuivie en lui envoyant une lettre recommandée avec accusé de réception. Cet envoi doit être mentionné sur l'original sous peine de nullité.

Aucune signification ou exécution ne peut être faite avant six heures du matin et après sept heures du soir ainsi que les jours fériés.

En ce qui concerne les délais qui doivent intervenir entre les significations des exploits, le code de procédure civile fixe 24 heures entre le commandement et la saisie et 8 jours entre la saisie et la vente. En cas de constatation au moment ou la vente d'une disparition de bien mobilier, l'huissier et le commissaire priseur chargé de la vente dressent un Procès Verbal de recollement des objets saisis établissant le manquant. La vente cependant est poursuivie.

Les frais de poursuite calculés sur le montant du débiteur ainsi que les frais accessoires (transport de l'huissier, affichage, insertion dans les journaux (publicité), honoraires du commissaire- priseur) sont à la charge du redevable débiteur.

B/ - La mise en demeure :

Une fois que la prise en charge est effectuée, le receveur met en demeure de payer. Le redevable qui s'abstient de payer l'impôt, la mise en demeure fait référence du titre de perception ou de la déclaration déposée en impayée. La mise en demeure est notifiée au redevable ou au tiers tenu partiellement au paiement de la taxe ainsi qu'aux représentants légaux (les syndicats par exemple)

La mise en demeure n'est pas un acte de poursuite (c'est un rappel), sa notification interrompt la prescription courant contre l'administration.

Section 2 : le recouvrement forcé

Le redevable qui s'abstient toujours d'acquitter l'impôt malgré la mise en demeure s'expose ainsi à la procédure de recouvrement forcé.

A/- L'établissement de l'état exécutoire :

L'état exécutoire est le document indiquant les noms et raisons sociales du redevable, l'adresse exacte, les droits simples, pénalités, amendes réclamées ainsi que les références des titres de perception ou de déclaration impayée. L'état exécutoire est établi en triples exemplaires. L'huissier requis doit diligenter les poursuites et éventuellement faire supporter les frais au redevable, ces poursuites sont régies par le code de procédure civile et le CGI.

Les actes de poursuite ou exploit d'huissier doivent énoncer toutes les mentions servant à l'identification du requérant (administration) et de l'huissier lui-même.

BI- Les voies d'exécutions forcées :

1) Les poursuites de droit commun

Le receveur des taxes indirectes détient un arsenal de moyens au caractère particulier de sa créance.

a) La saisie exécutoire

C'est une procédure légale dont dispose tout créancier muni d'un titre exécutoire, elle s'applique aux BMC qui ne se trouvent pas entre les mains des tiers. La saisie exécution est toujours précédée d'un commandement. Le créancier opère n'être pas propriétaire des biens, l'huissier peut continuer sa procédure jusqu'à ce que le vrai propriétaire l'assigne et en apporte la preuve de sa propriété.

Le référé sur les difficultés peut être prononcé par le tribunal lequel l'exécution doit entraîner un préjudice irréparable. Dans ce cas, le redevable doit motiver ses clients, et, la créance de l'état ne devra aucunement souffrir du sursis à exécution.

Celui qui prétend être propriétaire des objets saisis peut s'opposer à la vente par exploit en apportant bien entendu la preuve de la propriété ayant date certaine antérieurement saisie lorsqu'il s'agit de biens trouvés au domicile commun du couple, le conjoint ne peut introduire une action en restitution que lorsqu'il aura apporté la preuve de sa propriété préalable et certaine.

b) Les saisies mobilières

Elle a pour objet de mettre la main sur des effets mobiliers ou des entreprises dont le propriétaire débiteur, n'est pas en possession. C'est la **saisie arrêt**. Il s'agit d'une procédure spéciale qui n'est pas précédée de commandement afin de ne pas prévenir le débiteur.

En matière de TCA, la saisie arrêt n'est nécessaire que si le receveur veut atteindre chez les tiers détenteur des entreprises ou des objets non touchés par le privilège. Il a la possibilité en effet d'utiliser une arme plus appropriée qui est l'avis à tiers détenteur. Il existe d'autres formes de saisies mobilières comme la saisie revendication, saisie gagerie.

c) La saisie immobilière : la vente /expropriation

La procédure de saisie immobilière est minutieusement réglementée. Elle est prévue par le code de procédure civile qui donne la possibilité à un créancier de poursuivre la vente /expropriation forcée des immeubles de son débiteur ou affectée à sa créance. La saisie immobilière est ainsi pratiquée contre le débiteur en raison du droit de suite si ceux-ci ont des immeubles affectés à sa créance et si l'hypothèque ou le privilège est inscrit.

Titre III : les droits d'enregistrement :

1 - la théorie générale de l'enregistrement :

P.1 - Complexité de l'enregistrement :

A l'origine, l'enregistrement d'un acte était avant tout une formalité juridique ; son contenu était résumé sur un registre spécial qui faisait office en quelque note de registre d'état civil des actes juridiques ; de là vient que l'enregistrement confère date certaine aux actes sous seing privé. Des droits sont perçus à cette occasion.

Les droits d'enregistrements sont l'objet de vives critiques. Voici les griefs essentiels qui leur sont imputés :

- leur juridique et complexité (il faut être fin juriste pour s'y retrouver).
- leur absence de neutralité ; les taux varient en fonction de la nature juridique des opérations, même si les effets économiques sont équivalents.
- les freins qu'ils constituent à la mobilité des biens et à l'adaptation des structures juridiques ; ainsi des cessions de fonds de commerce et d'ensembles immobiliers, des mises en société ou des dissolutions, économiquement souhaitables, ne peuvent être réalisées en raison de leur coût fiscal.
- leurs poids excessifs.

P.2 - Domaine de l'enregistrement :

Le domaine de prédilection de l'enregistrement reste celui des mutations. On distingue à cet égard :

- les mutations de propriété (vente, donation, apport...) ou de jouissance (location),
- les mutations à titre onéreux (vente, échange, apport...) ou à titre gratuit (donation, succession).

Il faut y ajouter les droits d'enregistrements frappant les principaux actes relatifs à la structure des sociétés : formation, prorogation, transformation, dissolution d'une société, augmentation, réduction ou amortissement du capital.

Avant d'entrer dans le détail des droits, il est nécessaire de bien faire la distinction selon que les droits portent sur des actes ou des mutations.

A) La distinction des actes et des mutations :

1) Le régime des droits de mutation

Lorsqu'on est en présence de droits de mutations, c'est la mutation elle-même, qu'elle soit constatée ou non dans un acte, qui constitue le fait générateur de l'impôt, il en est ainsi des mutations à titre gratuit ou d'un immeuble ou de fonds de commerce.

Une cession de fonds de commerce, même si elle est simplement verbale (ce qui est rare) supportera la même imposition qu'une cession constatée dans un acte.

2) Le régime des droits d'acte

L'acte est un écrit en bonne et due forme, valant titre selon les canons du code civil. En matière de droit d'acte, c'est l'acte qui constitue le fait générateur et non l'opération qu'il constate. Autrement dit, il suffit de ne pas rédiger l'acte pour échapper à l'impôt ; il faut cependant distinguer selon que l'acte est authentique ou sous seing privé.

a) Le régime des actes authentiques :

Les actes authentiques sont obligatoirement soumis à l'enregistrement ; il en est ainsi notamment des actes notariés ; dans ce cas, c'est le notaire qui se charge de la formalité ; il est d'ailleurs solidairement responsable du paiement des droits.

b) Le régime des actes sous seing privé :

Les actes sous seing privé ne sont pas, sauf quelques exceptions soumis obligatoirement à l'enregistrement ; mais ils peuvent l'être à titre facultatif, ce qui permet de leur conférer date certaine. Il est par exemple prudent d'enregistrer des procurations ou des reconnaissances de dette ou encore des cessions portant sur certains meubles de valeur ; il en coûte seulement un droit fixe ; dans ce cas, les parties doivent rédiger, outre les originaux qui leur sont destinés, un qui sera conservé au bureau de l'enregistrement. Pour échapper à l'impôt, il suffit de s'abstenir de rédiger un acte en bonne et due forme.

