



REPUBLIQUE TOGOLAISE

Ministère des Finances
et du Budget



Doctrine fiscale du Togo

1^{ère} édition

2025

Sous la direction de :

Yawa Djigbodi TSEGAN, Commissaire Général de l'Office Togolais des Recettes ;

Kwawo A. K. ESSIEN, Commissaire des Impôts à l'Office Togolais des Recettes.

Equipe de rédaction

Abiré LEMOU BALI, Juriste Fiscaliste, Inspecteur des Impôts, Inspecteur des Finances Publiques, Directeur de la Législation Fiscale et du Contentieux, à l'Office Togolais des Recettes ;

Dr. Essowèdéou Bèkèyi SOGOYOU, Juriste Fiscaliste, Chef Division Législation Fiscale, à l'Office Togolais des Recettes ;

Kodjo DOLA, Juriste Fiscaliste, Inspecteur des Impôts, Chef Division Contentieux Fiscal, à l'Office Togolais des Recettes ;

Essohana Kodjo AGAMAH, Juriste Fiscaliste, Inspecteur des Finances Publiques, Chef Section Fiscalité Nationale et Documentation, à l'Office Togolais des Recettes ;

Kodjo ESSIOMLEY, Gestionnaire Fiscaliste, Inspecteur des Finances Publiques, Chef Section Recours Administratif et Juridictionnel, à l'Office Togolais des Recettes ;

Mangliwè NONDOHOU, Juriste Fiscaliste, Inspecteur des Finances Publiques, Professionnel Technique en charge de la Fiscalité Nationale et de la Documentation, à l'Office Togolais des Recettes ;

Essowazi Kpatcha SAMA, Juriste Fiscaliste, Inspecteur des Finances Publiques, Professionnel Technique en charge de la Fiscalité Nationale et de la Documentation, à l'Office Togolais des Recettes.

MOT DU COMMISSAIRE GENERAL



L'Office Togolais des Recettes (OTR), depuis sa création, s'est résolument engagé à promouvoir les valeurs fondamentales de transparence et de professionnalisme, dans un souci constant de respect des droits et garanties des contribuables, tels que consacrés par les textes en vigueur.

Le droit fiscal applicable au Togo, structuré autour du Code Général des Impôts (CGI) et du Livre des Procédures Fiscales (LPF), constitue le socle normatif sur lequel reposent les obligations fiscales des contribuables. Toutefois, les évolutions

successives et les multiples aménagements dont ces instruments ont fait l'objet, ont parfois engendré des difficultés d'interprétation, tant pour les contribuables que pour les agents de l'Administration fiscale.

Face à cette complexité, l'Administration fiscale, attentive aux préoccupations exprimées par les contribuables, a été conduite à formuler, à travers des textes et rescrits, des clarifications et interprétations destinées à expliciter la lettre et l'esprit des dispositions fiscales en vigueur. Une compréhension partagée de la législation fiscale, ainsi qu'une diffusion claire de la position de l'Administration, constituent en effet des conditions essentielles à la transparence, au professionnalisme et à la consolidation de la confiance entre l'État et les acteurs économiques.

C'est dans cette dynamique que s'inscrit la présente doctrine fiscale togolaise, fruit d'un travail de compilations, d'analyses et de systématisation. Elle regroupe l'ensemble des rescrits fiscaux, décrets, arrêtés, instructions, circulaires et décisions contentieuses à portée générale émanant des autorités compétentes. Cet ouvrage doctrinal vise à offrir un cadre de référence clair et accessible sur l'interprétation administrative du droit fiscal national.

La publication de cette première édition marque une étape importante dans le renforcement de la sécurité juridique et fiscale au Togo. Elle contribuera, sans nul doute, à une meilleure compréhension des règles fiscales, à l'amélioration du climat de confiance entre l'Administration et les partenaires, ainsi qu'à la promotion de bonnes pratiques administratives, gages d'un système fiscal juste, équitable et accessible à tous, le tout étant tributaire d'un consentement libre à l'impôt.

Je formule le vœu que ce recueil doctrinal constitue pour les opérateurs économiques et la communauté scientifique, un guide pratique et pédagogique, facilitant la compréhension et l'application du dispositif fiscal national pour une promotion du civisme fiscal. J'invite, par ailleurs, l'ensemble des agents de l'Administration fiscale à s'en approprier le contenu, afin de garantir l'uniformité et la cohérence de l'action administrative dans l'exécution de leurs missions.

Je ne saurai clore mes propos sans adresser un hommage mérité à mon prédécesseur le Dr. Kokou Philippe B. TCHODIE qui a significativement œuvré à la réalisation de cet ouvrage ainsi qu'à toute l'équipe de rédaction.

Yawa Djigbodi TSEGAN

MOT DU COMMISSAIRE DES IMPOTS



La doctrine administrative constitue un instrument essentiel par lequel l'Administration fiscale interprète et clarifie, à travers ses circulaires, instructions et positions officielles, le sens et la portée des dispositions législatives et réglementaires en matière d'imposition. Elle poursuit un triple objectif. D'abord, assurer l'uniformité dans l'application des textes fiscaux par les agents de l'Administration fiscale. Ensuite, garantir une meilleure compréhension et une plus grande accessibilité de ces textes. Enfin, participer à la sécurité juridique souvent recherchée dans les transactions, ce qui est un gage d'attractivité du système fiscal pour des investisseurs en

quête de repères afin de se faire une idée précise du système fiscal du pays en prélude à leurs investissements. La publication de cette première édition s'inscrit dans une dynamique de modernisation et de transparence dans les interactions de l'Administration fiscale avec ses différents partenaires. La doctrine fiscale du Togo ici présentée se fonde sur les dispositions fiscales en vigueur au 30 septembre 2025. Elle est organisée en trois (03) grandes parties.

La première partie relative aux textes réglementaires rassemble les arrêtés, circulaires et instructions pris par les autorités compétentes. Ces instruments précisent les modalités d'application des lois fiscales et visent à en faciliter la mise en œuvre effective.

Les rescrits fiscaux, composant la deuxième partie, constituent les réponses apportées par l'Administration fiscale aux sollicitations des contribuables. Ils couvrent un large éventail de thématiques fiscales et offrent des éclairages concrets sur l'interprétation des règles applicables.

Enfin, la troisième partie consacrée aux décisions contentieuses présente les décisions rendues par le Commissaire des Impôts suite aux contestations élevées par les contribuables. Le choix particulier du Togo d'inclure ces décisions dans la présente doctrine procède du fait que celles-ci constituent des prises de positions de l'Administration fiscale sur les litiges fiscaux qui lui sont soumis durant la phase administrative.

Il convient de souligner que, bien qu'elle n'ait pas valeur de loi, la doctrine ainsi établie engage l'Administration fiscale. Tout contribuable est donc en droit de s'en prévaloir dès lors que la position invoquée n'a pas été ultérieurement rapportée et à condition qu'il y ait une identité de cause. Toutefois, cette doctrine ne saurait en aucun cas se substituer à la législation fiscale, qui demeure la norme suprême et le fondement de toute imposition.

Cet ouvrage de doctrine fiscale, quoique non exhaustif, servira de guide à tous les acteurs pour une meilleure application des textes fiscaux qu'ils y soient amenés par profession ou par occasion à la pratique du droit fiscal. A cet effet, chaque élément de doctrine a été méthodiquement rattaché à l'impôt ou à la thématique fiscale concernée, dans un souci de clarté pour faciliter sa consultation aux utilisateurs.

Kwawo A. K. ESSIEN

Avertissement

La doctrine fiscale constitue la position de l'Administration fiscale sur un texte fiscal ou sur l'appréciation qu'elle a d'une situation de fait vis-à-vis de la loi fiscale. Elle lui est opposable jusqu'à revirement ou évolution de la disposition fiscale sur laquelle elle porte. Tout contribuable est donc en droit de s'en prévaloir dès lors que la position invoquée n'a pas été ultérieurement rapportée et à condition qu'il y ait une identité de cause. Cependant, elle ne se substitue pas au code général des impôts et au livre des procédures fiscales.

Toute reproduction, totale ou partielle, de ce document, par quelque procédé que ce soit, est strictement interdite sans l'autorisation préalable et écrite de l'Office Togolais des Recettes. Toute violation de cette interdiction expose son auteur aux sanctions prévues par les lois en vigueur relatives à la propriété intellectuelle.



Table des matières

PREMIERE PARTIE : TEXTES REGLEMENTAIRES	12
TITRE I- LES ARRETES	13
ARRETE INTERMINISTERIEL N°005 MEF/MCIPSPT DU 06 FEVRIER 2017 PORTANT REGLEMENTATION DU MARQUAGE FISCAL SECURISE OBLIGATOIRE	13
ARRETE N°092/MEF/OTR/CG/CI DU 11 MAI 2018 FIXANT LES CONDITIONS D'EDITION ET DE GESTION DES FACTURES NORMALISEES	17
ARRETE INTERMINISTERIEL N°003 DU 11 OCTOBRE 2019 FIXANT LES DATES D'ENTREE EN VIGUEUR DU MARQUAGE FISCAL.....	22
ARRETE N°084 /MEF/OTR/CG/CI DU 04 MARS 2020 PORTANT MODALITES D'APPLICATION DE L'ARTICLE 9 DE LA LOI N°2019-22 PORTANT LOI DE FINANCES GESTION 2020 INSTITUANT UN REGIME DE PRECOMPTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	24
ARRETE INTERMINISTERIEL N° 007/ MEF/MCIDSPCL DU 12 JUIN 2020 MODIFIANT L'ARRETE INTERMINISTERIEL N° 003 DU 11 OCTOBRE 2019 FIXANT LES DATES D'ENTREE EN VIGUEUR DU MARQUAGE FISCAL.....	27
ARRETE N°266/MEF/SG/OTR/DGTCP/2020 DU 20 OCTOBRE 2020 DETERMINANT LE POURCENTAGE D'AFFECTATION DE LA TVA PERÇUE AU CORDON DOUANIER AU PROFIT DU COMPTE DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA ET FIXANT LES MODALITES DE GESTION DE CE COMPTE	29
ARRETE N°037/2022/MEF/SG/OTR/CG/CI DEFINISSANT LES MODALITES DE FONCTIONNEMENT DU GUICHET UNIQUE DE DEPOT DES ETATS FINANCIERS (GUDEF)	30
ARRETE N°321/2024/MEF DU 26 AOÛT 2024 PRECISANT LES MODALITES D'IDENTIFICATION, DE DECLARATION ET DE CONSERVATION DES INFORMATIONS SUR LES BENEFICIAIRES EFFECTIFS....	32
TITRE 2 : LES CIRCULAIRES, INSTRUCTIONS & AUTRES	42
CIRCULAIRE N°1211/MEF/DGI DU 21 DECEMBRE 1984 RELATIVE AUX AMORTISSEMENTS (APPLICATION DE L'ARTICLE 39-20 DE LA LOI N°83-22 DU 30 DECEMBRE 1983 PORTANT CODE GENERAL DES IMPOTS).....	42
CIRCULAIRE N° 1226 /MEF/DGI DU 31 DECEMBRE 1984 RELATIVE A LA DETERMINATION ET A L'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE (APPLICATION DES ARTICLES 21, 22, 23, 24 ET 25 DE LA LOI N°83-22 DU 30 DECEMBRE 1983 PORTANT CODE GENERAL DES IMPOTS).....	45
CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N° 024 DU 06 FEVRIER 2017 D'APPLICATION DU MARQUAGE FISCAL SECURISE OBLIGATOIRE.....	52
CIRCULAIRE N°006/ 2019/OTR/CI DU 14 JANVIER 2019 RELATIVE A L'AUTORISATION D'ACQUITTEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE D'APRES LES DEBITS	60
CIRCULAIRE N° 007/2019/OTR/CI DU 25 JANVIER 2019 RELATIVE A LA PERCEPTION DE LA TAXE SUR LES PLUS-VALUES DE CESSON A TITRE ONEREUX DE BIENS IMMEUBLES, D'ACTIONS OU DE PARTS SOCIALES ET DE TITRES MINIERES OU LICENCES D'EXPLOITATION DELIVREES PAR L'ETAT ...	61

CIRCULAIRE N°009-2019/OTR/CI DU 25 JANVIER 2019 RELATIVE AUX EXERCICES D'APPLICATION DES TAUX DE LIQUIDATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU ET DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES.....	62
CIRCULAIRE N° 010-2019/OTR/CI DU 25 JANVIER 2019 RELATIVE A L'APPLICATION DES REGIMES DE DECLARATIONS FISCALES	63
CIRCULAIRE N°001-2022/OTR/CG/CI DU 02 FEVRIER 2022 RELATIVE A LA LEVEE DES MESURES PARTICULIERES D'ALLEGEMENTS FISCAUX PREVUES DANS LE CADRE DE LA RIPOSTE A LA COVID-19	65
NOTE CIRCULAIRE N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 1 ^{er} Juin 2022 RELATIVE A L'IMPOSITION DU CIMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) SUR LA MARGE BENEFICIAIRE DES DISTRIBUTEURS	71
CIRCULAIRE N°004-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 21 NOV 2022 MODIFIANT ET COMPLETANT LA CIRCULAIRE N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 1 ^{ER} JUIN 2022 RELATIVE A L'IMPOSITION DU CIMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) SUR LA MARGE BENEFICIAIRE DES DISTRIBUTEURS	79
CIRCULAIRE N°011/MEF/OTR/CG/CI DU 02 NOVEMBRE 2020 PRECISANT LES MODALITES PRATIQUES D'APPLICATION DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX OBLIGATIONS DECLARATIVES DES REDEVABLES CONCERNES PAR LA RETENUE A LA SOURCE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) (ARRETE N°084/MEF/OTR/CG/CI DU 04 MARS 2020 PORTANT MODALITE D'APPLICATION DE L'ARTICLE 9 DE LA LOI N°2019-22 PORTANT LOI DE FINANCES POUR LA GESTION 2020 INSTITUANT UN REGIME DE PRECOMPTE DE LA TVA)	87
CIRCULAIRE N°003/2022/OTR/CG/CI/DLFC DU 14 SEPT 2022 RELATIVE A L'INTERPRETATION DE L'ARTICLE 21-A DE LA LOI N°2011-18 DU 24 JUIN 2011 PORTANT STATUT DE ZONE FRANCHE INDUSTRIELLE AU TOGO.....	89
NOTE CIRCULAIRE N°001/2023/OTR/CG/CI/DLFC DU 09 JANVIER 2023 RELATIVE A L'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP) DE LA LOI DE FINANCES, EXERCICE 2023.....	91
CIRCULAIRE N° 001-2023/OTR/CG/CI DU 30 JANVIER 2023 RELATIVE AUX MODALITES DE DEPOT ELECTRONIQUE ET PHYSIQUE DES ETATS FINANCIERS	96
CIRCULAIRE N°001-2025/OTR/CG/CI DU 14 JANVIER 2025 RELATIVE AU REHAUSSEMENT DU SEUIL D'ASSUJETTISSEMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA).....	98
INSTRUCTION N°001/2019/OTR/CG DU 15 JANVIER 2019 RELATIVE AUX MODALITES D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 7 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES SUR LES CONDITIONS D'IMPORTATIONS OU D'EXPORTATIONS DE MARCHANDISES.....	100
INSTRUCTION N°005-2019/OTR/CI DU 14 JANVIER 2019 RELATIVE AUX MODALITES D'APPLICATION DE LA RETENUE DE 15% PREVUE PAR LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 10 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES	101
AVIS AUX OPERATEURS ECONOMIQUES N°016/2019/OTR/CI DU 26 FEVRIER 2019 RELATIF AUX MODALITES D'APPLICATION DE LA RETENUE DE 15% PREVUE PAR LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 10 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES.....	102
INSTRUCTION N°0010/2024/OTR/CG/CI DU 30 OCTOBRE 2024 RELATIVE A L'ACTION EN RECOUVREMENT DEUX (02) MOIS APRES LA SAISINE DE LA COMMISSION ADMINISTRATIVE DES RECOURS (CAR)	103

LA CHARTE DES DROITS ET OBLIGATIONS DU CONTRIBUABLE VERIFIE (MISE A JOUR EN JANVIER 2025)	104
DEUXIEME PARTIE – LES RESCRITS FISCAUX.....	111
TITRE I : DES DEMANDES D'EXONÉRATION DES ORGANISATIONS NON GOUVERNEMENTALES (ONG)	112
R1 : Demande d'exonération de la TVA sur la base d'un accord de siège expiré	112
R2 : Demandes d'exonération fondées sur des accords antérieurs au décret N° 2022-002/PR du 05 Janvier 2022 fixant les conditions de coopérations entre les ONG et le Gouvernement de la République togolaise	113
R3 : Exonération de la TVA sur l'achat de véhicule de tourisme par une ONG	113
R4: Exigence des actes fiscaux aux entités bénéficiaires d'accords de siège lors des transferts de fonds	114
TITRE II : DES DROITS D'ENREGISTREMENT	115
R5 : Exonération des droits d'enregistrement sur un contrat de bail à usage d'habitation d'un agent diplomatique	115
R6 : Régime fiscal applicable à l'activité d'acquisition des terrains en vue de construire des logements à usage d'habitation destinés à la revente : La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou les Droits d'enregistrement ?.....	115
R7 : Exonération des droits d'enregistrement sur un bail d'habitation du Représentant Résident d'une institution spécialisée des Nations Unies	116
R8 : Demande d'exonération des droits d'enregistrement et de timbres sur la cession d'actions par les actionnaires d'une société relevant de la zone franche	117
R9 : Obligation d'enregistrement d'un acte sous seing privé et le taux applicable en cas de changement de législation.....	117
TITRE III : DES RETENUES A LA SOURCE	119
R10 : Retenue à la source des sommes versées à des non-résidents.....	119
R11 : Retenue à la source sur honoraires et assimilés (RSHA) relative aux prestations d'analyses en laboratoire.....	119
R12 : Retenue à la source sur les prestations de services	121
TITRE IV : DES AUTRES DEMANDES D'EXONERATION DES IMPÔTS, DROITS ET TAXES.....	122
R13: Sollicitation d'une extension des exonérations d'une représentation diplomatique à une structure parrainée par elle	122
R14 : Demande d'une attestation de non créance fiscale concernant toute dépense et/ou achat de biens et/ou de services engagés dans le cadre des activités d'avitaillement des navires	123
R15: Demande d'exonération, de suppression des impôts, droits et taxes et sollicitation de subvention en faveur des Etablissements privés d'enseignements supérieurs du Togo	123

R16: Exonération de la retenue d'Impôt sur le Revenu des Capitaux Mobiliers (IRCM)	124
TITRE V : DES CESSIONS D'ACTIONS OU D'IMMEUBLES.....	126
R17 : Implications fiscales d'une opération de cession d'actions.....	126
R18 : Taxe sur la Plus-Value de cession d'immeuble	126
R19: Cession totale d'actions : une cession d'actions ou une cession de fonds de commerce ? ...	129
R20 : Demande d'extension du régime dérogatoire d'une société à sa filiale dans le cadre de la cession d'un immeuble	129
TITRE VI : DU REGIME FISCAL DE L'ETABLISSEMENT STABLE	131
R21 : Obligations fiscales d'un bureau de représentation	131
TITRE VII : DE LA TAXE FONCIERE	133
R22 : Redevabilité de la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties (TFPB/TFPNB) et de la taxe d'enlèvement des ordures (TEO)	133
TITRE VIII : DES DROITS D'ACCISES.....	135
R23 : Base de calcul des droits d'accises	135
TITRE IX : DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)	136
R24 : Base de facturation de la TVA dans une opération de mise à disposition du personnel.....	136
R25 : Traitement de la TVA dans une opération de sous-traitance	136
R26 : Régime fiscal des opérations de crédit-bail.....	137
R27 : Assujettissement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée des services liés à l'achat des produits pétroliers vendus par les différents traders dans les dépôts sous douane	138
R28 : Assujettissement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) des prestations manutentionnaires effectuées dans le Port franc.....	139
R29 : Assujettissement à la TVA et obligation de facturation de la TVA par une institution bancaire	139
R30 : Régime fiscal applicable à une clinique au regard de la TVA et des autres impôts et taxes en vigueur	140
TITRE X : DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP)	141
R31 : Traitement fiscal de l'indemnité de licenciement suite à un départ négocié	141
TITRE XI : DES MARCHES PUBLICS FINANCES SUR FONDS EXTERIEURS	142
R32 : Utilisation des chèques Trésor délivrés dans l'exécution des marchés publics à financement extérieur	142
TITRE XII : DE LA REVALUATION LIBRE DES BILANS.....	143
R33 : Traitement fiscal de l'écart d'inventaire suite à la réévaluation libre des bilans	143
TROISIEME PARTIE : DECISIONS CONTENTIEUSES	144

TITRE I : DES CONVENTIONS FISCALES.....	145
D1 : Application du taux communautaire de la retenue à la source sur les dividendes	145
D2 : Mécanisme d'élimination de la double imposition.....	145
D3 : Notion de non double imposition.....	146
D4 : Application du règlement de l'UEMOA sur les retenues sur les prestations et redevances	147
TITRE II : DE LA TAXE SUR LA PLUS VALUE (TPV).....	149
D5: Personne redevable de la Taxe sur la Plus-Value (TPV) sur cession d'actions	149
D6 : Prescription et nature de l'impôt à réclamer sur les cessions d'actions.....	149
TITRE III : DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET DE L'IRPP, CATEGORIE DES REVENUS D'AFFAIRES .	151
D7 : Cascade et profit sur le Trésor.....	151
D8 : Déduction des indemnités de départ à la retraite.....	151
D9 : Défaut de justification des débours	152
D10 : Ecart entre données DAS et états financiers	154
D11 : Traitement fiscal des rémunérations des intermédiaires dans la comptabilité des commettants	155
D12 : Implication fiscale de la variation du capital d'une entreprise individuelle par suite d'un apport de l'exploitant.....	157
D13 : Imposition à l'IS de la plus-value de réévaluation	158
D14 : Notion de redevance et application de la limite de déductibilité	159
D15 : Conditions de déductibilité des provisions.....	160
TITRE IV : DU DROIT DE PATENTE	162
D16 : Base de calcul des acomptes de patente dus par les nouvelles entreprises à leur 3 ^e année d'exercice.....	162
TITRE V : DES PROCEDURES DE CONTROLE ET DU CONTENTIEUX.....	163
D17 : Délai de réclamation des impositions primaires.....	163
D18 : Délai de réclamation des impositions supplémentaires	163
D19 : Demande de sursis à exécution d'une décision contentieuse suite à la saisine d'une juridiction pénale	164
D20 : Motivation des chefs de redressements	165
D21 : Portée de l'absence de réponse de l'Administration suite à une réclamation contentieuse..	165
D22 : Validité d'une vérification générale à la suite d'un CSP sur les mêmes exercices et les mêmes impôts	166
D23 : Délais de reprise de l'Administration fiscale après la levée des mesures contre la COVID 19	167

TITRE VI : DU RECOUVREMENT	169
D24 : Apurement d'impôts avec les retenues BIC des cimentiers	169
TITRE VII : DES REGIMES DEROGATOIRES	170
D25: Incompatibilité de l'activité de courtage et de commissionnaire avec le statut de société agréée au régime de la zone franche	170
TITRE VIII : DES RETENUES A LA SOURCE	172
D26 : Retenue Sur Loyer due par un locataire dont le bailleur bénéficie d'un régime dérogatoire .	172
TITRE IX : DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	173
D27 : Territorialité de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) dans l'activité de transport de marchandises	173
TITRE X : DE L'USURPATION DU NUMERO D'IDENTIFICATION FISCALE (NIF)	174
D28: Usurpation du NIF	174





PREMIERE PARTIE : TEXTES REGLEMENTAIRES

TITRE I- LES ARRETES

ARRETE INTERMINISTERIEL N°005 MEF/MCIPSPT DU 06 FEVRIER 2017 PORTANT REGLEMENTATION DU MARQUAGE FISCAL SECURISE OBLIGATOIRE

Art 1^{er} : Le présent arrêté vise à fixer, conformément aux dispositions de l'article 1475¹ du Code général des impôts, les conditions dans lesquelles divers produits de consommation sont soumis au marquage fiscal sécurisé obligatoire.

Les ministères compétents pourront émettre des circulaires d'application portant sur les caractéristiques générales des marques fiscales de sécurité à apposer sur les produits concernés et la mise en œuvre du marquage fiscal sécurisé.

Art. 2 : Les termes et expressions qui suivent ont le sens qui leur est donné dans le présent arrêté et dans sa circulaire d'application, ainsi qu'il suit :

« **Administration** » désigne soit l'un des ministères, soit les deux ministères, à l'origine du présent arrêté et en charge de sa mise en œuvre, et/ou l'Office Togolais des Recettes.

« **Agent de liaison autorisé** » désigne le dirigeant autorisé, nommé par le fabricant qui fabrique en série, capable d'aider à installer, exploiter le Système et à représenter ce fabricant. Les nom(s) et prénom(s), les coordonnées de l'Agent de liaison autorisé, la fonction et le numéro du titre d'identification de la République togolaise de l'Agent autorisé seront transmis à l'Administration dans les (2) deux semaines suivant la date de publication du présent arrêté.

Pour les sociétés établies après sa communication, la notification sera faite avant le début du marquage sécurisé dans l'usine.

« **Banderole** » désigne un document considéré comme une marque fiscale de sécurité à appliquer sur les Produits Concernés par le Marquage fiscal sécurisé.

« **Code** » désigne la Marque Fiscale de sécurité qui est imprimée directement sur les Produits Concernés dans les cas où l'utilisation d'une Banderole n'est pas appropriée.

« **Circulaire** » désigne, de façon générique, les directives de mise en œuvre (instructions techniques) et les directives d'opération et de maintenance, directives de qualité et directives de sécurité émises par l'administration à l'attention des fabricants et des Importateurs.

« **Fabricant** » désigne une société autorisée à fabriquer les Produits Concernés sur le Territoire.

« **Fabricant qui fabrique en série** » désigne un fabricant dont les chaînes de remplissage automatique/production ont une capacité de production nominale au moins égale à 1 million de bouteilles/canettes/paquets par an et 10.000 bouteilles/canettes/paquets par heure.

¹ Art. 213 du LPF

« **Petit fabricant** » désigne un fabricant qui ne fabrique pas en série.

« **Fournisseur** » désigne le fournisseur du Système (et ses sous-traitants) nommé par l'administration et responsable du déploiement et du suivi opérationnel du Système.

« **Importateur** » désigne toute personne ou société autorisée à l'importation de tout produit concerné sur le territoire de la République togolaise.

« **Marquage fiscal sécurisé** » désigne le marquage fiscal sécurisé obligatoire qui consiste à affecter à un produit individuel, une Banderole ou un Code.

« **Marques Fiscales de Sécurité** » désigne les Codes et les Banderoles.

« **Produits Concernés** » désignent tous les produits manufacturés du tabac, les boissons alcoolisées et non alcoolisées :

Chapitres, positions et sous-positions	Produits, libellés simplifiés
2201	Eaux, y compris les eaux minérales naturelles ou artificielles et les eaux gazéifiées, non additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ni aromatisées ; glace et neige
2202	Eaux, y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées, additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ou aromatisées, et autres boissons non alcooliques, à l'exclusion des jus de fruits ou de légumes du n° 20.09.
2203. 00.10.00 2203.00.90.00 2206. 00.10. 00	Bières de malt et autres bières
2209.	Jus de fruits
2204.	Vins de raisins
22.05	Vermouths et autres vins de raisins
22.07. 22.08.	Préparations alcooliques composées

24.02.	Cigares (y compris ceux à bouts coupés), cigarillos et cigarettes, en tabac ou en succédanés de tabac
--------	---

« **Territoire** » signifie le territoire de la République togolaise, étant entendu que les secteurs hors taxe ou «duty free» sont compris dans la notion de Territoire.

« **Système** » fait référence à tous les éléments nécessaires à la mise en œuvre de la solution du Marquage fiscal sécurisé. Cette liste n'est pas exhaustive et pourra être amendée par voie réglementaire.

Art. 3 : Le marquage fiscal sécurisé est assuré par l'administration avec le concours des fabricants et des importateurs des produits concernés. Il se présente sous forme de marques fiscales de sécurités (banderole ou code) à apposer sur les produits concernés.

Le fait générateur du marquage fiscal sécurisé est constitué par l'importation ou par la production des produits concernés. Seule l'administration peut exempter le marquage fiscal sécurisé des produits concernés moyennant la délivrance d'une autorisation spéciale.

Art. 4 : Il est interdit :

- d'importer, de fabriquer, de posséder (en dehors des quantités autorisées pour l'importation libre hors taxe), d'offrir, de vendre ou d'afficher à la vente des produits concernés qui ne comportent pas de marque fiscale de sécurité ;
- d'importer, de fabriquer, de vendre ou d'afficher à la vente des marques fiscales de sécurité ou matériel de fabrication permettant de créer, d'imprimer, d'imiter ou de contrefaire des marques fiscales de sécurité;
- de fabriquer, de détenir, de vendre ou d'utiliser de fausses marques fiscales de sécurité ;
- de procéder à toute intrusion technique visant à copier ou contrefaire les éléments du système;
- d'entraver de quelque manière que ce soit les opérations de marquage, l'installation du système et son bon fonctionnement.

Tout contrevenant fera l'objet de sanctions pénales et administratives en application des dispositions du Code pénal et des lois en vigueur.

Art. 5 : L'administration et les fabricants des produits concernés sont tenus d'installer le système conformément aux dispositions du présent arrêté, des circulaires pour chaque branche concernée par le marquage fiscal sécurisé.

Les fabricants et les importateurs ont l'obligation d'autoriser le fournisseur du système à accéder à leurs sites de production dans des conditions d'exploitation en vue d'éventuelles visites techniques préalables, de l'installation et de la maintenance du système.

Art. 6 : L'administration fixera les dates à partir desquelles les fabricants ou importateurs seront obligés d'utiliser le système et appliquer la procédure adéquate pour chacun des produits concernés.

A compter de cette date, aucun produit concerné ne pourra sortir des lignes de production ou entrer sur le territoire sans porter la marque fiscale de sécurité.

Trois (03) mois après cette date, aucun produit concerné qui ne porte la marque fiscale de sécurité ne pourra plus être écoulé par les commerçants ou distribué sur le territoire de la République togolaise.

Art. 7 : L'administration est chargée de l'exécution du présent Arrêté qui sera publié au Journal officiel de la République togolaise.



ARRETE N°092/MEF/OTR/CG/CI DU 11 MAI 2018 FIXANT LES CONDITIONS D'EDITION ET DE GESTION DES FACTURES NORMALISEES

Art. 1^{er} : Le présent arrêté fixe les conditions d'édition et de gestion de la facture normalisée.

Art. 2 : La facture normalisée est obligatoirement délivrée pour tout achat dont le montant est supérieur à 5 000 francs CFA sous réserve des dispositions de l'article 3 ci-dessous.

Art. 3 : La facture normalisée est strictement obligatoire lorsqu'elle porte sur une vente ou une prestation de services réalisée par un professionnel pour les besoins d'un autre professionnel.

Chapitre I : Conditions d'édition de la facture normalisée et modalités pratiques

Art. 4 : La facture normalisée est mise à la disposition des opérateurs économiques par l'Office Togolais des Recettes (OTR). Elle comporte toutes les informations définies à l'article 338² du Code Général des Impôts et le numéro de facture dans une série ininterrompue.

Les factures délivrées par les contribuables assujettis à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) doivent, en plus des autres mentions, comporter une vignette de TVA. Les factures délivrées par les entreprises non assujetties à la TVA doivent comporter la mention : « NE FACTURE PAS LA TVA ».

La vignette de TVA à apposer sur la facture normalisée est également mise à la disposition des opérateurs par les services de l'OTR. Elle comporte des éléments authentifiables, infalsifiables, de sécurité holographique consistant en des images en relief et d'un support adhésif « VOID » propres à l'OTR.

Art. 5 : Les factures sont livrées par carnet et peuvent être de différents formats sur papier auto carboné comportant une souche au moins.

Art. 6 : Les carnets de factures et les vignettes de TVA sont produits par un fournisseur en vertu d'un contrat et mis à la disposition de l'administration fiscale, après validation préalable par les services de l'OTR.

Art. 7 : Les grandes entreprises, sur leur demande, peuvent être autorisées à éditer des factures personnalisées suivant le format et le modèle fournis et homologués par les services de l'OTR mais faisant apparaître obligatoirement les mentions prévues à l'article 338³ du CGI sans préjudice des autres dispositions législatives ou réglementaires applicables en matière de facturation.

Les moyennes entreprises, sur leur demande peuvent obtenir l'autorisation d'éditer leurs propres factures sur la base du procès-verbal de visite constatant l'existence de la tenue d'une comptabilité

² Cette disposition correspond à l'article 64 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) en vigueur.

³ Idem.

régulière et complète notamment le livre journal des recettes, le livre journal des achats, le grand livre ou le livre des comptes et le livre d'inventaire.

Les ordres des professions libérales réglementées peuvent être autorisés à éditer leurs propres factures suivant le modèle et le format prescrits par la profession. Muni de l'autorisation délivrée par l'administration à l'organisation professionnelle, chaque membre est appelé à demander et obtenir l'autorisation d'éditer sa facture personnalisée qui doit comporter obligatoirement la vignette de l'administration. Le cas échéant, les factures des opérations exonérées doivent comporter la mention « exonération TVA ».

Art. 8 : Les entreprises qui éditent leurs propres factures doivent garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité des contenus des factures émises selon leurs propres moyens.

Art. 9 : La vignette spécifique de l'administration fiscale doit être apposée sur l'exemplaire de la facture destinée au client ainsi que sur l'exemplaire ou le duplicata ou encore la souche conservée en comptabilité afin de rendre identique les deux (02) exemplaires. L'exemplaire conservé est présenté à l'administration fiscale en cas de contrôle.

Toutefois les doubles des factures pré-imprimées fournies par l'administration fiscale et restés en souche non détachable sont dispensés de vignette.