Chapitre I : le droit d'enregistrement des actes de constitution des sociétés :

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un patrimoine distinct de celui des associés et c'est l'apport de ce patrimoine qui va constituer la base de l'impôt.

En droit sénégalais des sociétés, on distingue trois (3) types d'apports :

- les apports purs et simples effectués par les associés en échange de droits sociaux soumis aux risques de l'entreprise ;
- les apports à titre onéreux, rémunérés par un équivalent soustrait aux aléas de l'entreprise ;
- les apports mixtes, qui sont des apports purs et simples en partie et des apports à titre onéreux pour le reste.

La nature et la qualité des droits exigibles reposent sur la distinction entre apports purs et simples et apports à titre onéreux.

En définitif, le droit positif actuel avait prévu jusqu'au 31 décembre 2003, pour les apports purs et simples :

- un droit dégressif à l'article 490 du CGI
- Des droits fixes aux articles 453 et 490 du même code
- et la surtaxe immobilière qui est un droit proportionnel exigible uniquement sur les apports immobiliers (article 492 CGI).

En ce qui concerne les apports à titre onéreux, le droit exigible est fonction de la nature du bien apporté dans le capital de la société.

Toutefois la loi N° 12-2004 a consacré la baisse des droits d'enregistrement sur les actes des sociétés.

L'effet attendu de la mesure de baisse des droits sur les actes de constitution, de prorogation de sociétés, d'augmentation de capital est d'inciter à la création de sociétés donc à la formalisation des activités. Ce qui contribue à améliorer, en conséquence, la configuration de l'assiette fiscale.

I) Les apports purs et simples :

A) Le droit d'apport ordinaire :

Le droit d'apport ordinaire est soit dégressif, soit fixe suivant le montant du capital social ou s'il s'agit des sociétés de construction régies par le statut de la copropriété des immeubles divisés en appartements.

1) Le droit dégressif ;

Aux termes de l'article 490 du CGI, « les actes de formation et de prorogation des sociétés qui ne contiennent ni obligation ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, sont assujettis à un tarif dégressif fixé comme suit :

- de 0 à 2 milliards 500 millions = 2 %
- de 2 milliards 500 millions à 5 milliards = 1 %
- au-dessus de 5 milliards = 0,5 %

Aux termes de l'Article 490 nouveau du CGI et Sous réserve des dispositions de l'article 491, les actes de formation et de prorogation de sociétés qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, sont désormais assujettis à un droit de 1% liquidé sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers déduction faite du passif.

Toutefois, lorsque le capital est au plus égal à 10 millions de francs il n'est perçu qu'un droit fixe de 25 mille francs.

a) Les droits fixes de 5.000 F et de 50.000 F

L'article 490 ancien du CGI modifié par la loi n° 9506 du 5 janvier 1995 avait prévu :

- un droit fixe de 5.000 F lorsque le capital de la société est au plus égal à 5 millions,
- et un droit de 50.000 FCFA si le capital est au plus égal à 10 millions de FCFA.

Désormais et à compter du 1^{er} janvier 2004, lorsque le capital est au plus égal à 10 millions de francs il n'est perçu qu'un droit fixe de vingt cinq mille francs (25.000 FCFA).

b) Le droit fixe de 4.000 F (article 453 du CGI) :

Il n'est dû qu'un droit fixe de 4.000 F sur les actes de constitution des sociétés de construction régies par le statut de la copropriété des immeubles divisés en appartements et qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés et autres personnes.

B) La surtaxe immobilière (article 492 CGI) :

Lors de la constitution de la société, il est dû en sus du droit d'apport ordinaire (dégressif ou fixe) ainsi décrit ci haut, une surtaxe immobilière de 3 % sur la valeur nette des apports immobiliers.

Cette surtaxe ne s'applique qu'aux apports non soumis aux droits de mutation à titre onéreux. Autrement dit, sa base est constituée donc des apports purs et simples immobiliers.

II) Les apports à titre onéreux :

L'apport est effectué à titre onéreux quand la contre partie fournie par la société est un avantage ferme et actuel non soumis aux risques de l'entreprise. Cet équivalent peut consister notamment :

- à une somme d'argent à fournir par la société à l'apporteur,
- ou en la charge assumée par la société d'acquitter les dettes incombant à l'apporteur par exemple le passif grevant les biens apportés.

L'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société et est par conséquent soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

L'assimilation de l'apport à titre onéreux à une mutation est complète, tant en ce qui concerne l'exigibilité de l'impôt que son tarif et sa liquidation.

Le tarif de l'impôt applicable est déterminé d'après la nature des biens affectés.

III) Les apports mixtes ;

L'apport d'un associé peut être pur et simple pour partie et à titre onéreux pour le surplus, il est alors dit mixte.

La partie rémunérée au moyen de parts sociales est taxée au droit d'apport ordinaire et éventuellement à la surtaxe immobilière si le bien apporté est un bien immobilier alors que la partie résultant du paiement d'une somme ou de la prise en charge d'une dette ou d'un passif de l'apporteur est soumise aux droits de mutation à titre onéreux d'après la nature des biens apportés.

Extraits de la nouvelle rédaction :

Article 490- Sous réserve des dispositions de l'article 491, les actes de formation et de prorogation de sociétés qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, sont assujettis à un droit de 1% liquidé sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers déduction faite du passif.

Toutefois, lorsque le capital est au plus égal à 10 millions de francs il n'est perçu qu'un droit fixe de 25 mille francs.

Lorsqu'une augmentation de capital n'a pas pour effet de porter le capital à plus de 10 millions de francs, il n'est perçu aucun droit sur l'acte d'augmentation.

Dans le cas où l'augmentation a pour effet de porter le capital à plus de 10 millions de francs, il n'est perçu que le droit proportionnel de 1% sur la partie de l'augmentation dépassant 10 millions de francs.

A partir d'un capital de 10 millions de francs, toute augmentation de capital donne ouverture au droit proportionnel de 1% appliqué sur le montant de l'augmentation.

Article 492- Lorsqu'un acte de société constatant un apport immobilier ne donne pas ouverture, à raison de cet apport, au droit de mutation entre vifs à titre onéreux, le droit d'enregistrement exigible sur la valeur en capital de cet apport, est augmenté de 3%.

Ce taux est réduit de moitié sous réserve d'un engagement écrit de la société bénéficiaire, de conserver, à l'actif du bilan, le bien pendant une durée minimale de dix ans. Cet engagement est joint à l'acte soumis à la formalité.

IV) Liquidation et paiement des droits d'apports. ;

Le droit est dû en principe sur l'acte qui constate la constitution définitive de la société et il est acquitté au moment de la présentation de cet acte à la formalité.

Sous réserve d'un fractionnement éventuel, les droits et taxes normalement dus, sont exigibles normalement au plus tard à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de l'acte (cf. article 424 alinéa 10 du CGI).

Les droits sont liquidés sur l'évaluation des apports et leur paiement est effectué en règle générale au comptant.

Mais il existe un régime de paiement fractionné applicable uniquement aux droits d'apports purs et simples ainsi qu'à la surtaxe immobilière en vertu des dispositions de l'article 611 CGI.

En effet, par dérogation au principe du paiement au comptant et sous réserve de constitution de garanties suffisantes sous forme d'hypothèque ou de caution bancaire, le paiement de droits d'apports purs et simples et la surtaxe immobilière peut sur demande expresse de la société être fractionné :

- en 5 versements égaux si la société débitrice bénéficie d'un régime fiscal de longue durée,
- en 3 versements égaux si le montant des droits excède 5.000.000 F.

La première est seul acquittée lors de la formalité, les autres fractions majorées d'un intérêt d'un taux légal, sont exigibles d'année en année et doivent être payées dans le mois de chaque échéance annuelle.

Le fractionnement ne s'applique pas au paiement des droits de mutations à titre onéreux au moment de l'accomplissement de la formalité.

Chapitre II : la taxe de plus value immobilière :

Section I : définition ;

Il s'agit de la taxe qui est due sur la part de la plus value qui ne provient pas du fait du propriétaire. Cette plus value est définie comme la différence entre :

- d'une part la somme ou contre valeur moyennant laquelle l'immeuble ou le droit immobilier est cédé ou l'estimation pour laquelle elle fait l'objet d'un apport en société pur et simple ou à titre onéreux ;
- d'autre part, son prix ou sa valeur d'acquisition telle qu'elle est définie à l'article 886 du code général des impôts.

En d'autres termes, c'est la différence entre le prix de cession du bien et une somme égale selon le cas au prix d'achat ou à la valeur vénale de ce bien si son acquisition a eu lieu à titre gratuit.

Cette définition comporte 2 termes : le prix de cession et la valeur d'acquisition.

§.1 - Le prix de cession ;

Le prix de cession est en principe le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte majoré de toutes les charges et indemnités que le contrat impose à l'acquéreur, c'est-à-dire au bien les

§.2 - La valeur d'acquisition ;

C'est le prix pour lequel le bien a été acquis à titre onéreux par le cédant ou la valeur vénale du bien lorsqu'il avait été acquis à titre gratuit.

Dans tous les cas, on l'appelle valeur d'acquisition. Celle-ci est définie par le Code (CGI) comme la somme ou contre valeur déboursée par le cédant pour obtenir la propriété de l'immeuble ou du droit immobilier.

Il convient de noter que ce second terme subit diverses corrections :

1) Majoration au frais d'acquisition :

Se sont les frais de délivrances de titre ou d'acte ; ils s'entendent des frais engagés tels que les honoraires de notaire, les droits d'enregistrement, les commissions versées aux courtiers, etc. qui forment globalement le coût du contrat.

Ils sont forfaitairement fixés par le CGI à 30 % du prix d'acquisition ou de l'estimation de la valeur d'acquisition de l'immeuble.

2) Les dépenses d'amélioration permanente ;

Elles viennent en augmentation de la valeur d'acquisition : il s'agit de dépenses de reconstruction, d'agrandissement ou de rénovation. Elles ne doivent pas présenter de caractère de dépenses locatives (dépenses de peinture, moquette, rideaux et petites réparations).

Elles doivent être justifiées. La valeur à retenir ne peut être supérieure à la somme effectivement déboursée pour la réalisation des dites dépenses.

3) L'application d'un coefficient de majoration ;

La valeur d'acquisition est majorée de 1 % par année entière de possession à partir de la 5^{ème} année et de 2 % au delà de 15 ans.

Ce coefficient s'applique au prix d'acquisition majoré des frais de délivrance d'acte fixé à 30 % à l'exclusion des dépenses d'amélioration permanente.

Section II : la liquidation et le recouvrement

La taxe est liquidée au taux de 15 % appliqué au montant de la plus value ainsi déterminée : elle est due par celui qui bénéficie de la plus value. Elle est payée à l'inspecteur à l'enregistrement et qui plus est, le droit d'enregistrement de l'acte de vente ou de la déclaration de la mutation à titre gratuit par les officiers ministériels responsables du paiement dudit droit (notaire ou greffier), par le déclarant sauf recours contre le redevable.

Section III : exemption de la taxe ;

- L'exemption de cette taxe concerne : le produit de l'aliénation des immeubles de l'Etat, des établissements publics à caractère administratif, des sociétés nationales, des sociétés d'économie mixte ayant pour objet l'amélioration de l'habitat et d'une façon générale, de toutes les collectivités et organismes publics ou privés dont les acquisitions immobilières sont exonérées de droits d'enregistrement.

- Les plus values réalisées sur les immeubles inscrits à l'actif du bilan des entreprises ainsi que sur les logements vendus par les personnes physiques ou morales qui se consacrent avec l'agrément et sous le contrôle de l'Etat au développement de l'habitat.

Charges en capital que les indemnités stipulées au profit du cédant à quelques titres et pour quelques causes que ce soit.

Sous titre: Les mutations à titre onéreux

Ces mutations peuvent porter sur des biens immeubles ou meubles.

Chapitre 1^{er} : les ventes d'immeubles

La vente est une convention par laquelle une des parties s'oblige à livrer une chose et l'autre partie à payer cette chose. La vente est parfaite dès que l'on est convenu sur la chose et sur le prix même si la chose n'a pas été livrée et le prix payé. La propriété est acquise de droit à l'acheteur.

Un immeuble s'entend de tout ce qui est fonds de terre et de ce qui y est incorporé, ainsi que les biens meubles qui en permettent l'exploitation (immeuble par destination.)

Le droit de vente d'immeuble est applicable à toutes les conventions emportant totalité de la propriété ; usufruit ou nue-propriété. La perception du droit de propriété est subordonnée à la condition que la vente soit parfaite. Ainsi la simple offre de vente non acceptée (pollicitation) est soumise au droit fixe des actes innommés alors que la promesse synallagmatique de vente est considérée comme une vente proprement dite.

Section 1 : Assiette et Liquidation

P1 : ASSIETTE

La base de perception du droit de vente est constituée par le prix exprimé dans l'acte augmenté de toutes les charges en capital ainsi que de toutes les indemnités stipulées au profit du cédant. Cette base peut aussi se confondre avec la valeur vénale si celle-ci est supérieure au prix augmenté des charges et indemnités.

La valeur vénale se définit comme étant le prix qui pourrait être obtenu par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel compte tenu de l'état dans lequel se trouve l'immeuble avant la mutation et des clauses de l'acte de vente.

Il convient donc de se placer du point de vue d'un acheteur quelconque lorsque le prix stipulé dans l'acte est inférieur à la valeur vénale réelle. L'administration peut opérer un rendement pour insuffisance.

Cependant lorsque la vente est faite suite à une adjudication à la barre du tribunal, le prix s'impose à l'administration.

Par charges, il faut entendre toutes les obligations qui doivent être remplies par le vendeur et qui sont transférées à l'acheteur.

Les indemnités s'entendent de toutes sommes perçues par le vendeur pour le dédommager de son départ (pas de porte)

Lorsque le prix est représenté par une créance, on liquide sur la base du capital de la créance.

Si le prix est représenté par une vente perpétuelle, c'est le cumul des différentes ventes qui constitue la base d'imposition.

Par ailleurs, certaines opérations particulières sont assujetties au taux proportionnel de droit commun ; il s'agit :

- de la déclaration de command
- de la demande d'adjudicataire
- de la dation en paiement
- de la résolution ou annulation volontaire
- du retrait de réméré
- de la promesse de vente
- de la cession d'une promesse de vente
- de la clause de dédit

P 2 : Liquidation

Le tarif en matière de vente d'immeuble est de 15%, il porte sur les immeubles, les immeubles par destination ou par incorporation. En effet, l'article 496 précité dispose que le droit de 15% frappe les conventions translatives de la toute propriété ou d'usufruit de biens immeubles, à titre onéreux et soumet

également à ce taux, certaines autres conventions particulières : les adjudications, les ventes, cessions, rétrocessions, les retraits exercés après l'expiration des délais convenus par les contrats de vente sous faculté de réméré et tous actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux, par application de la Théorie de La Propriété Apparente.

Section 2 : Les régimes spéciaux de faveur

1. Les acquisitions d'immeubles pour construire

Aux termes de l'article 654 du Code général des impôts en vigueur : « les acquisitions de terrains nus, les acquisitions des bâtiments destinés à être entièrement démolis et de leurs dépendances non bâties, les concessions du droit de superficie sur les mêmes immeubles sont soumises au droit de mutation à titre onéreux édicté par l'article 496. ce droit est fixé à 15%.