Art. 10 : Pour les entreprises éditant leurs propres factures, les autres exemplaires conservés pour leur besoin sont également dispensés de vignette si le jeu de factures en comporte plus de deux.

Art. 11 : Les grandes entreprises autorisées à éditer des factures personnalisées ont la possibilité de numérotter leurs factures par séries distinctes lorsque les conditions d'activité le justifient, notamment pour les entreprises disposant de plusieurs sites de facturation, en cas d'auto-facturation, ou bien lorsqu'il existe plusieurs catégories de clients pour lesquels les règles de facturation diffèrent.

Cette numérotation est séquentielle et doit comporter nécessairement une partie variable évoluant en fonction du nombre de factures imprimées au cours de l'année.

Art. 12 : Les grandes entreprises peuvent utiliser les factures normalisées pré-imprimées fournies par l'OTR en concomitance avec leurs factures personnalisées si elles disposent de succursales à facturation indépendante.

Art. 13 : La facture normalisée s'applique à tous les contribuables à l'exception de ceux qui en sont expressément dispensés aux termes de l'article 14 ci-dessous.

Art. 14 : Sont dispensés de l'usage de la facture normalisée en raison de la nature et de la spécificité de leurs activités, les entreprises et établissements suivants :

- a) les entreprises d'eau, d'électricité et de téléphone ;
- b) les entreprises de ventes à rayons multiples tels que les supermarchés ou les magasins à comptoir ou à grande surface dont les opérations au détail à des particuliers donnent lieu à la délivrance de tickets ou des tickets de caisse ;

- c) les compagnies aériennes et les agences de voyage à l'exception des activités de circuit touristique;
- d) les stations-services uniquement pour leurs opérations de ventes de carburant;
- e) la Société des Postes du Togo ;
- f) les banques ; les intermédiaires financiers agréés par le Conseil Régional de l'Épargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF) ;
- g) les Institutions Mutualistes Coopératives d'Épargne et de Crédit (IMCEC) à condition que leurs opérations ou activités accessoires s'inscrivent dans le cadre prévu par la loi régissant le secteur ;
- h) les compagnies et courtiers d'assurances ;
- i) les entreprises n'ayant pas d'établissements stables à partir desquels la livraison du bien ou la prestation de service peut être effectuée ;
- j) les entreprises de transport de personnes et de transports de marchandises passibles de l'Impôt sur le Revenu des Transporteurs Routiers (IRTR) ;
- k) les entreprises de service public des jeux de hasard pour les ventes aux clients finaux, à l'exclusion de celles faites aux revendeurs ;
- l) les pharmacies ;
- m) les établissements publics à caractère exclusivement administratif ;
- n) les particuliers disposant de salaires et de revenus fonciers n'étant pas astreints à la tenue de la comptabilité sont dispensés d'émettre des factures normalisées à condition qu'ils soumettent à la formalité de l'enregistrement leurs opérations de transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles nus ou de location de terrains non équipés ou de locaux non meublés ;

Cependant dès que la condition de tenue de comptabilité est réalisée ils doivent utiliser la facture normalisée ;

Par contre les sociétés civiles immobilières dont l'activité est purement civile sont tenues d'utiliser la facture normalisée nonobstant la disposition de revenus relevant de la catégorie des revenus fonciers.

Art. 15 : Les factures normalisées sont généralement établies, transmises et reçues sur support papier. Toutefois les guichets uniques de facturation ont la possibilité, sous réserve de l'acceptation du destinataire, de transmettre leurs factures par voie électronique, à condition d'obtenir l'autorisation de facturation électronique de l'administration fiscale.

Les guichets uniques doivent constituer sur support papier ou informatique une liste récapitulative séquentielle des messages émis et reçus et d'un fichier des partenaires avec lesquels sont échangées les factures dématérialisées, archiver les données dans leur contenu originel et restituer les données en langage clair, le cas échéant sur support papier sur demande de l'administration fiscale.

Art. 16 : Les entreprises et établissements qui bénéficient de la présente dérogation doivent toutefois tenir une comptabilité et éditer des factures ordinaires dans les normes acceptées par l'administration fiscale conformément aux dispositions de l'article 338⁴ du CGI.

Cette comptabilité doit permettre aux contrôleurs et vérificateurs des impôts d'identifier la nature des activités y relatives.

Art. 17 : Nonobstant les dispositions de l'article 14-b), les entreprises de ventes à rayons multiples tels les supermarchés ou les magasins à comptoir ou à grande surface de vente en détail sont tenues de délivrer la facture normalisée lorsque les quantités livrées excèdent les besoins privés et normaux d'un consommateur.

Art. 18 : La tenue de la comptabilité telle que prévue à l'article 9 ci-dessus par les magasins de vente au détail doit permettre d'une part, à l'administration fiscale d'identifier la nature des activités y afférentes et de constater notamment la tenue du livre de caisse et/ou de remise de chèques ou d'autres modes de paiement électroniques des commerçants détaillants et d'autre part, de vérifier que le solde en recettes de ce livre en fin de journée représente les liquidités reçues (espèces, chèques ou autres modes de paiements).

En cas de contrôle les brouillards de caisse, les bandes enregistreuses, les bordereaux de remise en banque ou tout autre document justificatif de recettes ou de dépenses doivent être fournis à l'Administration fiscale.

Art. 19 : Les achats des produits agricoles, produits vivriers et maraichers, produits d'élevage et de pêche effectués par des entreprises régulièrement immatriculées telles que les exportateurs, traitants, restaurateurs et revendeurs auprès de petits planteurs, éleveurs et pêcheurs ne disposant pas de carte d'immatriculation fiscale sont soumis, à titre transitoire, à la délivrance d'un bordereau de réception de produits édité et sécurisé par une numérotation en série continue par l'acheteur.

Art. 20 : Les bordereaux de réception doivent être pré-imprimés auprès d'un imprimeur régulièrement établi et possédant un numéro d'immatriculation fiscale.

Art. 21 : Les bordereaux de réception sont établis en carnets de 50 bordereaux en double feuillet de format A4 ou A5 sur papier auto carboné faisant apparaître les mentions obligatoires telles que la raison sociale, l'adresse, le numéro du registre de commerce, le numéro d'immatriculation, le service des impôts dont dépend l'acheteur pour ses obligations fiscales.

Art. 22 : Le premier exemplaire du bordereau de réception doit être remis au fournisseur pour justifier la transaction et la souche reste dans le carnet chez l'acheteur.

Art. 23 : Le bordereau de réception tient lieu de facture d'achat pour l'acheteur. Par conséquent, sa présentation doit être complète et ressortir les prix unitaires et le total payé au fournisseur dont le nom complet, l'adresse précise et le téléphone sont transcrits obligatoirement.

⁴ Voir Supra.

De même, les transporteurs en déplacement peuvent avoir sur eux un carnet de bordereau à servir en cas de panne nécessitant l'achat de pièces détachées en cours de route.

Art. 24 : Le bordereau de réception ne donne pas droit à déduction de la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

Chapitre II : Conditions de gestion de la facture normalisée

Art. 25 : Un guichet unique ouvert au Commissariat des Impôts, sert de point de vente des carnets de factures et vignettes.

La distribution des carnets de factures et de la vignette de TVA s'opère également aux guichets des divisions des impôts de Lomé Commune et des divisions des impôts des chefs-lieux de régions notamment Maritime, Plateaux, Centrale, Kara et Savanes. Tout poste de distribution est doté d'une ou de plusieurs caisses.

Art. 26 : Le prix de la vignette est fixé à vingt-cinq (25) francs CFA l'unité.

Art. 27 : Le prix du carnet de 50 feuillets est fixé à mille cinq cents (1500) francs CFA l'unité.

Art. 28 : L'assistance à l'utilisation de la facture sera en cas de besoin, fournie par l'administration fiscale.

Art. 29 : L'équipe de contrôle et de vérification des différents postes de distribution est mise sur pied par le Commissaire des Impôts.

Art. 30 : Les achats de carnets et vignettes se font au guichet de l'administration fiscale sur présentation des pièces suivantes :

- une pièce d'identité du réceptionnaire ;
- la carte d'immatriculation fiscale ou la carte unique de création d'entreprise délivrée par le Centre de formalités des Entreprises (CFE) ;
- un bon de commande dûment signé et cacheté par la personne responsable de l'entreprise.

Art. 31 : Sont abrogées toutes les dispositions antérieures contraires au présent arrêté.

Art. 32 : Le Commissaire Général de l'OTR est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Art. 33 : Le présent arrêté qui prend effet à compter de la date de signature, sera publié au Journal Officiel de la République Togolaise.

**ARRETE INTERMINISTERIEL N°003 DU 11 OCTOBRE 2019 FIXANT LES DATES D'ENTREE EN
VIGUEUR DU MARQUAGE FISCAL**

Art. 1^{er} : Le présent arrêté fixe les dates d'entrée en vigueur du marquage fiscal par catégorie de produits.

Les fabricants et importateurs ont l'obligation d'utiliser le système et d'appliquer la procédure adéquate pour chacun des produits concernés, conformément aux dispositions de l'arrêté interministériel n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal, notamment son article 6, et aux prescriptions de la circulaire interministérielle n° 024 du 06 février 2017 relative à l'application du marquage fiscal sécurisé obligatoire.

Art. 2 : Les dates d'entrée en vigueur du marquage fiscal sont fixées ainsi qu'il suit :

Chapitres, positions et sous positions	Produits, libellés simplifiés	Date d'entrée en vigueur
2201	Eaux y compris les eaux minérales naturelles ou artificielles et les eaux gazéifiées, non additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ni aromatisées ; glace et neige.	01 mai 2020
2202	Eaux y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées, additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ou aromatisées, et autres boissons non alcooliques, à l'exclusion des jus de fruits ou de légumes du n° 20.09.	01 mai 2020
2203.0010.00 2203.00.90.00 2206.00.10.00	Bières de malt et autres bières	01 mai 2020
2209.	Jus de fruits	01 mai 2020
2204.	Vins de raisins	01 mai 2020
22.05	Vermouths et autres vins de raisins	01 mai 2020
2407.	Préparations alcooliques composées	01 mai 2020

2208.		
24-02.	Cigares (y compris ceux à bouts coupés), cigarillos et cigarettes, en tabac ou en succédanés de tabac	01 mai 2020

Art. 3 : Le présent arrêté est applicable aux boissons sous conditionnements rigides notamment les bouteilles, canettes ou briques cartonnées ainsi que les sachets pochette de vin et de boissons spiritueuses. Les crèmes, yaourts et glaces ne sont pas soumis au présent arrêté.

Art. 4 : La commission est chargée de l'exécution du présent arrêté qui sera publié au Journal Officiel de la République Togolaise.



**ARRETE N°084 /MEF/OTR/CG/CI DU 04 MARS 2020 PORTANT MODALITES D'APPLICATION DE
L'ARTICLE 95 DE LA LOI N°2019-22 PORTANT LOI DE FINANCES GESTION 2020 INSTITUANT UN
REGIME DE PRECOMPTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)**

Art. 1^{er} : De l'objet

Le présent arrêté a pour objet d'apporter au régime de précompte ou retenue à la source de la TVA, les précisions ci-après en ce qui concerne le champ d'application, le fait générateur, l'exigibilité et les modalités de paiement de la retenue à la source de la TVA ainsi que les obligations des redevables.

Art. 2 : Du champ d'application

1- Des opérations

En ce qui concerne l'Etat, les collectivités et établissements publics, font l'objet de précompte ou retenue à la source de la TVA, les livraisons ou fournitures de biens meubles corporels et des prestations de services ou tout autre contrat payé par ces derniers. Pour les autres entités, toutes les prestations de services font l'objet de précompte ou retenue à la source de la TVA.

2- Des personnes

Le régime de précompte ou de retenue à la source s'applique à l'Etat, aux collectivités et établissements publics acquéreurs des biens livrés ou bénéficiaires des prestations de services fournies qui sont redevables, envers l'Administration fiscale, de la retenue à la source de la TVA sur les paiements effectués.

Pour les autres entités, une liste des opérateurs agréés au précompte ou retenue à la source de la TVA est publiée et régulièrement mise à jour par l'Administration fiscale.

3- Des exemptions

Le précompte ou retenue à la source de la TVA ne s'applique pas aux opérateurs économiques agréés figurant sur la liste mise à jour et publiée régulièrement par l'Administration fiscale.

Art. 3 : Du fait générateur, de l'exigibilité, du taux et des modalités de paiement de précompte ou retenue à la source de la TVA

1- Du fait générateur et de l'exigibilité

Le fait générateur et l'exigibilité en matière de précompte ou retenue à la source de la TVA sont constitués par le paiement.

La retenue de la TVA doit être effectuée en cas de règlement partiel ou total des transactions.

2- Du taux de la retenue

⁵ Cette disposition a été reconduite au titre de la loi de finances, exercice 2025. (Art. 12 LOFI 2025)

Le taux du précompte ou retenue à la source de la TVA est égal à 50% du montant total de la TVA facturée ou payée au taux de TVA en vigueur.

3- Modalités de paiement

La TVA précomptée est reversée intégralement par le redevable légal, sans application d'une quelconque déduction.

En contrepartie, l'acquéreur ou bénéficiaire doit remettre au fournisseur ou prestataire, la quittance de paiement annexée d'un état indiquant le montant hors TVA, le montant de la TVA facturée, le montant de la TVA retenue à la source ainsi que les références de la facture, du bon d'engagement ou du règlement.

Art. 4: Des obligations des redevables

1- Redevables précompteurs

- Les acquéreurs ou bénéficiaires de prestations sont tenus de joindre obligatoirement au bordereau de déclaration de la TVA, pour le compte de tiers ayant subi la retenue, un état indiquant les mentions ci-dessous :
 - la dénomination sociale de l'entreprise ;
 - le NIF de l'entreprise ;
 - les adresses complètes et exactes de l'entreprise ;
 - le numéro et la date de la facture ;
 - la base, le taux et le montant de la TVA précomptée ou retenue à la source.

Le même état est disponible en version dématérialisée en format Excel et peut être chargé en téléprocédure.

- En ce qui concerne la TVA précomptée ou retenue à la source par l'Etat, les collectivités et les établissements publics, il est dressé un état et transmis aux fins d'émission de titres de régularisation à l'Administration fiscale au plus tard le 15 du mois suivant la retenue.

Le défaut de production de cet état par les comptables publics est passible des sanctions prévues par les règlements de la comptabilité publique.

- En ce qui concerne l'exécution des budgets publics, lorsque le fournisseur s'est abstenu de facturer le montant de la TVA exigible, il est admis que le montant de la facture, du contrat ou du marché est réputé avoir été libellé toutes taxes comprises.

2- Des redevables précomptés

- Les redevables précomptés (fournisseurs ou prestataires) sont tenus dans le mois qui suit celui de la réalisation de l'exigibilité, c'est-à-dire l'encaissement du prix, de faire figurer dans la déclaration de leurs affaires imposables, les opérations ayant fait l'objet de précompte ou de retenue.

En outre, ils ont l'obligation d'annexer à leur déclaration de TVA le détail des encaissements obtenus ayant fait l'objet de précompte, suivant un modèle fourni, à cet effet, par l'Administration fiscale.

Le montant de la TVA retenue au titre du précompte est admis en déduction de la TVA dans les conditions définies par le Code Général des Impôts (CGI) et le Livre des Procédures Fiscales (LPF).

Art. 5 : Des sanctions

- Sans préjudice des sanctions prévues par le CGI et le LPF, le non-respect par le payeur de l'obligation d'effectuer le précompte, est passible d'une amende égale au montant des retenues non effectuées.
- Le défaut de déclaration par le redevable précompté (le fournisseur ou le prestataire attributaire du marché), est passible des sanctions prévues par le CGI et le LPF.

Dans le cas où le précompte a été opéré à tort, le fournisseur pourra, sur sa demande, en obtenir la restitution dans les formes et conditions prévues par le CGI et le LPF.

ARRETE INTERMINISTERIEL N° 007/ MEF/MCIDSPPCL DU 12 JUIN 2020 MODIFIANT L'ARRETE INTERMINISTERIEL N° 003 DU 11 OCTOBRE 2019 FIXANT LES DATES D'ENTREE EN VIGUEUR DU MARQUAGE FISCAL

Art. 1^{er} : L'article 2 de l'arrêté interministériel n° 003 du 11 octobre 2019 fixant les dates d'entrée en vigueur du marquage fiscal est modifié ainsi qu'il suit :

Art. 2 nouveau: Le marquage fiscal entre en vigueur le 1^{er} septembre 2020 pour les produits mentionnés dans le tableau ci-après :

CHAPITRES, POSITIONS ET SOUS POSITIONS	PRODUITS LIBELLES SIMPLIFIES	DATE D'ENTREE EN VIGUEUR
2201	Eaux y compris les eaux minérales naturelles ou artificielles et les eaux gazéifiées, non additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ni aromatisées; glace et neige	1 ^{er} septembre 2020
2202	Eaux y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées, additionnées de sucre ou d'autres édulcorants ou aromatisées, et autres boissons non alcoolisées, à l'exclusion des jus de fruits ou de légumes du n° 20.09	1 ^{er} septembre 2020
2203.0010.00 2203.00.99.00 2206.00.10.00	Bière de malt et autres bières	1 ^{er} septembre 2020
2209.	Jus de fruits	1 ^{er} septembre 2020
2204.	Vins de raisins	1 ^{er} septembre 2020
22.05	Vermouths et autres vins de raisins	1 ^{er} septembre 2020
24-07. 2208.	Préparations alcooliques composées	1 ^{er} septembre 2020
24-02.	Cigares (y compris ceux à bouts coupés), cigarillos et cigarettes, en tabac ou en succédanés de tabac	1 ^{er} septembre 2020

Art. 2 : La commission chargée du suivi de l'exécution du contrat conclu entre l'Etat togolais et la société SICPA S.A. est chargée de l'application du présent arrêté qui sera publié au Journal Officiel de la République Togolaise.



ARRETE N°266/MEF/SG/OTR/DGTCP/2020 DU 20 OCTOBRE 2020 DETERMINANT LE POURCENTAGE D'AFFECTATION DE LA TVA PERÇUE AU CORDON DOUANIER AU PROFIT DU COMPTE DE REMBOURSEMENT DES CREDITS DE TVA ET FIXANT LES MODALITES DE GESTION DE CE COMPTE

Art. 1^{er} : Objet

Le présent arrêté détermine, conformément aux dispositions de l'article 211 de la loi n° 2018-024 du 20 novembre 2018 portant code général des impôts (CGI), le pourcentage du montant total de la TVA perçue au cordon douanier à affecter au Compte Spécial de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) ouvert dans les livres de la BCEAO et est intitulé : « Trésor-Remboursement des Crédits de TVA ».

Il fixe, en outre, les modalités de gestion de ce Compte.

Art. 2 : Pourcentage d'affectation

Le Compte « Trésor-Remboursement des crédits de TVA » est alimenté par vingt pour cent (20%) de la TVA perçue au cordon douanier lors de la mise à la consommation des marchandises importées.

Art. 3 : Modalités de gestion du compte

Le Compte « Trésor-Remboursement des Crédits de TVA » est un sous compte du Compte Unique du Trésor.

À la fin de chaque mois, l'OTR communique au Receveur Général de l'État (RGE) la situation de la TVA collectée au cordon douanier.

Les reversements de la TVA collectée au cours d'un mois donné doivent se faire dans le Compte :

« Trésor-Remboursement des Crédits de TVA » au plus tard dans les quinze (15) premiers jours du mois suivant les recouvrements effectués.

Art. 4 : Destination des ressources du compte

Les ressources du Compte : « Trésor-Remboursement des Crédits de TVA » sont destinées aux remboursements des crédits de TVA auxquels peuvent prétendre les opérateurs économiques.

Art. 5 : Dispositions finales

Le présent arrêté abroge toutes dispositions antérieures contraires, notamment l'arrêté n°132/MEF/DGI du 5 septembre 1995 fixant les conditions, les modalités et les limites du remboursement des crédits de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) prévu à l'article 331 du CGI (ancien).

Art. 6 : Exécution

Le Secrétaire Général du ministère de l'économie et des finances est chargé de l'exécution du présent arrêté qui prend effet à compter du 1^{er} janvier 2020 et sera publié au Journal Officiel de la République togolaise.

ARRETE N°037/2022/MEF/SG/OTR/CG/CI DEFINISSANT LES MODALITES DE FONCTIONNEMENT DU GUICHET UNIQUE DE DEPOT DES ETATS FINANCIERS (GUDEF)

Chapitre I : Objet

Art. 1^{er} : Le présent arrêté a pour objet de définir les modalités de fonctionnement du Guichet Unique de Dépôt des Etats Financiers du Togo ci-après dénommé « GUDEF-Togo ».

Art. 2 : Le GUDEF-Togo est rattaché au Commissariat des impôts de l'Office Togolais des Recettes (OTR).

Chapitre II : Attributions

Art. 3 : Le GUDEF-Togo a pour missions de :

- collecter les états financiers annuels des entités ;
- vérifier avant réception que les états financiers produits et présentés au guichet par les entités sont conformes et ont été préalablement visés ;
- mettre l'information comptable et financière à la disposition des utilisateurs ;
- tenir et partager les statistiques et autres analyses avec les utilisateurs ;
- produire annuellement un rapport.

Art. 4 : Les objectifs visés par le GUDEF sont :

- la lutte contre la pluralité des états financiers ;
- la garantie de l'unicité, l'homogénéité et la comparabilité des états financiers annuels produits par les entités ;
- l'amélioration de la qualité de l'information comptable et financière ainsi que sa meilleure lecture et appréciation par les destinataires ou utilisateurs.

Chapitre III : Fonctionnement

Art. 5 : Les états financiers sont déposés au GUDEF-Togo en version physique et électronique. Le dépôt des états financiers au GUDEF-Togo donne lieu à la délivrance d'une attestation de dépôt.

Une circulaire du Commissaire Général précise les modalités de dépôt physique et électronique des états financiers.

Art. 6 : Après vérification par le GUDEF-Togo de la conformité des états financiers déposés, un exemplaire des états financiers est transmis systématiquement aux utilisateurs notamment la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO), l'Institut National de la Statistique, des

Etudes Economiques et Démographiques (INSEED), le Greffe du Tribunal du commerce, le Commissariat des impôts de l'OTR, et à toute autre personne autorisée sur demande.

Art. 7 : Le GUEDEF-Togo établit chaque année, en fin d'exercice, un rapport annuel d'activité. Le rapport du GUEDEF-Togo est adressé en deux exemplaires au Ministre de l'Economie et des Finances au plus tard le 31 mars de l'année suivant l'exercice concerné.

Chapitre IV : Visa

Art. 8 : La procédure de visa a pour objet de vérifier la cohérence d'ensemble des états financiers, leur caractère complet ainsi que l'unicité, l'homogénéité et la comparabilité desdits états dans le cadre du référentiel comptable applicable.

Art. 9 : La procédure de visa s'applique à toutes les entités soumises à l'obligation de produire des états financiers annuels, à l'exception des contribuables soumis à la Taxe Professionnelle Unique selon le régime forfaitaire.

Art. 10 : Avant tout dépôt au GUEDEF-Togo, les états financiers doivent être visés.

Le visa est délivré :

- soit par un membre de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés au Togo (ONECCA-Togo) ;
- soit par un Commissaire aux Comptes ;
- soit par le directeur d'un Centre de Gestion Agréé (CGA) ;
- soit par le comptable salarié de l'entité agissant pour le compte de son employeur unique ou un comptable agréé près les Cours et Tribunaux de la République Togolaise, pour les entités dont le chiffre d'affaires est inférieur à deux cents cinquante millions (250 000 000) francs CFA.

Art. 11 : Les dispositions pratiques relatives à la procédure et au coût de délivrance du visa sont fixées de commun accord entre l'OTR et les parties prenantes, à travers une Charte.

Chapitre V : Sanctions

Art. 12 : Le manquement à leurs obligations, aussi bien par les personnes habilitées à viser les états financiers que par les entités, donne lieu à l'application des sanctions prévues par la réglementation en vigueur.

Chapitre VI : Disposition finale

Art. 13 : Le Commissaire Général de l'Office Togolais des Recettes est chargé de l'exécution du présent arrêté qui est publié au Journal Officiel de la République Togolaise.

ARRETE N° 321/2024/MEF DU 26 AOÛT 2024 PRECISANT LES MODALITES D'IDENTIFICATION, DE DECLARATION ET DE CONSERVATION DES INFORMATIONS SUR LES BENEFICIAIRES EFFECTIFS

Chapitre I: Objet et définitions

Art. 1: Le présent arrêté précise les modalités d'identification, de déclaration et de conservation des informations sur les bénéficiaires effectifs.

Art. 2 : Au sens du présent arrêté, il faut entendre par:

1. **autorité publique** : les autorités, les administrations et entités publiques suivantes:

- 1.1. l' Administration fiscale ;
- 1.2. la Cellule Nationale de Traitements des Informations Financières (CENTIF-TOGO) ;
- 1.3. la Commission Bancaire et l'Union Monétaire Ouest Africaine ;
- 1.4. l' Administration judiciaire.

2. **bénéficiaires effectifs** : la ou les personnes physiques qui, en dernier lieu, possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Cela comprend également les personnes physiques qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. Les expressions « en dernier lieu possèdent ou contrôlent » et exercent en dernier lieu un contrôle effectif » désignent les situations où la propriété ou le contrôle sont exercés directement ou indirectement, seul ou conjointement, y compris par le biais d'une chaîne de personnes morales ou de constructions juridiques ;

3. **construction juridique** : ensemble des relations juridiques ou opération par laquelle une ou plusieurs personnes ayant la qualité de constituants transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à une ou plusieurs autres personnes ayant la qualité fiduciaire ou d'administrateurs qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou de plusieurs bénéficiaires. Les trusts, les fiducies, et toutes les autres constructions juridiques similaires de droit togolais ou étranger constituent des constructions juridiques ;

4. **émetteur/émettrice** : personne morale de droit privé ou de droit public qui effectue ou pour le compte de qui est effectuée une émission ;

5. **entité** : personne morale de droit privé ou de droit public ;

6. **registre central des bénéficiaires effectifs** : registre central auprès du Registre du Commerce et du Crédit Mobilier (RCCM) et de l' Administration fiscale dans lequel sont conservées les informations relatives aux entités, sociétés et constructions juridiques et à leurs bénéficiaires effectifs ;

7. **registre des bénéficiaires effectifs**: répertoire physique ou électronique dans lequel sont conservées les informations sur les bénéficiaires effectifs sous la responsabilité des professionnels effectifs ;
8. **société** : entité économique créée par deux (2) ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat, d'affecter à une activité des biens en numéraire ou en nature, ou de l'industrie, dans le but de partager les bénéfices, les économies ou les pertes qui pourront en résulter ;
9. **titre**: terme générique désignant une part de toute espèce de placement, de participation, d'investissement négociable ou pouvant être acquis par souscription ou par échange.

Chapitre II: Modalités d'identification des bénéficiaires effectifs

Art. 3: Les bénéficiaires effectifs sont identifiés de la manière suivante :

1. dans le cas d'une entité ou d'une société, sont considérées comme bénéficiaires effectifs :
 - 1.1. les personnes physiques qui, en dernier lieu, détiennent directement ou indirectement une participation de contrôle ;
 - 1.2. s'agissant des sociétés de capitaux, les personnes physiques qui détiennent en dernier ressort, directement ou indirectement, 25% ou plus des parts du capital ou des droits de vote sont réputées exercer une participation de contrôle ;
 - 1.3. les personnes physiques qui contrôlent, par tout moyen, de fait ou de droit, la personne morale, si aucune des personnes physiques mentionnées au point (1) n'est identifiée en tant que bénéficiaire effectif, ou lorsqu'il existe des doutes sur la qualité de bénéficiaire effectif des personnes identifiées en application du point (1) ; et
 - 1.4. la personne physique pertinente qui occupe la position de dirigeant principal, lorsqu'aucune des personnes physiques mentionnées aux points (1) et (2) n'est identifiée.
2. Dans le cas d'un *trust* ou d'une fiducie, sont considérées comme bénéficiaires effectifs toutes les personnes physiques suivantes :
 - 2.1. le ou les constituants ;
 - 2.2. le ou les administrateurs, fiduciaires ou *trustees* ;
 - 2.3. le protecteur, le cas échéant ;
 - 2.4. le ou les bénéficiaires ; et
 - 2.5. toute autre personne physique exerçant, directement ou indirectement, de fait ou de droit, un contrôle effectif en dernier ressort sur le *trust* ou la fiducie.

Lorsque l'une des fonctions mentionnées au point (1) à (4) est exercée par une personne morale ou une construction juridique, les bénéficiaires effectifs de cette personne morale ou construction juridique doivent être identifiés comme bénéficiaires effectif du *trust* ou de la fiducie.

Lorsque la ou les personnes physiques bénéficiaires du *trust* ou de la fiducie n'ont pas encore été désignées, la ou les catégories de personnes dans l'intérêt principal de laquelle ou desquelles la

construction juridique a été constituée ou opère doivent être identifiées de sorte que l'identité du ou des bénéficiaires puissent être établie au moment du versement des prestations au moment où le ou les bénéficiaires auront l'intention d'exercer les droits acquis.

3. Dans le cas des autres constructions juridiques similaires aux *trusts* et fiducies, sont considérées comme bénéficiaires effectifs les personnes physiques occupant des positions équivalentes ou similaires.

Chapitre III : Personnes ayant l'obligation de tenue du registre des bénéficiaires effectifs

Art. 4 : Les notaires, avocats, huissiers, experts comptables, comptables agréés, commissionnaires en douane agréés et assimilés et tous autres professionnels doivent requérir et conserver dans un registre prévu à cet effet les informations adéquates, exactes et actualisées sur les bénéficiaires effectifs de leurs clients, y compris les sociétés, entités et constructions juridiques pour lesquelles leurs services sont requis.

Les informations sur les bénéficiaires effectifs doivent être requises et détenues par les professionnels lors des formalités relatives à la création, à la modification, à la transformation, à la liquidation, à la dissolution et à chaque prestation ou intervention.

Art. 5 : Avant d'entrer en relation d'affaires avec leur client ou de les assister dans la préparation ou la réalisation d'une transaction, les professionnels mentionnés aux articles 4 et 26 du présent arrêté, identifient leur client et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif de la relation d'affaires par des moyens adaptés et vérifient ces éléments d'identification sur présentation d'une pièce d'identité ou de tout autre document en tenant lieu.

Ils identifient dans les mêmes conditions leurs clients occasionnels et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif de la relation d'affaires, lorsqu'ils soupçonnent que l'opération pourrait participer au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme ou lorsque les opérations sont d'une certaine nature ou dépassent un certain montant.

Art. 6 : Les institutions financières sont tenues de requérir et de conserver dans un registre prévu à cet effet les informations adéquates, exactes et actualisées sur les bénéficiaires effectifs de leurs clients lors de toute opération d'ouverture, de transformation et de clôture des comptes ainsi que lors de toute opération de change, de mouvements de fonds et de règlement de toute nature avec une institution ou une personne située hors du Togo.

Art. 7 : Les compagnies d'assurance et de réassurance sont tenues d'identifier et de conserver dans un registre prévu à cet effet des informations adéquates, exactes et actualisées sur les bénéficiaires effectifs des contrats d'assurances.

Art. 8 : Les entités, les sociétés ou les constructions juridiques sont tenues d'obtenir et de conserver dans un registre tenu à cet effet les informations adéquates, exactes et actualisées sur les bénéficiaires effectifs ainsi que les modalités de détermination des bénéficiaires effectifs et les pièces justificatives obtenues.

Art. 9 : Sont exemptés de la tenue du registre des bénéficiaires effectifs, les personnes physiques commerçantes et les entrepreneurs indépendants relevant du régime de la taxe professionnelle unique selon le régime forfaitaire.

Art. 10 : Tout bénéficiaire effectif d'une entité, d'une société ou d'une construction juridique visé à l'article 8, doit fournir à celle-ci les informations nécessaires pour qu'elle puisse satisfaire aux obligations lui incombant en vertu des dispositions du présent arrêté.

Toute entité d'une société ou d'une construction juridique détenant directement ou indirectement une participation dans une entité ou société ou occupant une des fonctions visées à l'article 3 paragraphe 2 points 1. à 4. dans le cas d'une construction juridique, doit fournir à celle-ci les informations nécessaires lui permettant de satisfaire aux obligations lui incombant en vertu des dispositions du présent arrêté.

Les entités, sociétés et constructions juridiques visées à l'article 8 précité, sont tenues de fournir aux personnes mentionnées aux articles 5 et 6 de la loi uniforme n° 2018-004 du 04 mai 2018, relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme dans les Etats membres de l'Union Monétaire Ouest Africaine (UMOA), les informations relatives aux bénéficiaires effectifs lorsque celles-ci prennent des mesures de vigilance à l'égard de la clientèle.

Chapitre IV : Conditions de tenue du registre des bénéficiaires effectifs

Art. 11 : Les informations suivantes relatives aux entités, sociétés et constructions juridiques sont inscrites et conservées dans le registre des bénéficiaires effectifs.

1. Pour les entités et sociétés, doivent être mentionnés :

- 1.1. le nom ou la raison sociale de l'entité ou de la société ;
- 1.2. l'adresse du siège social ;
- 1.3. les numéros d'immatriculation au Registre du Commerce et du Crédit Mobilier (RCCM) et à la Caisse Nationale de Sécurité Sociale (CNSS) ;
- 1.4. le numéro d'identification fiscale ;
- 1.5. la copie des statuts de l'entité ou de la société ;
- 1.6. la forme juridique ;
- 1.7. les nom et prénom(s), la qualité et l'adresse des dirigeants ou représentants de la société habilités à agir au nom de celle-ci ;
- 1.8. le numéro de comptes bancaires détenus au Togo et à l'étranger ;
- 1.9. le type d'activité de l'entité ou de la société ;
- 1.10. les comptes financiers annuels.