Toutefois, ce droit est réduit à 10% lorsque l'acquéreur justifie la réalisation de l'engagement :

- pour les terrains nus, de construire dans les trois ans de la date de l'acte, un immeuble répondant aux conditions fixées.
- pour les terrains comportant des bâtiments à démolir entièrement et de les remplacer dans un délai de trois ans, à compter de l'acquisition, par des constructions nouvelles répondant aux conditions fixées ci-dessous.

Le bénéfice du tarif réduit est subordonné aux conditions fixées ci-après :

- Il doit s'agir soit de construire une usine ou un bâtiment industriel ou des bâtiments à usage d'exploitation touristique et hôtelière ;
- Soit de construire un bâtiment à usage principal d'habitation étant entendu que le rez de chaussée peut être à usage de commerce ou de bureau mais à la condition que les $\frac{3}{4}$ de la superficie construite au moins soit réservée à l'habitation ;
- Soit des constructions de maisons collectives sur des terrains prévus à cet effet sans limitation de superficie sous réserve que les constructions à édifier recouvrent avec leurs cours la totalité des terrains.

L'acquéreur pourra solliciter la restitution des droits de 5% trop perçus en produisant à l'appui de sa demande :

- Une copie de l'acte de vente enregistré au tarif de 15%,
- Le certificat de démolition et celui d'habitabilité ou de conformité, délivré par le service chargé des autorisations de construire attestant que les engagements pris ont été respectés.

La requête doit être introduite dans un délai de deux ans à compter de la date de délivrance du certificat d'habitabilité. Elle donne lieu à l'établissement d'un certificat d'imputation. Même si le document n'a pas encore d'existence réelle, le fait même que le projet trouve une base juridique et légale constitue une preuve tangible de la volonté de promotion immobilière.

Par ailleurs, toujours dans le contexte des acquisitions pour construire, il y a un accent particulier qui est mis sur la politique de la rénovation urbaine. Il s'agit d'un régime tout à fait particulier prévu pour les acquisitions de terrains nus ou de bâtiments situés dans les localités telles que Gorée, Saint-Louis et dans d'autres localités à définir par décret.

En effet le droit de mutation de 15%, est ramené à 5% par l'article 655 de l'actuel code général des impôts lorsque l'acquéreur s'engage :

- Pour les terrains nus à construire dans les trois ans de la date de l'acte un immeuble répondant aux conditions fixées par décret constituant la localité concernée en zone de rénovation urbaine ;
- Pour les terrains déjà bâtis à rénover ses bâtiments dans le même délai suivant les conditions prescrites. Le souci de rénover et de revaloriser les immeubles et les bâtiments historiques est ici manifeste.

Les régimes en faveur du développement de l'habitat social

2. Les ventes de logement par les promoteurs immobiliers agréés

Les actes portant vente d'immeuble à usage de logement, réalisés par les promoteurs immobiliers sont enregistrés aux droits de 5% conformément aux dispositions de l'article 657 du code général des impôts.

Le promoteur immobilier est la personne physique ou morale qui se consacre avec l'agrément de l'Etat et sous le contrôle du ministère chargé de l'urbanisme, au développement de l'habitat social. L'habitat social

recouvre toute construction à usage d'habitation dont la valeur hors taxe (prix du terrain exclu) n'excède pas 15 000 000 Francs CFA.

3. Les actes relatifs aux logements réalisés par la Société Nationale de l'Habitat à Loyer Modéré (SNHLM) ou par la Société Immobilière du CAP-VERT (SICAP)

Les locations d'immeubles par la SNHLM sont assujetties à un droit fixe de 5 000 francs. Toutefois les immeubles doivent avoir été réalisés dans le cadre d'un programme de développement de l'habitat constituant des logements sociaux au sens de l'article 567.

Aussi l'attributaire d'un logement de la SNHLM ou de la SICAP a la faculté, sous réserve de l'autorisation préalable des responsables des dits organismes de céder son logement est privé des ressources nécessaires pour faire face à ses engagements ou s'il est dans l'impossibilité de l'habiter lui-même.

Cette cession est enregistrée au taux réduit de 5% à la seule condition qu'il y ait un accord préalable du Directeur Général des Impôts et des Domaines.

4. Les opérations réalisées par les coopératives d'habitat et les castors

Ce même tarif de 5% est retenu pour les ventes des terrains aménagés ou de logements par les coopératives de construction et d'habitat ou par les groupements dits « CASTORS » Cependant le bénéfice de ce tarif est subordonné à une double condition par l'article 661 du code général des impôts, il faut :

- Que la vente ou l'attribution, soit faite au profit exclusif des membres,
- Qu'elle intervienne dans les sept années de l'acquisition des terrains ou de la construction des logements.

Quant aux acquisitions des terrains ou de droit de superficie, faites par ces coopératives, elles sont assujetties à un droit de 1% à une triple condition :

- Que la coopérative ou le groupement Castors soit, régulièrement constitué,
- Que le terrain soit destiné à être attribué après aménagement ou construction exclusivement aux membres de la coopérative ou du groupement,
- Que l'attribution intervienne dans un délai de 3 ans à compter de la date de l'acte.

Il est aussi à noter que les sociétés d'économie mixte dont le capital originaire ou après augmentation est constitué à raison de 80% au moins par des fonds publics bénéficient d'un régime encore plus favorable.

Aux termes des articles 662 et 663 du même code tous actes et mutations accomplis par ces sociétés sont enregistrés au droit fixe de 2 000 francs.

Les acquisitions faites par les personnes publiques

Les acquisitions faites par l'Etat, les communes, les collectivités rurales et urbaines et les établissements publics sont enregistrés gratis.

Le régime fiscal et cession des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières

Une société civile immobilière est une société dont le capital n'est pas divisé en action. Elle est considérée du point de vue fiscal comme ayant pour objet les biens en nature (les immeubles) représentés par des titres. La cession de ces titres est régie par le principe de la transparence fiscale. Ce principe a pour conséquence de faire abstraction totale de la personnalité morale de la société. C'est ainsi que la cession à titre onéreux des droits émis par la société civile immobilière est considérée comme ayant pour objet les immeubles.

La cession de droits sociaux confère au possesseur la propriété ou la jouissance de biens immeubles et s'analyse au point de vue fiscal comme une vente d'immeuble et taxée comme telle.

Par contre la cession d'actions ou de parts sociales dont les propriétaires n'ont aucun droit ni aucune vocation à attribuer en propriété ou en jouissance d'immeuble ou de fraction d'immeuble relève du régime fiscal de droit commun.

Chapitre 2 : Les mutations à titre onéreux des meubles

Le régime fiscal des mutations varie selon le caractère juridique de ces meubles.

Section 1: La cession de fonds de commerce et de clientèle (ART 496 CGI).

Le fonds de commerce peut se définir comme l'universalité juridique des droits et valeur au moyen desquels s'exerce un commerce ou une industrie. Il se compose d'éléments incorporels (achalandage ou clientèle, droit au bail) et d'éléments corporels (le matériel, les marchandises).

La mutation du fonds de commerce est soumise au tarif de 15%. Ce droit est perçu sur le prix de vente et l'achalandage de la cession du droit au bail et les objets mobiliers servant au droit d'exploitation. Les objets doivent faire l'objet d'un inventaire détaillé et estimatif.

Quant aux marchandises neuves, elles sont soumises au taux de 2% à la condition qu'il soit stipulé en ce qui les concerne, un prix particulier et estimé article par article dans un état distinct.

Enfin pour qu'il y est cession de fonds de commerce, il n'est pas nécessaire que tous les éléments soient cédés. La simple cession de la clientèle est constitutive de la cession.

Section 2 : La cession de créance.

La cession de créance, requiert le consentement du cédant et du cessionnaire. L'impôt est perçu sur le capital de la créance et non sur le prix de la créance. Toutefois, lorsque la créance a fait l'objet d'une adjudication judiciaire, le prix d'adjudication constitue la base de liquidation.

Lorsque la créance comporte des intérêts on prend en compte le capital majoré des intérêts promis à la date de cession. La cession de créance est enregistrée au droit de 1%.

Section 3 : Les ventes de meubles en général (500 CGI)

Les ventes de meubles en général sont soumises à un droit d'enregistrement de 10%. Ce droit est liquidé sur le prix exprimé en ajoutant des charges en capital ou sur l'estimation des parties si la valeur est supérieure au prix augmenté des charges

1. Les ventes aux enchères publiques des meubles corporels:

Les ventes aux enchères publiques des meubles corporels de toute nature sont réalisées par le Ministère d'officier public. Celui -ci, doit préalablement à la vente faire la déclaration au bureau d'enregistrement compétent où a lieu la vente. Le droit de 15% est perçu sur le prix des objets vendus figurant au procès verbal.

2. La vente des véhicules automobiles

Par dérogation aux dispositions des articles 429 et 500, tout acte portant mutation de gré à gré de véhicules à moteur neuf ou d'occasion est soumis à un droit d'enregistrement. L'article 501 du CGI fixe ce droit d'enregistrement à 2% pour la vente de véhicule neuf et 5% pour celle de véhicules automobiles d'occasion. Ce droit est perçu sur le prix de vente toutes taxes comprises.

Toutefois pour les véhicules automobiles d'occasion, ce droit ne peut être un montant inférieur à leur dernière valeur cotée au journal « ARGUS » majorée de 50%.

En ce qui concerne les véhicules d'occasion importés, ce droit d'enregistrement ne peut être perçu sur un montant inférieur à la valeur CAF augmentée, le cas échéant, des droits de porte

Le droit ci –dessus est perçu au taux de 2000 francs pour les véhicules de transport public de marchandises ou de voyageurs exploités par les personnes physiques ou morales titulaires des autorisations réglementaires et inscrites au rôle des patentes à cette qualité.

Section 4 : Vente simultanée de meubles et d'immeubles (article 507 CGI)

La vente simultanée de meubles et d'immeubles est un acte translatif de propriété comprenant à la fois des meubles et des immeubles. Le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au tarif de 15%.

Toutefois lorsqu'il est clairement stipulé dans l'acte de vente, un prix particulier pour les objets mobiliers, désignés article par article dans le contrat, c'est le droit de 10% qui sera exigible sur les meubles.

Chapitre 3 : Les échanges (art 475 CGI)

L'échange est un contrat par lequel les parties s'engagent respectivement à la délivrance d'une chose pour une autre.

Du point de vue fiscal il faut distinguer les échanges d'un immeuble contre un autre immeuble et les échanges d'un immeuble contre un meuble ou d'un meuble contre un autre meuble.

S1ere : Echange d'un immeuble comme un autre immeuble

Aux termes de l'article 475, les échanges des biens immeubles sont assujettis à un droit de 8%.

Lorsque les immeubles échangés sont d'égale valeur c'est le cas d'échange pure et simple, le droit n'est perçu que sur la valeur de l'un des lots.

Lorsqu'au contraire les lots sont d'inégales valeurs, le droit de 8% s'applique sur la valeur de l'immeuble la moins élevée et on taxe le droit de vente de 15% la différence entre le prix des 2 immeubles.

Pour la liquidation de l'impôt, les immeubles sont estimés selon leur valeur réelle à la date de la transmission suivant la déclaration estimative des parties. Néanmoins si l'une des 2 années qui ont suivi ou précédé l'acte de change les immeubles transmis ayant fait l'objet d'adjudication soit volontaire soit par autorité de justice les droits exigibles ne peuvent être calculés sur une somme inférieure au prix de l'adjudication en y ajoutant toutes les charges au capital à moins qu'il ne soit justifié que la consistance des immeubles a subi un intervalle de transformation susceptible d'en modifier la valeur.

Lorsque les immeubles échangés sont d'inégales valeurs, la valeur du lot le plus important est normalement compensée par le versement d'une somme d'argent ou soulte, imposé à l'échangiste favorisé afin d'établir l'égalité des lots. On se trouve en présence d'un échange avec soulte. Le droit de vente est alors exigible sur son montant. La soulte peut consister non seulement dans le paiement d'une somme d'argent par l'un des échangistes à l'autre mais encore dans l'acquit pour le compte de ce dernier et dettes et charges lui incombant personnellement. Les dits frais se partagent par moitié entre échangistes sauf stipulation contraires. En outre les frais de la soulte doivent être supportés normalement par le débiteur de celle-ci.

Le droit de vente est expressément exigible en l'absence de toute soulte sur la plus value c'est à dire sur la différence de valeur entre 2 immeubles. Si la soulte est la plus-value sont inégales, le droit de vente est perçu sur la valeur la plus élevée.

Section 2 : Echange d'un immeuble contre un meuble ou d'un meuble contre un autre meuble

Du point de vue fiscale, ces échanges constituent de véritables ventes. En effet l'obligation de transférer chacun des 2 biens échangés a pour causes l'obligation de transférer l'autre bien. Ces deux transmissions sont donc dépendantes et un seul droit de mutation à titre onéreux est perçu. Si les biens échangés sont soumis à des droits de même nature (proportionnels) il y a lieu de percevoir le droit dont le transfert est le plus élevé.

Le bien auquel s'applique ce tarif est réputé être l'objet transmis tandis que l'autre bien est considéré comme faisant l'objet de fonction double, ainsi l'échange d'un immeuble contre des actions donne ouverture au droit de vente d'immeuble de 15% sur la valeur des actions qui constitue le prix. De même, l'échange d'un fonds de commerce contre les actions est assujetti au droit de cession des fonds de commun.

Lorsque sont échangés 2 meubles de même nature, il n'est perçu qu'un seul droit de vente sur la valeur du lot le plus fort. Si les biens échangés sont soumis à des droits de natures différentes (droit proportionnel d'un part et droit fixe d'autre part) ou taxe la transmission considérée comme principale.

Section 3 : Echange entre l'Etat, les communes et les particuliers

Les échanges d'immeubles réalisés par l'Etat, les communes et les communautés rurales sont enregistrés gratis. S'il y a soulte à la charge de la collectivité publique aucun droit n'est dû. Si la soulte est à la charge des particuliers, elle est passible du droit de vente 15%.

Chapitre 4 : mutation d'usufruit et de nue propriété (article 461 CGI)

Section 1 : Droits et conditions d'exigibilité

Les mutations à titre onéreux de nue propriété ou d'usufruit sont d'une manière générale assujetties au même régime fiscal que celle de la toute propriété des biens sur lesquels porte l'usufruit ou la nue propriété.

Section 2 : Assiette

Aux termes de l'article 461 du CGI la valeur de la nue propriété et d'usufruit des biens meubles et immeubles, est déterminée pour la liquidation et le paiement de droits ainsi qu'il suit :

- 1) **Pour les transmissions à titre onéreux des biens autres que les créances pensions ou rentes** : Par le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital.
- 2) **S'il s'agit de créances et de rentes** : Sur une fraction de la valeur imposable de la pleine propriété déterminée en fonction de l'âge de l'usufruit ou de la durée de l'usufruit.
- 3) **Pour les apports en mariage des mêmes biens** : Par une évaluation faite de la manière suivante.

Si l'usufruitier à moins de 20 ans révolus, l'usufruitier est estimé au 7/10 et la nue propriété au 3/10 de la propriété de la propriété entière telle qu'elle doit être évaluée d'après le règlement de l'enregistrement.

Au-dessus de 20 ans, cette proposition est diminuée pour l'usufruitier et augmentée pour la nue propriété d'un 1/10 pour chaque période de 10 ans sans fraction.