2. Pour les constructions juridiques, doivent être mentionnés :

- 2.1. les nom et prénom(s) du ou des administrateurs établis au Togo ou à l'étranger ;
- 2.2. leur(s) nationalité(s) ;
- 2.3. leurs date et lieu de naissance ;
- 2.4. le pays de résidence ;
- 2.5. le numéro de la carte nationale d'identité pour les togolais ou, pour les étrangers, le numéro du passeport, les date et lieu d'émission et la date de validité,
- 2.6. le numéro d'identification fiscale togolais ou étranger ;
- 2.7. l'adresse privée précise ou l'adresse professionnelle précise au Togo ou à l'étranger ;
- 2.8. le numéro d'enregistrement du ou des administrateurs établis au Togo ;
- 2.9. la date de constitution et la date d'extinction de la construction juridique ;
- 2.10. la copie de l'acte de constitution et des actes modificatifs ;
- 2.11. le numéro de comptes bancaires détenus au Togo et à l'étranger ;
- 2.12. le type d'activité de l'entité ;
- 2.13. les comptes financiers annuels ;
- 2.14. les informations suivantes pour toutes les personnes indiquées dans les documents constitutifs ou modificatifs de la construction juridique :

2.14.1. dans le cas d'une personne physique : nom, prénom(s), nationalité, date de naissance, lieu de naissance, adresse, pays de résidence, numéro d'identification national ou étranger ;

2.14. 2. dans le cas d'une personne morale : les informations requises au paragraphe 1 ;

2. 14. 3. dans le cas d'une construction juridique : les informations requises au paragraphe 2.

Art. 12 : Les informations sur les bénéficiaires effectifs doivent être inscrites et conservées dans le Registre des bénéficiaires effectifs :

1. le nom et le(s) prénom(s) ;
2. la (ou les) nationalité(s) ;
3. la date et le lieu de naissance ;
4. le pays de résidence ;

5. le numéro de la carte nationale d'identité togolaise ou, pour les étrangers, le numéro de passeport, les date et lieu d'émission, et la date d'expiration ;
6. le numéro d'identification fiscale togolais ou étranger ;
7. l'adresse privée précise ou l'adresse professionnelle précise au Togo ou à l'étranger ;
8. la modalité de contrôle exercée, y compris le cas échéant la nature et l'étendue des intérêts détenus.

Art. 13 : Par exception aux articles 8 et 12, les sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé au Togo ou dans un autre Etat imposant des obligations reconnues comme équivalentes inscrivent uniquement le nom du marché réglementé sur lequel leurs titres sont admis à la négociation.

Art. 14 : Les pièces justificatives à conserver doivent obligatoirement contenir les documents prévus à l'article 20.

Art. 15 : L'Administration fiscale peut, en toute occasion, lors de l'exercice du droit de vérification, d'enquête ou de communication, consulter le registre des bénéficiaires effectifs tenu par les institutions financières, les compagnies d'assurance et de réassurance, les notaires, avocats, huissiers, experts comptables, comptables agréés, commissionnaires en douane agréés et assimilés et tous autres professionnels.

Art. 16 : Le registre des bénéficiaires effectifs tenue par les entités, sociétés et constructions juridiques ainsi que les pièces justificatives doivent être conservés au Togo pendant une période de dix (10) ans à compter de la dernière opération ou de la date à laquelle les informations ont été inscrites ou mises à jour.

En cas de cessation ou de suspension d'activités, de cession du fonds de commerce de l'entité, de la société ou de la construction juridique, le registre des bénéficiaires effectifs et les pièces justificatives doivent être déclarés à l'Administration fiscale et au Registre du Commerce et du Crédit Mobilier dans un délai de quinze (15) jours suivant la date de cessation ou de suspension d'activités, ou de cession du fonds de commerce.

Art. 17 : Le registre des bénéficiaires effectifs tenu par les institutions financières, les compagnies d'assurance et de réassurance, les notaires, avocats, huissiers, experts comptables, comptables agréés, commissionnaires en douane agréés et assimilés et tous autres professionnels, ainsi que les pièces justificatives, doivent être conservés au Togo pendant toute la durée de la relation d'affaires dans un délai de dix (10) ans à compter de la date de cessation de la relation d'affaires ou de la clôture du compte.

Chapitre V : Obligations déclaratives

Art. 18 : Les entités, sociétés ou les constructions juridiques mentionnées à l'article 8 du présent arrêté ou, le cas échéant leurs mandataires déclarent à l'Administration fiscale et au RCCM, les informations suivantes relatives à leurs bénéficiaires effectifs :

1. au moment de la soumission de la déclaration d'existence auprès de l'administration fiscale pour les entités, les sociétés ou les constructions juridiques visées à l'article 7 et soumises à cette obligation en vertu de l'article 7 du Livre des procédures fiscales ;
2. l'enregistrement des informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés ou constructions juridiques nouvellement créées est effectué sans délai à compter de leur immatriculation au RCCM pour celles soumises à cette obligation en vertu de l'article 97 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique ;
3. de même, en cas de modifications relatives aux informations sur les bénéficiaires effectifs, l'enregistrement est effectué sans délai à compter de leur mise à jour au RCCM.

Art. 19 : Les associés et actionnaires, établis au Togo, de sociétés ou constructions juridiques de droit togolais ou étrangers sont tenus de s'immatriculer sans délai auprès de l'Administration fiscale.

Les administrateurs personnes physiques, établis au Togo, de constructions juridiques de droit togolais ou étranger requièrent leur immatriculation sans délai auprès de l'Administration fiscale dès le début de leur activité d'administration.

En cas de cessation de leur activité d'administration, les administrateurs personnes physiques sont tenus d'informer sans délai l'Administration fiscale.

Art. 20 : Les déclarations prévues aux articles 18 et 19 sont faites par voie électronique.

Les déclarations initiales et les déclarations annuelles contiennent obligatoirement les informations suivantes :

1. pour les entités et les sociétés, les informations visées au paragraphe I, points 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 et 8 de l'article 11 et à celles visées à l'article 12 ;
2. pour les constructions juridiques, les informations visées au paragraphe 2, points 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11 et 12 et l'article 11 et celles prescrites par l'article 12.

Les déclarations modificatives contiennent obligatoirement, outre les informations d'identification de l'entité, société ou construction juridique concernées, les informations sur les changements intervenus.

Les documents suivants sont obligatoirement joints aux déclarations visées à l'article 18 :

1. pour les entités et sociétés :
 - 1.1. la copie des statuts de l'entité ou de la société ;
 - 1.2. l'extrait de l'immatriculation au RCCM et de CNSS ;
 - 1.3. la copie de la carte nationale d'identité togolaise des dirigeants ou représentants de l'entité ou société, habilités à agir ou non au nom de celle-ci ou la copie du passeport pour les étrangers, en cours de validité ;

1. 4. un justificatif d'adresse professionnelle de l'entité ou de la société datant d'au moins de (3) mois ;
- 1.5. la copie de la carte d'identité togolaise ou pour les étrangers du passeport de chaque bénéficiaire effectif en cours de validité ;
- 1.6. un justificatif de domicile au Togo ou à l'étranger de chaque bénéficiaire effectif datant d'au moins de 03 mois ;
- 1.7. la preuve du contrôle exercé par chaque bénéficiaire effectif sur l'entité ou la société ;
- 1.8. la preuve de la nature et de l'étendue des intérêts détenus par chaque bénéficiaire effectif sans l'entité ou la société.

2. pour les constructions juridiques :

2. 1. la copie de l'acte de constitution de la construction juridique ;
- 2.2. l'extrait de l'enregistrement de l'administrateur établi au Togo et le cas échéant l'extrait de son immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier, à la caisse nationale de sécurité sociale ;
- 2.3. la copie de la carte nationale d'identité togolaise de ou des administrateurs établis au Togo ou pour les étrangers la copie du passeport, en cours de validité ;
- 2.4. un justificatif d'adresse professionnelle du ou des administrateurs établis au Togo datant de au moins trois (03) mois ;
- 2.5. un justificatif de domicile de ou des administrateurs établis au Togo datant de moins de trois (03) mois ;
- 2.6. la copie de la carte nationale d'identité togolaise ou la copie du passeport pour les étrangers de chaque bénéficiaire effectif, en cours de validité ;
- 2.7. un justificatif de domicile au Togo et à l'étranger de chaque bénéficiaire effectif datant de moins de trois (03) mois ;
- 2.8. la preuve du contrôle exercé par chaque bénéficiaire effectif sur la construction juridique ;
- 2.9. la preuve de la nature et de l'étendue des intérêts détenus par chaque bénéficiaire effectif dans la construction juridique.

Chapitre VI : Registre « central » des bénéficiaires effectifs

Art. 21 : Le RCCM et l'Administration fiscale, interconnectés, tiennent le registre central des bénéficiaires effectifs, entièrement électronique, qui a pour finalités :

La conservation et la mise à disposition des informations sur les bénéficiaires effectifs des entités, sociétés et constructions juridiques sans distinction de forme ou de statut juridique ni du secteur d'activité.

Art. 22 : Les modalités d'établissement et de fonctionnement du registre central des bénéficiaires effectifs sont fixées par une décision de l'Administrateur du fichier national du RCCM.

Art. 23 : Aucune déclaration relative aux bénéficiaires effectifs n'est acceptée par le RCCM et l'Administration fiscale si elle est incomplète, non conforme aux dispositions légales et réglementaires ou ne correspond pas aux pièces justificatives.

Art. 24 : En cas de refus de la déclaration, l'entité, la société ou l'entité juridique concernée ou, le cas échéant, son mandataire, doit régulariser sa déclaration dans un délai de quinze (15) jours en la complétant, en la modifiant ou en fournissant les pièces justificatives requises.

Si la déclaration n'est toujours pas conforme aux dispositions légales et réglementaires ou si les informations ou pièces justificatives manquantes, n'ont toujours pas été fournies dans le délai visé ci-dessus, l'Administration fiscale notifie, par courrier, à l'entité, la société ou la construction juridique concernée, son refus de déclaration, qui constitue une contravention aux dispositions relatives au droit de communication passible des sanctions de l'article 123 et suivants du Livre des Procédures Fiscales.

Art. 25 : Les informations exigées aux articles 11 et 12 sur les entités, sociétés, constructions juridiques et sur les bénéficiaires effectifs ainsi que les pièces justificatives y relatives, sont conservées au Registre central des bénéficiaires effectifs pendant une période minimale de dix (10) ans suivant l'année de la radiation de l'entité, de la société ou de la construction juridique du répertoire d'immatriculation fiscale ou au RCCM.

Les informations exigées aux articles 11 et 12 sont conservées au Registre central des bénéficiaires effectifs pendant une période minimale de dix (10) ans en ce qui concerne les bénéficiaires effectifs des comptes bancaires des institutions financières en cessation d'activité.

Les informations fournies par le ou les administrateur(s) établis au Togo, lors de l'accomplissement de leur obligation, de requérir l'immatriculation/enregistrement des constructions juridiques de droit togolais ou étranger auprès de l'Administration fiscale, ainsi que les pièces justificatives sont conservées par le Registre central des bénéficiaires effectifs pendant une période minimale de dix (10) ans suivant l'année de radiation de ou desdits administrateurs.

Art. 26 : L'administration fiscale use des pouvoirs qui lui sont dévolus par le Code Général des Impôts et le Livre des procédures Fiscales pour contrôler le respect des obligations prévues par le présent arrêté.

Les entités, sociétés, constructions juridiques, notaires, avocats, huissiers, experts comptables, comptables agréés, commissionnaires de douane agréés et assimilés, institutions financières, compagnies d'assurance et de réassurance et tous autres professionnels visés aux articles 4 et suivants du présent arrêté doivent fournir à l'Administration fiscale sur simple demande et dans un délai de sept (07) jours suivants cette demande, les informations et documents visés auxdits articles.

Toute autorité ou Administration publique autre que l'Administration fiscale qui constate des manquements aux dispositions légales et réglementaires relatives aux bénéficiaires effectifs, est

tenue d'en informer l'Administration fiscale dans un délai de quinze (15) jours suivant la date de leur constatation.

Art. 27 : Dans l'exercice de leurs missions, les autorités et administrations publiques ont accès aux informations conservées par le registre central des bénéficiaires effectifs.

L'accès aux informations visées au paragraphe I, points (1) à (3), (6) à (8) et au paragraphe 2, points (1) à (4), (7) à (9) et (12) de l'article 11, et aux points (1) à (4), (7) et (8) de l'article 12 est ouvert à toute personne qui justifie d'un intérêt.

Les modalités d'accès au registre susvisé sont fixées par une décision de l'administrateur du fichier national du RCCM.

Toute personne disposant d'un accès aux informations de registre central des bénéficiaires effectifs en application du présent article ainsi que toutes personnes mentionnées à l'article 5 et suivant la loi uniforme relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme dans les états membres de l'Union Monétaire Ouest Africaine sont tenus d'informer l'administration fiscale dès qu'elles constatent soit l'existence de données erronées ou le défaut de tout ou partie des données dans le Registre central des bénéficiaires effectifs, soit le défaut d'une inscription, modification ou d'une radiation, dans un délai de trente (30) jours à partir de cette constatation.

Chapitre VII : Dispositions transitoires et finales

Art. 28 : Les entités, sociétés et constructions juridiques visées à l'article 8 disposent d'un délai de trois (03) mois après l'entrée en vigueur du présent arrêté pour se conformer à ses dispositions.

Art. 29 : Les manquements aux obligations prévues par le présent arrêté sont passibles des sanctions prévues par le livre des procédures fiscales.

Art. 30 : Le présent arrêté abroge l'arrêté n° 025/MEF/SG/OTR/CG du 21 février 2022 précisant les modalités d'identification, de déclaration et de conservation des informations sur les bénéficiaires effectifs.

Art. 31 : L'Administrateur du fichier national du Registre du Commerce et du Crédit Mobilier (RCCM) est chargé de l'exécution du présent arrêté.

Art. 32 : Le présent arrêté qui entre en vigueur à compter de la date de sa signature sera enregistré et publié au Journal officiel de la République togolaise.

TITRE 2 : LES CIRCULAIRES, INSTRUCTIONS & AUTRES

CIRCULAIRE N° 1211/MEF/DGI DU 21 DECEMBRE 1984 RELATIVE AUX AMORTISSEMENTS (APPLICATION DE L'ARTICLE 39-20⁶ DE LA LOI N° 83-22 DU 30 DECEMBRE 1983 PORTANT CODE GENERAL DES IMPOTS)

L'amortissement permet à l'entreprise de reconstituer, à l'expiration de la durée normale d'utilisation d'un élément de l'actif, un capital égal en valeur nominale à son prix de revient d'origine ou réévalué. Pour que les amortissements soient déductibles des bénéfices imposables, trois règles doivent être respectées :

- 1ère règle : Pas d'amortissement sans dépréciation.

La dépréciation de certains éléments résulte du seul fait de l'usage ou du temps et l'amortissement est admis dès l'instant où ces éléments figurent au bilan; ex : matériel, mobilier, immeubles.

Pour d'autres éléments, la dépréciation est exceptionnelle et résulte de circonstances spéciales. Cette dépréciation doit être démontrée. Ex : terrains, éléments incorporels d'un fonds de commerce.

- 2ème règle : L'amortissement doit correspondre à la dépréciation subie.

La moins-value devrait être déterminée chaque année par comparaison entre la valeur réelle actuelle de l'élément et sa valeur d'actif. En pratique cette méthode s'appliquerait difficilement aux éléments dont la dépréciation résulte du seul fait du temps ou de l'usage. Dès lors, le mode de calcul consiste à répartir l'amortissement d'une manière uniforme sur la durée probable d'utilisation de l'élément.

L'amortissement est pratiqué sur la base et dans la limite du prix de revient ou de la valeur réévaluée. Il cesse d'être pratiqué lorsque le total des annuités a atteint le montant de ce prix de revient ou de la valeur réévaluée.

L'annuité se calcule au moyen d'un taux d'amortissement fixé d'après la durée normale d'utilisation du bien d'après les usages de chaque nature d'industrie de commerce ou d'exploitation.

L'amortissement annuel ou annuité normale = prix de revient / durée probable d'utilisation.

Liste des taux normaux moyens à prendre en considération

- Immeubles (sauf détérioration rapide)	5%
- Usines, immeubles très près de la mer	8%
- Matériel fixe	15%
- Matériel mobile	20%
- Matériel de bureau	15%
- Outillage	20%
- Mobilier	10%
- Automobiles neuves	25%

⁶ Cet article est l'équivalent de l'article 100 du CGI en vigueur depuis 2019.

- Automobiles d'occasion et utilitaires	33,33%
- Agencements, installations	10%

Il existe aussi des amortissements accélérés. Ils sont supérieurs aux amortissements normaux et peuvent être pratiqués lorsqu'il est fait état de certaines circonstances particulières (article 39-2⁷ paragraphe 2).

Pourront faire l'objet d'un amortissement accéléré, les matériels et outillages neufs remplissant simultanément les trois conditions suivantes :

- 1- avoir été acquis ou mis en service après la date d'agrément ;
- 2- être utilisés exclusivement pour des opérations industrielles de fabrication ou de montage, de transport ou de gestion d'exploitation agricole, minière, artisanale ou touristique ;
- 3- être normalement utilisables pendant plus de cinq ans.

Pour ces matériels et outillages, le montant de la première annuité d'amortissement calculé d'après leur durée d'utilisation normale pourra être doublé, cette durée étant alors réduite d'une année.

Par ailleurs, la décision n°484 du 29 juillet 1951 (JORT du 16 mars 1952, page 312) autorisait pour la détermination de la base taxable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, la déduction d'un amortissement exceptionnel portant sur les immeubles destinés au logement du personnel des entreprises industrielles et commerciales. De tels immeubles construits sur le territoire du Togo postérieurement à la date de cette décision peuvent, dès leur achèvement, faire l'objet d'un premier amortissement à raison de 40% de leur prix de revient et cet amortissement est déductible des bases imposables à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Dans tous les cas, l'amortissement d'un élément est limité au prix de revient dudit élément ou à sa valeur comptable réévaluée. Par conséquent, les amortissements doivent cesser dès lors que leur montant total a atteint le prix de revient de l'élément, ou sa valeur comptable réévaluée.

- 3ème règle : Pour être admis, les amortissements doivent être effectivement comptabilisés.

Le total des amortissements afférents à un élément donné et admis pour l'assiette de l'impôt ne peut à aucun moment excéder celui des amortissements réellement effectués en comptabilité au titre de cet élément.

Toute déduction extracomptable d'un amortissement pour un élément d'actif dont le prix est passé à tort dans les frais généraux, doit être réintégrée dans les bénéfices imposables.

Pour pratiquer l'amortissement, l'entreprise doit inscrire préalablement le prix de l'élément à l'actif du bilan.

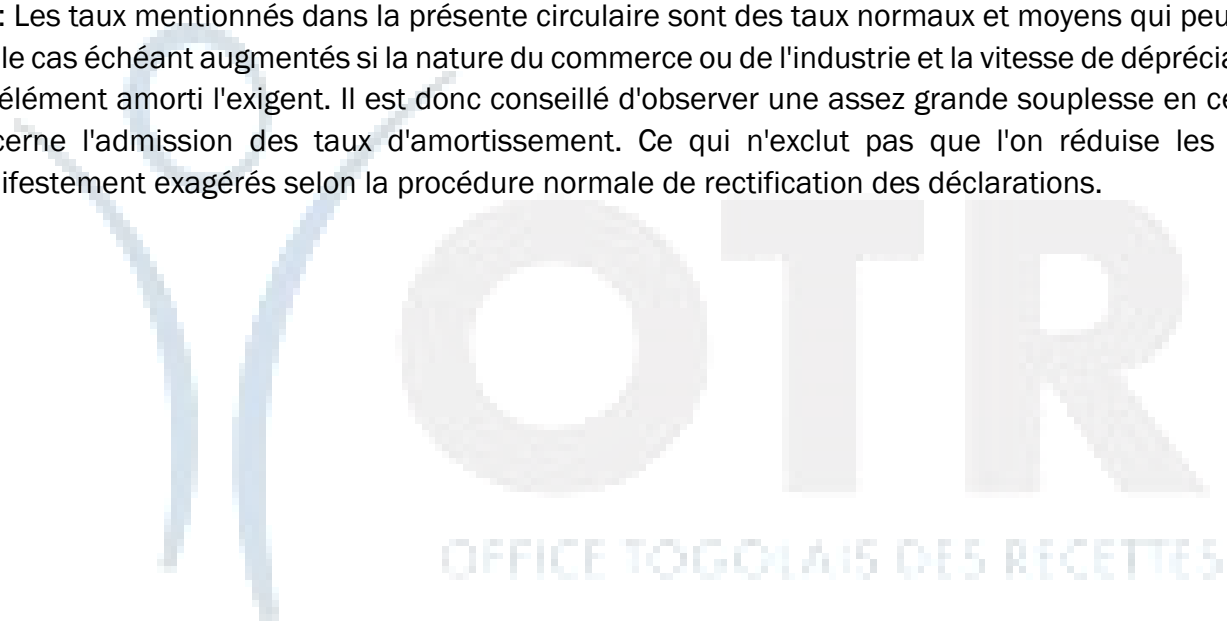
⁷ Cet article est l'équivalent de l'article 100 du CGI en vigueur depuis 2019.

Les amortissements peuvent être différés. Ce sont les amortissements que l'entreprise s'abstient de comptabiliser. Lorsqu'ils sont différés à la clôture d'un exercice déficitaire et à condition que soit respectée la règle de l'amortissement minimal, les amortissements peuvent être pratiqués sur les résultats des exercices ultérieurs, sans limitation de durée.

Les déductions doivent être faites de la façon suivante et par ordre de priorité :

- 1- Amortissement de l'exercice bénéficiaire
- 2- Report déficitaire en commençant par les déficits les plus anciens (délai de report : 3 ans)
- 3- Amortissements différés au cours des exercices antérieurs.

N.B : Les taux mentionnés dans la présente circulaire sont des taux normaux et moyens qui peuvent être le cas échéant augmentés si la nature du commerce ou de l'industrie et la vitesse de dépréciation de l'élément amorti l'exigent. Il est donc conseillé d'observer une assez grande souplesse en ce qui concerne l'admission des taux d'amortissement. Ce qui n'exclut pas que l'on réduise les taux manifestement exagérés selon la procédure normale de rectification des déclarations.



CIRCULAIRE N° 1226 /MEF/DGI DU 31 DECEMBRE 1984 RELATIVE A LA DETERMINATION ET A L'EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE (APPLICATION DES ARTICLES 21, 22, 23, 24 ET 25⁸ DE LA LOI N°83-22 DU 30 DECEMBRE 1983 PORTANT CODE GENERAL DES IMPOTS)

I- DEFINITION DES AVANTAGES EN NATURE

Les avantages en nature consistent dans la concession gratuite au salarié d'un bien dont l'employeur est propriétaire ou locataire, ou dans la fourniture de prestations de service (nourriture, logement, eau, électricité, téléphone, usage d'une voiture automobile ou réparation et équipement du véhicule appartenant au salarié⁹, etc.).

II- DETERMINATION ET EVALUATION DES AVANTAGES EN NATURE

Sauf exonération prévue par les dispositions du Code Général des Impôts, tous les biens et frais engagés au profit de l'employé par l'employeur en vertu ou non d'obligations légales ou conventionnelles et qui entrent dans la définition ci-dessus doivent être évalués et considérés comme un supplément de salaire imposable.

L'évaluation de la rémunération en nature accordée en contrepartie du travail fourni doit être faite en principe en tenant compte de la valeur réelle des éléments concédés au bénéficiaire.

Si l'avantage est concédé moyennant une retenue pratiquée sur le salaire de l'intéressé le montant de cette retenue vient en diminution de la valeur de l'avantage en nature à comprendre dans les bases de l'impôt.

Toutefois, afin d'éviter des interprétations divergentes et des difficultés inhérentes au contrôle strict et précis des avantages en nature, pour tenir compte des sujétions particulières que certains emplois comportent ainsi que pour faciliter le calcul mensuel des retenues à la source effectuée par l'employeur, les avantages en nature concernant l'eau, l'électricité, le téléphone, les domestiques et la nourriture sont évalués forfaitairement. Il est précisé qu'il n'est fait usage de l'évaluation forfaitaire que lorsque la valeur réelle de ces avantages en nature n'est pas connue au moment de la retenue. La régularisation devra intervenir lors de la déclaration des salaires.

1)- Logement : il y a lieu de prendre en considération la valeur locative réelle stipulée dans le contrat de bail ou à défaut retenir la valeur locative cadastrale.

⁸ Ces dispositions correspondent aux articles 17 et suivants du CGI en vigueur depuis 2019.

⁹ V. Art. 20 du CGI.

2)- Electricité (par mois)

	Sans climatisation	Climatisation partielle	Climatisation totale
A) habitation individuelle	30 000	60.000	70.000
B) appartement	25.000	50.000	60.000

3)- Eau (par mois)

A) Habitation individuelle.....15.000

B) Appartement..... 10.000

4)- Téléphone (par mois)

Quel que soit le type de logement.....15.000

5)- Domestique (par mois)

Boy ménager.....15.000

Cuisinier.....20.000

Blanchisseur.....15.000

Gardien.....15.000

Jardinier.....15.000

6)- Nourriture : 30% du salaire net d 'impôt

7)- Autres avantages en nature

Tous les autres avantages en nature et en argent doivent être comptés pour leur valeur réelle ; il s'agit notamment :

a) des frais de voyage par avion ou bateau pour départ en congé de l'employé et/ou de sa famille.

b) des frais de transport des effets personnels de l'employé et/ou de sa famille lors de leur départ en congé.

c) des frais médicaux et pharmaceutiques à l'exception toutefois :

- des frais de rapatriement sanitaire ;
- de la prise en charge par l'employeur de 50% des frais occasionnés par une hospitalisation et facturés par les hôpitaux publics ou formations sanitaires de l'Administration Togolaise, dans la limite de la période de congé de maladie plein et à demi salaire du travailleur malade telle

que définie par l'article 44-b de la convention collective interprofessionnelle du Togo, signée à Lomé le 1er Mai 1978 ¹⁰;

- des frais engagés pour les soins assurés par les services médicaux et sanitaires d'entreprise.

d) des frais de scolarité etc.

III- REMUNERATIONS ACCESSOIRES (article 21 du CGI¹¹)

Les accessoires à la rémunération perçus par les salariés suivent sur le plan fiscal, le sort de la rémunération proprement dite. Sont donc imposables :

- 1) les allocations afférentes à la qualité du travail ou au statut du personnel dans l'entreprise (Ex. : prime d'ancienneté et d'assiduité, de rendement etc.).
- 2) -Les allocations afférentes aux conditions de travail (ex : primes ou indemnités de sujétions et de risques généraux, pour travail pénible, intempéries, de responsabilité, pour heures supplémentaires etc.).
- 3) -Les allocations ou indemnités pour frais professionnels dès lors qu'elles ne répondent pas aux conditions posées par l'article 25-1 du CGI pour être exonérées.

Il convient d'abord de préciser que tous les salariés bénéficient d'une déduction forfaitaire normale de 10% au titre des frais professionnels. Cette déduction est pratiquée sur le total des revenus bruts imposables après déduction des retenues et cotisations effectuées par l'employeur pour la constitution de pension ou de retraite au titre des assurances sociales obligatoires et en représentation de tout ou partie des avantages en nature concédés. Elle est destinée à couvrir les frais professionnels courants c'est-à-dire ceux qui sont généralement nécessités par l'exercice de la fonction rémunérée et par les frais sans lien spécifique avec l'emploi. Il en est ainsi des dépenses vestimentaires ordinaires, des frais de documentation technique personnelle, des frais habituels de restaurant ou de repas pris sur place, des frais de transport pour se rendre du domicile au lieu de travail. Il en est de même des dépenses dont l'employeur ne peut apprécier avec une exactitude suffisante ni le caractère spécifique ni le montant réel et qui sont le plus souvent en relation soit avec le rang social de l'intéressé, soit avec le niveau de sa rémunération tels que par exemple les cadeaux offerts dans le cadre des relations professionnelles.

Cependant toutes « allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet qu'elles revêtent la forme d'indemnité forfaitaire ou de remboursement de frais réels sont affranchies de l'impôt » (article 25-1 du CGI¹²).

¹⁰ Sous réserve des dispositions de la Convention Collective Interprofessionnelle de 2011.

¹¹ V. les dispositions de l'article 23 du CGI en vigueur.

¹² Idem.

Mais s'agissant d'une exception au principe selon lequel toutes les sommes versées à l'occasion ou en contrepartie du travail sont passibles de l'impôt, cette exonération est soumise aux conditions suivantes :

a) Elles doivent couvrir des dépenses strictement inhérentes à la fonction ou à l'emploi ;

Sont exclues de ce fait les dépenses d'ordre privé qui constituent un emploi de revenu (gages versés à un domestique, frais habituels de logement et de nourriture du contribuable et de sa famille, frais d'usage d'une voiture automobile pour des déplacements personnels).

b) Elles doivent correspondre à des dépenses professionnelles spéciales c'est-à-dire des dépenses autres que celles couvertes par la déduction forfaitaire normale de 10%.

c) Elles doivent également correspondre à des dépenses effectives ainsi qu'à l'importance réelle de ces dépenses.

Leur montant peut-être variable suivant la nature ou l'objet des entreprises qui les versent et les conditions dans lesquelles les bénéficiaires exercent leur activité. La fixation de ces allocations ou indemnités doit donc être effectuée en fonction des charges réellement supportées par les intéressés dans l'exercice de leurs fonctions au service de l'entreprise. Si l'évaluation de ces charges et par conséquent des indemnités allouées en contrepartie peut comporter un certain degré d'approximation elle ne doit en aucun cas être obtenue par l'application d'un pourcentage fixe ou variable aux émoluments reçus.

d) Elles doivent être enfin utilisées conformément à leur objet. Elles ne peuvent donc être exonérées que si les bénéficiaires sont en mesure d'apporter des justifications suffisantes quant à leur raison d'être et quant à leur emploi.

C'est ainsi que les indemnités suivantes répondant aux conditions ci-dessus peuvent être considérées comme hors du champ d'application de l'impôt :

- les indemnités pour frais de représentation ;
- les primes dites « de panier » ;
- les primes de salissure ;
- les indemnités pour frais de déplacement (nourriture et logement) ;
- les indemnités kilométriques ou l'indemnité forfaitaire représentant les dépenses pour utilisation d'un véhicule personnel à des fins professionnelles ;
- les indemnités de bicyclette, motocyclette, vélomoteurs ;
- les indemnités de déménagement nécessité par la profession ou l'emploi ;
- les indemnités destinées à couvrir les sujétions particulières et de responsabilité de caisse ;
- les indemnités pour habillement spécial (tenues spéciales dans certaines entreprises, uniforme etc.) sauf si cet habillement spécial est fourni par l'entreprise ;
- les primes d'outillage non fourni par l'entreprise ;

- les indemnités de déplacement des mécaniciens, chauffeurs et autres employés des chemins de fer ;
- les indemnités de session parlementaire. Par ailleurs, les indemnités parlementaires proprement dites sont exonérées jusqu'à concurrence de 40% de leur montant ;
- les indemnités des maires, conseillers municipaux et préfectoraux, délégués spéciaux perçues en considération des fonctions officielles.

La liste ci-dessus n'est évidemment pas limitative. Cependant pour être admise il est bien entendu que quelle que soit sa dénomination, l'indemnité allouée doit remplir simultanément les quatre conditions exigées.

L'Administration fiscale est en droit d'apprécier dans chaque cas si le montant des indemnités ainsi attribuées n'est pas exagéré et d'en rapporter l'excédent aux sommes imposables perçues par le salarié.

En outre, l'employeur est tenu d'indiquer chaque année sur l'imprimé prévu à l'article 202¹³ du CGI (déclaration annuelle des salaires) le montant des indemnités non imposables.

4- Les allocations, primes, indemnités, remises, participations qui s'analysent comme de simples suppléments de salaires tels que : les gratifications, l'indemnité de résidence, les treizième ou quatorzième mois, les primes dites de dépaysement ou d'éloignement etc.

5- les allocations afférentes à la situation personnelle ou familiale du salarié telles que : les primes ou gratifications de mariage, de naissance, les allocations de caractère social sauf si elles revêtent le caractère de secours compte tenu des circonstances et des modalités d'attribution, les allocations familiales extralégales payées par l'entreprise et n'entrant pas dans la définition de celles exonérées par le CGI, les cadeaux, avantages divers (paiement direct par l'employeur de charges incombant personnellement au salarié).

6- Les prestations sociales telles que :

- les indemnités de congé pour motif d'ordre familial ;
- les rémunérations servies durant les congés-formation ;
- les sommes et avantages alloués par l'employeur aux salariés accomplissant un stage de formation ou de perfectionnement ou un service national ;
- les prestations en espèces versées aux femmes enceintes bénéficiant d'un congé de maternité ;
- les indemnités journalières de maladie à l'exclusion :
 - des indemnités allouées aux victimes d'accident de travail,

13

- des indemnités journalières de maladie versées à des personnes atteintes des maladies figurant sur la liste établie par décret des affections comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse.

7- Les allocations, primes ou indemnités perçues par un salarié en fin d'activité et les indemnités de licenciement.

Toutefois, l'indemnité de départ à la retraite n'est considérée que pour 75% de son montant et les indemnités de licenciement qui ont pour objet de réparer un préjudice exceptionnel matériel ou moral autre que la perte de revenu (dommages-intérêts), ne sont pas taxables.

8- Les rémunérations (allocations, indemnités, remboursements) forfaitaires pour frais, c'est-à-dire en pratique toutes les sommes destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi dont le montant est calculé forfaitairement, versées aux dirigeants de sociétés et cadres assimilés à ces dirigeants quel que soit leur objet.

Pour l'application de ces dispositions il faut entendre par dirigeants de sociétés et cadres assimilés à ces dirigeants :

- les dirigeants de droit, soit :

- dans les sociétés anonymes : le président du conseil d'administration, le directeur général, l'administrateur provisoirement délégué, tout administrateur chargé de fonctions spéciales, les membres du directoire.
- dans les sociétés à responsabilité limitée : les minoritaires.
- dans les autres sociétés, personnes morales et établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : tous les dirigeants qui sont soumis au régime fiscal des salariés.

- les dirigeants de fait, soit : ceux qui possèdent des pouvoirs de direction et dont la rémunération totale excède la plus faible des rémunérations allouées aux dirigeants de leur entreprise.

Toutefois, les rémunérations versées aux administrateurs ou aux membres du conseil de surveillance chargés de fonctions spéciales peuvent servir d'éléments de comparaison.

En revanche, les remboursements de frais réels alloués aux personnes susvisées sont exonérés d'impôt, lorsque les conditions posées par l'article 25-1 du CGI sont réunies. Parmi ces remboursements pouvant bénéficier de l'exonération, figurent notamment les remboursements de frais de mission, de représentation et de déplacement dûment justifiés exposés par les dirigeants tant au Togo qu'à l'étranger, ainsi que des frais de réception de clients ou de fournisseurs en dehors du domicile du dirigeant. Cependant, dans le cas d'utilisation d'un véhicule personnel pour les besoins de la société, il peut être difficile au dirigeant de justifier très exactement les frais réels engagés et dans ces conditions la dépense peut être estimée au prix de revient kilométrique du véhicule utilisé.

Ce prix tient compte de la dépréciation des frais d'entretien, de carburant, de réparation, d'assurance, de garage.

La présente circulaire d'application a pour but d'expliciter les dispositions des articles 21, 22,23, 24 et 25 de la loi n° 83-22 du 30 Décembre 1983 portant Code Général des Impôts et en vigueur à compter du 1er Janvier 1984.



CIRCULAIRE INTERMINISTERIELLE N° 024 DU 06 FEVRIER 2017 D'APPLICATION DU MARQUAGE FISCAL SECURISE OBLIGATOIRE

Chapitre I : Dispositions générales

Art. 1 : La présente circulaire fixe les modalités d'application et de mise en œuvre de l'arrêté interministériel susvisé n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal sécurisé obligatoire.

Le marquage des produits concernés doit en effet répondre à un double objectif. Il permet d'une part, le comptage des produits concernés facilitant la collecte des taxes et améliorant ainsi, dans l'intérêt du consommateur et notamment de sa santé, la sécurité et l'authenticité des produits concernés. Il vise d'autre part, le traçage des produits concernés dans tout le pays, afin d'identifier l'origine, la légitimité desdits produits et supprimer la production illicite, les importations illégales ainsi que la fabrication et la vente de produits contrefaits.

Art. 2 : Les définitions termes et expressions qui figurent à l'article 1 de l'arrêté interministériel n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal sécurisé obligatoire sont appliquées dans le présent texte.

Chapitre II : Champ d'application, procédures et principes d'application

Art. 3 : Les fabricants et les importateurs des produits concernés se mettent à disposition de l'administration pour l'installation du système ainsi que pour toutes les étapes préliminaires à cette installation et pour la maintenance. L'administration pourra déléguer au fournisseur tout ou partie de la préparation de l'installation du système, de la mise en place du système et de sa maintenance.

Les banderoles ou les codes doivent être utilisés comme suit :

- sur les lignes d'emballage et de remplissage des fabricants pour les produits concernés sur le territoire;
 - sur les lignes d'emballage et de remplissage des fabricants à l'étranger pour les produits concernés;
 - exceptionnellement et avec l'autorisation de l'administration, dans les installations des importateurs après dédouanement des produits concernés et ceci, dans le cas où les fabricants à l'étranger ne seraient pas en mesure d'appliquer les banderoles avant expédition des produits concernés sur le territoire.
1. Le marquage des produits concernés fabriqués sur le territoire doit être exécuté avant que les produits concernés ne quittent le site du fabricant et avant leur commercialisation sur le territoire.
 2. Le marquage des produits concernés importés doit être exécuté avant la distribution et commercialisation des produits concernés sur le territoire. Pour effectuer le dédouanement des produits concernés destinés à la commercialisation sur le territoire, l'importateur aura l'obligation de présenter à l'administration des Douanes, la quittance du nombre des marques fiscales de sécurité commandées correspondant aux volumes des produits concernés.

3. Le marquage fiscal sécurisé des produits concernés destinés à l'exportation peut faire l'objet d'un régime spécifique, de manière à traiter les produits concernés, conformément à la réglementation des pays étrangers de destination.

Chapitre III : Installation, mise en service et exploitation du système de suivi et de traçabilité sécurisée des produits concernés

Art. 4 : L'administration, les fabricants et les importateurs des produits concernés sont tenus de mettre en place le système conformément aux dispositions de l'arrêté interministériel n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal et de la présente Circulaire.

L'administration est responsable de l'installation et de la mise en œuvre du système. A ce titre, elle est chargée de :

- définir les processus de sécurisation et de contrôle fiscal à observer ;
- faciliter et surveiller le processus d'installation et de maintenance du système dans les établissements de production ;
- mettre en œuvre le système en s'assurant, avec le concours des fabricants et des importateurs, de l'apposition des marques fiscales de sécurité sur les produits concernés.

L'installation du système est réalisée par l'administration et/ou le fournisseur sur toutes les lignes automatiques de production existantes chez les fabricants qui fabriquent en série les produits concernés. S'il est techniquement impossible d'installer le système sur une ligne de production des produits concernés, le système peut être aménagé alternativement dans un autre endroit de la ligne de production ou à proximité de celle-ci afin de satisfaire les exigences de sécurité et de contrôle définies par l'administration, tout en respectant au mieux les contraintes du milieu industriel concerné. Les banderoles pourront être retirées aux lieux qui seront désignés par l'administration et seront mis à disposition des fabricants et importateurs en fonction de leurs besoins.

Art. 5 : L'administration et le fournisseur établiront les directives du système pour chacun des fabricants et importateurs de produits concernés. Ces directives reprendront, notamment :

- la définition du type d'équipement à installer et la période durant laquelle le système sera installé;
- les adaptations à apporter à chaque ligne de production en vue de l'installation du système ;
- les dispositifs de stockage et les procédures de gestion des encres de sécurité ;
- les dispositifs de connectivité et les caractéristiques de l'environnement d'exploitation où le système sera installé ;
- les prérequis techniques et d'infrastructures nécessaires pour la mise en œuvre et le fonctionnement du système, étant entendu que les prérequis techniques et d'infrastructure ne sont pas fournis par le fournisseur mais sont entièrement à la charge du fabricant y compris, notamment la fourniture et l'installation d'une alimentation électrique, d'un réseau de communication, d'un accès Internet à charge du fabricant, d'air comprimé, de fixations et quincailleries spécifiques aux lignes de production ;
- la date de mise à disposition par le fabricant dudit matériel et des prérequis mentionnés;
- la date de démarrage de l'installation du système sur les lignes de production du fabricant.

Art. 6 : L'établissement de ces directives de mise en œuvre se fera à l'issue de visites techniques effectuées par le fournisseur chez les fabricants, avec le soutien de l'administration.

La communication de ces directives techniques aux fabricants se fera par l'administration.

A la réception des directives de mise en œuvre, les fabricants des produits concernés disposeront de trente (30) jours calendaires pour effectuer les ajustements techniques leur incombant sur les lignes de production conformément aux directives.

Le fournisseur procèdera ensuite à l'installation du système sur les lignes ainsi qu'à sa maintenance préventive et corrective.

Art. 7 : La responsabilité de la mise en œuvre des ajustements nécessaires, pour installer le système sur chaque ligne de production, incombe au fabricant.

Lors de l'installation du système, l'agent de liaison accompagnera le fournisseur durant l'installation du système.

Une fois l'installation terminée sur chaque ligne de production, l'administration avec le soutien du fournisseur établira une liste des équipements constituant le système chez le fabricant correspondant. Un exemplaire de la liste dressée sera remis au fabricant et un autre au fournisseur.

Le fournisseur verrouillera le système, afin de le protéger et le rendre inaccessible en vue d'une éventuelle tentative de reconfiguration. Nonobstant ce qui précède, seuls les techniciens du fournisseur sont autorisés à modifier le système.

Art. 8 : Le fournisseur assurera un service de maintenance préventive du système sur les sites de production. Il assurera également un service de maintenance corrective 24 heures sur 24 et 7 jours sur 7 afin de minimiser les arrêts et impacts du système sur la production. A cet effet, le fabricant est tenu de donner en tout temps pour les sites désignés, l'accès nécessaire aux opérations de maintenance. En outre, le fabricant pourra obtenir à tout moment un support technique via le centre d'appel du fournisseur. Le fabricant ne pourra pas se prévaloir de la présence ou du dysfonctionnement du système pour justifier l'absence ou la non-conformité du marquage fiscal sécurisé sur les produits concernés. Il devra recycler ces produits concernés sur la ligne pour assurer leur marquage.

Le fabricant est responsable de la sauvegarde, la conservation et la sécurité des pièces d'équipement qui constituent le système.

Le fabricant doit signaler le plus rapidement possible tout défaut de fonctionnement lié au marquage de sécurité lorsqu'il est constaté sur les lignes de production. La notification du défaut doit être faite au plus tard vingt-quatre (24) heures après la survenance de l'incident, via une centrale d'appel mise à disposition par le fournisseur.

Toute production qui serait réalisée, malgré l'arrêt du système, devra faire l'objet d'une autorisation spéciale de l'administration et déclarée dans un rapport journalier détaillant les quantités produites pour chaque marque commerciale et type de conditionnement.

Art. 9 : A l'échéance des trois (03) mois suivant la date fixée par l'administration à laquelle les fabricants et les importateurs seront obligés d'utiliser le système, les inspections par l'administration seront étendues aux commerces et autres détaillants.

Une procédure d'inspection sera menée régulièrement par l'administration responsable jusqu'à la mise en fonction sur toutes les lignes de production du système. Cette procédure aura pour but d'attester du bon déroulement de l'implémentation du système sur les diverses lignes de production.

En aucun cas, une marque fiscale de sécurité appliquée sur un produit concerné ne pourra être réutilisée ou recyclée en l'appliquant à un autre produit.

Art. 10 : La procédure à suivre en cas de vol ou de perte d'une marque fiscale de sécurité est la suivante :

- si les marques fiscales de sécurité sont volées, endommagées ou détériorées de quelque manière que ce soit, l'administration devra être informée dudit cas dans les sept (07) jours suivant la survenance de l'incident. La communication de l'incident visé se fera à l'aide d'une description et des preuves explicitant les faits. Un duplicata de la description de l'incident sera remis au fournisseur dans les mêmes délais.
- en ce qui concerne les produits concernés par le marquage d'un code imprimé directement sur le produit concerné, les cas exceptionnels d'éjection pour absence ou erreur de marquage sur une ligne de production pourront être recyclés sur la ligne conformément aux directives de l'administration.

Chapitre IV : Règles spécifiques relatives aux produits du tabac et applicables tant aux fabricants installés sur le territoire qu'aux importateurs souhaitant commercialiser les produits concernés fabriqués en dehors du territoire

Art. 11 :

1. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée sur le dessus de chaque paquet de cigarettes à l'aide d'un adhésif et de façon qu'elle se déchire en cas d'ouverture du paquet, conformément aux directives de l'administration.
2. Le fabricant ou importateur ne doit couvrir la marque fiscale de sécurité de quelque matériel que ce soit qui serait de nature à entraver la lecture et l'authentification de la marque fiscale de sécurité par le système.
3. Pour les paquets de cigarettes rigides :
 - a) La zone correspondant à l'endroit où la marque fiscale de sécurité sera appliquée doit être libre et ne doit revêtir aucun autre type d'impression.
 - b) La marque fiscale de sécurité doit être appliquée sans pli et conformément aux directives fournies par l'administration.
4. Sur les paquets de cigarettes souples, la marque fiscale de sécurité doit être appliquée sur la partie supérieure de l'emballage de manière symétrique. Les tolérances d'application de la banderole seront détaillées dans les directives de l'administration.

5. Pour les autres produits du tabac, les directives de mise en œuvre expliqueront la position et les tolérances d'application.
6. Les dispositions précédentes doivent être respectées par tous les fabricants ou importateurs à compter de la date fixée par l'administration comme décrit à l'article 6 de l'arrêté interministériel n° 005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal.

Chapitre V : Règles spécifiques relatives aux produits spiritueux et aux vins et applicables tant aux fabricants installés sur le territoire qu'aux importateurs souhaitant commercialiser les produits concernés fabriqués en dehors du territoire.

Art. 12 :

1. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée sur le dessus de chaque bouteille conformément aux directives fournies par l'administration.
2. Le fabricant ne doit couvrir la marque fiscale de sécurité de quelque matériel que ce soit qui entrave sa lecture et son authentification par le système.
3. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée sans pli et sur la partie supérieure de la bouteille de façon à recouvrir le bouchon. L'application se fera de façon à former un « U » asymétrique afin qu'un des côtés de la marque fiscale de sécurité adhère à la bouteille. Les tolérances d'application de la marque fiscale de sécurité seront détaillées dans les directives de l'administration.
4. Les dispositions précédentes doivent être respectées par tous les fabricants ou importateurs à compter de la date fixée par l'administration comme décrit à l'article 6 de l'arrêté interministériel n° 005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal.

Chapitre VI : Règles spécifiques relatives aux eaux non aromatisées, eaux aromatisées, jus, limonades, y compris toutes boissons gazeuses, boissons aux extraits de malt, boissons énergisantes et bières fabriqués sur le territoire

Art. 13 :

1. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée sur le dessus de chaque bouteille ou le bas de chaque cannette par un système installé sur chaque ligne de production par le fournisseur. Dans les cas des petits fabricants, ou d'utilisation de contenants autres que les bouteilles ou cannettes, notamment les fûts, la marque fiscale de sécurité sera disponible sous la forme d'une banderole à appliquer manuellement par le fabricant.
2. Le fabricant ne doit couvrir la marque fiscale de sécurité de quelque matériel que ce soit qui entrave sa lecture et son authentification par le système.
3. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée conformément aux directives de l'administration. L'habillage ou le dessin de certaines capsules ainsi que la position des inscriptions visibles éventuelles sur le fond de ces cannettes pourront faire l'objet de modification afin de permettre le bon fonctionnement du système. Les fabricants procéderont aux mises en conformité, à leurs frais, conformément aux directives de l'administration.
4. Les dispositions précédentes doivent être respectées par tous les fabricants à compter de la date fixée par l'administration comme décrit à l'article 6 de l'arrêté interministériel n° 005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal.

Chapitre VII : Règles spécifiques relatives aux eaux non aromatisées, eaux aromatisées, jus, limonades, y compris toutes boissons gazeuses, boissons aux extraits de malt, boissons énergisantes et bières applicables aux importateurs souhaitant commercialiser les produits concernés fabriqués en dehors du territoire

Art. 14 :

1. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée sur le dessus de chaque bouteille ou le bas de chaque cannette.
2. L'importateur ne doit couvrir la marque fiscale de sécurité de quelque matériel que ce soit qui entrave sa lecture et son authentification par le système.
3. La marque fiscale de sécurité doit être appliquée conformément aux directives fournies par l'administration.
4. Les dispositions précédentes doivent être respectées par tous les importateurs à compter de la date fixée par l'administration comme décrit à l'article 6 de l'arrêté interministériel n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal.

Chapitre VIII : Procédure de commande et de mise à disposition des marques fiscales de sécurité

Art. 15 :

1. Chaque fabricant et importateur, afin de permettre à l'administration de mettre à disposition à tout moment les stocks suffisants de marques fiscales de sécurité par l'intermédiaire du fournisseur, doit procéder de la manière suivante :

- a) envoyer chaque mois à l'administration ses prévisions relatives aux volumes de produits concernés correspondant à chacune de ses marques vendues, y compris ceux destinés à l'exportation, ainsi que leurs caractéristiques d'emballage, de marque et d'origine pour les douze (12) mois suivants.
- b) communiquer à l'administration, au moins trente (30) jours ouvrables à l'avance, le début de la production d'une nouvelle marque ou d'un nouvel emballage.
- c) communiquer à l'administration les besoins d'installation, d'ajustement ou de suppression du système par le fournisseur. Les événements suivants sont concernés :
 - réactivation de lignes de production non opérationnelles ;
 - arrêt prolongé ou désaffectation de lignes de production ;
 - entretien et/ou réaffectation des lignes de production ;
 - arrêt d'une usine ;
 - création de nouvelles usines ou extension d'usines existantes par de nouvelles lignes;
 - acquisition ou cession de machines et d'équipement qui entraîne la modification de la capacité de production de l'établissement.

Toute irrégularité constatée dans ces envois fera l'objet d'une communication par l'administration au fabricant ou à l'importateur, qui n'aura pas plus de quinze (15) jours pour faire les ajustements appropriés et les corrections nécessaires.

Les quantités minimales de commande des marques fiscales de sécurité seront définies dans les directives de l'administration.

2. Les obligations des fabricants qui fabriquent en série des produits concernés relatives à l'application de marques fiscales de sécurité, notamment produits du tabac, vins et boissons spiritueuses, sont les suivantes :

- a) Le fabricant commandera les marques fiscales de sécurité conformément aux directives de l'administration ; le fabricant viendra retirer les marques fiscales de sécurité à l'endroit désigné par l'administration.
- b) L'administration, avec le soutien du fournisseur, préparera et mettra à disposition les marques fiscales de sécurité correspondant à la commande du fabricant.
- c) Les règles relatives aux procédures, à l'apposition des banderoles, à la mise en service et exploitation du système seront déterminées par les directives de l'administration.
- d) Les informations de comptage des produits concernés par le système seront mises à la disposition de chaque fabricant sur simple demande formulée auprès de l'administration, à des fins de contrôle des quantités produites.
- e) Il est interdit de procéder à des compensations ou échanges de marques fiscales de sécurité y compris entre les établissements d'une même société ou d'un même propriétaire.
- f) Aucune réclamation ou remboursement de quelque ordre que ce soit ne pourra être sollicitée auprès de l'administration et/ou du fournisseur pour des événements ou incidents relatifs aux volumes de marques fiscales de sécurité.
- g) Il est interdit pour les fabricants de sous-traiter la fabrication de produits concernés auprès d'un tiers qui ne serait lui-même en mesure d'appliquer les dispositions de l'arrêté interministériel n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal ainsi que la présente Circulaire. Le fabricant sera tenu entièrement responsable de toute violation enfreignant ce qui précède.

3. Les obligations des fabricants qui fabriquent en série des produits concernés relatives au marquage en ligne, notamment eaux non aromatisées, eaux aromatisées, les jus, les limonades y compris toutes boissons gazeuses, boissons aux extraits de malt, boissons énergisantes et bières, sont les suivantes :

- a) Le fabricant enverra, chaque mois à l'administration, ses prévisions de volume de produits concernés correspondant à chacune de ses marques vendues, y compris celles destinées à l'exportation, avec leurs caractéristiques d'emballage, de marque et d'origine pour les douze (12) mois suivants.
- b) L'administration, avec le soutien du fournisseur, établit un comptage mensuel sur la base du nombre de marques fiscales de sécurité effectivement réalisées et mesurées par le système.
- c) Les règles relatives aux procédures, à l'apposition des banderoles à la mise en service et exploitation du système seront déterminées par les directives.
- d) Les informations de comptage des produits concernés contrôlés par le système seront mises à la disposition de chaque fabricant sur simple demande formulée auprès de l'administration, à des fins de contrôle des quantités produites.

- e) Aucune réclamation ou remboursement de quelque ordre que ce soit ne pourra être sollicitée auprès de l'administration et/ou du fournisseur pour des événements ou incidents relatifs aux volumes de marques fiscales de sécurité.
 - f) Il est interdit pour les fabricants de sous-traiter la fabrication de produits concernés auprès d'un tiers qui ne serait pas lui-même en mesure d'appliquer les dispositions de l'arrêté interministériel n°005 du 06 février 2017 portant réglementation du marquage fiscal ainsi que la présente Circulaire. Le fabricant sera tenu entièrement responsable de toute violation enfreignant ce qui précède.
4. Les termes du présent arrêté relatifs aux fabricants qui fabriquent en série s'appliquent aussi aux petits fabricants et aux importateurs, pour tous les aspects de responsabilité relatifs au Marquage fiscal sécurisé, aux activités illicites et aux peines.

En outre, les points spécifiques suivants s'appliquent aux importateurs et Petits fabricants :

- a) Les importateurs et Petits fabricants sont responsables du Marquage fiscal sécurisé des produits concernés qu'ils importent ou produisent de manière artisanale et du respect des réglementations en vigueur. Le Petit fabricant apposera les marques fiscales de sécurité manuellement sur les produits concernés en respectant les directives de l'administration,
- b) L'importateur est tenu de livrer à ses frais les marques fiscales de sécurité à ses fabricants à l'étranger. Les marques fiscales de sécurité doivent être appliquées sur les produits concernés avant leur entrée sur le territoire.
- c) Pour les petites quantités, ou dans le cas où il ne serait pas possible d'appliquer les marques fiscales de sécurité avant expédition des produits concernés vers le territoire, l'importateur pourra demander une dérogation l'autorisant à marquer lui-même, sous sa responsabilité, les produits concernés à leur arrivée, dans ses installations, après dédouanement et avant leur distribution sur le territoire.
- d) Le fabricant commandera les marques fiscales de sécurité conformément aux directives de l'administration. L'importateur et le Petit fabricant viennent retirer les marques fiscales de sécurité à l'endroit désigné par l'administration.
- e) L'administration, avec le soutien du fournisseur, préparera et mettra à disposition les marques fiscales de sécurité correspondant à la commande de l'importateur et du Petit fabricant.
- f) Les règles relatives aux procédures, à l'apposition des banderoles, à la mise en service et exploitation du système seront déterminées par les directives fournies par l'administration.
- g) Les marques fiscales de sécurité commandées et livrées ne sont pas échangeables. Si une banderole est défectueuse, l'importateur ou le Petit fabricant soumettra à l'administration une demande de retour. L'administration délivrera son autorisation dans les sept (7) jours.
- h) Les banderoles commandées et livrées devront être appliquées par l'importateur ou le Petit fabricant sous un délai maximum de six (6) mois à compter de la date de livraison. Une fois le délai imparti dépassé, l'importateur ou le Petit fabricant devra les retourner.

Art. 16 : L'administration est chargée du suivi de la présente Circulaire qui sera publiée au Journal officiel de la République togolaise.

CIRCULAIRE N°006/ 2019/OTR/CI DU 14 JANVIER 2019 RELATIVE A L'AUTORISATION D'ACQUITTEMENT DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE D'APRES LES DEBITS

Conformément aux dispositions de l'article 191 al 1 et 2 de la loi N° 2018-24 du 20 novembre 2018, portant Code Général des Impôts du CGI, l'exigibilité intervient ;

- pour les livraisons de biens meubles corporels et assimilés ainsi que pour les importations, lors de la réalisation du fait générateur ;
- pour les prestations de services y compris les travaux immobiliers, lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou sur autorisation du Commissaire des Impôts, sur les débits».

Cette autorisation, lorsqu'elle est accordée s'applique à l'ensemble des opérations réalisées. Elle demeure valable tant que les redevables n'expriment pas, par demande écrite, leur désir de revenir au régime du paiement d'après les encaissements.

Les redevables autorisés à acquitter la taxe d'après les débits doivent inscrire la mention « TVA ACQUITTEE D'APRES LES DEBITS » sur les factures ou documents en tenant lieu qu'ils délivrent à leurs clients.

L'autorisation d'acquitter la taxe d'après les débits ne doit pas avoir pour effet de permettre de payer la taxe postérieurement à l'encaissement. Par conséquent, les redevables doivent alors déclarer le montant des avances ou acomptes perçus sans attendre l'établissement d'une facture définitive.

Aucun acquittement de la TVA d'après les débits ne devrait donc être exercé sans autorisation formelle du Commissaire des impôts.

Les services opérationnels du Commissariat des impôts doivent rappeler ces obligations aux contribuables pour la régularisation de leur situation et le respect des conditions édictées sous peine des sanctions prévues en matière de contrôle fiscal.

CIRCULAIRE N° 007/2019/OTR/CI DU 25 JANVIER 2019 RELATIVE A LA PERCEPTION DE LA TAXE SUR LES PLUS-VALUES DE CESSION A TITRE ONEREUX DE BIENS IMMEUBLES, D'ACTIONS OU DE PARTS SOCIALES ET DE TITRES MINIERES OU LICENCES D'EXPLOITATION DELIVREES PAR L'ETAT

La loi N° 2018-024 du 20 novembre 2018, portant Code Général des Impôts (CGI), a établi en ses articles 82 et suivants la taxe sur les plus-values (TPV) de cession à titre onéreux de biens immeubles, d'actions ou de parts sociales, de titres miniers ou licences d'exploitation délivrées par l'Etat.

Cette taxe est due par les personnes physiques ou les sociétés de personnes lors de la cession à titre onéreux de biens immeubles ou de droits immobiliers de toute nature sauf exonérations préconisées par la loi.

Elle est également due sur les plus-values réalisées par les personnes physiques ou morales résidentes ou non-résidentes au Togo qui cèdent directement ou indirectement des actions ou parts de sociétés immatriculées au Togo et sur les plus-values de cession réalisées par les personnes physiques ou morales qui cèdent directement ou indirectement des titres miniers ou des licences d'exploitations délivrés au Togo.

Elle est libératoire de l'impôt sur le revenu. Son taux est de :

- 7% en ce qui concerne les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers et d'actions ou de parts sociales ;
- 15% en ce qui concerne les titres miniers ou des licences d'exploitations délivrés au Togo.

Elle est acquittée conformément aux articles 44 et suivants du livre des procédures fiscales (LPF), lors de la présentation de l'acte ou la déclaration de cession à la formalité de l'enregistrement soit par les officiers ministériels (notaires, huissiers, commissaires-priseurs etc.) responsables du paiement des droits soit par le déclarant, sauf leur recours contre le cédant. La taxe est à la charge du cédant nonobstant toute disposition contraire.

Conformément aux dispositions de l'article 48 du LPF, les plus-values de cession à titre onéreux font l'objet d'une retenue à la source par le cessionnaire. Elle est effectuée par le cessionnaire quelle que soit sa qualité et versée au comptable public chargé du recouvrement dans le mois qui suit celui au cours duquel les sommes taxables ont été payées.

Les parties à la transaction sont tenues solidairement au paiement de la retenue vis-à-vis de l'Administration.

Des statistiques mensuelles de collecte de la TPV doivent être adressées à la Cellule chargée des programmes, procédures et suivi (CPPS) pour leur prise en compte dans les performances des services d'enregistrement et de timbres.

Les services d'enregistrement et de timbres du Commissariat des impôts doivent rappeler le respect de ces obligations aux contribuables concernés et les sanctions prévues par le livre des procédures fiscales.

CIRCULAIRE N°009-2019/OTR/CI DU 25 JANVIER 2019 RELATIVE AUX EXERCICES D'APPLICATION DES TAUX DE LIQUIDATION DE L'IMPOT SUR LE REVENU ET DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

La loi N°2018-020 du 20 novembre 2018, portant Loi de Finances Gestion 2019, a apporté des précisions relatives à sa période d'application.

Ainsi, conformément aux dispositions de l'article 2 de ladite loi, « sous réserves de dispositions contraires, la présente loi s'applique aux exercices non prescrits en matière du droit de contrôle et de reprise de l'administration fiscale aux recouvrements des exercices antérieurs non prescrits à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2018 et des années suivantes à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2018 à compter du 1er janvier 2019 pour les autres dispositions fiscales. »

Il convient de préciser que les alinéas 3 et 4 ci-dessus relatifs à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés, ne sont applicables qu'aux opérations de restructuration des entreprises en difficultés bénéficiant d'un régime dérogatoire telles que prévues à l'article 5 de ladite loi.

S'agissant des dispositions figurant dans le nouveau Code général des impôts (loi N°2018-024 du 20 novembre 2018, portant Code Général des Impôts) et le livre des procédures fiscales, en ce qui concerne les règles d'assiette et de liquidation, l'article 644 du CGI précise ce qui suit : « la présente loi prend effet pour compter du 1er janvier 2019 et sera exécutée comme loi de l'Etat ».

En clair, les taux à appliquer aux revenus des exercices clos au 31 décembre 2018 autres que ceux des entreprises en restructuration bénéficiant d'un régime dérogatoire, à déclarer en 2019 (DAS, Déclaration annuelle de revenu global et Etats financiers), sont ceux en vigueur en 2018 notamment le barème de l'IR suivant le revenu global et le taux unique de l'IS de 28%.

Les directeurs du Commissariat des Impôts sont chargés chacun en ce qui le concerne de veiller à l'application stricte de la présente circulaire qui fera l'objet de suivi et d'évaluation trimestriels par la Cellule chargée des Programmes, Procédures et Suivi (CPPS).

CIRCULAIRE N° 010-2019/OTR/CI DU 25 JANVIER 2019 RELATIVE A L'APPLICATION DES REGIMES DE DECLARATIONS FISCALES

La loi N° 2018-024 du 20 novembre 2018, portant nouveau Code Général des Impôts (CGI), a apporté des modifications relatives aux régimes de déclarations fiscales précédemment énoncés dans les dispositions de l'article 1464 de l'ancien Code Général des Impôts.

En effet, nonobstant les dispositions en matière du bénéfice réel d'imposition, il est institué un régime synthétique d'imposition dénommé régime de la Taxe Professionnelle Unique (TPU), conformément à l'article 128 du nouveau Code Général des Impôts (CCI). Ce régime est applicable aux contribuables dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égale à soixante millions (60 000 000) de francs CFA, exclusion faite de ceux sous le régime du réel sans TVA.

La TPU n'est pas due, par les personnes physiques assujetties, pour les deux premières années de création de leurs entreprises, régulièrement enregistrées au Centre de Formalités des Entreprises (CFE), sans se soustraire aux obligations de déclarations mensuelles et annuelles.

Le régime synthétique d'imposition est subdivisé en régime forfaitaire et en régime déclaratif conformément à l'article 131 du nouveau CGI.

En effet :

- 1- sont soumises au régime forfaitaire les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur ou égal à trente millions (30 000 000) de francs CFA.
- 2- sont soumises au régime déclaratif, les personnes physiques dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à trente millions (30 000 000) de francs CFA et inférieur ou égal à soixante millions (60 000 000) de francs CFA.

Le dépassement de la limite prévue à l'article ci-dessus en cours d'année entraîne une dénonciation systématique par l'Administration fiscale du régime synthétique concerné.

La TPU selon le régime déclaratif est établie et due pour l'année entière sur la base des déclarations souscrites au titre du dernier exercice clos. Elle est assise sur le chiffre d'affaires à partir de la déclaration souscrite par le contribuable par application à la base d'imposition des taux ci-après :

- 2 % du chiffre d'affaires pour les activités de production et/ou de commerce ;
- 8 % du chiffre d'affaires pour les activités de prestation de services.

Ces taux sont applicables sur les revenus des exercices clos le 31 décembre 2019 à déclarer au plus tard le 31 mars 2020.

Toutefois, pour les contribuables commercialisant des produits dont la marge brute autorisée est fixée à un montant spécifique par quantité ou unité de produit vendu, la base est constituée par cette

marge. La TPU suivant le régime forfaitaire est déterminée conformément à l'article 135 du nouveau CGI.

Les contribuables qui remplissent les conditions d'admission au régime de la TPU selon le régime déclaratif ou forfaitaire peuvent exercer, avant le 30 novembre de l'année, une option pour leur assujettissement au régime supérieur. Cette option prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante et est irrévocable.

En clair, les contribuables soumis de plein droit ou sur option au régime du bénéfice réel d'imposition, sont placés sous le système normal du SYSCOHADA révisé et sont tenus au respect des obligations fiscales déclaratives conformément aux dispositions des articles 23, 49, 50, 55 et suivants du Livre des Procédures Fiscales (LPF). Il en est de même pour ceux qui ont opté pour le régime du réel normal sans obligations de facturation de la TVA (REEL SANS TVA).

Les contribuables soumis au régime synthétique d'imposition ont l'obligation de tenir leur comptabilité selon le système minimal de trésorerie (SMT) du SYSCOHADA révisé quel que soit le type de TPU. Ils sont tenus, à cet effet, de produire

- le bilan
- le compte de résultat
- et les notes annexes pour ceux qui relèvent de la TPU déclarative.

Ils joignent en outre la liste des fournisseurs et un état des clients pour lesquels le montant des ventes excède cinq cents mille (500 000) francs.

Chaque contribuable est tenu de respecter toutes ces obligations pour le dépôt des états financiers de l'exercice clos au 31 décembre 2018.

La présente circulaire abroge celle N°017/2018/OTR/CI en date du 9 mai 2018.

Les directeurs du Commissariat des Impôts sont chargés chacun en ce qui le concerne de l'application stricte de la présente circulaire qui fera l'objet de suivi et d'évaluation trimestriels par la CPPS.

CIRCULAIRE N°001-2022/OTR/CG/CI DU 02 FEVRIER 2022 RELATIVE A LA LEVEE DES MESURES PARTICULIERES D'ALLEGEMENTS FISCAUX PREVUES DANS LE CADRE DE LA RIPOSTE A LA COVID-19

CONTEXTE

En réponse à la pandémie de la Covid-19, l'État togolais a mis en place un programme de résilience économique et sociale.

Sur le plan fiscal, des mesures d'accompagnement destinées à renforcer la trésorerie des entités et promouvoir l'investissement ont été prises à travers l'ordonnance N°2020-005 du 30 juillet 2020, reprises par l'ordonnance N°2020-007 du 26 août 2020 portant loi de finances rectificative pour la gestion 2020 et par la loi N°2021-023 du 11 novembre 2021, portant loi de finances rectificative, exercice 2021. Ces mesures sont de deux ordres :

les dispositions particulières relatives aux mesures d'accompagnement d'ordre fiscal et douanier liées à la pandémie du coronavirus ;

les dérogations aux dispositions du Code des Douanes National, les modifications du Code Général des Impôts (CGI) et du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

La loi N°2021-032 du 31 décembre 2021, portant loi de finances, exercice 2022, élaborée dans un contexte de reprise progressive des activités, a abrogé certaines dispositions particulières contenues dans lesdites ordonnances et lois de finances.