A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à 1/10 pour l'usufruitier et à 9/10 pour la nue propriété.

Pour déterminer la valeur de la nue propriété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette propriété.

NB : Lorsque l'usufruit est constitué d'un bénéficiaire il est estimé au 2/10 de la propriété entière pour chaque période de 10 ans de la durée de l'usufruit sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Lorsque la réunion de l'usufruit à la propriété résulte du décès de l'usufruitier ou de l'expiration de la durée de l'usufruit aucun droit n'est dû.

Pleine propriété = nue propriété + usufruit

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10 de la pleine propriété	3/10 de la pleine propriété
Moins de 30 ans révolus	6/10 de la pleine propriété	4/10 de la pleine propriété
Moins de 40 ans révolus	5/10 de la pleine propriété	5/10 de la pleine propriété
Moins de 50 ans révolus	4/10 de la pleine propriété	6/10 de la pleine propriété
Moins de 60 ans révolus	3/10 de la pleine propriété	7/10 de la pleine propriété
Moins de 70 ans révolus	2/10 de la pleine propriété	8/10 de la pleine propriété
Plus de 70 ans révolus	1/10 de la pleine propriété	9/10 de la pleine propriété

Lorsque la durée de l'usufruit n'est pas déterminée, on considère l'âge de l'usufruitier on détermine la valeur de l'usufruit et on applique à cette valeur un taux de 15%.

Chapitre 5 : les mutations de jouissance : les baux

Le louage ou bail est un contrat par lequel le bailleur s'oblige à fournir au preneur pendant un certain temps la jouissance d'une chose contre paiement d'un loyer.

Ce contrat, qui en droit civil fait naître au profit du preneur contre le bailleur seulement un droit de créance, est considéré en droit fiscal comme un contrat translatif emportant mutation de jouissance du bien loué.

NB : Lorsque les statuts d'une société confère aux associés la jouissance de tout ou partie de l'immeuble social, il y a lieu en de réclamer le droit de bail dès lors que s'opère une mutation de jouissance au profit des dits associés.

Section 1 : Classification des baux au point de vue fiscal

Le CGI distingue les baux à durée limitée c'est à dire les baux consentis pour une durée fixée par les parties ou susceptibles d'être déterminées avec certitude et les baux à vie ou à durée illimitée.

Les baux à vie sont ceux faits pour la durée de la vie soit du preneur soit du bailleur soit d'un tiers, les baux à durée illimitée sont ceux dont la durée n'a pas de limite. Des règles spéciales s'appliquent à certaines catégories de baux.

P1 : Les baux à durée limitée (article 468 = 5% la nature du bien loué)

Aux termes de l'article 468, les baux à durée limitée d'immeuble de FC, et d'autres biens meubles sont assujettis à un droit de 5%, le tarif du droit de bail ne varie donc pas avec la nature du bien loué. Il est moins élevé que le droit de vente car il constitue du point de vue juridique et économique un contrat moins important que la vente.

1) Règle d'assiette

Le droit de bail est calculé sur le montant cumulé des loyers pendant toute la durée du bail, augmenté des charges. Réserve des dispositions de l'article 607 relative au fractionnement et du droit de l'administration d'établir que la valeur locative est supérieure au prix exprimé.

Il faut entendre par prix, le prix principal qui est normalement exprimé et payable en argent, il peut également être payable en nature dans ce cas le droit est liquidé d'après la valeur marchande du produit au jour du contrat.

Les charges à ajouter au prix sont les obligations qui incombent au bailleur et dont l'exécution est imposée au preneur, ex : impôt foncier, frais de réparation.

Cependant ne constitue pas des charges, les remboursements faits par le locataire au bailleur, les prestations et fournitures acquittées par ce dernier pour son compte (ex : taxe sur les ordures ménagères, frais d'installation, de climatisation etc..).

P2 : Liquidation et paiement de droits

La liquidation et le paiement de droits varient suivant que la mutation d'un bail est faite par écrit ou d'une location verbale. L'administration décide à cet égard que l'engagement de location est souvent rédigé par les parties en matière de location à la place du véritable bail et exempt de l'enregistrement mais que la mutation de jouissance correspondante doit être déclarée comme location verbale.

1) Régime fiscal de baux écrits : Le principe du paiement fractionné (article 607 CGI)

Aux termes de l'article 607 du CGI le paiement de l'impôt est fractionné d'office pour les baux d'immeuble et de FC s'il s'agit d'un bail à durée fixe, le droit est fractionné en autant de paiements qu'il y a de périodes triennales qu'il y a dans le bail.

S'il s'agit d'un bail à période c'est à dire d'un bail résiliable à période au gré des parties le droit est fractionné en autant de paiements que le bail comporte de période. Si les périodes dépassent 3 ans les parties peuvent demander le fractionnement triennal de chaque période.

NB : AU moment de l'enregistrement seul est acquitté le droit afférent à la 1ere période du bail, le droit applicable aux périodes suivantes est payé dans le mois du commencement de chaque période à la diligence du propriétaire et du locataire.

Le tarif perçu est celui en vigueur du commencement de la période. Il reste que les parties ont la possibilité de renoncer au paiement fractionné.

En ce qui concerne les actes portant baux de meubles autres que les FC, le droit de bail est perçu lors de l'enregistrement de l'acte pour toute la durée du bail. Lorsque la location est inférieure en une année et renouvelable par tacite reconduction, le droit est perçu pour une année au moins.

2) Régime fiscal des locations verbales (art 436)

Aux termes de l'article 436 CGI à défaut de convention écrites, des locations d'immeubles et leurs suites dites locations verbales font l'objet de déclaration estimative déposée dans le délai d'un mois à compter de l'entrée en jouissance, au Bureau de l'Enregistrement de la situation du fonds de commerce loué.

Le droit proportionnel est liquidé sur le prix augmenté des charges. Le déclarant est tenu au paiement des droits exigibles sauf son recours contre le preneur. Néanmoins les parties restent solidaires pour le recouvrement.

P 3 : Les baux à vie et les baux à durée illimitée (article 469)

Le bail à durée illimitée est celui que le preneur est en droit de continuer indéfiniment pour lui et ses héritiers. Le bail à vie est celui qui est fait pour la durée de la vie soit du preneur, soit du bailleur, soit d'une tierce personne.

En raison de leur durée indéfinie, les baux à vie, à durée illimitée sont assimilés du point de vue fiscal aux transmissions de propriété des biens qui en font l'objet. Ainsi aux termes de l'article 469 CGI les baux à vie des biens meubles et ceux dont la durée est illimitée sont assujettis à un droit de 10%. L'article 488 ajoute 2° que les baux de même nature de biens immeubles sont assujettis à un droit de 15%.

Pour les baux dont la durée est illimitée, l'assiette est déterminée par un capital forcé de 20 fois le prix et les charges annuelles.

Pour les baux à vie l'assiette est déterminée par un capital formé de 10 fois le prix et les charges annuelles.

NB : Le paiement n'est jamais susceptible d'être fractionné. Si le bail comprend des meubles et des immeubles il y a lieu de demander une ventilation pour la perception des droits.

P 4 : Les baux de nature particulière

I. Le bail à nourriture (5% si sa durée est illimitée et 10% s'il est fait à vie)

C'est le contrat par lequel une personne s'engage à nourrir une ou plusieurs personnes moyennant un prix déterminé. Il est assujetti à un droit de 5% si sa durée est illimitée et à un droit de 10% s'il est fait à vie.

II. Les baux emphytéotiques

Ils sont assujettis au droit de bail de 5% malgré leur caractère translatif de droit réel immobilier. Au contraire les mutations de toute nature ayant pour objet en matière de bail emphytéotique soit au droit du bailleur soit au droit du preneur sont soumises au régime fiscal des mutations des propriétaires (droit de 15%).