La présente circulaire donne des précisions sur l'application des dispositions nouvelles contenues dans ladite loi de finances et relatives à la levée des mesures particulières.

MESURES NOUVELLES

L'article 13 de la loi N°2021-032 du 31 décembre 2021 portant loi de finances, exercice 2022 dispose : « A l'exception du point 4, relatif à la déductibilité des dons, les autres dispositions de l'article 3 de la loi N°2021-023 portant loi de finances rectificative, exercice 2021, ne sont plus reconduites.

Ainsi, nonobstant les conditions de déductibilité des dons prévues à l'article 99-p du CGI, du 1^{er} janvier au 31 décembre 2022, les dons dûment justifiés effectués au profit du Fonds de solidarité nationale et de la relance économique sont entièrement déductibles du résultat fiscal ou du revenu imposable ».

Quant à l'article 14 de ladite loi, il dispose : « En matière de contrôle fiscal, nonobstant les dispositions relatives aux délais de prescriptions prévus aux articles 316 à 335 du LPF, l'Administration fiscale conserve l'exercice de son droit de reprise et de contrôle sur les exercices 2017 et 2018.

Par dérogations aux dispositions de l'article 515 du LPF, la prescription en matière de recouvrement est ouverte pour compter de l'exercice 2016 ».

III- Rappel des dispositions particulières et application des mesures nouvelles

Les dispositions particulières prévues dans les ordonnances et la loi de finances 2021 précitées qui ont pris effet à partir du 1^{er} avril 2020, ont pris fin le 31 décembre 2021. Durant cette période, les mesures et allègements fiscaux spéciaux ci-après ont été accordés aux contribuables.

1. Sanctions fiscales

La suspension de l'application des sanctions fiscales durant la période allant du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2021, a visé toutes les entités exerçant au Togo. Elle a concerné entre autres, les amendes pour défaut de déclarations, les pénalités pour paiement tardif, les pénalités et majorations liées au contrôle fiscal. Cette suspension des sanctions fiscales au cours de ladite période est définitive et acquise d'office aux contribuables.

Toutefois, lesdites sanctions fiscales (amendes, pénalités, majorations) encourues ont été mentionnées sur tous les documents requis adressés aux contribuables (notification de redressement, avis de mise en recouvrement, mise en demeure, etc.) mais n'ont pas été recouvrées par l'Administration fiscale. Elles ont été, néanmoins, comptabilisées pour des raisons de statistiques fiscales.

Les dettes fiscales nées avant la période couverte par les mesures particulières, ont été passibles des sanctions fiscales de droit commun encourues, conformément aux dispositions de l'article 115 du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

Les dettes fiscales nées pendant la période couverte par les mesures particulières, et non soldées durant cette même période, ne sont passibles que des intérêts de retard supplémentaires de 1% par mois de retard échu prévus à l'article 115 du LPF, à compter du 1^{er} janvier 2022.

Les montants des sanctions fiscales authentifiés à l'issue des procédures de contrôle fiscal avant le 1^{er} avril 2020 ne sont pas concernés par les mesures et sont exigibles.

Les montants des sanctions fiscales dûment notifiés à l'issue des procédures de contrôle fiscal pendant la période du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2021 ne sont pas exigibles.

Les sanctions fiscales encourues à l'issue des procédures de contrôle fiscal mises en œuvre à partir du 1^{er} janvier 2022 relèvent du droit commun et sont, à ce titre, applicables.

2. Réduction du droit de patente

La réduction spéciale de 25% sur chaque acompte du droit de patente tel que visé à l'article 118 du Code Général des Impôts (CGI) et à l'article 84 du LPF a été accordée aux entreprises opérant dans le secteur des transports, des hôtels, des restaurants et organismes assimilés agréés, ainsi qu'aux organisateurs de circuit touristique agréés, au titre uniquement et exclusivement des exercices 2020 et 2021.

Cette réduction est définitive et acquise au contribuable d'office.

3. Taxe Professionnelle Unique (TPU)

La réduction de 50% sur le deuxième acompte de la TPU prévu à l'article 57 du LPF a été accordée aux entreprises individuelles, transporteurs routiers, artisans et assimilés relevant de la TPU, au titre uniquement et exclusivement des exercices 2020 et 2021.

Cette réduction est définitive et acquise au contribuable d'office.

4. Déductibilité des dons

Les dons dûment justifiés effectués au profit du Fonds de solidarité nationale et de la relance économique, dans le cadre de la pandémie de la Covid-19, sont entièrement déductibles du résultat fiscal ou du revenu imposable.

Pour bénéficier de la déductibilité de ces dons, les personnes physiques et morales donatrices sont tenues de joindre, à leur déclaration de revenus, une attestation de confirmation délivrée par l'organisme chargé de la collecte des fonds ainsi que toute autre pièce justificative.

5. Gestion des déclarations fiscales

Pour toutes les procédures de relance pour défaillance déclarative qui avaient été entamées avant le 1^{er} avril 2020 et dont les délais de réponses courraient avant d'être suspendus, le décompte de leur durée restante reprend à compter du 1^{er} janvier 2022.

Pour les procédures de relance pour défaillance déclarative qui ont été entamées pendant la période d'allègements fiscaux et dont aucune suite n'avait été donnée par le contribuable pendant la même période, les délais commencent à courir à compter du 1^{er} janvier 2022.

6. Contrôles fiscaux opérationnels

Les procédures des contrôles fiscaux au sein des entités ont été suspendues durant la période du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2021. Il s'agit essentiellement des contrôles sur place.

Toutefois, les vérificateurs ont été autorisés à effectuer des Contrôles Sur Pièces (CSP) dans le cadre des travaux de bureau ou du télétravail.

Ont été également suspendus, pendant la même période, tant pour le contribuable que pour l'Administration fiscale, l'ensemble des délais prévus dans le cadre de la conduite des procédures de contrôles fiscaux opérationnels.

Ces contrôles reprennent dans les conditions décrites au point 8.

7. Recherches, investigations et enquêtes fiscales, lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

Pendant la période du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2021, les missions de recherches, d'investigations, d'échanges d'informations à des fins fiscales, d'enquêtes fiscales et les autres moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dont dispose l'Administration fiscale se poursuivaient normalement.

8. Délais du droit de reprise de l'Administration fiscale

Les délais de reprise de l'Administration fiscale qui arrivaient à terme le 31 décembre 2020 et le 31 décembre 2021 avaient été suspendus.

L'Administration fiscale conserve l'exercice de son droit de reprise dans les conditions suivantes:

- Pour l'exercice 2017

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2020. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de neuf (09) mois en 2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2022.

- Pour l'exercice 2018

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2019 au 31 décembre 2021. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de vingt et un (21) mois dont neuf (09) mois en

2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2023.

- Pour l'exercice 2019

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2022. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de vingt et un (21) mois dont neuf (09) mois en 2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2024.

- Pour l'exercice 2020

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2023. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de douze (12) mois en 2021, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 31 décembre 2024.

Entre autres, les décomptes des délais des procédures conformes aux articles 318, 319 et 320 du LPF reprennent à compter du 1^{er} janvier 2022.

Dans tous les cas, l'administration fiscale dispose de son droit de contrôle conformément aux dispositions des articles 202 et 337 du LPF.

Il y a lieu de rappeler que, conformément aux dispositions des articles 204 et 205 du LPF :

pour les notifications de redressement envoyées dans le cadre des procédures contradictoires ou d'imposition d'office qui avaient été entamées avant le 1^{er} avril 2020 et dont les délais de réponses (de l'Administration fiscale comme du contribuable) couraient avant d'être suspendus, le décompte de leur durée restante reprend à compter du 1^{er} janvier 2022 ;

- pour les notifications de redressement envoyées dans le cadre des procédures contradictoires ou d'imposition d'office qui avaient été entamées pendant la période d'allègements fiscaux,

dont les réponses (de l'Administration fiscale comme du contribuable) n'ont pas été envoyées pendant la même période, les délais commencent à courir à compter du 1^{er} janvier 2022 ;

- avant toute reprise des procédures de contrôle en entreprise qui avaient été entamées, l'Administration fiscale devra informer, par un courrier, l'entreprise de la reprise desdits contrôles.

9. Délais de l'action en recouvrement de l'Administration fiscale

Les receveurs conservent le droit de réclamer les créances fiscales dans les conditions suivantes :

- Pour l'exercice 2016

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2017 au 31 décembre 2020. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de neuf (09) mois en 2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2022.

- Pour l'exercice 2017

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2021. Or, ce délai a été suspendu sur une période de vingt et un (21) mois dont neuf (09) mois en 2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2023.

- Pour l'exercice 2018

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2019 au 31 décembre 2022. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de vingt et un (21) mois dont neuf (09) mois en 2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2024.

- Pour l'exercice 2019

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2023. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de vingt et un (21) mois dont neuf (09) mois en 2020, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2025.

- Pour l'exercice 2020

En principe, le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2024. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de douze (12) mois son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 31 décembre 2025.

10. Recouvrement forcé

Toutes les procédures de recouvrement forcé des impôts et les poursuites fiscales en cours durant la période allant du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2021, avaient été suspendues. Il s'agit notamment des avis à tiers détenteur, des fermetures, des saisies et des ventes.

Pour compter du 1^{er} janvier 2022, toutes les procédures de recouvrement forcé des impôts, droits et taxes et les poursuites fiscales reprennent dans les conditions de droit commun.

Pour toutes les procédures de recouvrement qui étaient entamées avant le 1^{er} avril 2020 et dont les délais courraient avant d'être suspendus, le décompte de leur durée restante reprend à compter du 1^{er} janvier 2022.

Pour les procédures qui ont été entamées pendant la période d'allègements fiscaux et dont aucune suite n'avait été donnée à l'Administration fiscale pendant la même période, les délais commencent à courir à compter du 1^{er} janvier 2022.

11. Contentieux fiscal

Le délai de réponse dont dispose l'Administration fiscale en matière de contentieux fiscal a été suspendu sur la période du 1^{er} avril 2020 au 31 décembre 2021. Ainsi, l'absence des réponses dans les délais prévus par l'article 367 du LPF n'a pas entraîné un rejet des réclamations.

Le délai de réponse dont dispose l'Administration fiscale en matière de contentieux fiscal est celui prévu à l'article 367 du LPF à compter du 1^{er} janvier 2022.

Pour toutes les procédures contentieuses qui avaient été entamées avant le 1^{er} avril 2020 et dont les délais de réponses (de l'Administration fiscale comme du contribuable) courraient avant d'être suspendus, le décompte de leur durée restante reprend à compter du 1^{er} janvier 2022.

Pour les procédures contentieuses qui ont été entamées pendant la période d'allègements fiscaux et dont aucune suite n'avait été donnée au contribuable pendant la même période, le délai commence à courir à compter du 1^{er} janvier 2022.

Les Directeurs du Commissariat des impôts sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution de la présente circulaire.

Toute difficulté rencontrée dans son exécution doit être rapportée par écrit à la Cellule des Programmes, Procédures et Suivi (CPPS) du Commissariat des Impôts qui est chargée du suivi et de l'évaluation périodique.

J'attache du prix au strict respect de la présente circulaire qui entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2022.

NOTE CIRCULAIRE N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 1^{er} Juin 2022 RELATIVE A L'IMPOSITION DU CIMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) SUR LA MARGE BENEFICIAIRE DES DISTRIBUTEURS

Généralités

La Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) fonctionne selon un mécanisme de paiement fractionné: les assujettis successifs tout au long de la chaîne d'approvisionnement peuvent normalement déduire la TVA d'amont sur les achats et doivent collecter la TVA sur les ventes. Il en résulte que le montant de la TVA collectée par l'Administration fiscale est en principe égal à la TVA payée par le consommateur final au dernier vendeur (cf. articles 194 à 196 du Code Général des Impôts).

Toutefois, il arrive que ce mécanisme soit organisé sur la marge bénéficiaire, c'est-à-dire la différence entre le prix de vente et le prix d'achat justifié. Ce régime dérogatoire d'imposition de la marge est emprunté de la règle particulière de taxation à la TVA des biens d'occasion ou d'objets de collection prévue à l'article 186-6 du Code Général des Impôts (CGI). Son application implique de la part de chaque intervenant de la chaîne de vente, du distributeur grossiste au détaillant, de se voir collecter la TVA sur sa marge bénéficiaire pour obtenir le montant total de la TVA payée par le consommateur final.

C'est le régime généralement utilisé pour certains produits dits sensibles à l'instar de ceux dont les prix peuvent être soumis au « régime commercial de la liberté surveillée » ou à péréquation où l'homologation préalable des prix à titre d'information est requise au sens de l'article 198 du CGI.

Il en est ainsi du ciment dont la structure de prix, malgré le jeu de la concurrence, doit faire l'objet d'information au ministère en charge du commerce afin de limiter les hausses excessives de prix et assurer l'approvisionnement du marché national.

Or, il est de constat que les structures de prix que soumettent les opérateurs commercialisant le ciment dans les conditions ci-dessus ne précisent pas distinctement toutes les lignes de facturation à la TVA sur la marge de chaque intervenant. Ce qui explique les différents traitements fiscaux observés en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) aussi bien au niveau des producteurs locaux, des importateurs qu'au niveau des distributeurs de ciments sur le territoire national.

But

La présente circulaire vise à uniformiser le traitement fiscal des acteurs du secteur du ciment en matière de TVA afin de garantir le jeu de la concurrence et circonscrire la déperdition des recettes de TVA.

Champ d'application

Le régime d'imposition à la TVA sur la marge s'applique aux distributeurs de ciments produits localement et aux distributeurs du réseau des importateurs de ciments ainsi qu'aux importateurs eux-mêmes. Les producteurs locaux et les importateurs sont tenus responsables de leur circuit de distribution.

Modalités d'application et obligations

Chez le producteur local

Il s'agira pour le producteur local, en tant qu'assujetti à la TVA, de collecter et de reverser au profit de l'Administration fiscale, d'une part, la TVA selon le régime normal (droit commun) sur ses opérations de négoce, après exercice du droit à déduction et, d'autre part, par anticipation la TVA due sur la marge brute bénéficiaire totale des autres acteurs de la chaîne de distribution lors de ses livraisons. La TVA nette ainsi collectée est représentative de celle due par l'ensemble de la chaîne de distribution.

Au niveau du producteur local, la TVA qui est exigible pour le compte des distributeurs de son réseau de vente est reversée sous sa responsabilité en une seule fois sur le total des lignes de marges bénéficiaires ainsi que sur la ligne de péréquation contenues dans la structure de prix.

Chez l'importateur

En ce qui concerne l'importateur, la TVA exigible sur le ciment d'importation sera collectée en une seule fois au cordon douanier sur la base de la quantité dédouanée selon le droit commun d'une part, et, d'autre part, sur le total des lignes de marges bénéficiaires ainsi que sur la ligne de péréquation contenues dans la structure de prix du réseau.

La marge bénéficiaire

La marge bénéficiaire s'entend de la différence entre le prix de vente toute taxe comprise (TTC) sur le marché de l'unité spécifique employée dans le secteur et le prix de revient TTC sans tenir compte de la retenue d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

La marge ainsi déterminée devra être ramenée à son montant hors taxe (HT) en vue de la perception de la TVA y afférente.

Dans le cas du producteur local comme dans celui de l'importateur, les marges bénéficiaires sont celles figurant sur les structures de prix déposées par leur soin pour homologation au ministère en charge du commerce.

La base de la TVA selon le régime dérogatoire de taxation

La base de la TVA d'après le régime dérogatoire de taxation sur la marge est le montant hors TVA de la marge tel que défini ci-dessus.

Les réductions commerciales qui peuvent être accordées par les producteurs à la fin d'une période donnée (réductions hors factures), participent à la formation de la marge brute des distributeurs. A ce titre, ces réductions impactent la TVA à reverser. Ainsi, lors de l'octroi de ces réductions, le producteur doit opérer une retenue de la TVA sur le montant des réductions et la reverser à l'Administration fiscale.

Les réductions commerciales qui peuvent être accordées par les importateurs à la fin d'une période donnée (réductions hors factures), sont sans incidence sur la marge globale du circuit de distribution. Aucune déclaration ni régularisation n'est à effectuer au titre de ces réductions.

L'abandon du droit à déduction

Il convient de rappeler que le régime de taxation de la TVA sur la marge brute implique d'office l'abandon du droit à déduction tel que prévu à l'article 198 du CGI.

La facturation de la TVA

Pour les opérations de ventes de ciments aux professionnels du bâtiment et des travaux ou autres gros utilisateurs, les producteurs locaux doivent facturer la TVA sur le prix de vente hors TVA du ciment et la mentionner distinctement sur la facture de vente.

L'exercice du droit à déduction

Les professionnels du bâtiment, des travaux ou autres gros utilisateurs assujettis à la TVA peuvent exercer le droit à déduction de la TVA qui a grevé leurs achats de ciments auprès des producteurs locaux, dans le respect des conditions générales de déductions prévues aux articles 196 à 205 du CGI.

Des cas pratiques figurent à l'annexe de la présente circulaire pour faciliter son application concrète.

Les producteurs locaux et les importateurs de ciments sont tenus de produire au Ministère du commerce, de l'Industrie et de la Consommation locale, une structure de prix tenant compte obligatoirement des éléments de fiscalité tels qu'ils figurent à l'annexe de la présente note circulaire dans le cadre du régime d'homologation préalable des prix.

Le Commissaire des Impôts et le Commissaire des Douanes et Droits Indirects sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'application stricte des termes de la présente circulaire qui prend effet à compter du 1^{er} juin 2022.

Annexe

Exemples d'application de la note circulaire n° 002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE du 1er juin 2022

Les données utilisées dans les cas de cette annexe le sont juste à titre illustratif et ne sont en aucune manière une imposition ni une proposition de structure de prix de la part de l'Administration.

Cas n° 1 : Production locale de ciments

A- Prix de vente du ciment à 80 000 francs CFA la tonne

Suivant la présente note circulaire, le producteur de ciment qui livre une tonne de ciment à un distributeur devra prendre en compte dans sa facturation les éléments suivants :

Libellé	Calcul	Montant
Prix de vente hors TVA	A	57 000
TVA/ Vente au distributeur	$B = A \times 18\%$	10 260
Péréquation hors TVA	C	5 000
TVA sur péréquation	$D = C \times 18\%$	900
Marge du distributeur TVA comprise	$E = 80 - A - B - C - D$	6 840
Marge du distributeur hors TVA	$F = E \times 100 / 118$	5 797
TVA/Marge du distributeur	$G = F \times 18\%$	1 043
Prélèvement BIC à opérer par le producteur	$H = F \times 1\%$	58
Prix TTC de vente au distributeur y compris le BIC	$I = A + B + C + D + H$	73 218
Prix TTC au consommateur	$J = I + E - H$	80 000

Explication :

Chez le producteur local

la TVA collectée par le producteur local sur ses ventes d'un montant de 10 260 francs CFA doit être déclarée sur le bordereau de TVA classique après exercice de son droit à déduction conformément aux prescriptions du CGI ;

la TVA retenue par le producteur local sur la marge des distributeurs, d'un montant de 1 043 francs CFA doit être déclarée sur le bordereau de TVA pour le compte de tiers, sans aucune déduction et en mentionnant le détail des distributeurs pour lesquels la retenue a été opérée ;

la TVA sur la péréquation d'un montant de 900 francs CFA doit être retenue et déclarée sur le bordereau de précompte de TVA, sans aucune déduction et en mentionnant le détail des transporteurs pour lesquels la retenue a été opérée.

Chez les distributeurs :

pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;

perte du droit à déduction de la TVA de 10 260 francs CFA facturée par le producteur, cette TVA doit être comprise dans le coût d'achat du ciment ;

la TVA d'un montant de 1 043 francs CFA, retenue sur la marge des distributeurs doit être comptabilisée sur un compte de tiers (créances sur l'État) pour être soldée au fur et à mesure des ventes ;

le prélèvement BIC est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final.

B- Prix de vente du ciment à 81 000 francs CFA la tonne

Suivant la présente note circulaire, le producteur de ciment qui livre une tonne de ciment à un distributeur devra prendre en compte dans sa facturation les éléments suivants :

Libellé	Calcul	Montant
Prix de vente hors TVA	A	58 000
TVA/ Vente au distributeur	$B = A \times 18\%$	10 440
Péréquation hors TVA	C	5 000
TVA sur péréquation	$D = C \times 18\%$	900
Marge du distributeur TVA comprise	$E = 81\,000 - A - B - C - D$	6 660
Marge du distributeur hors TVA	$F = E \times 100 / 118$	5 644
TVA/ Marge du distributeur	$G = F \times 18\%$	1 016
Prélèvement BIC à opérer par le producteur	$H = F \times 18\%$	56
Prix TTC de vente au distributeur y compris le BIC	$I = A + B + C + D + H$	74 396
Prix TTC au consommateur	$J = I + E - H$	81 000

Explication :

Chez le producteur local :

la TVA collectée par le producteur local sur ses ventes d'un montant de 10 440 francs CFA doit être déclarée sur le bordereau de TVA classique après exercice de son droit à déduction conformément aux prescriptions du CGI ;

la TVA retenue par le producteur local sur la marge des distributeurs, d'un montant de 1 016 francs CFA doit être déclarée sur le bordereau de TVA pour le compte de tiers, sans aucune déduction et en mentionnant le détail des distributeurs pour lesquels la retenue a été opérée ;

la TVA sur la péréquation d'un montant de 900 francs CFA doit être retenue et déclarée sur le bordereau de précompte de TVA, sans aucune déduction et en mentionnant le détail des transporteurs pour lesquels la retenue a été opérée.

Chez les distributeurs :

pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;

perte du droit à déduction de la TVA de 10 440 francs CFA facturée par le producteur. Cette TVA doit être comprise dans le coût d'achat du ciment ;

la TVA d'un montant de 1 016 francs CFA, retenue sur la marge des distributeurs doit être comptabilisée sur un compte de tiers (créances sur l'État) pour être soldée au fur et à mesure des ventes ;

le prélèvement BIC est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final.

Chez le transporteur : dans les deux situations de prix

pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de transport de ciment ;

la TVA d'un montant de 900 francs CFA, retenue par le producteur local lors du paiement de la facture du transporteur doit être comptabilisée sur un compte de tiers (Créances sur l'Etat) pour être soldée au fur et à mesure des encaissements.

Cas n°2 : Importation de ciments

Suivant la présente note circulaire, l'importateur de ciment qui livre une tonne de ciment à un distributeur devra prendre en compte dans sa facturation les éléments suivants avec un prix de vente TTC au consommateur final de 80 000 francs CFA la tonne.

Libellé	Calcul	Montant
Prix CAF	A	49 895
Charges liées au transit et autres	B	300
Droits et taxes douanes y compris TVA sauf BIC	C	12 067
Charges de fonctionnement et autres	D	5 311
Péréquation		5 900
Suivi et contrôle de prix		200
Prix de revient	G = Somme A à F	73 673
Marge TTC importateur		1 917
Marge TTC du distributeur	I	4 410
Marge HT importateur	J = $100 / 118$	1 625
Marge HT du distributeur	K = $100 / 118$	3 737

Libellé	Calcul	Montant
Marge HT du distributeur	K = $100 / 118$	3 737
TVA sur péréquation	L = $18 / 118$	900
TVA sur marge importateur	M = J * 18%	292
TVA sur marge distributeur	N = K * 18%	673
Prélèvement BIC à opérer par l'importateur	O = K * 1%	37

Prix de vente au Distributeur agréé (TVA et BIC comprise)	$P = G + H + O$	75 627
Prix de vente définitif au client	$Q = G + H + I$	80 000

Explication :

Chez l'importateur :

- pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;
- le prélèvement BIC payé par l'importateur lors du dédouanement est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final ;
- perte du droit à déduction de la TVA payée au cordon douanier et de toute autre TVA payée à ses fournisseurs ;
- la TVA retenue à l'importation devient un élément du coût.

Chez les distributeurs :

- pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;
- la TVA d'un montant de 292 francs CFA, facturée par l'importateur sur sa marge, n'est pas déductible et doit être comprise dans le coût d'achat des ciments achetés ;
- le prélèvement BIC opéré par l'importateur lors de la facturation est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final.

Chez le transporteur :

pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de transport de ciment.

CIRCULAIRE N°004-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 21 NOVEMBRE 2022 MODIFIANT ET COMPLETANT LA CIRCULAIRE N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 1^{er} JUIN 2022 RELATIVE A L'IMPOSITION DU CIMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) SUR LA MARGE BENEFICIAIRE DES DISTRIBUTEURS

I. Généralités

Le 1^{er} juin 2022, par la circulaire N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE, il a été précisé le régime d'imposition du ciment à la TVA sur la marge brute bénéficiaire des distributeurs.

Conformément aux points IV. 1 et IV. 2 consacrés aux modalités d'application et obligations des assujettis, la TVA facturée sur le service de transport (péréquation) est retenue à cent pour cent (100%) par les producteurs locaux au cordon douanier lors des importations de ciments.

Du fait de cette retenue de 100% de la TVA sur la péréquation, la circulaire a consacré en son point IV. 5 l'abandon du droit à déduction par tous les acteurs de la chaîne y compris les transporteurs. Cette situation qui institue un prélèvement unique et définitif de la TVA, ne permet pas de garantir la neutralité financière de cette taxe pour les transporteurs, assujettis redevables. Ces derniers supportent la TVA qu'ils paient à leurs fournisseurs de biens et services comme s'ils étaient des consommateurs finaux.

Une révision de ce mécanisme de prélèvement est donc nécessaire.

II. But

La circulaire modificative vise à compléter la circulaire N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE du 1^{er} juin 2022 afin de garantir la neutralité financière de la TVA pour les transporteurs de ciments qui sont des assujettis et redevables.

III. Champ d'application

La circulaire modificative s'applique aux distributeurs de ciment produits localement et aux distributeurs du réseau des importateurs de ciment ainsi qu'aux importateurs eux-mêmes. Les producteurs locaux et les importateurs sont responsables de leur circuit de distribution.

IV. Modalités d'application et obligations des assujettis et redevables

Les points 1 et 2 des « modalités d'application et obligations » de la circulaire N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE sont modifiés comme suit :

1. Chez le producteur local

Il s'agira pour le producteur local, en tant qu'assujetti à la TVA, de collecter et de reverser au profit de l'Administration fiscale, d'une part, la TVA selon le régime normal (droit commun) sur ses opérations de négoce, après exercice du droit à déduction et, d'autre part par anticipation, la TVA due sur la marge brute bénéficiaire totale des autres acteurs de la chaîne de distribution lors de ses livraisons. La TVA nette ainsi collectée est représentative de celle due par l'ensemble de la chaîne de distribution.

Au niveau du producteur local, la TVA qui est exigible pour le compte des distributeurs de son réseau de vente est reversée sous sa responsabilité en une seule fois sur le total des lignes de marges bénéficiaires contenues dans la structure de prix.

La TVA figurant sur les factures de prestations de services adressées par les transporteurs de ciment, assujettis redevables, doit faire l'objet de retenue, conformément au régime de précompte institué par la loi N°2019-22 du 24 décembre 2019 portant loi de finances gestion 2020 complétée par l'arrêté d'application N°084/MEF/OTR/CG/CI du 04 mars 2020, à condition que le producteur de ciment soit agréé à ce régime.

2. Chez l'importateur

En ce qui concerne l'importateur, la TVA exigible sur le ciment importé sera collectée en une seule fois au cordon douanier sur la base de la quantité dédouanée selon le droit commun d'une part, et d'autre part, sur le total des lignes de marges bénéficiaires contenues dans la structure de prix du réseau.

3. La marge bénéficiaire

La marge bénéficiaire s'entend de la différence entre le prix de vente Toutes Taxes Comprises (TTC) sur le marché de l'unité spécifique employée dans le secteur et le prix de revient TTC sans tenir compte de la retenue d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

La marge ainsi déterminée devra être ramenée à son montant hors taxe (HT) en vue de la perception de la TVA y afférente.

Dans le cas du producteur local comme dans celui de l'importateur, les marges bénéficiaires sont celles figurant sur les structures de prix déposées par leur soin pour homologation au ministère en charge du commerce.

4. La base de la TVA selon le régime dérogatoire de taxation

La base de la TVA d'après le régime dérogatoire de taxation sur la marge est le montant hors TVA de la marge tel que défini ci-dessus.

Les réductions commerciales qui peuvent être accordées par les producteurs à la fin d'une période donnée, (réductions hors factures) participent à la formation de la marge brute des distributeurs. Toutefois, les producteurs renoncent à diminuer le montant de la TVA ainsi que celui de la retenue BIC portés sur la facture de vente initiale. Ils doivent alors informer le client sur la facture ou la note d'avoir que la réduction est accordée « nette de TVA ».

Dans ces conditions, aucune retenue, ni régularisation de TVA ne doit être effectuée au titre de ces réductions hors factures.

Les réductions commerciales qui peuvent être accordées par les importateurs à la fin d'une période donnée, (réductions hors factures) sont sans incidence sur la marge globale du circuit de distribution. Aucune déclaration ni régularisation n'est à effectuer au titre de ces réductions.

5. L'abandon du droit à déduction

Ces dispositions restent inchangées.

6. La facturation de la TVA

Ces dispositions restent inchangées.

7. L'exercice du droit à déduction

Ces dispositions restent inchangées.

8. Dispositions finales

Des cas pratiques figurent à l'annexe de la présente circulaire modificative pour faciliter son application concrète. Ils modifient et remplacent ceux figurant à l'annexe de la circulaire N°002-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE du 1^{er} juin 2022.

Le Commissaire des Impôts et le Commissaire des Douanes et Droits Indirects sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'application stricte des termes de la présente circulaire qui prend effet à compter de la date de sa signature.

ANNEXE DE LA CIRCULAIRE MODIFICATIVE N°004-2022/OTR/CG/CI/DLFC&DGE DU 21 NOVEMBRE 2022

Exemples d'application :

Les données utilisées dans les cas de cette annexe le sont juste à titre illustratif et ne sont en aucune manière une imposition ni une proposition de structure de prix de la part de l'Administration fiscale.

CAS N°I : Production locale de ciment

A- Prix de vente du ciment à 80 000 francs CFA la tonne

Suivant la présente note circulaire, le producteur de ciment qui livre une tonne de ciment à un distributeur devra prendre en compte dans sa facturation les éléments de fiscalité suivants :

Tableau N° 1 : Éléments de fiscalité à prendre en compte dans la facturation

Libellé	Calcul	Montant
Prix de vente hors TVA	A	57 000
TVA/ Vente au distributeur	$B = A \times 18\%$	10 260

Péréquation	C	5 900
Marge du distributeur TVA comprise	$D = 80\,000 - A - B - C$	6 840
Marge du distributeur hors TVA	$E = D * 100 / 118$	5 797
TVA/ Marge du distributeur	$F = E * 18\%$	1 043
Prélèvement BIC à opérer par le producteur	$G = E * 1\%$	58
Prix TTC de vente au distributeur y compris le BIC et la TVA sur marge du distributeur	$H = A + B + C + F + G$	74 261
Prix TTC au consommateur	$I = H + D - F - G$	80 000

EXPLICATION :

1- Chez le producteur local

- la TVA collectée par le producteur local sur ses ventes d'un montant de 10 260 francs CFA doit être déclarée sur le bordereau de TVA classique après exercice de son droit à déduction conformément aux prescriptions du CGI ;
- la TVA retenue par le producteur local sur la marge du distributeur, d'un montant de 1 043 francs CFA est une anticipation de l'impôt de ce dernier. Elle doit être incluse dans le prix de vente au distributeur comme l'indique la ligne H de la structure de prix ci-dessus. Le producteur local collecte donc cette TVA et doit la déclarer sur le bordereau de TVA pour le compte de tiers, sans aucune déduction et en mentionnant le détail des distributeurs pour lesquels la retenue a été opérée.

2- Chez les distributeurs

- il n'y a pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;
- il y a perte du droit à déduction de la TVA de 10 260 francs CFA facturée par le producteur. Cette TVA doit être comprise dans le coût d'achat du ciment ;
- la TVA d'un montant de 1 043 francs CFA, retenue sur la marge du distributeur est une anticipation de l'impôt de ce dernier. Elle doit être comptabilisée sur un compte de tiers (créances sur l'État) pour être soldée au fur et à mesure des ventes. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final ;

- le prélèvement BIC est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final.

B- Prix de vente du ciment à 81 000 francs CFA la tonne

Suivant la présente note circulaire, le producteur de ciment qui livre une tonne de ciment à un distributeur devra prendre en compte dans sa facturation les éléments de fiscalité suivants :

Tableau N° 2 : Éléments de fiscalité à prendre en compte dans la facturation

Libellé	Calcul	Montant
Prix de vente hors TVA	A	58 000
TVA/ Vente au distributeur	$B = A * 18\%$	10 440
Péréquation hors TVA	C	5 900
Marge du distributeur TVA comprise	$D = 81\,000 - A - B - C$	6 660
Marge du distributeur hors TVA	$E = D * 100 / 118$	5 644
TVA/ Marge du distributeur	$F = E * 18\%$	1 016
Prélèvement BIC à opérer par le producteur	$G = E * 1\%$	56
Prix TTC de vente au distributeur y compris le BIC et la TVA sur marge du distributeur	$H = A + B + C + F + G$	75 412
Prix TTC au consommateur	$I = H + D - F - G$	81 000

EXPLICATION :

1- Chez le producteur local

- la TVA collectée par le producteur local sur ses ventes d'un montant de 10 440 francs CFA doit être déclarée sur le bordereau de TVA classique après exercice de son droit à déduction conformément aux prescriptions du CGI ;

- la TVA retenue par le producteur local sur la marge du distributeur, d'un montant de 1 016 francs CFA est une anticipation de l'impôt de ce dernier. Elle doit être incluse dans le prix de vente au distributeur comme l'indique la ligne H de la structure de prix ci-dessus. Le producteur local collecte donc cette TVA et doit la déclarer sur le bordereau de TVA pour le compte de tiers, sans aucune déduction et en mentionnant le détail des distributeurs pour lesquels la retenue a été opérée.

2- Chez les distributeurs

- il n'y a pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment.
- il y a perte du droit à déduction de la TVA de 10 440 francs CFA facturée par le producteur. Cette TVA doit être comprise dans le coût d'achat du ciment ;
- la TVA d'un montant de 1 016 francs CFA, retenue sur la marge du distributeur est une anticipation de l'impôt de ce dernier. Elle doit être comptabilisée sur un compte de tiers (créances sur l'État) pour être soldée au fur et à mesure des ventes. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final ;
- le prélèvement BIC est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final.

3- Chez le transporteur : dans les deux situations de prix

Les transporteurs de ciment, assujettis redevables doivent souscrire leur déclaration de TVA après exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont à leurs fournisseurs, dans les conditions de droit commun et dans le respect de la circulaire N° 011/MEF/OTR/CG/CI du 02 novembre 2020 précisant les modalités pratiques d'application des dispositions relatives aux obligations déclaratives des redevables concernés par la retenue à la source de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

CAS N°2 : Importation de ciment

Suivant la présente note circulaire, l'importateur de ciment qui livre une tonne de ciment à un distributeur devra prendre en compte dans sa facturation les éléments de fiscalité suivants avec un prix de vente TTC au consommateur final de 80 000 francs CFA la tonne.

Tableau N°3 : Eléments de fiscalité à prendre en compte dans la facturation

Libellé	Calcul	Montant
Prix CAF	A	49 895
Charges liées au transit et autres	B	300
Droits et taxes de douanes y compris TVA sauf BIC	C	12 067

Charges de fonctionnement et autres	D	5 311
Péréquation	E	5 900
Suivi et contrôle de prix	F	200
Prix de revient	G = Somme A à F	73 673
Marge TTC importateur	H	1 917
Marge TTC du distributeur	I	4 410
Marge HT importateur	$J = H * 100 / 118$	1 625
Marge HT du distributeur	$K = 100 / 118$	3 737
TVA sur marge importateur	$L = J * 18\%$	292
TVA sur marge distributeur	$M = K * 18\%$	673
Prélèvement BIC à opérer par l'importateur	$N = K * 1\%$	37
Prix TTC de vente au distributeur agréé (TVA sur la marge du distributeur et BIC comprise)	$O = G + H + M + N$	76 300
Prix de vente définitif au client	$P = O + I - M - N$	80 000

EXPLICATION :

1- Chez l'importateur,

- il n'y a pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;
- le prélèvement BIC payé par l'importateur lors du dédouanement est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final ;
- il y a perte du droit à déduction de la TVA payée au cordon douanier et de toute autre TVA payée à ses fournisseurs ;
- la TVA d'un montant de 292 francs CFA retenue sur la marge de l'importateur est une anticipation de l'impôt de ce dernier. Elle doit être comptabilisée sur un compte de tiers

(créances sur l'État) pour être soldée au fur et à mesure des ventes. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final ;

- la TVA d'un montant de 673 francs CFA retenue sur la marge du distributeur est une anticipation de l'impôt du distributeur mais supportée par l'importateur lors du dédouanement. Elle doit être incluse dans le prix de revente au distributeur comme l'indique la ligne " 0 " de l'exemple de structure de prix ci-dessus.

2- Chez les distributeurs

- il n'y a pas de déclaration de TVA à souscrire au titre de l'activité de vente de ciment ;
- la TVA d'un montant de 292 francs CFA, facturée par l'importateur sur sa marge, n'est pas déductible et doit être comprise dans le coût des ciments achetés ;
- la TVA d'un montant de 673 francs CFA retenue sur la marge du distributeur est une anticipation de l'impôt de ce dernier. Elle doit être comptabilisée sur un compte de tiers (créances sur l'État) pour être soldée au fur et à mesure des ventes. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final ;
-
- le prélèvement BIC opéré par l'importateur lors de la facturation est un acompte d'impôt qui peut être demandé en apurement du solde de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, son montant ne doit pas être inclus dans les charges d'achats ni influencer le prix de vente du ciment au consommateur final.

3- Chez le transporteur

Les transporteurs de ciment, assujettis redevables doivent souscrire leur déclaration de TVA après exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont à leurs fournisseurs, dans les conditions de droit commun.

CIRCULAIRE N°011/MEF/OTR/CG/CI DU 02 NOVEMBRE 2020 PRECISANT LES MODALITES PRATIQUES D'APPLICATION DES DISPOSITIONS RELATIVES AUX OBLIGATIONS DECLARATIVES DES REDEVABLES CONCERNES PAR LA RETENUE A LA SOURCE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA) (ARRETE N°084/MEF/OTR/CG/CI DU 04 MARS 2020 PORTANT MODALITE D'APPLICATION DE L'ARTICLE 9 DE LA LOI N°2019- 22 PORTANT LOI DE FINANCES POUR LA GESTION 2020 INSTITUANT UN REGIME DE PRECOMPTE DE LA TVA)

I- Généralités

La loi N° 2019-22 du 24 décembre 2019 portant loi de finances 2020 a institué un régime de retenue à la source de la TVA en son article 9. L'arrêté N°084/MEF/CG/OTR/CI pris le 04 mars 2020 précise les modalités d'application de cet article.

La présente note circulaire a pour objet d'expliquer les démarches déclaratives des redevables soumis au régime de la retenue à la source de la TVA.

II- Personnes concernées

1- Les redevables légaux, c'est-à-dire les personnes désignées par la loi pour opérer la retenue, sont :

- L'Etat ;
- Les Collectivités territoriales ;
- Les personnes morales de droit public ;
- Les personnes physiques et morales de droit privé figurant sur la liste d'agrément arrêtée et mise à jour périodiquement par l'OTR sur le site www.otr.tg.

Pour l'Etat, les collectivités et les établissements publics, le régime de précompte s'applique aux opérations de livraison de biens meubles corporels, les prestations de services et tout autre contrat payé par ces entités.

Pour les autres entités, le régime de précompte s'applique exclusivement aux prestations de services.

Les personnes autres que l'Etat, les collectivités et établissements publics, désignées par l'OTR sur la liste d'agrément ne peuvent pas se précompter entre elles.

2- Les redevables réels, c'est-à-dire les personnes qui supportent effectivement la retenue sont les fournisseurs de biens et services.

III- Base de la retenue

La base de la retenue est constituée par la TVA grevant les factures payées.

IV- Taux de la retenue

Le taux de la retenue est de 50% du montant total de la TVA payée.

V- Les obligations des redevables précompteurs

Tout précompteur personne privée, est tenu de délivrer une attestation de précompte de la TVA à chaque précompté au moment du règlement de la facture, suivant le modèle disponible en libre téléchargement sur le site de l'OTR.

Les précompteurs, personnes publiques, quant à eux, sont tenus de délivrer une quittance de précompte de la TVA à chaque précompté au moment du règlement de la facture.

La TVA précomptée doit faire l'objet de déclaration, au moyen du formulaire de « déclaration de TVA pour compte de tiers », au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel la TVA a été payée. A cet effet, le verso du formulaire susvisé doit être renseigné avec toutes les mentions prévues à l'article 4 précité.

La TVA précomptée doit être reversée intégralement, sans application d'une quelconque déduction, au moment de la déclaration.

VII- Les obligations des redevables précomptés

Le précompté est tenu, au plus tard le 15 du mois suivant celui de la réalisation de l'exigibilité (livraison ou encaissement du prix), de faire sa déclaration normale de TVA conformément aux dispositions de l'article 60 et suivants du LPF. Il a donc l'obligation de déclarer l'intégralité du montant des opérations ainsi que la totalité du montant de la TVA y afférente au titre du mois concerné, sans soustraire le montant de la TVA précompté.

Toutefois, la TVA précomptée par le(s) client(s) doit faire l'objet de mention à la rubrique « régularisations : complément de déduction demandé » sur le formulaire de déclaration de la TVA du précompté. La TVA précomptée à déduire est celle figurant sur l'attestation de précompte ou de la quittance délivrée par le(s) précompteur(s).

VIII- Les sanctions

Les sanctions applicables en cas de non-respect des obligations sus indiquées sont celles prévues par la loi N°2019-022 portant loi de finances gestion 2020, en son article 9 et par le Livre des procédures Fiscales (LPF).

**CIRCULAIRE N° 003/2022/OTR/CG/CI/DLFC DU 14 SEPTEMBRE 2022 RELATIVE A
L'INTERPRETATION DE L'ARTICLE 21-A DE LA LOI N° 2011-18 DU 24 JUIN 2011 PORTANT STATUT
DE ZONE FRANCHE INDUSTRIELLE AU TOGO.**

1. Contexte

Toute entreprise agréée au statut de zone franche, bénéficie dès sa date d'agrément, des avantages fiscaux relatifs notamment à l'Impôt sur les Sociétés (IS) ou l'Impôt Minimum Forfaitaire (IMF).

En effet, l'article 21 de la loi n° 2011-18 du 24 juin 2011 portant statut de zone franche industrielle dispose que : « Les entreprises agréées au statut de zone franche bénéficient, à compter de leur date d'agrément provisoire, des avantages fiscaux suivants :

a) Impôt sur les sociétés ou Impôt Minimum Forfaitaire :

- stabilisation de l'impôt sur les sociétés au taux de 0% pendant les 5 premières années ;
- paiement de l'impôt sur les sociétés au taux de 8% sur le bénéfice imposable de la 6e à la 10e année ou paiement de l'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant ;
- paiement de l'impôt sur les sociétés au taux de 10% sur le bénéfice imposable de la 11e à la 20e année ou paiement de l'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant ;
- paiement de l'impôt sur les sociétés au taux de 20% sur le bénéfice imposable à partir de la 21e année ou paiement de l'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant.

b) (...) ».

Dans la pratique, pour le calcul de l'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant, les interprétations divergent. Il convient donc d'harmoniser la compréhension de ce texte.

2. But

La présente circulaire vise à apporter un éclaircissement à la notion de « l'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant » prévue à l'article 21-a de la loi n° 2011-18 du 24 juin 2011 portant statut de zone franche industrielle afin d'harmoniser les pratiques et interprétations dans le calcul de l'impôt sur le résultat des sociétés concernées.

3. Modalités de calcul de l'IMF des entreprises de zone franche

« L'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant » au sens de la loi, s'entend du montant de l'IMF liquidé au droit commun, multiplié par le rapport entre le montant de l'Impôt sur les Sociétés (IS) liquidé au taux réduit et le montant de l'IS liquidé au taux du droit commun.

En effet, liquider l'impôt minimum forfaitaire proportionnellement correspondant revient à déterminer un montant d'impôt Minimum Forfaitaire (IMF') tel que le rapport entre ce montant (IMF') et l'IMF liquidé au droit commun soit égal au rapport entre l'IS liquidé au taux réduit (IS') et l'IS liquidé au droit commun, c'est-à-dire $IMF'/IMF = IS'/IS$.

Ainsi, l'IMF proportionnellement correspondant se calcule selon la formule suivante :

IMF proportionnellement correspondant

=

Base de l'IMF x taux de droit commun de l'IMF x taux réduit d'IS/taux de droit commun de l'IS

Un exemple pratique figure à l'annexe de la présente circulaire pour illustrer son application concrète.

4. Dispositions finales

Les directeurs du Commissariat des Impôts sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution de la présente circulaire.

5. ANNEXE : exemple d'application de la note circulaire n°003/2022/OTR/CG/CI/DLFC du 14 septembre 2022

Conformément aux précisions apportées dans la circulaire ci-dessus visée, pour le calcul de l'IMF des entreprises concernées suivant les périodes d'imposition à l'IS au taux réduit, on aura les taux suivants d'IMF proportionnellement correspondant :

- de la 6^{ème} à la 10^e année : Taux IMF x 8/27
- de la 11^{ème} à la 20^e année : Taux IMF x 10/27
- à partir de la 21^e année : Taux IMF x 20/27

Soit une entreprise agréée au statut de la zone franche qui a réalisé pour un exercice fiscal, un chiffre d'affaires hors TVA de 100 000 000 de francs CFA et un résultat imposable de 3 000 000 de francs CFA.

Pour un taux de droit commun de l'IMF de 1%, un taux réduit d'IS de 8% et un taux de droit commun de l'IS de 27%, l'IMF proportionnellement correspondant sera obtenu comme suit :

- IMF au droit commun : $100\,000\,000 \times 1\% = 1\,000\,000$
- IS au droit commun : $3\,000\,000 \times 27\% = 810\,000$
- IS au taux réduit : $3\,000\,000 \times 8\% = 240\,000$
- IMF proportionnellement correspondant : $100\,000\,000 \times 1\% \times \frac{8\%}{27\%} = 296\,296$

Ou encore IMF proportionnellement correspondant : $1\,000\,000 \times \frac{240\,000}{810\,000} = 296\,296$

NOTE CIRCULAIRE N°001/2023/OTR/CG/CI/DLFC DU 09 JANVIER 2023 RELATIVE A L'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP) DE LA LOI DE FINANCES, EXERCICE 2023

I- Contexte

La loi n°2022-022 du 27 décembre 2022 portant Loi de Finances, Exercice 2023, a procédé à la modification du barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) prévu à l'article 74 du Code Général des impôts (CGI).

L'article 2 de cette loi précise que « Sous réserve de dispositions contraires, la présente loi s'applique :

- aux exercices non prescrits en matière du droit de contrôle et de reprise de l'administration fiscale ;
- aux recouvrements des exercices antérieurs non prescrits ;
- à l'impôt sur le revenu des personnes physiques dû au titre de l'année 2022 et des années suivantes ;
- à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2022 ;
- à compter du 1^{er} janvier 2023 pour les autres dispositions fiscales ».

Cet article consacre la rétroactivité de la loi fiscale en ce qui concerne les dispositions relatives à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des personnes morales.

II- But

La présente circulaire vise à apporter des précisions sur les modalités d'application rétroactive des modifications de l'imposition à l'IRPP prévues par la Loi de Finances, Exercice 2023.

III- Modalités d'application de la rétroactivité des dispositions de la loi de finances, exercice 2023

Pour la détermination de la base taxable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à l'impôt sur le revenu des personnes morales, les règles fiscales telles que prévues par la Loi de Finances, exercice 2023 s'appliquent aux revenus acquis au titre de l'exercice 2022.

Quant aux taux, la modification du barème de l'article 74 du CGI, intervenue dans le cadre de la Loi de Finances, Exercice 2023, a pour conséquence de s'appliquer rétroactivement à toutes les déclarations de cet impôt dû au titre de l'année 2022.

En clair, le barème de l'IRPP à appliquer aux revenus de l'exercice clos au 31 décembre 2022 (janvier à décembre 2022) est celui prévu à l'article 74 du CGI tel que modifié par la Loi de Finances, Exercice 2023.

En vue d'une meilleure prise en compte de cette nouvelle situation, les employeurs ayant déjà déclaré et versé à l'Administration fiscale les impôts sur le revenu de leurs salariés suivant l'ancien barème doivent procéder à une régularisation sur la déclaration au titre du mois de décembre 2022.

Dans la pratique, si l'impôt cotisé sur la période de janvier à novembre 2022 est supérieur au montant de l'impôt définitif obtenu par application du nouveau barème, les redevables sont invités à souscrire au titre du mois de décembre 2022 une déclaration « néant ».

En conséquence, les montants faisant l'objet de trop perçu, après détermination de l'impôt définitif dû par application du nouveau barème, doivent être reversés par les employeurs à leurs salariés.

Au cas où la régularisation effectuée ne suffirait pas à absorber le trop-perçu, les redevables pourront introduire une demande d'apurement des crédits d'impôt après le dépôt de la Déclaration Annuelle de Salaires (DAS) prévue à l'article 28 du LPF et / ou de la déclaration annuelle des pensions et rentes viagères prévue à l'article 29 du LPF.

Par ailleurs, le barème tel que modifié s'applique également aux revenus des gérants et associés de certaines sociétés ainsi qu'aux revenus fonciers conformément aux dispositions des articles 75 et 77 du CGI.

IV- Dispositions finales

Des cas pratiques sont prévus à l'annexe de la présente circulaire pour faciliter son application.

Les directeurs du Commissariat des Impôts sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de veiller à l'application stricte de la présente circulaire qui prend effet à compter de sa date de signature.

Annexes : exemples d'application de la note circulaire n° 001/2023/OTR/CG/CI/DLFC DU 09 JANVIER 2023

Cas 1 : Entreprise BLOSSÉ

L'entreprise BLOSSÉ emploie 3 salariés dont le détail des rémunérations se présente comme suit :

Tableau n° 1 : Détail des rémunérations salariales ainsi que les retenues d'IRPP de l'exercice de 2022 Libellé	BIO		S'SIO		BISO		Total annuel
	Mensuel	Annuel	Mensuel	Annuel	Mensuel	Annuel	
Nbre de pers. à charge	1	1	3	3	4	4	-
Salaire catégoriel, sursalaire, prime d'ancienneté	510 400	6 124 800	808 465	9 701 580	1 589 950	19 079 400	34 905 780
Brut imposable	510 400	6 124 800	808 465	9 701 580	1 589 950	19 079 400	34 905 780
Retenues pour la constitution de pension de retraite	20 416	244 992	32 339	388 063	63 598	763 176	1 396 231
TOTAL B	20 416	244 992	32 339	388 063	63 598	763 176	N/A
TOTAL C	489 984	5 879 808	776 126	9 313 517	1 526 352	18 316 224	N/A
Abattement forfaitaire (TOTAL D)	137 196	1 646 346	217 315	2 607 785	233 333	2 800 000	N/A

Revenu net taxable	352 788	4 233 462	558 811	6 705 732	1 293 019	15 516 224	N/A
Charges de famille	10 000	120 000	30 000	360 000	40 000	480 000	N/A
Net imposable	342 000	4 113 000	528 000	6 345 000	1 253 000	15 036 000	N/A
A.IRPP annuel dû (ancien barème)	N/A	238 450	N/A	607 750	N/A	3 034 100	3 880 300
B.IRPP annuel dû (nouveau barème)	N/A	174 300	N/A	414 750	N/A	2 173 800	2 762 850
C. IRPP Prélevé (ancien barème)	19 750	217 250	50 450	554 950	252 840	2 781 240	3 553 440
D. Restant dû ou crédit d'impôt = B-C		-42 950		-140 200		-607 440	-790 590
E. Réduction d'IRPP obtenue = A-B		64 150		193 000		860 300	1 117 450

Chacun des trois (03) employés bénéficie d'une réduction d'impôt et il se dégage pour eux des crédits d'IRPP. Ils ne devraient pas subir de prélèvement d'IRPP sur la rémunération du mois de décembre 2022.

La réduction d'impôt s'élève à :

- 64 150 FCFA annuel soit 5 346 FCFA mensuel pour l'employé BIO ;
- 193 000 FCFA annuel soit 16 083 FCFA mensuel pour l'employé S'SIO ;
- 860 300 FCFA annuel soit 71 692 FCFA mensuel pour l'employé BISO.

Le crédit d'impôt s'élève à :

- 42 950 FCFA pour l'employé BIO, à faire valoir au titre des déclarations des mois suivants ;
- 140 200 FCFA pour l'employé S'SIO, à faire valoir au titre des déclarations des mois suivants ;
- 607 440 FCFA pour l'employé BISO à faire valoir au titre des déclarations des mois suivants.

Dans ces cas, l'employé verra sa rémunération nette augmentée du montant du crédit apuré au titre de chaque mois.

Pour l'entreprise BLOSSÉ, il se dégage globalement un crédit d'IRPP de 790 590 FCFA. L'entreprise doit souscrire, pour le compte de la retenue sur les traitements et salaires, une déclaration « Néant » au titre du mois de décembre 2022. Après le dépôt de la déclaration annuelle de salaires prévue à l'article 28 du LPF, elle pourra introduire une demande d'apurement des crédits constatés.

CAS 2 : SARL OBIOSSEA

La SARL OBIOSSEA emploie trois (03) salariés dont les détails des rémunérations de l'exercice 2022 se présentent comme suit :

Tableau N° 2 : Détails des rémunérations salariales ainsi que les retenues d'IRPP de l'exercice 2022

Libellé	SIBO		SBIS		BOSS		Total
	Mensuel	Annuel	Mensuel	Annuel	Mensuel	Annuel	
Nbre de pers. à charge	5	5	2	2	1	1	-
Salaire catégoriel, sursalaire, prime d'ancienneté	730 400	9 495 200	2 460 800	31 990 400	120 000	1 440 000	42 925 600
Brut imposable	730 400	9 495 200	2 460 800	31 990 400	120 000	1 440 000	42 925 600
Retenues pour la constitution de pension de retraite	29 216	379 808	58 432	1 279 616	58 432	57 600	1 717 024
TOTAL B	29 216	379 808	58 432	1 279 616	58 432	57 600	N/A
TOTAL C	701 184	9 115 392	2 402 368	30 710 784	61 568	1 382 400	N/A
Abattement forfaitaire (TOTAL D)	196 332	2 552 310	233 333	2 800 000	17 239	387 072	N/A
Revenu net taxable	504 852	6 563 082	2 169 035	27 910 784	44 329	995 328	N/A
Charges de famille	50 000	600 000	20 000	240 000	10 000	120 000	N/A
Net imposable	454 000	5 963 000	2 149 000	27 670 000	34 000	875 000	N/A
A. IRPP annuel dû (ancien barème)		515 950		7 456 000		4 370	7 976 320
B. IRPP annuel dû (nouveau barème)	N/A	359 300	N/A	6 347 500	N/A	0	6 706 800
C. IRPP Prélevé (ancien barème)	36 550	402 050	566 440	6 230 840	250	2 750	6 635 640
D. Restant dû ou crédit d'impôt= B-C	-	-42 750	-	116 660	-	-2 750	71 160
E. Réduction d'IRPP obtenue = A-B		156 650		1 108 500		4 370	1 269 520

Chacun des trois employés bénéficie d'une réduction d'impôt annuel.

La réduction d'impôt s'élève à :

- 156 650 FCFA annuel soit 13 054 FCFA mensuel pour l'employé SIBO ;
- 1 108 500 FCFA annuel soit 92 375 FCFA mensuel pour l'employé SBIS ;
- 4 370 FCFA annuel soit 364 FCFA par mois pour l'employé BOSS.

Les employés SIBO et BOSS bénéficient d'un crédit d'impôt de :

- 42 750 FCFA pour l'employé SIBO à faire valoir au titre des déclarations des mois suivants ;
- 2 750 FCFA pour l'employé BOSS. Au titre des mois suivants le mois de décembre 2022, à rémunération constante, le net imposable de cet employé restera dans la tranche exonérée du barème. Il cessera de cotiser l'IRPP au cours de l'année 2023. Dans ce cas, l'employeur devra lui restituer le montant du crédit.

Ils ne devraient pas subir de prélèvement d'IRPP au titre du mois de décembre 2022.

L'employé S'BIS doit subir un prélèvement de 116 660 FCFA sur sa rémunération du mois de décembre 2022. Toutefois, pour la déclaration de la retenue sur les traitements et salaires au titre du mois de décembre 2022, la société OBIOSSEÁ doit compenser le prélèvement de 116 660 FCFA avec les crédits de 42 750 FCFA et 2 750 FCFA afin de dégager le montant net à verser à l'administration fiscale, soit 71 160 FCFA.



CIRCULAIRE N° 001-2023/OTR/CG/CI DU 30 JANVIER 2023 RELATIVE AUX MODALITES DE DEPOT ELECTRONIQUE ET PHYSIQUE DES ETATS FINANCIERS

En application de l'article 5 alinéa 2 de l'arrêté N°037/2022/MEF/SG/OTR/CG/CI du 29 mars 2022 relatif aux modalités de fonctionnement du Guichet Unique de Dépôt des Etats Financiers du Togo (GUDEF-Togo), la présente circulaire précise la procédure d'inscription et les modalités de dépôt des Etats Financiers sur la plateforme.

I- PROCEDURE D'INSCRIPTION SUR LA PLATEFORME DU GUDEF-TOGO

L'accès à la plateforme de dépôt des états financiers est subordonné à la création d'un compte. L'inscription pour la création du compte s'effectue sur la plateforme à travers les pièces suivantes qui y sont téléversées :

1. Pour les opérateurs économiques :

- un formulaire de demande de création de compte dûment rempli (téléchargeable sur la plateforme) ;
- une copie de la Carte d'Immatriculation Fiscale (CIF) en cours de validité ou de la carte unique de création d'entreprise.

2. Pour les prestataires de visa :

- un formulaire de demande de création de compte dûment rempli (téléchargeable sur la plateforme) ;
- une copie de l'agrément en cours de validité ou à jour justifiant la qualité de prestataire de visa conformément à l'arrêté N°037/2022/MEF/SG/OTR/CG/CI du 29 mars 2022 ;
- un quitus fiscal ou une attestation de régularité fiscale en cours de validité.

3. Pour les comptables salariés :

- un formulaire de demande de création de compte dûment rempli (téléchargeable sur la plateforme) ;
- une copie de l'acte d'immatriculation du comptable salarié à la Caisse Nationale de Sécurité Sociale (CNSS) justifiant son rattachement à l'employeur demandeur.

Au terme de la procédure d'inscription, un mail de confirmation comportant les informations pour l'activation du compte est envoyé au souscripteur.

II- MODALITÉS DE DÉPÔT ÉLECTRONIQUE ET PHYSIQUE DES ÉTATS FINANCIERS

Les entités relevant du régime du bénéfice réel d'imposition (Système Normal) ou du régime synthétique d'imposition (Système Minimal de Trésorerie), doivent déposer leurs états financiers

annuels de chaque exercice clos au GUDEF-Togo, sous format électronique ou physique, suivant les échéances fixées aux articles 22, 23, 41, 42, 49, 52 et 56 du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

Les états financiers doivent respecter les dispositions du Code Général des Impôts (CGI), du Livre des Procédures Fiscales (LPF) et des référentiels applicables.

Les modèles de liasses fiscales recevables sont ceux disponibles sur le site internet de l'Office Togolais des Recettes (OTR) www.otr.tg ou sur la plateforme du GUDEF-Togo.

Les formalités de dépôt électronique et physique sont décrites ainsi qu'il suit :

1. Dépôt électronique (en ligne)

La liasse fiscale en format électronique doit être enregistrée par le contribuable (déclarant) sur la plateforme pour soumission à la formalité de visa. Après la délivrance du visa, la liasse fiscale est renvoyée au déclarant pour dépôt électronique sur la plateforme. Le dépôt de la liasse fiscale sur la plateforme du GUDEF donne droit à une attestation automatisée de dépôt imprimable.

2. Dépôt physique

La liasse fiscale en format papier avec l'attestation de visa doit être déposée en cinq (05) exemplaires identiques, auprès du service des impôts de rattachement du contribuable contre une attestation de dépôt physique après un contrôle formel.

Le dépôt physique est exceptionnellement autorisé seulement pour les entités relevant des services des impôts pour lesquels la plateforme n'est pas encore opérationnelle. Il s'agit de la Direction des Opérations Fiscales du District Autonome du Grand Lomé (DOFDAGL) et de la Direction des Opérations Fiscales Régionales (DOFR).

III- DISPOSITIONS FINALES

Les entités relevant de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et de la Direction des Moyennes Entreprises (DME) sont invitées à soumettre leur liasse fiscale sur la plateforme GUDEF-TOGO à compter de cette année 2023 et suivant les échéances fixées par la loi.

Le Commissaire des Impôts est chargé de l'application de la présente circulaire qui prend effet à compter de sa date de signature.

CIRCULAIRE N°001-2025/OTR/CG/CI DU 14 JANVIER 2025 RELATIVE AU REHAUSSEMENT DU SEUIL D'ASSUJETTISSEMENT A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

La loi n° 2024-007 du 30 décembre 2024 portant loi de finances, exercice 2025, a rehaussé le seuil d'assujettissement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), fixé par l'article 177 du Code Général des Impôts (CGI). Ce seuil, initialement de soixante millions (60 000 000) de francs CFA, est porté à cent millions (100 000 000) de francs CFA.

Ainsi, pour compter du 1^{er} janvier 2025, sont tenues de facturer et de reverser la TVA, les personnes physiques ou morales qui effectuent d'une manière indépendante à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la taxe, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention, lorsqu'elles réalisent un chiffre d'affaires supérieur à cent millions (100 000 000) de francs CFA.

De ce fait, l'assujettissement à la TVA des entreprises qui sont au régime du Réel sans TVA, sous réserve des entités exonérées, prend effet à compter du premier (1^{er}) jour du mois du franchissement du chiffre d'affaires ci-dessus indiqué.

Les assujettis au 31 décembre 2024, dont le chiffre d'affaires n'atteint pas le nouveau seuil, continuent d'observer leurs obligations déclaratives et de paiement pendant trois (03) exercices consécutifs conformément à l'article 177 alinéa 3 du CGI.

En conséquence, durant cette période triennale qui court du 1^{er} janvier 2025 au 31 décembre 2027, toutes les entreprises relevant du régime du réel avec TVA suivant l'ancien seuil, conservent leur statut d'assujettis ainsi que les obligations fiscales y relatives. Elles restent, à cet effet, redevables de l'accomplissement de leurs obligations habituelles de facturation, de collecte, de déclaration et de versement de ladite taxe indépendamment du rehaussement de seuil intervenu.

Elles perdront leur statut d'assujettis si à l'issue de cette période, leur chiffre d'affaires reste inférieur au nouveau seuil de cent millions (100 000 000) de francs CFA.

Cependant, les entreprises assujetties sur la base de l'ancien seuil qui souhaitent renoncer à leur assujettissement du fait du non franchissement du nouveau seuil avant l'expiration du délai de trois (03) ans susmentionné, doivent introduire une demande de changement de régime auprès du Commissaire des Impôts.

En ce qui concerne les entreprises ayant volontairement opté pour leur assujettissement à la TVA, elles sont tenues de poursuivre leurs obligations déclaratives et de paiement pour une période de cinq (05) ans à compter du 1^{er} janvier suivant l'exercice de leur option, conformément à l'article 176 alinéa 2 du CGI.

Pour rappel et ce, conformément aux dispositions de l'article 177 alinéa 2 du CGI, indépendamment du seuil du chiffre d'affaires réalisé, les personnes morales ou physiques exerçant une profession libérale ainsi que les titulaires de charges et offices, sont assujettis de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée. Il en est de même pour les personnes physiques ou morales exerçant la profession de commissionnaires de transports aériens et/ou maritimes, d'agents de fret aérien et maritime, de

commissionnaires agréés portuaires, des consignataires de navire et les professions d'expertise maritime.

Le Commissaire des Impôts est chargé de l'application de la présente circulaire qui prend effet à compter du 1^{er} janvier 2025 et sera publiée partout où besoin sera.



**INSTRUCTION N°001/2019/OTR/CG DU 15 JANVIER 2019 RELATIVE AUX MODALITES
D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 7 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES SUR LES
CONDITIONS D'IMPORTATIONS OU D'EXPORTATIONS DE MARCHANDISES**

Conformément aux dispositions de l'article 7 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), « (...) Les procédures de domiciliations bancaires et de dédouanements liées aux opérations de commerce extérieur, (...) ne peuvent s'effectuer sans le Numéro d'identification fiscale (NIF) ».

Par ces dispositions, toute personne physique ou morale pour le compte de laquelle est effectuée une opération d'importation, de transit ou d'exportation doit justifier non seulement son immatriculation fiscale mais aussi et surtout la régularité de sa situation fiscale sous peine de refus de l'entrée des biens sur le territoire togolais ou de leur sortie par le service des Douanes. Les bagages contenant des effets personnels accompagnant les voyageurs ne sont pas concernés par cette mesure.

Dorénavant, il est clair qu'aucun opérateur économique ne peut effectuer des opérations au cordon douanier s'il ne justifie de son immatriculation et de sa régularité fiscale.

L'immatriculation fiscale s'entend par l'obtention d'un NIF au service immatriculation du Commissariat des Impôts.

La régularité fiscale ne peut être justifiée que par la présentation de l'original ou de la copie de la carte d'immatriculation fiscale en cours de validité.

A cet effet, j'instruis tous les services du Commissariat des Douanes et Droits Indirects à veiller au respect scrupuleux de la présente instruction et à ne permettre les entrées et sorties de marchandises que sur présentation par l'opérateur de sa carte d'immatriculation fiscale.

**INSTRUCTION N°005-2019/OTR/CI DU 14 JANVIER 2019 RELATIVE AUX MODALITES
D'APPLICATION DE LA RETENUE DE 15% PREVUE PAR LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 10 DU LIVRE
DES PROCEDURES FISCALES**

Dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, la Loi N°2018-025 du 20 novembre 2018 relative au Livre des Procédures Fiscales (LPF), a prévu à son article 10, un contrôle assorti d'une retenue au cordon douanier à l'égard des contribuables faisant preuve d'un incivisme fiscal.

La présente instruction a pour objet de définir le champ d'application des contribuables concernés par la mesure.

Les contribuables concernés sont ceux qui sont fiscalement inactifs. Par contribuables inactifs, il faut comprendre :

- 1- les contribuables immatriculés au Commissariat des Impôts et ayant au moins trois (03) mois de défaillances déclaratives et de paiement de différents impôts et taxes ;
- 2- les contribuables nouvellement immatriculés dont le plan de localisation n'a pas pu être confirmé par le service gestionnaire.

Les contribuables ou opérateurs économiques actifs fiscalement sont répertoriés sur une liste publiée sur le site web de l'Office Togolais des Recettes (OTR).

Les différents services ont l'obligation de collaborer avec la division de l'immatriculation pour l'actualisation de ladite liste.

Tous les contribuables ne figurant pas sur cette liste sont considérés comme inactifs fiscalement.

Pour ces contribuables, une retenue de 15% est opérée au cordon douanier sur la valeur en douane de leurs marchandises. Cette retenue constitue un acompte provisionnel de leurs dettes fiscales.

J'instruis donc tous les services opérationnels de l'OTR à veiller au respect scrupuleux de la présente instruction qui prend effet à compter du 1^{er} janvier 2019.