III. Les concessions de terrains dans les cimetières (15% perpétuelle, 5% temporaire)

Elles sont soumises au droit de 15% prévu pour les baux d'immeubles à durée illimitée quand elles sont perpétuelles. Quand elles sont temporaires elles donnent un droit de 5%. Ce droit est perçu lors de l'enregistrement pour toute la durée de la concession sur le prix afférent à la durée prévue.

P 5 : Autres types de baux : les baux administratifs

Les baux des biens de l'Etat et collectif P et Etablissements P sont soumis au même droit de 5%. Cependant les baux consentis à l'Etat, aux communes et aux communautés rurales sont enregistrés gratis, sauf lorsqu'il est stipulé dans l'acte que le droit est à la charge du bailleur.

De même sont exonérés de droit, la location par un Etat étranger des immeubles nécessaires à l'installation et au fonctionnement de soumission diplomatique y compris la résidence du chef de mission et celle du chef des portes consulaires ⇒ convention de vienne.

L'article 735 CGI exonère de droit les baux consentis à la SNHLM et à la SICAP.

Toutefois les baux consentis par ces mêmes organismes et qui portent sur des immeubles à usage de logement réalisés dans le cadre de leur programme et constituant des logements économiques sont soumises au droit fixe de 5 000 F.

L'article 747 exonère de droit les locations consenties à des associations d'intérêt rural et des coopératives agricoles. De même les actes passés par les sociétés de crédit bail ayant pour objet les opérations d'immeubles à usage ou d'habitation, sont exemptés en vertu de l'article 748 de formalité de l'enregistrement.

Les occupations temporaires du domaine public (taux de 5% article 487)

Elles sont soumises au droit de 5% sur la base du P3 de l'article 487.

NB : article 701 était souvent invoqué

Les cessions et résiliation des baux

Par exception au principe de l'assujettissement des mutations au droit proportionnel, les cessions, subrogations, rétrocessions et résiliation de baux de biens de toute nature sont assujettis au droit fixe de 2 000 F.

La cession de droit au bail d'immeuble

C'est une opération qui a pour effet d'entraîner non seulement la substitution d'un locataire à un autre mais encore la transmission par l'ancien locataire au nouveau d'un droit mobilier incorporel distinct de la jouissance même résultant du bail cédé.

Cette transmission est obligatoirement soumise à l'enregistrement. En effet toute cession d'un droit à bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble quelle que soit la forme qui lui est donnée par les parties qu'elle soit qualifiée cession de pas de porte, indemnité de départ ou autrement est soumise à un droit de 15%.

Ce droit est perçu sur le montant de la somme ou indemnité stimulée par le cédant ou à son profit ou sur la valeur vénale réelle du droit cédé, déterminée par une déclaration estimative des parties, si la convention ne contient aucune stimulation expresse une somme ou indemnité au profit du cédant ou si la somme stimulée est inférieure à la valeur vénale.

La perception de ce droit n'exclut pas celle du droit de jouissance ni celle des droits dus pour la jouissance du bien loué.

Si la cession du bail d'un meuble est consentie moyennement contre l'obligation de verser une indemnité de cédant indépendant des loyers à verser au bailleur, cette indemnité doit être assujettie à un droit de 15%. L'exigibilité de ce droit n'exclut pas d'ailleurs en principe celle du droit de 2 000 F pour la cession du bail.

NB : Il faut distinguer la cession du bail et la cession du droit au bail.

La loi fiscale permet, en vue de remédier aux dissimulations de taxer la valeur vénale réelle du droit cédé si le contrat ne mentionne qu'une indemnité inférieure à ce contrat ou même ne mentionne.

En pratique concernant les baux à usage d'habilitation de professionnel, l'Administration réclame un droit de 15% en l'absence de stipulations nettement établies d'indemnité. Il en est autrement en ce qui concerne les locaux industriels et commerciaux.

Résiliation des baux (⇒ taux de 15% ou droit fixe de 2 000 F)

Il est prévu un droit de 15% pour les résiliations de baux d'immeubles résultant d'une convention mais non de la loi ou d'une décision de justice lorsqu'il apparaît en fait que la résiliation n'a pas été stipulée pour permettre au bailleur de jouir personnellement des lieux ou de vendre l'immeuble libre de toute location et sans qu'il y est à distinguer suivant que la convention a donné lieu ou non du versement d'indemnité.

Cette disposition ne s'applique toutefois que lorsqu'il s'agit de locaux à usage industriels et commerciaux. Cependant il en serait autrement si le contrat stipulait que la résiliation du bail donne lieu au versement d'une indemnité par le nouveau locataire au profit du bailleur.

La location vente (location + promesse de vente)

Le contrat location vente s'analyse comme son nom l'indique en une location sur une vente. En réalité il s'agit d'une location et d'une promesse de vente, le fait générateur de droit de vente 15% intervient au moment du transfert de propriété. Tandis que la location est soumise au régime du droit de bail de 5% jusqu'à son terme.

Annexe : Régime de la contribution globale unique

A – champ d'application

Article 74-a – Il est établi un régime de fiscalité globale dénommé contribution globale unique, représentatif des impôts et taxes ci-après :

- Impôt sur le revenu assis sur les bénéfices industriels et commerciaux ;
- Impôt du minimum fiscal ;
- Contribution des patentes ;
- Taxe sur la valeur ajoutée ;
- Contribution forfaitaire à la charge des employeurs ;
- Licence des débits de boissons.

La contribution globale unique est perçue au profit de l'Etat et des Collectivités locales.

Article 74-b – Sont assujetties à la contribution globale unique, les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel, tous droits et taxes compris, n'excède pas :

- 50 millions de francs lorsqu'elles effectuent des opérations de livraisons de biens ;
- 25 millions de francs lorsqu'elles effectuent des opérations de prestations de services.

Lorsque le contribuable exerce des activités mixtes, il ne peut être admis au régime de la contribution globale unique que si son chiffre d'affaires global annuel n'excède pas 50 millions et que la limite concernant les opérations de prestations de services ne soit pas dépassée.

Les chiffres d'affaires annuels prévus pour l'application du régime de la contribution globale unique, sont déterminés en tenant compte de l'ensemble des opérations réalisées dans tous les établissements de l'entreprise, y compris celles exonérées.

Article 75 – La contribution globale unique ne s'applique pas :

- aux personnes physiques dont l'activité relève de la catégorie des bénéfices non commerciaux ;
- aux personnes physiques réalisant des opérations de vente, de locations d'immeubles ou de gestion immobilière.

Article 76 – Les différentes retenues à la source et autres précomptes d'impôts et taxes opérés, en vertu de dispositions prévues au présent Code, sur les achats ou sur le chiffre d'affaires des assujettis à la contribution globale unique constituent des recettes définitivement acquises au Trésor public.

Les contribuables relevant du régime de la contribution globale unique peuvent exercer une option pour leur assujettissement au régime du bénéfice réel dans les conditions de droit commun.

A cet effet, ils doivent, notifier au plus tard le 31 janvier de l'année d'imposition, leur choix au Directeur des Impôts.

L'option ainsi exercée est totale et irrévocable. Le changement de régime court à compter du 1^{er} janvier de l'année de l'option et porte sur tous les impôts et taxes visés à l'article 74-a.

Les professions sujettes à la patente sont logées d'office, lors de la première année de leur imposition d'après le régime du réel, à la dernière classe du Tableau A.