**AVIS AUX OPERATEURS ECONOMIQUES N° 016/2019/OTR/CI DU 26 FEVRIER 2019 RELATIF AUX
MODALITES D'APPLICATION DE LA RETENUE DE 15% PREVUE PAR LES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE
10 DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES.**

Dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, la Loi N° 2018-025 du 20 novembre 2018 relative au livre des procédures fiscales (LPF), a prévu à son article 10, un contrôle assorti d'une retenue au cordon douanier à l'égard des contribuables faisant preuve d'un incivisme fiscal.

Cet avis a pour objet de rappeler le champ d'application des contribuables concernés par la mesure.

Les contribuables concernés sont ceux qui sont fiscalement inactifs. Par contribuables inactifs, il faut comprendre :

1. les contribuables immatriculés au Commissariat des Impôts et ayant au moins trois (03) mois de défaillances déclaratives et de paiement de différents impôts et taxes ;
2. les contribuables nouvellement immatriculés dont le plan de localisation n'a pu être confirmé par le service gestionnaire.

Les contribuables ou opérateurs économiques actifs fiscalement sont répertoriés sur une liste publiée sur le site web de l'Office Togolais des Recettes (OTR).

Tous les contribuables ne figurant pas sur cette liste sont considérés comme inactifs fiscalement.

Les différents services ont l'obligation de collaborer avec la division de l'immatriculation pour l'actualisation de ladite liste.

Pour ces contribuables, une retenue de 15% est opérée au cordon douanier sur la valeur en douane de leurs marchandises. Cette retenue constitue un acompte provisionnel de leurs dettes fiscales.

Le Commissaire des Impôts vous remercie et compte sur le civisme fiscal de tous pour le respect scrupuleux du présent avis.

**INSTRUCTION N°0010/2024/OTR/CG/CI DU 30 OCTOBRE 2024 RELATIVE A L'ACTION EN
RECouvreMENT DEUX (02) MOIS APRES LA SAISINE DE LA COMMISSION ADMINISTRATIVE DES
RECOURS (CAR)**

Il m'a été donné de constater que les saisines de la Commission Administratives des Recours (CAR) restées sans suite constituent un frein au recouvrement des impositions litigieuses du fait de la suspension de l'envoi des Avis de Mises en Recouvrement (AMR) sur les impositions établies.

Je tiens à rappeler aux services en charge du recouvrement que cette suspension n'est pas pour une durée indéterminée.

En effet, il ressort en substance des dispositions combinées des articles 360 al.5, 362 al.2 et 363 al. 2 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), que la CAR est tenue de rendre son avis dans un délai de deux (02) mois et qu'à l'expiration de ce délai, le contribuable peut saisir les voies de recours contentieuses. Or, ce recours ne peut être exercé qu'après réception de l'AMR conformément aux dispositions de l'article 367 alinéa 1 du LPF.

Aussi, conformément à l'article 364 du LPF, ni la saisine, ni l'avis éventuel de la CAR n'est constitutif d'acte interruptif de prescription. Dès lors, la signification de l'AMR doit intervenir avant l'expiration du nouveau délai de reprise courant depuis la notification de redressement.

En conséquence, les procédures de recouvrement des impositions objet de saisine de la CAR doivent reprendre de plein droit à l'expiration du délai des deux (02) mois si la Commission n'a pu rendre son avis.

A cet effet, j'instruis les Receveurs du Commissariat des Impôts à prendre toutes les mesures nécessaires en application des dispositions susvisées, pour la mise en œuvre effective des procédures de recouvrement des impositions objet de saisine de la CAR à l'expiration du délai des deux (02) mois.

J'attache du prix au respect des dispositions de la présente instruction.

LA CHARTE DES DROITS ET OBLIGATIONS DU CONTRIBUABLE VERIFIE (MISE A JOUR EN JANVIER 2025)

Vous venez de recevoir un avis de vérification. L'examen de vos déclarations s'inscrit dans le cadre normal de notre système déclaratif. L'administration fiscale a pour mission de s'assurer de la régularité de vos déclarations qui sont présumées exactes et sincères. Dans le cadre de cet examen, il est souhaitable que s'établisse entre le vérificateur et vous-même un dialogue serein et constructif.

Par ailleurs, il vous est rappelé que toute agression physique ou verbale envers les agents de l'Office togolais des recettes (OTR) est passible de sanctions fiscales et pénales (art. 124, 147, 148, et 175 du LPF).

Préambule

L'administration fiscale est au service de l'utilisateur, c'est-à-dire au service des contribuables personnes physiques et morales et par voie de conséquence de chaque citoyen.

Depuis quelques années, l'administration fiscale s'est engagée dans une nouvelle dynamique pour mieux accomplir ses missions.

Une étape importante a été franchie avec la création de l'Office togolais des recettes qui a pour vision de :

- rendre un service de qualité au contribuable ;
- cultiver la performance ;
- être une administration innovante ;
- être un repère déontologique affirmé ;
- être une structure administrative inspirée des meilleures pratiques.

L'office ambitionne d'accompagner tous les contribuables sans exception aucune dans leurs droits et leurs devoirs en les traitant avec courtoisie, dignité et respect.

La « Charte des droits et obligations du contribuable vérifié » récapitule de façon cohérente et structurée, les idées forces qui fondent vos droits et vos devoirs vis-à-vis de l'administration fiscale. Cette charte est la vôtre : elle est opposable à l'administration fiscale. Vous pouvez vous en prévaloir en tant que de besoin.

L'ambition de ce document est de trouver le juste équilibre entre l'exercice légitime de la mission de collecte des impôts pour le développement, et les attentes légitimes qui sont les vôtres, à savoir une relation apaisée et mutuellement avantageuse dans le respect de la loi.

Cette charte n'est qu'un résumé des dispositions les plus couramment mises en œuvre en matière de contrôle fiscal. Pour une information complète vous devez vous référer, notamment au Code Général des Impôts et au Livre des Procédures Fiscales.

INTRODUCTION

La fiscalité, en tant qu'« élément d'une juste répartition des charges publiques » entre les contribuables, vise à faire en sorte que la même charge fiscale pèse sur des contribuables placés dans des situations identiques. Dans ces conditions, il est tout à fait légitime et même nécessaire que l'administration fiscale contrôle les déclarations souscrites par le mécanisme du système déclaratif, sur lequel s'appuie grandement notre système fiscal. Il est fondamental que ce contrôle se fasse dans le strict respect des garanties du contribuable que sont :

- Le respect des actes de procédure ;
- Les voies de recours ;
- Les sanctions équitables et motivées.

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise (individuelle ou sociétaire) et de la confronter à certaines données de faits ou matérielles, aux recoupements obtenus par le biais du droit de communication, aux éléments contenus dans les déclarations souscrites par le contribuable afin de s'assurer de l'exacte application de la loi fiscale.

La vérification de comptabilité peut être générale, ponctuelle ou partielle.

Le vérificateur ne doit à aucun moment perdre de vue les objectifs principaux du contrôle fiscal qui sont au nombre de six (06) :

- la réparation des erreurs, omissions, inexactitudes, dissimulation qui ont entaché les déclarations des contribuables qu'elles proviennent de l'administration ou du contribuable ; qu'elles soient volontaires ou non ;
- la formation, l'information et le suivi du contribuable ;
- le rôle pédagogique ;
- la manifestation de la présence de l'administration ;
- le développement du civisme fiscal ;
- la répression de la fraude fiscale.

Le présent document a pour ambition de vous faire connaître non seulement les garanties qui sont les vôtres mais aussi vos obligations au cours d'un contrôle fiscal. Il a été présenté sous la forme de questions-réponses afin de rendre sa lecture aisée.

I. AVANT LE CONTRÔLE

1. Comment est-on avisé du contrôle ? (Art. 227 du LPF)

Le contribuable est avisé du contrôle par le biais d'un avis de vérification : c'est un document qui fournit des informations sur la nature et l'objet du contrôle. Il est envoyé sous pli recommandé avec accusé de réception ou remis en mains propres contre décharge.

L'avis de vérification est adressé au moins sept (07) jours avant la date prévue pour la première intervention. En cas de report de la date initialement fixée pour la première intervention à l'initiative

de l'administration, le service en charge doit impérativement adresser au contribuable un avis rectificatif.

Avant l'expiration du délai et sur demande du contribuable, une prorogation de délai ne pouvant excéder huit (08) jours peut être accordée. Elle doit être obligatoirement formulée par écrit et adressée à l'administration fiscale qui en accuse réception, et précise dans les meilleurs délais la suite réservée à cette requête.

NB : En cas de vérification inopinée, l'avis de vérification est directement remis au contribuable au début de l'intervention qui en accuse réception sur copie ou le double conservé au dossier.

2. Quelles sont les mentions obligatoires devant figurer sur l'avis de vérification ?

L'avis de vérification doit impérativement comporter :

- le sceau du service ;
- la ou les signature(s) du ou des vérificateur(s) et le visa du chef hiérarchique ;
- les années soumises à la vérification ;
- les impôts, droits et taxes soumis à la vérification ;
- la mention expresse, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

3. Quels sont les impôts vérifiés ?

L'avis de vérification de comptabilité précise les impôts, droits et taxes qui doivent faire l'objet du contrôle, à moins que soit mentionné le caractère général de la vérification.

4. Quelle est la période vérifiée ?

L'administration fiscale peut exercer son droit de reprise sur la situation fiscale du contribuable jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Des délais spéciaux sont prévus dans les cas particuliers, notamment ceux indiqués aux articles 232 et 233 du LPF.

Lorsque la prescription est interrompue, un nouveau délai de même nature et de même durée s'ouvre pour l'administration fiscale (articles 336 à 338 du LPF).

En ce qui concerne la suspension du délai de prescription, l'administration fiscale conserve son droit de reprise pour une durée complémentaire correspondant à celle de la suspension.

Lorsque des déficits reportables sur des exercices ultérieurs ou des crédits de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.) qui ont leur source dans les années prescrites, affectent la première année vérifiée, l'administration fiscale peut remonter jusqu'à l'origine.

II. LE DEROULEMENT DU CONTRÔLE

1. Où se déroule le contrôle ?

Le contrôle se déroule sur place dans l'entreprise qui est en général le siège ou le lieu du principal établissement.

Le contrôle peut également avoir lieu au sein du cabinet comptable.

Cependant, si en raison d'un cas de force majeure, le contrôle ne peut avoir lieu sur place, le vérificateur d'un commun accord avec le contribuable vérifié, procède à l'emport des documents contre décharge.

L'emport de document par le vérificateur n'est consécutif qu'à une demande écrite émanant du contribuable. Dans ce cas, le vérificateur est tenu de remettre un reçu détaillé des pièces emportées dont il conserve une copie déchargée par l'intéressé ; les documents doivent être restitués en tout état de cause avant l'envoi de la notification de redressements.

Le contribuable est tenu de présenter au vérificateur tous les documents et pièces comptables dont la tenue est exigée par la loi sous formats électronique et papier et qui sont de nature à justifier l'exactitude des éléments déclarés.

L'opposition au contrôle fiscal qui consiste à mettre le vérificateur dans l'impossibilité d'accomplir sa mission entraîne ipso facto l'évaluation des bases d'imposition, des majorations et pénalités ainsi que des poursuites pénales (articles 147 et 148 du LPF).

En outre, le refus de communication des documents et pièces est constaté par un procès-verbal (article 272 du LPF) et sanctionné par une amende (article 124 et 127 du LPF).

2. Quels sont les agents compétents pour exercer le contrôle ?

Le vérificateur doit être un agent assermenté de l'OTR. A cet effet, il est tenu de présenter avant toute intervention, sa carte professionnelle ou commission.

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le vérificateur peut faire appel à des techniciens pour tester la fiabilité des mécanismes comptables utilisés.

Pendant la vérification et lorsque cela s'avère nécessaire, le contribuable vérifié peut faire appel à un interlocuteur désigné par le Commissaire des Impôts ayant au moins le grade de Chef de Division chargé de régler les problèmes liés au déroulement et à la conclusion de la vérification.

Le contribuable a le droit d'être entendu, jusqu'à la réponse aux observations du contribuable. Ces faits sont interruptifs des délais de réponse de l'Administration fiscale.

3. En quoi consistent les modalités pratiques du déroulement de la vérification ?

Les travaux sur place commencent par une prise de contact. Cette prise de contact a lieu dans l'entreprise en présence du chef d'entreprise. En cas d'empêchement de ce dernier, il peut désigner un représentant auquel il donne procuration.

Le débat oral et contradictoire est la pierre angulaire du déroulement de la vérification.

L'existence d'un dialogue oral et contradictoire avec le contribuable est l'un des grands principes de la vérification de comptabilité ; ce dialogue doit être présent tout au long de la procédure de vérification.

La synthèse des débats d'étapes a lieu le dernier jour de l'intervention sur place et est sanctionnée par un procès-verbal. A cette occasion, le vérificateur informe le chef d'entreprise ou son représentant du résultat de ses investigations et recueille ses premières impressions. Cela pourrait aider ce dernier à clarifier certaines situations ou à apporter certains justificatifs avant l'envoi de la notification de redressements.

Les échanges techniques que le vérificateur peut avoir avec le comptable ou le conseil de l'entreprise ne peuvent le dispenser d'un échange direct avec le chef d'entreprise ou son représentant en vue d'élucider certains aspects qui ont pu échapper ou sont inconnus du comptable.

4. Quelles sont les Conséquences du refus de communication des documents comptables ?

Le défaut de présentation de la comptabilité, de l'ensemble des documents comptables y compris ceux informatisés ou l'une des autres hypothèses prévues à l'article 249 du LPF peut être constaté, quatorze (14) jours après la prise de contact au cours de laquelle lesdits documents indiqués dans l'avis ont été rappelés à l'entreprise, par un procès-verbal que le contribuable et le cas échéant son conseil est invité à contresigner. En cas de refus, mention est faite au procès-verbal et entraîne la procédure de rectification ou d'évaluation d'office.

5. Quelle est la durée de la vérification ?

Pour apprécier la durée de la vérification, on se réfère à la dernière intervention sur place du vérificateur et non à la date de notification de redressements ou d'avis d'absence de redressements.

Sous peine de nullité des impositions, la vérification sur place des livres et documents comptables donnant lieu à une notification de redressement ne peut s'étendre sur une durée supérieure à :

- trois (03) mois en ce qui concerne les contribuables relevant du système minimal de trésorerie ;
- six (06) mois en ce qui concerne les contribuables relevant du système normal à l'exception de ceux relevant de la Direction des Grandes Entreprises ;
- neuf (09) mois en ce qui concerne les contribuables relevant de la Direction des Grandes Entreprises.

Ces durées sont prorogées dans les cas particuliers, notamment ceux indiqués à l'article 233 du LPF.

6. A quel moment le contrôle fiscal est-il achevé ?

La fin de la vérification est matérialisée soit par :

- la notification de redressements ;
- l'avis d'absence de redressements.

III. LA CONCLUSION DU CONTRÔLE

1. Comment êtes-vous avisé des résultats du contrôle ?

Les résultats du contrôle sont portés à la connaissance du contribuable à l'aide d'une correspondance émanant de l'administration fiscale appelée notification de redressements ou avis d'absence de redressements.

En effet, l'administration fiscale adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être suffisamment motivée pour lui permettre de présenter ses observations ou d'indiquer son acceptation (Article 236 du LPF).

C'est le document qui couronne les opérations de contrôle et que l'administration est tenue d'adresser au contribuable.

Il est rédigé sous la forme d'une lettre administrative stéréotypée, du moins en ce qui concerne la première page et doit obligatoirement comporter les indications ci-après :

- la procédure suivie ;
- les impôts et périodes vérifiés ;
- la date de début et de fin des opérations;
- la motivation et montant pour chacun des chefs de redressements.

L'administration fiscale invite en même temps le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai prévu à l'article 205 du LPF.

Ainsi, le contribuable dispose d'un délai de quarante-cinq (45) jours à compter de la date de réception pour formuler ses observations.

Ce délai est ramené à vingt-deux (22) jours en matière de contrôle ponctuel, de contrôle partiel et de contrôle sur pièces.

2. L'administration fiscale est-elle tenue de répondre aux observations du contribuable ?

L'administration fiscale est tenue de répondre aux observations formulées dans le délai par le contribuable.

Lorsque l'administration fiscale rejette les observations du contribuable, sa réponse doit être motivée. Elle est rédigée sous la forme d'une lettre administrative stéréotypée, du moins en ce qui concerne la première page.

Le rejet total ou partiel des observations du contribuable doit être obligatoirement motivé dans les mêmes conditions que la notification de redressements.

Tout comme pour la notification de redressements, le défaut de motivation de la réponse aux observations du contribuable est susceptible d'annuler la procédure de redressements.

Lorsque les observations du contribuable sont entièrement justifiées, le contribuable est informé de l'abandon des redressements.

La réponse aux observations du contribuable est l'acte qui met fin à la procédure contradictoire, sous peine d'acceptation tacite des observations du contribuable.

Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours à compter de la réception de la réponse aux observations ou de la notification définitive pour saisir la Commission Administrative de Recours (CAR) prévu à l'article 360 du LPF.

Si l'avis de la CAR n'intervient pas dans le délai de deux (02) mois, l'Administration fiscale poursuit la procédure et met en recouvrement les droits notifiés. Toutefois, le contribuable conserve le droit de contester les impositions après la réception de l'avis de mise en recouvrement (article 362 LPF).

3. Réparation d'erreurs ou inexactitudes (Art.238-bis du LPF)

A l'issue d'une vérification de comptabilité et pour l'ensemble des impôts concernés par cette vérification, les contribuables dont le chiffre d'affaires de l'un quelconque des exercices soumis à vérification, ajusté, s'il y a lieu, à une période de douze (12) mois, ne dépasse pas le double des limites prévues pour l'admission au régime de la taxe professionnelle unique (TPU), peuvent, à condition de présenter une demande en ce sens avant toute notification de redressements, réparer, moyennant le paiement d'un intérêt de retard de 0,75% par mois, les erreurs ou inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées. Les conditions d'application de cette procédure sont prévues dans les dispositions du même article 238-bis du LPF.

4. L'administration fiscale peut-elle renouveler une vérification de comptabilité ?

Lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe, d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevée, l'administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période.

Toutefois, il est fait exception à cette règle lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées ainsi que dans les cas prévus à l'article 232 du LPF en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulations des faits.

Par ailleurs, l'administration fiscale conserve la possibilité d'opérer, dans le cadre d'un contrôle sur pièces, des redressements dans le délai de répétition pour les mêmes impôts et pour les mêmes périodes sans procéder à de nouvelles investigations sur place (article 231 du LPF).

Cette garantie essentielle ne joue pas dans les cas ci-après :

- 4.1- agissements frauduleux entraînant le dépôt d'une plainte pour fraude fiscale ;
- 4.2- imputation d'un résultat fiscal déficitaire ayant fait l'objet d'un contrôle sur un exercice ultérieur non prescrit ;
- 4.3- nouvelle intervention, sur place en vue de vérifier l'exactitude des observations présentées par le contribuable ou pour instruire une réclamation ;
- 4.4- vérification antérieure limitée à des opérations déterminées.

DEUXIEME PARTIE – LES RESCRITS FISCAUX



TITRE I : DES DEMANDES D'EXONÉRATION DES ORGANISATIONS NON GOUVERNEMENTALES (ONG)

R1 : Demande d'exonération de la TVA sur la base d'un accord de siège expiré

Au mois de décembre 2024, une Organisation Non Gouvernementale (ONG) a introduit auprès de l'Administration fiscale une requête tendant à obtenir l'exonération de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) afférente aux opérations relatives à la construction d'une infrastructure sanitaire spécialisée, en l'occurrence une clinique ophtalmologique. Cette demande s'inscrit dans le cadre d'un projet à vocation humanitaire, porté par ladite organisation sur le territoire togolais.

À l'appui de sa requête, l'ONG invoque un accord-programme conclu avec le Gouvernement de la République togolaise en septembre 2020. Cet accord, d'une durée initiale de trois (03) ans, aurait, selon l'ONG, vocation à fonder juridiquement les avantages fiscaux sollicités, notamment l'exonération de la TVA, sur les acquisitions de biens et services nécessaires à la réalisation du projet.

L'examen du fondement juridique avancé par l'ONG révèle que l'accord-programme susmentionné comporte une clause explicite relative à sa durée et à ses conditions de renouvellement. En effet, l'article 22 dudit accord prévoit ce qui suit : « *Le présent Accord-Programme, valable pour une période de trois (3) ans, est renouvelable par écrit après approbation du bilan d'exécution du Programme de l'ONG (...) par le Gouvernement.* »

Cette disposition contractuelle établit de manière non équivoque que la validité de l'accord est strictement limitée à une période triennale, sauf reconduction formelle matérialisée par un acte écrit, conditionnée à l'évaluation positive du bilan d'exécution du programme.

Or, en l'espèce, aucun élément ne permet d'attester qu'une telle reconduction a été sollicitée ou formellement accordée par les autorités compétentes. Dès lors, l'accord-programme est réputé avoir expiré de plein droit en septembre 2023, soit à l'issue de la période initiale de validité.

En l'absence de renouvellement formel de l'accord, celui-ci ne saurait produire d'effets juridiques au-delà de sa période de validité. Il en résulte que la convention invoquée par l'ONG ne peut, en l'état, constituer une base légale valable pour justifier une exonération de TVA au titre des opérations envisagées en 2024.

Conformément aux principes de légalité et de spécialité qui gouvernent le régime des exonérations fiscales, toute dérogation au droit commun de la TVA doit reposer sur un fondement juridique en vigueur, explicite et opposable à l'Administration. En l'espèce, cette condition fait défaut.

Au regard de ce qui précède, et en l'absence de toute reconduction formelle de l'accord-programme invoqué, l'Administration fiscale conclut à l'inopposabilité dudit accord à la date de la demande. Par conséquent, la requête tendant à l'exonération de la TVA ne saurait être accordée, faute de base légale en vigueur.

R2 : Demandes d'exonération fondées sur des accords antérieurs au décret N°2022-002/PR du 05 Janvier 2022 fixant les conditions de coopérations entre les ONG et le Gouvernement de la République togolaise

Une Organisation Non Gouvernementale (ONG) a saisi l'Administration fiscale en vue de l'obtention d'une attestation d'exonération portant sur les acquisitions de biens et les prestations de services nécessaires à la mise en œuvre de ses activités sur le territoire national.

À l'appui de sa demande, l'ONG se réfère à un accord de siège conclu antérieurement à l'entrée en vigueur du décret N°2022-002/PR du 05 janvier 2022, lequel fixe les conditions de coopération entre les organisations non gouvernementales et le Gouvernement togolais.

En réponse l'Administration fiscale évoque l'article 28 dudit décret qui dispose : « *Nonobstant les dispositions des accords en vigueur, les ONG, existant déjà et rentrant dans les définitions de l'article 2 ci-dessus, doivent se conformer aux dispositions du présent décret dans un délai moratoire d'un an.* »

Cette disposition introduit une règle de portée générale et impérative, selon laquelle toutes les ONG préexistantes, y compris celles disposant d'un accord de siège antérieur, sont tenues de se conformer aux nouvelles exigences réglementaires dans un délai d'un an à compter de la date de publication du décret. Il s'agit là d'une mesure de mise en conformité visant à harmoniser les régimes de coopération et les avantages fiscaux accordés aux ONG, dans un souci de transparence et de cohérence normative.

En l'espèce, il ressort de l'examen du dossier que l'ONG requérante n'a pas procédé à la régularisation de son accord de siège conformément aux dispositions du décret précité. Cette absence de mise en conformité constitue une irrégularité substantielle, qui prive l'accord initial de toute valeur juridique opposable dans le cadre de la demande d'exonération formulée.

En effet, le bénéfice des exonérations fiscales prévues par les textes en vigueur est subordonné au respect des conditions formelles et substantielles édictées par le cadre réglementaire applicable. L'accord de siège, lorsqu'il n'est pas régularisé dans les délais impartis, ne saurait servir de fondement légal à l'octroi d'avantages fiscaux, notamment en matière de TVA ou de droits de douane.

Au regard de ce qui précède, et en l'absence de régularisation de l'accord de siège conformément aux prescriptions du décret N°2022-002/PR du 05 janvier 2022, l'Administration fiscale est fondée à rejeter la demande d'attestation d'exonération formulée par l'ONG requérante. Ce rejet repose sur un défaut de conformité réglementaire, lequel rend juridiquement irrecevable toute prétention à un avantage fiscal fondé sur un accord devenu caduc ou inopposable.

R3 : Exonération de la TVA sur l'achat de véhicule de tourisme par une ONG

Se référant à l'Accord-programme conclu entre elle et le Gouvernement de la République togolaise, une ONG a sollicité l'exonération de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) sur l'importation d'un véhicule de tourisme, dans le cadre de ses activités au Togo.

A l'appui de sa demande, l'ONG arguait que les termes « *exonération du droit fiscal d'entrée sur les véhicules destinés à son usage officiel* » impliquent qu'elle est exonérée de l'ensemble des droits et taxes perçus au cordon douanier à l'occasion de l'importation desdits véhicules.

En réponse, l'Administration fiscale précise que l'exonération du droit fiscal d'entrée prévue dans l'accord-programme entre elle et le Gouvernement togolais concerne strictement le droit de douane (DD), exclusion faite donc des autres droits et taxes perçus au cordon douanier notamment les taxes indirectes dont la TVA.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 16 du décret N° 2022- 002/PR du 05 Janvier 2022 fixant les conditions de coopération entre les organisations non gouvernementales et le Gouvernement : « *les ONG internationales, étrangères et nationales, dûment reconnues et disposant d'un accord-programme ou d'un accord d'établissement en vigueur, peuvent importer en franchise du droit de douane (DD), sous réserve des dispositions de l'article 22 du présent décret, les objets et marchandises destinés exclusivement à leur usage officiel ; les véhicules destinés exclusivement à leur usage officiel, sous réserve de l'admission exceptionnelle...* ».

Il en résulte que l'exonération de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) pour l'importation d'un véhicule de tourisme par l'ONG, ne peut être accordée.

R4: Exigence des actes fiscaux aux entités bénéficiaires d'accords de siège lors des transferts de fonds

Un établissement financier a sollicité de l'Administration fiscale une précision sur le traitement à réserver à ses clients titulaires d'un accord de siège avec l'Etat togolais. Dans sa requête, il fait observer que lesdits clients prétendent, au titre de ces accords, à l'exemption de l'obligation relative à la présentation des actes fiscaux (quitus fiscal et attestation de régularité fiscale) lors de leurs opérations de transfert de fonds.

En réponse, l'Administration fiscale précise qu'aux termes de l'article 10 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), « (...) *L'attestation de régularité fiscale doit être exigée notamment par (...) les banques et les établissements financiers, pour les transferts de fonds ou pour tout concours sollicité par un professionnel (...)* ».

Il résulte de cet article que, les banques et les établissements financiers doivent exiger l'attestation de régularité fiscale ou le quitus fiscal lors des opérations de transfert de fonds quel que soit le statut du client au regard des impôts et taxes dus en République togolaise.

En conséquence, les banques et les établissements financiers devront exiger auprès de leurs clients, fussent-ils titulaires d'un accord de siège ou non, la présentation des actes fiscaux notamment l'attestation de régularité fiscale ou le quitus fiscal lors des opérations de transfert de fonds.

TITRE II : DES DROITS D'ENREGISTREMENT

R5 : Exonération des droits d'enregistrement sur un contrat de bail à usage d'habitation d'un agent diplomatique

Un agent diplomatique accrédité auprès de la République togolaise a sollicité de l'Administration fiscale la dispense du paiement des droits d'enregistrement afférents à un contrat de bail portant sur une habitation privée. Cette demande est fondée sur le statut particulier conféré à l'intéressé par les instruments internationaux régissant les privilèges et immunités diplomatiques.

En réponse, l'Administration fiscale évoque la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques, adoptée le 18 avril 1961 et ratifiée par le Togo, qui constitue le socle juridique de référence en matière de statut des agents diplomatiques. En effet, l'article 34 de ladite convention dispose que : « *L'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception :*

- *des impôts indirects normalement inclus dans le prix des biens et services ;*
- *des impôts et taxes sur les biens immobiliers privés situés sur le territoire de l'État accréditaire ;*
- *des droits de succession perçus par l'État accréditaire ;*
- *des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'article 23. »*

Cette disposition établit une liste limitative des charges fiscales dont les agents diplomatiques ne sont pas exemptés, parmi lesquelles figurent explicitement les droits d'enregistrement relatifs aux biens immobiliers.

Il ressort de cette disposition que les droits d'enregistrement, lorsqu'ils concernent des actes relatifs à des biens immobiliers, ne sont pas couverts par le régime d'exemption diplomatique. En particulier, les contrats de bail à usage d'habitation qui constituent des actes juridiques portant sur la jouissance d'un bien immobilier sont, à ce titre, soumis aux droits d'enregistrement conformément à la législation fiscale nationale.

L'article 23 de la Convention, auquel renvoie l'article 34, concerne les obligations fiscales des missions diplomatiques en tant qu'entités, et non les privilèges individuels des agents. Il ne saurait donc être invoqué pour étendre le champ des exonérations personnelles au-delà des limites expressément prévues.

En l'absence de disposition dérogatoire dans la Convention de Vienne ou dans la législation fiscale togolaise, et au regard du caractère immobilier du contrat de bail en question, l'Administration fiscale conclut à l'inapplicabilité de l'exemption sollicitée. Par conséquent, les droits d'enregistrement afférents au contrat de bail à usage d'habitation demeurent exigibles, nonobstant le statut diplomatique du requérant.

R6 : Régime fiscal applicable à l'activité d'acquisition des terrains en vue de construire des logements à usage d'habitation destinés à la revente : La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou les Droits d'enregistrement ?

L'avis de l'Administration fiscale a été requis sur le régime fiscal applicable à une activité consistant à acquérir des terrains en vue de construire des logements à usage d'habitation destinés à la revente. Il s'agissait de savoir si ces opérations sont soumises aux droits d'enregistrement (DE) prévus à

l'article 412 du Code général des impôts (CGI) ou à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévue à l'article 172 du même code.

En réponse, l'Administration fiscale rappelle qu'aux termes de l'article 180 I du CGI, « *sont exonérés de la TVA, (...) 1- les opérations ayant pour objet la transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles nus, de fonds de commerce ou de clientèle soumises à la formalité de l'enregistrement (...)* ».

En outre, elle précise que les terrains acquis par les sociétés chargées de l'aménagement et de la construction d'habitations destinées à la revente sont assujettis à un droit proportionnel de 1% conformément aux dispositions de l'article 412 du CGI.

En conséquence, les opérations visées sont soumises aux droits d'enregistrement et non à la taxe sur la valeur ajoutée.

R7 : Exonération des droits d'enregistrement sur un bail d'habitation du Représentant Résident d'une institution spécialisée des Nations Unies

Se fondant sur les privilèges fiscaux reconnus aux agents diplomatiques et consulaires par les Conventions de Vienne du 18 avril 1961 et du 24 avril 1963, un Représentant Résident d'une Organisation Internationale (OI) a sollicité de l'Administration fiscale, l'enregistrement gratuit d'un acte de bail à usage d'habitation. Cette demande s'inscrit dans le cadre de l'exercice de ses fonctions sur le territoire togolais.

En réponse, l'Administration fiscale a signifié que l'article 27 du décret n°88-33 du 06 avril 1988, pris en application des Conventions de Vienne, envisage, pour les organisations internationales, le bénéfice des privilèges fiscaux, seulement dans la limite prévue par les conventions et accords pertinents auxquels le Togo est partie.

Cette disposition est en harmonie avec les termes de l'article 4 de l'Accord de Base du 18 février 1961 entre ladite organisation et le Gouvernement de la République togolaise qui précise que, « *Le Gouvernement, s'il n'est pas déjà tenu de le faire, appliquera à l'organisation, à son personnel et à ses fonds, biens et avoirs, les dispositions pertinentes de la Convention sur les Privilèges et Immunités des Institutions Spécialisées. Les membres du personnel de l'organisation (...) seront considérés comme fonctionnaires de l'organisation, au sens de ladite Convention* ».

Or, la section 21 de l'article 6 de la Convention sur les Privilèges et Immunités des Institutions Spécialisées des Nations Unies du 21 novembre 1947, référencée par l'Accord de Base du 18 février 1961 précité, renvoie au régime des privilèges fiscaux en droit international applicable, notamment, aux directeurs généraux desdites Institutions Spécialisées.

Conformément à ce régime, l'article 25 du décret N°88-33 du 06 avril 1988 exclut, à l'instar des articles 34 et 49 des Conventions de Vienne évoquées, de l'exonération des droits et taxes indirects notamment les droits d'enregistrement, pour ce qui concerne les missions diplomatiques et les postes consulaires.

En conséquence, les droits d'enregistrement, n'étant pas au rang des impôts et taxes dont les organisations internationales et leurs fonctionnaires sont exonérés, restent dus.

R8 : Demande d'exonération des droits d'enregistrement et de timbres sur la cession d'actions par les actionnaires d'une société relevant de la zone franche

Se fondant sur les dispositions des articles 20, 21, 22, et 23 de la loi N° 2011-018 du 24 juin 2011 portant statut de Zone Franche Industrielle, le représentant d'une société a sollicité une attestation d'exonération des droits d'enregistrement et de timbres pour la cession d'actions de ladite société par les actionnaires.

En réponse, l'Administration fiscale indique que le régime d'exonération édicté par la loi précitée, l'a été en faveur des sociétés admises au régime de la Zone Franche et non au profit des actionnaires de la société agréée.

Par conséquent, les cessions d'actions effectuées par les actionnaires à titre individuel restent soumises au droit commun et les droits d'enregistrement doivent être acquittés conformément aux dispositions de l'article 438 alinéa 3 du Code Général des Impôts (CGI).

L'enregistrement de l'acte n'étant pas à la charge de la société dont une partie des actions fait l'objet de cession, l'exonération ne peut être accordée.

R9 : Obligation d'enregistrement d'un acte sous seing privé et le taux applicable en cas de changement de législation

Une entreprise a sollicité de l'Administration fiscale un éclaircissement sur le régime juridique applicable à un contrat conclu avec une société prestataire en vue de la gestion de sa cantine interne. Ce contrat prévoit une rémunération mensuelle variable, déterminée en fonction du nombre de repas servis. La question posée porte sur l'obligation d'enregistrement de ladite convention et sur le taux applicable.