A – Tarif de la contribution globale unique

Article 77- Le montant de la contribution globale unique est fixé selon le tarif ci-dessous :

- Pour les prestataires de services :

Chiffre d'affaires**Montant de l'impôt**

De 0 à 330 000 f	10 000 f
330 001 à 500 000	25 000
500 001 à 1 000 000	50 000
1 000 001 à 2 000 000	100 000
2 000 001 à 3 000 000	200 000
3 000 001 à 5 000 000	400 000
5 000 001 à 7 500 000	800 000
7 500 001 à 10 000 000	1 200 000
10 000 001 à 15 000 000	1 800 000
15 000 001 à 20 000 000	2 200 000
20 000 001 à 25 000 000	3 000 000

- Pour les commerçants :**Chiffre d'affaires****Montant de l'impôt**

De 0 à 330 000	5 000 f
330 001 à 500 000	15 000
500 001 à 1 000 000	30 000
1 000 001 à 2 000 000	50 000
2 000 001 à 3 000 000	75 000
3 000 001 à 4 000 000	100 000
4 000 001 à 5 000 000	150 000
5 000 001 à 7 500 000	300 000
7 500 001 à 10 000 000	600 000
10 000 001 à 15 000 000	900 000
15 000 001 à 20 000 000	1 200 000
20 000 001 à 25 000 000	1 500 000
25 000 001 à 28 000 000	1 800 000
28 000 001 à 31 000 000	2 200 000
31 000 001 à 34 000 000	2 500 000
34 000 001 à 37 000 000	2 800 000
37 000 001 à 41 000 000	3 000 000
41 000 001 à 44 000 000	3 200 000
44 000 001 à 47 000 000	3 600 000
47 000 001 à 50 000 000	4 200 000

C – Etablissement

Article 78- La contribution globale unique est établie chaque année en considération de la totalité du chiffre d'affaires réalisé du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année précédente, déduction faite des opérations soumises au précompte de TVA.

Le montant dû par les entreprises nouvelles est réduit au prorata temporis en ce qui concerne la première année.

D – Recouvrement

Article 79-a – La contribution globale unique est établie par voie de rôle. Elle donne lieu chaque année, au versement d'acomptes à imputer sur l'impôt dû au titre de l'année.

Chaque acompte est égal au tiers de l'impôt dû.

Les acomptes sont spontanément versés dans les quinze jours des mois de février, mai et août de l'année d'établissement de l'impôt. Ils doivent être payés à la caisse du comptable du Trésor du lieu d'imposition défini par l'article 34 du présent Code.

Tout paiement donne lieu à la délivrance d'une quittance.

L'avertissement établi par le service des Impôts et délivré aux contribuables par l'agent chargé de la perception accompagnée de la quittance de règlement, tient lieu de formule de contribution globale unique.

Tout assujetti est tenu, dans son établissement, de présenter cette formule, lorsqu'il est requis par les maires, les préfets, les sous-préfets, les fonctionnaires dûment commissionnés des Impôts, du Trésor, de la Douane, du Contrôle économique et tous les officiers ou agents de la Police judiciaire.

Article 79-b Les contribuables dont le montant de l'impôt n'excède pas 100 000 francs sont tenus de payer spontanément l'impôt dont ils sont redevables. Ce paiement est effectué en une fois, par voie de fiche de paiement par anticipation, avant le 1^{er} mai de chaque année pour l'année en cours.

L'Administration des Impôts liquide la contribution globale unique et, sur présentation de la quittance de paiement, délivre au contribuable une vignette dont l'affichage dans l'établissement tient lieu de publicité au paiement.

Il est remis aux assujettis marchands forains ou ambulants une vignette cartonnée de petit format.

La vignette doit être présentée à toute réquisition des autorités compétentes énumérées à l'article 79-a. L'assujetti qui aura égaré sa formule ou sa vignette ou qui sera tenu d'en justifier hors de son domicile, pourra se faire délivrer un certificat établi sur papier timbré dont mention sera faite des motifs ayant obligé le contribuable à le réclamer.

Article 79-c – Passé le délai visé à l'article 79-b, une commission de recouvrement se déplacera sur le territoire de la collectivité locale pour vérifier l'acquittement effectif de l'impôt dont le montant n'excède pas 100 000 francs et au besoin, établir et encaisser l'impôt non versé.

La commission de recouvrement comprend :

- **un représentant du trésor ;**
- **un représentant des impôts ;**
- **un représentant de la collectivité locale concernée ;**
- **un représentant en uniforme de la force publique.**

Le défaut de paiement spontané avant le 1^{er} mai entraîne l'application d'une pénalité égale à un droit en sus de l'impôt dû.

E – Obligations déclaratives – Sanctions – Contentieux

Article 80- Les contribuables sont tenus d'adresser, avant le 1^{er} février de chaque année, à l'agent chargé de l'assiette du lieu du siège de l'entreprise ou de son principal établissement, une déclaration indiquant :

- le montant de leurs achats de l'année précédente ;
- la valeur globale, au prix de revient, de leurs stocks au 1^{er} janvier au 31 décembre de ladite année ;
- le montant de leurs loyers professionnels et privés ;
- le nombre et la puissance de leurs automobiles utilitaires ou de tourisme ;
- la superficie de leurs exploitations agricoles en rapport et les moyens matériels mis en œuvre.

Les contribuables soumis au régime de la contribution globale unique doivent tenir et représenter à toute réquisition d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur des impôts, un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats appuyés de factures justificatives.

Ils ont également l'obligation de tenir et de communiquer, à l'agent désigné à l'alinéa précédent, un livre journal servi au jour le jour et représentant le détail de leurs recettes professionnelles.

Article 81- tout contribuable soumis au régime de la contribution globale unique, qui ne fournit pas, dans le délai imparti, la déclaration prévue à l'article 80, est taxé d'office conformément aux dispositions de l'article 192. l'impôt ainsi établi est notifié au contribuable.

Article 82- La constatation des infractions et le contentieux relatifs à la contribution globale unique sont soumis aux règles prévues en matière d'impôts directs.

F – Dispositions spéciales

Article 83-a Lorsque le montant de l'impôt a été fixé au vu de renseignements inexacts, ou lorsqu'une inexactitude est constatée dans les documents dont la tenue ou la présentation est exigée par la loi, l'Administration dispose d'un délai de cinq ans à compter de la date de l'infraction, pour constater et sanctionner les infractions commises par les assujettis.

Il est alors procédé à la détermination de l'impôt réellement dû selon la procédure contradictoire.

Si le contribuable remplit encore les conditions pour bénéficier du régime de la contribution globale unique, l'impôt est calculé selon le tarif visé à l'article 77 majoré d'un droit en sus.

Dans le cas contraire, la situation fiscale du contribuable est régularisée au regard des dispositions spécifiques de tous les autres impôts et taxes prévus par le présent Code.

Article 83-b – Pour les contribuables soumis à la contribution globale unique, qui augmenté, le cas échéant, des plus-values provenant de la cession des stocks et des éléments de l'actif immobilisé dans les conditions prévues à l'article 189 du présent Code.

Article 83-c – Les contribuables qui ne pourront justifier de leur droit en sus, pour tout contribuable qui ne pourra fournir une formule de la contribution globale unique régulière, un récépissé de sa déclaration d'existence ou la justification qu'il est imposé.

Article 83-d – La fermeture de l'établissement ou la saisie des stocks sera opérée à l'encontre de tout contribuable ne pouvant apporter la preuve du paiement de l'impôt ou la justification qu'il est imposé.

La saisie est pratiquée dans les formes et conditions prévues par la loi.

La fiche établie par l'Administration des Impôts au nom du contribuable soumis à la contribution globale unique, vaut titre exécutoire pour l'exercice de la saisie.

Les marchandises et les instruments saisis seront mis en vente à la diligence et par les soins de l'Administration du Trésor.

Nonobstant les dispositions prévues au présent article, la fermeture administrative du local professionnel pourra être ordonnée par la commission de recouvrement prévue à l'article 79-c. cette fermeture peut être pratiquée immédiatement, dès constatation de l'infraction, sans mise en demeure préalable ni signification de commandement. Elle est matérialisée par l'apposition de scellés.

La fiche de paiement par anticipation établie, en conséquence, par l'Administration des Impôts, au nom du contribuable soumis à la contribution globale unique, vaut titre exécutoire pour l'exercice de la saisie.