En réponse, l'Administration fiscale évoque l'article 375 du Code Général des Impôts (CGI) qui dispose que : « *Doivent être enregistrés dans le délai de trois (03) mois à compter de leur date, tous les actes sous seings privés, constatant des conventions synallagmatiques, qui ne sont pas assujettis par les dispositions existantes à l'enregistrement dans un délai déterminé.* »

Cette disposition consacre le principe de l'enregistrement obligatoire des conventions synallagmatiques, c'est-à-dire des accords bilatéraux générateurs d'obligations réciproques. En l'espèce, le contrat de gestion de cantine institue des engagements mutuels entre les parties : la fourniture de repas par le prestataire et le paiement d'une contrepartie par l'entreprise. Il s'agit donc d'une convention synallagmatique soumise à la formalité de l'enregistrement dans un délai de trois mois à compter de sa signature.

En ce qui concerne le taux applicable, l'article 412 du CGI précise que : « Les actes constatant les marchés, notamment contrats, conventions, lettres de commande et autres documents assimilés

attribuant à un tiers la prestation de services ou l'exécution de travaux sont assujettis à un taux de 1,5 %. (...) Le droit est liquidé sur le prix hors TVA et est à la charge de l'attributaire. »

Le contrat de gestion de cantine, en tant que convention de prestation de services, relève de la catégorie des marchés au sens fiscal. Il est donc soumis au droit proportionnel de 1,5 %, calculé sur le montant hors taxe de la rémunération prévue.

Il convient de noter que cette disposition est entrée en vigueur à compter du 1er janvier 2025. Pour les contrats conclus antérieurement à cette date, le taux applicable demeure celui de 2 %, conformément aux dispositions précédemment en vigueur.

Conformément aux règles de liquidation du droit proportionnel, la charge du paiement incombe à l'attributaire du marché qui, en l'espèce est l'entreprise ayant obtenu la gestion de la cantine. Elle est donc tenue de procéder à l'enregistrement et d'acquitter les droits correspondants.

Au regard des dispositions combinées des articles 375 et 412 du Code Général des Impôts, le contrat de gestion de cantine constitue une convention synallagmatique qualifiable de marché, soumise à la formalité de l'enregistrement dans un délai de trois mois. Le taux applicable est de 1,5 % pour les contrats conclus à compter du 1er janvier 2025, et de 2 % pour ceux antérieurs à cette date. L'entreprise attributaire demeure le débiteur légal des droits d'enregistrement.

OFFICE TOGOLAIS DES RECETTES

TITRE III : DES RETENUES A LA SOURCE

R10 : Retenue à la source des sommes versées à des non-résidents

Dans le cadre de la mise en œuvre de ses projets, une association fait appel à des consultants non-résidents. Ainsi, elle souhaite avoir des éclaircissements de l'Administration fiscale sur l'application de la retenue à la source des sommes versées à ces consultants, lorsque la mission sur laquelle ils travaillent n'est pas déployée au Togo ou y est partiellement déployée.

En réponse, l'Administration fiscale fait les observations suivantes :

Le principe de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu est posé par l'article 2 du Code Général des Impôts (CGI) qui dispose que : « *sont passibles de l'impôt sur le revenu, (...) les personnes physiques de nationalité togolaise ou étrangère qui n'ont pas au Togo leur domicile fiscal, à raison de leurs revenus de source togolaise* ».

Pour rendre cette taxation effective, le législateur a prévu des mécanismes d'imposition et de recouvrement des non-résidents disposant des revenus de source togolaise, qui sont fixés par l'article 98 du LPF, qui prévoit que : « (...) *donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur établi au Togo à des personnes ou des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu, qui n'ont pas dans ce pays d'installations professionnelles permanentes.* ».

1. *les sommes versées en rémunération d'une activité déployée au Togo dans l'exercice d'une profession libérale.*
2. *les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ainsi que les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés.*
3. *les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées au Togo* ».

Il apparaît, à la lecture combinée des articles 2 du CGI et 98 du LPF, que lorsqu'une personne dispose des revenus de source togolaise alors qu'il est un non-résident, une retenue à la source lui est appliquée. Le seul fait que le débiteur soit établi au Togo indépendamment d'un déploiement au Togo ou non de la prestation, rend fondée la retenue à la source.

Eu égard à tout ce qui précède, l'association a l'obligation d'effectuer la retenue à la source prévue à l'article 98 du LPF.

R11 : Retenue à la source sur honoraires et assimilés (RSA) relative aux prestations d'analyses en laboratoire

Une clinique a sollicité de l'Administration fiscale un avis sur la Retenue à la Source sur Honoraires et Assimilés (RSA) opérée systématiquement sur les prestations d'analyses en laboratoires extérieures, conformément à l'article 99 du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

En effet, la clinique pour ses travaux de laboratoires (prélèvements, analyses), fait occasionnellement appel aux prestations d'autres laboratoires afin d'effectuer lesdits travaux sur lesquels les retenues sont opérées lors des règlements des prestations. Aussi, cette clinique évoquait le cas des patients

qui, lorsqu'ils viennent directement en laboratoire, n'opèrent aucune retenue au moment du paiement. Ainsi, elle souhaiterait savoir si elle pouvait, par comparaison aux patients qui ne font aucune retenue, cesser de pratiquer à l'avenir la RSHA sur les prestations d'analyses demandées en laboratoires extérieurs.

En réponse à cette requête, l'Administration fiscale a apporté les précisions suivantes :

Aux termes des dispositions de l'article 99 du LPF, « *sont soumises à une retenue à la source les sommes versées en rémunération de prestations de services des professions non commerciales par les titulaires des revenus tels que définis à l'article 35 du Code général des impôts (...)* ». Conformément à cet article, toutes les prestations de service relevant de la catégorie des professions non commerciales doivent être soumises à une retenue à la source. Il en va ainsi des professions libérales, telles que celles médicales, architecturales, d'expertise comptable, ou d'artiste.

Ainsi, les bénéficiaires de ces prestations, notamment les personnes physiques ou morales soumises à l'impôt sur le revenu catégorie revenus d'affaires ou à l'impôt sur les sociétés (IS), les entités étatiques et les organisations non gouvernementales, les projets et programmes, sont tenus d'opérer la retenue sur les rémunérations desdites prestations afin de la reverser à l'Administration fiscale.

La retenue est de 10% si le prestataire ne possède pas de numéro d'identification fiscale (NIF) et de 5% pour les autres¹⁴.

En l'espèce et conformément à l'article précité, la clinique, étant une entreprise individuelle et ayant sollicité des prestations de services médicales, la loi lui fait obligation d'effectuer une retenue sur les sommes versées en rémunération des prestations réalisées par ses partenaires.

Au demeurant, la clinique aura à subir la même retenue si les analyses effectuées en local étaient demandées par des entités expressément désignées à l'alinéa 2 de l'article 99 du LPF en qualité de redevables légaux.

En ce qui concerne les patients, personnes physiques, il convient de noter que ceux-ci ne sont aucunement concernés par l'obligation d'opérer la retenue au moment du paiement parce que n'étant pas légalement désignés.

Au regard de ce qui précède, la clinique a l'obligation de continuer à opérer la retenue sur ses prestataires relevant de la catégorie des professions non commerciales et de la reverser à l'Administration fiscale en leur nom et pour leur compte.

¹⁴ Conformément aux modifications apportées par la loi de finances, exercice 2025, aux dispositions de l'article 99 du LPF, la retenue sur les sommes versées à des résidents est de 3% si le bénéficiaire fait valoir une attestation de régularité fiscale en cours de validité, 5% lorsqu'il possède un numéro d'identification fiscale (NIF) et de 20% pour les autres.

R12 : Retenue à la source sur les prestations de services

Une société a sollicité de l'Administration fiscale des éléments de précisions sur l'assujettissement des sociétés prestataires de service à la retenue de 5% prévue à l'article 1186-5 du Code Général des Impôts (CGI) ancien qui dispose que « les personnes physiques ou morales passibles ou non de l'I. S. ou de l'IRPP catégories BIC, BNC ou BA, sont tenues d'opérer une retenue sur les honoraires, courtages, commissions et toutes autres rémunérations assimilées versées à des tiers domiciliés au Togo et ne faisant pas partie de l'entreprise. La retenue est opérée au taux de 10% si le bénéficiaire ne possède pas un numéro d'identification fiscale et 5% pour les autres (...) ».

En réponse à cette requête, l'Administration fiscale a apporté les précisions suivantes :

1- Les redevables légaux : obligation d'effectuer la retenue

En vue de faciliter l'application de ces dispositions, l'instruction n° 1842/DGI du 14 mai 1997 pour l'application de l'article 1186 alinéa 5 du CGI ancien relatif à la retenue sur les honoraires versés à des tiers domiciliés au Togo, a précisé le champ d'application personnel de l'article 1186-5.

En effet, il ressort de ce texte d'application que l'obligation d'opérer la retenue incombe à tout contribuable indépendamment de son statut public ou privé et de la nature de son activité, peu importe qu'il relève de la catégorie des bénéfices industriels, agricoles, commerciaux ou non commerciaux. Il s'agit ainsi de tous les établissements et entreprises individuelles ou sociétés passibles de l'Impôt sur les Sociétés (IS) ou de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP).

2- Les redevables réels : les personnes supportant définitivement la retenue

Il ressort cependant, du point-2 de l'instruction sus-évoquée que « les personnes qui supportent effectivement la retenue et désignées ici par "tiers" sont les prestataires de services (comptables, notaires, avocats, architectes, assureurs, conseils fiscaux, huissiers, médecins etc.) qui ne font pas partie du personnel de l'entreprise opérant la retenue ».

Ainsi, il découle de l'analyse de la liste non exhaustive des personnes citées par ladite instruction, que sont visés expressément et de façon exclusive les revenus des professions libérales, prestations intellectuelles et assimilés relevant de la catégorie des Bénéfices Non Commerciaux (BNC).

Par conséquent, au regard des développements ci-dessus, il ressort qu'en tant qu'entreprise de prestation de service de sécurité et de gardiennage, l'activité de la société ne peut être considérée comme une prestation de service intellectuel relevant du régime des BNC ; et que de ce fait, vous ne devez pas supporter la retenue sur prestation de service de 5%.

Au demeurant, l'Administration fiscale rappelle que, comme tous opérateurs économiques, la société est dans le champ des redevables légaux sur qui pèsent les obligations d'effectuer la retenue sur les prestations des tiers tels que définis précédemment et de la reverser aux caisses du receveur conformément aux dispositions en vigueur.

TITRE IV : DES AUTRES DEMANDES D'EXONERATION DES IMPÔTS, DROITS ET TAXES

R13 : Sollicitation d'une extension des exonérations d'une représentation diplomatique à une structure parrainée par elle

Une structure à but lucratif parrainée par une mission diplomatique a sollicité de l'Administration fiscale qu'il lui soit appliqué un régime fiscal dérogatoire. En effet, elle demande à être exonérée de certains impôts, droits et taxes à l'instar de ladite mission qui bénéficie des privilèges fiscaux.

En réponse, l'Administration fiscale a précisé que conformément à l'article 541 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) « *aucune exonération ne peut être accordée en dehors de celles prévues par la loi...* ». Il ressort de cette disposition que toute exonération ou régime dérogatoire dont un contribuable peut se prévaloir doit être prévue par des textes législatifs.

En l'espèce, la structure ne bénéficie d'aucun texte lui conférant le régime dérogatoire sollicité. Le fait qu'elle soit en partenariat ou qu'elle exerce ses activités sous le parrainage d'une mission diplomatique, ne lui confère pas *de facto* les privilèges fiscaux accordés aux missions diplomatiques. Ces privilèges fiscaux accordés aux missions diplomatiques leur sont exclusifs et ne sauraient profiter à l'un quelconque de leurs partenaires.

En outre, conformément à l'article 92-k du Code Général des Impôts (CGI) : « *Sont passibles de l'impôt sur les sociétés quel que soit leur objet, (...) toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, y compris les sociétés et autres entités non résidentes disposant d'un établissement stable au Togo* ».

Il résulte de cette disposition que les entités quelle que soit leur nature, restent assujetties au droit commun, dès lors que l'activité exercée a un caractère lucratif.

En l'espèce, l'entité exerce une activité à but lucratif. De ce fait, elle est redevable de l'impôt sur le revenu prévu à l'article suscité.

Au regard de ce qui précède, la structure ne saurait être soumise à aucun régime fiscal dérogatoire applicable au Togo. Elle reste donc soumise au régime de droit commun en ce qui concerne les impôts, droits et taxes.

R14 : Demande d'une attestation de non créance fiscale concernant toute dépense et/ou achat de biens et/ou de services engagés dans le cadre des activités d'avitaillement des navires

L'Administration fiscale a été saisie par une entreprise évoluant dans le domaine maritime pour la délivrance d'une attestation d'exonération de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et d'une attestation de non créance fiscale concernant toute dépense et/ou achat de biens et/ou de services engagés dans le cadre des activités d'avitaillement des navires.

En réponse, l'Administration fiscale lui a signifié qu'aux termes des dispositions du point 4 de l'article 311¹⁵ bis du Code Général des Impôts, le législateur exonère de plein droit la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sur les opérations d'avitaillement des navires et aéronefs à destination de l'étranger.

Pour ce qui est de la délivrance de l'attestation de non créance, il convient de préciser que ce document ne représente pas une autorisation d'effectuer des opérations et transactions en hors taxes. Il s'agit plutôt d'un document délivré pour une durée de trois (03) mois aux opérateurs économiques ayant pour objet d'attester que l'opérateur est en règle avec l'Administration fiscale au titre de ses obligations déclaratives et de paiement échus pour la période concernée.

Au regard de ce qui précède, l'exonération sur les opérations d'avitaillement des navires relève des exonérations de droit commun et à ce titre, aucune attestation n'est nécessaire pour le bénéfice de cette exonération.

R15: Demande d'exonération, de suppression des impôts, droits et taxes et sollicitation de subvention en faveur des Etablissements privés d'enseignement supérieurs du Togo

Saisie aux fins de se prononcer sur la possibilité d'un accompagnement fiscal portant notamment sur l'exonération des droits de douane, de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), sur la suppression de l'Impôt sur les Sociétés (IS), ainsi que sur l'octroi de subventions et autres appuis financiers en faveur des établissements privés d'enseignement supérieur opérant sur le territoire national, l'Administration fiscale formule les observations suivantes.

Sur les droits de douane et autres impositions douanières, conformément aux dispositions de l'article 541 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), aucune exonération ne peut être accordée en dehors des cas expressément prévus par la loi. Dès lors, la demande d'exonération des droits de douane formulée par les établissements concernés ne saurait recevoir une suite favorable en l'état du droit positif. Toutefois, il convient de souligner que les livres bénéficient d'une exonération spécifique du droit de douane en vertu du Tarif Extérieur Commun (TEC) de la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO).

Relativement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), les prestations d'enseignement dispensées par les établissements scolaires, universitaires et techniques sont exonérées de TVA conformément aux dispositions de l'article 181 du Code Général des Impôts (CGI). Cette exonération s'applique exclusivement aux opérations de facturation afférentes aux services pédagogiques rendus aux apprenants. En revanche, les établissements demeurent redevables de la TVA sur les acquisitions de

¹⁵ V. article 181-4 du CGI en vigueur.

biens et services nécessaires à leur fonctionnement, ladite taxe étant supportée en tant que consommateur final. Par ailleurs, les livres, brochures et autres imprimés à caractère scolaire ou scientifique, tels que visés à l'annexe TVA du CGI, sont également exonérés de cette taxe.

Concernant l'Impôt sur les Sociétés (IS) et l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), les établissements privés d'enseignement supérieur constitués sous forme sociétaire sont assujettis à l'Impôt sur les Sociétés dès lors qu'ils réalisent un bénéfice imposable à la clôture de l'exercice. De même, ceux opérant sous forme d'exploitation individuelle sont redevables de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, conformément aux règles applicables aux contribuables exerçant une activité lucrative.

Sur les subventions et autres appuis financiers de l'État, l'octroi de subventions ou d'aides financières aux établissements privés d'enseignement relève de la compétence discrétionnaire du Gouvernement dans le cadre de sa politique générale en matière d'éducation. Sur le plan fiscal, il convient de rappeler que les établissements scolaires et universitaires reconnus d'utilité publique bénéficient de l'exonération de la Taxe Professionnelle (TP), ainsi que de la Taxe Foncière (TF) sur les immeubles exclusivement affectés à un usage scolaire ou universitaire et ne générant pas de revenus fonciers.

Il ressort de ce qui précède que toute mesure dérogatoire tendant à supprimer ou à abroger une imposition existante, notamment au profit des établissements d'enseignement, relève de la compétence exclusive du législateur. L'Administration fiscale, en tant qu'organe d'exécution, ne saurait en aucun cas se substituer au Parlement dans l'édiction de telles dispositions. Elle demeure tenue au strict respect du cadre légal en vigueur.

R16: Exonération de la retenue d'Impôt sur le Revenu des Capitaux Mobiliers (IRCM)

Une société de droit français a sollicité de l'Administration fiscale l'exonération de la retenue IRCM sur les dividendes qu'elle perçoit de sa filiale togolaise.

En réponse, l'Administration fiscale précise que la convention fiscale franco-togolaise visant à éliminer la double imposition en son article 13-1 prévoit que : « *les revenus des valeurs mobilières et les revenus assimilés (produits d'actions, de parts fondateur, de parts d'intérêts et de commandites, intérêts d'obligations ou de tous autres titres d'emprunts négociables) payés par des sociétés ou des collectivités publiques ou privées ayant leur domicile fiscal sur le territoire de l'un des Etats contractants sont imposables dans cet Etat* ».

De même l'article 26-2 plus explicite, dit *in extenso* que les revenus visés à l'article 13, ayant leur source au Togo et perçus par des personnes domiciliées en France ne sont imposables au Togo qu'à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. Le mécanisme adopté pour la perception de cet impôt est la retenue pratiquée à la source. Son taux est de 13%.

Ainsi, les dispositions de l'article 26-2 reconnaissent au profit de l'Etat togolais, une retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers distribués au Togo.

En outre, les dispositions de la convention fiscale franco-togolaise ne distinguent pas selon qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale, ou encore d'une collectivité locale. Les dispositions sont identiques quel que soit le statut juridique du bénéficiaire.

Il appartient au « pays de résidence », donc la France, d'éliminer la double imposition, en déduisant de l'impôt calculé, la retenue à la source pratiquée par le Togo.

En résumé, l'élimination de la double imposition sur les revenus de capitaux mobiliers est une obligation qui incombe à l'« *Etat de résidence* ».

En conséquence, l'exonération sollicitée ne peut être accordée.



TITRE V : DES CESSIONS D'ACTIONS OU D'IMMEUBLES

R17 : Implications fiscales d'une opération de cession d'actions

Saisie par un contribuable dans le cadre de l'examen du régime fiscal applicable à un projet de convention portant cession d'actions, l'Administration fiscale a été appelée à se prononcer sur les obligations fiscales afférentes à ladite opération, notamment en matière de Taxe sur la Plus-Value (TPV) et de Droits d'Enregistrement (DE). La demande vise à clarifier les incidences fiscales de la cession envisagée, tant sur le plan de l'imposition de la plus-value que sur celui des formalités d'enregistrement.

L'acte de cession d'actions, sur le plan fiscal, est soumis à la Taxe sur la Plus-Value (TPV) conformément aux dispositions de l'article 88 du Code Général des Impôts (CGI) et aux Droits d'Enregistrement (DE), conformément aux dispositions de l'article 390 du même code.

En ce qui concerne la TPV, la plus-value imposable est constituée par la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition. En l'espèce, si les actions sont cédées au franc le franc, c'est-à-dire au prix de leur acquisition, l'opération projetée ne génère aucune plus-value imposable sous réserve du droit de reprise de l'Administration fiscale en cas de dissimulation de la nature et de la valeur réelle de l'opération.

Quant aux droits d'enregistrement, l'acte de cession d'actions par l'un des actionnaires d'une société sera soumis à un droit fixe de cinq mille (5 000) francs CFA, conformément à l'article 390-21¹⁶ du CGI qui dispose que : « *sont enregistrés au droit fixe de cinq mille (5000), francs CFA (...), les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires* », sous réserve du droit de reprise de l'Administration fiscale dans les conditions ci-dessus énumérées.

En outre, conformément aux dispositions de l'article 83 du CGI, la TPV est due par le cédant à charge pour le cessionnaire de procéder à la retenue au regard de l'article 48 du LPF.

Par ailleurs, il convient de préciser que l'acte de cession, objet du présent avis, doit être enregistré dans le délai de trois (03) mois à compter de sa date de signature conformément aux dispositions de l'article 375 du CGI.

R18 : Taxe sur la Plus-Value de cession d'immeuble

Une banque, par voie d'adjudication, a reçu pour extinction de ses créances, des immeubles appartenant à ses débiteurs défaillants. Elle sollicite l'avis de l'Administration fiscale sur l'obligation d'acquittement de la taxe sur les plus-values lors de la mutation du titre de propriété desdits immeubles.

¹⁶ Les cessions d'actions sont, au regard des modifications apportées par la loi de finances, exercice 2024, imposées par les dispositions des articles 438 du CGI au droit proportionnel de 1%.

En réponse, l'Administration fiscale a apporté des précisions relatives à la qualification de l'opération, objet de la taxation aux plus-values, à la base taxable ainsi que sur le redevable de ladite taxe.

1- Sur la qualification de l'opération, objet de la taxation aux plus-values

La banque a reçu les immeubles en paiement de sa créance qu'elle détenait auprès de ses divers clients par voie d'adjudication. Cette opération est assimilée à une vente conformément à la loi fiscale en vigueur.

En effet, aux termes de l'article 83 alinéa 2 du Code Général des Impôts (CGI), « *par cession à titre onéreux, on entend :*

(...) les cessions de biens immeubles et de droits immobiliers :

les ventes, les expropriations pour cause d'utilité publique, les échanges, les apports en société à titre onéreux ; toutes autres opérations assimilées (...) ».

Il ressort de cette disposition qu'en matière immobilière ou de droits immobiliers, toute opération assimilée à une vente, à une expropriation pour cause d'utilité publique, à un échange ou à un apport en société est une cession à titre onéreux.

En l'espèce, l'opération d'adjudication, étant par nature une vente aux enchères publiques mise en œuvre après défaillance constatée du client, est considérée au sens de l'article précité comme une cession à titre onéreux car constatant la transmission des titres de propriétés en contrepartie des sommes prêtées.

En conséquence, l'opération d'adjudication, par laquelle la banque a racheté des immeubles en paiement de sa créance, s'inscrit dans le champ d'application de la taxe sur les plus-values de cession immobilière.

2- Sur la base taxable aux plus-values

Aux termes des dispositions de l'article 85 du CGI, « *la plus-value imposable est constituée par la différence entre le prix de cession ou l'indemnité d'expropriation du bien ou du droit, et le prix d'acquisition ou la valeur vénale de la mutation à titre gratuit* ».

En l'espèce, le prix de cession et celui d'acquisition sont respectivement le prix d'adjudication au profit de la banque et le prix auquel les cédants (les débiteurs défaillants) ont acquis les biens à l'origine.

La base taxable aux plus-values est obtenue en appliquant un abattement sur sa valeur en fonction de la durée de détention de l'immeuble par le cédant, avant la cession et la nature de l'immeuble. Cet abattement est de 10% si la durée est supérieure à cinq (05) ans pour les immeubles non bâtis et de 20% pour les immeubles ou terrains à bâtir autres que les immeubles non bâtis.

Les immeubles en cause étant des immeubles bâtis, détenus plus de cinq (05) ans par les cédants, les plus-values réalisées par ces derniers doivent être réduites de 20% de leurs valeurs.

3- Sur le redevable de la taxe sur les plus-values de cession de biens immeubles

Les plus-values de cession à titre onéreux de biens immeubles sont à la charge du cédant, mais font l'objet d'une retenue à la source par le cessionnaire desdits immeubles.

En effet, suivant les dispositions de l'article 83 *in fine* du CGI, la taxe sur les plus-values de cession à titre onéreux est à la charge du cédant nonobstant toute disposition contraire. Mieux, l'article 46 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) dispose que cette taxe : « (...) est acquittée lors de la présentation de l'acte ou la déclaration de cession à la formalité de l'enregistrement soit par les officiers ministériels responsables du paiement des droits soit par le déclarant, sauf leur recours contre le cédant. La taxe est à la charge du cédant nonobstant toute disposition contraire ».

Il ressort des dispositions sus évoquées que la taxe en cause est à la charge du cédant et non du cessionnaire. La position selon laquelle les plus-values issues d'une cession d'immeuble doivent être considérées comme un produit de la banque pour une imposition à l'Impôt sur les Sociétés (IS), n'est valable que dans la mesure où suite à la mutation du titre au nom de la banque adjudicataire, cette dernière venait par la suite à revendre lesdits immeubles.

Dans le cas d'espèce, la banque est plutôt le cessionnaire des immeubles reçus en paiement. De la sorte, la taxe sur les plus-values de cession à titre onéreux de biens immeubles reçus en paiement n'est pas à sa charge mais à la charge de ses clients débiteurs (redevables réels) ayant dégagé lesdites plus-values et pour lesquelles l'adjudicataire est dans la position du redevable légal.

En clair, la taxe sur la plus-value est définitivement supportée par le propriétaire originel sur l'enrichissement qu'a connu le bien depuis son acquisition par ce dernier jusqu'au jour de son adjudication.

Pour les modalités pratiques de recouvrement de la taxe, l'article 48 du LPF dispose que « les plus-values de cession à titre onéreux de biens immeubles et d'actions ou de parts sociales font l'objet d'une retenue à la source par le cessionnaire.

Elle est effectuée par le cessionnaire quelle que soit sa qualité et versée au receveur des impôts chargés du recouvrement dans le mois qui suit celui au cours duquel les sommes taxables ont été payées.

Les parties à la transaction sont tenues solidairement au paiement de la retenue vis-à-vis de l'Administration fiscale (...) ».

Il résulte de ces dispositions que le cessionnaire, quelle que soit sa qualité, a l'obligation d'opérer la retenue à la source de la taxe sur les plus-values de cession à titre onéreux de biens immeubles. Aussi est-il solidairement tenu au paiement de ladite taxe.

En conséquence, l'Administration fiscale est fondée à réclamer la taxe sur les plus-values en cause à la banque.

R19: Cession totale d'actions : une cession d'actions ou une cession de fonds de commerce ?

Sollicité sur le régime fiscal applicable en matière de droits d'enregistrement pour une opération de cession totale d'actions d'une société, l'Administration donne l'avis suivant.

L'acte de cession totale est taxable au droit fixe de cinq mille (5 000) francs CFA conformément aux dispositions de l'article 390-21¹⁷ du Code Général des Impôts (CGI).

En effet, l'article 390-21 du CGI dispose que, « *sont enregistrés au droit fixe de cinq mille (5000) francs CFA (...) les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires (...)* ». L'article 405-1 du même code soumet au droit proportionnel de 12%, les mutations à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle (...). Il ressort des dispositions sus évoquées que la cession d'actions fût-elle totale ou partielle, en l'absence d'une disposition expresse, est soumise à la taxation au droit fixe de cinq mille (5000) francs CFA. Bien que dans le cadre d'une cession totale d'actions, il y a transmission de tout le patrimoine (actif et passif), la taxation applicable est celle prévue à l'article 390-21 du CGI.

Les droits proportionnels de 12 % ne sont applicables que lorsque le fonds de commerce est le seul élément de l'actif cédé.

En conséquence, l'acte de cession totale projeté par l'actionnaire de la société est taxable au droit fixe de cinq mille (5000) francs CFA, conformément aux dispositions de l'article 390-21 du CGI.

Toutefois, cette taxation aux droits fixes s'effectue sous réserve des dispositions de l'article 241 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) qui dispose que : « *ne peuvent être opposés à l'Administration fiscale, les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement moins élevés* ».

R20 : Demande d'extension du régime dérogatoire d'une société à sa filiale dans le cadre de la cession d'un immeuble

Saisie par une société mère d'une requête tendant à obtenir l'exonération de la taxe sur la plus-value dans le cadre de la cession d'un immeuble appartenant à sa filiale, entièrement détenue par elle, l'Administration fiscale a été appelée à se prononcer sur la portée des privilèges fiscaux conférés par un accord de siège signé entre ladite société mère et le Gouvernement togolais. La demande vise à déterminer si les avantages fiscaux prévus par cet accord peuvent s'étendre à une opération de cession portant sur un bien appartenant à une entité affiliée.

I. Sur l'exonération sollicitée par la société mère

L'accord de siège invoqué stipule expressément que : « *En vue de permettre à la société (...) de remplir ses fonctions, les privilèges et immunités des institutions internationales lui sont reconnus sur le*

¹⁷ Les cessions d'actions sont, au regard des modifications apportées par la loi de finances, exercice 2024, imposées par les dispositions des articles 438 du CGI au droit proportionnel de 1%.

territoire de la République Togolaise, mais non pas à une société à lui affiliée sur le territoire de la République Togolaise. (...) »

Il ressort de cette disposition que les avantages fiscaux prévus par l'accord sont strictement circonscrits à la personne morale signataire, à l'exclusion de ses filiales ou sociétés affiliées. En conséquence, l'exonération de la taxe sur la plus-value sollicitée par la société mère ne saurait être étendue à une opération de cession réalisée par sa filiale, même si celle-ci est intégralement détenue par elle. L'immeuble objet de la cession appartenant à la filiale, celle-ci demeure seule redevable des obligations fiscales y afférentes.

II. Sur le régime fiscal applicable à la plus-value réalisée par la société fille

Aux termes de l'article 84 du Code Général des Impôts (CGI), *« sont exonérées les plus-values résultant de la cession d'actifs autres que les titres miniers et les licences d'exploitation délivrés au Togo, consenties par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (...) »*.

Cette exonération s'analyse comme une conséquence de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (IS), dans la mesure où les plus-values de cession constituent un élément du résultat fiscal imposable.

En effet, l'article 97-1 du CGI précise que : *« Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les produits accessoires, les produits financiers, les plus-values de cession d'élément quelconque de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation, et les plus-values de réévaluation libre des bilans. »*

En l'espèce, la société fille étant passible de l'IS, elle bénéficie de l'exonération de la taxe sur la plus-value conformément à l'article 84 précité. Toutefois, le produit de la cession de l'immeuble sera intégré dans le résultat fiscal de l'exercice et soumis à l'impôt sur les sociétés, sauf disposition expresse d'exonération spécifique applicable à ladite opération.

TITRE VI : DU REGIME FISCAL DE L'ETABLISSEMENT STABLE

R21 : Obligations fiscales d'un bureau de représentation

Saisie par un contribuable aux fins d'obtenir des éclaircissements sur les obligations fiscales incombant à un bureau de représentation établi sur le territoire togolais, l'Administration fiscale a été appelée à se prononcer tant sur la nature juridique de cette structure que sur son statut fiscal au regard des dispositions légales et réglementaires en vigueur.

1- Sur la forme juridique du bureau de représentation

La forme juridique d'un bureau de représentation est consacrée par l'Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Economique (AUDSCGIE) en son article 120-1 qui dispose que *« le bureau de représentation ou de liaison est un établissement appartenant à une société et chargé de faire le lien entre cette dernière et le marché de l'Etat dans lequel il se situe. Il n'est pas doté d'une autonomie de gestion et n'exerce qu'une activité préparatoire ou auxiliaire par rapport à celle de la société qui l'a créé »*.

Il résulte de cette disposition que, le bureau de représentation est strictement limité à faire le lien entre la société qui l'a créé et le marché de l'Etat où il se situe. N'ayant ni personnalité juridique, ni autonomie de gestion, le bureau n'a pas le pouvoir de négocier et de conclure des contrats.

2- Sur le statut fiscal du bureau de représentation

Aux termes des dispositions de l'article 95 du Code Général des Impôts, *« l'impôt sur les sociétés est dû en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées au Togo ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée au Togo par une convention internationale relative aux doubles impositions. L'exploitation d'une entreprise s'entend de l'exercice habituel d'une activité commerciale qui peut soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement stable, soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet. Et constituent notamment des établissements stables : (...) un bureau »*.

Conformément à cet article, on considère qu'il y a établissement stable si un bureau est établi au Togo.

En l'espèce, le bureau de représentation qui réalise des activités autres que celles préparatoires ou auxiliaires, susceptibles de générer des revenus, constitue, en ce sens un établissement stable. Par conséquent, il est redevable de l'impôt sur le revenu au Togo.

De même, l'article 8-1 du règlement N°08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition dispose que *« les bénéfices d'une entreprise d'un Etat membre ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans un autre Etat membre par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans cet autre Etat (..) »*. Il ressort de cette disposition que le Togo est compétent pour imposer le bureau en tant qu'établissement stable.

Au regard de tout ce qui précède, le bureau de représentation est redevable des impôts, droits et taxes relevant de son secteur d'activité et est soumis aux obligations déclaratives et de paiement suivant les dispositions relatives au Code Général des Impôts et au Livre des Procédures Fiscales.



TITRE VII : DE LA TAXE FONCIERE

R22 : Redevabilité de la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties (TFPB/TFPNB) et de la taxe d'enlèvement des ordures (TEO)

La société X créée en 2015 et ayant pour activité la prestation immobilière a mis à la disposition d'une autre société Y, ses parcelles de terrain pour permettre à cette dernière de réaliser à ses propres frais les travaux de construction des locaux à usage professionnel.

Ainsi, elle souhaiterait savoir si elle est redevable aussi bien de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB), de la taxe d'enlèvement des ordures au titre des exercices 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020 au cours desquels le bâtiment était en construction et de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) après la construction en 2021.

Elle souhaiterait aussi savoir si elle bénéficie de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties étant donné que ses constructions ont été achevées en 2021.

En réponse, l'Administration fiscale a apporté les précisions suivantes.

I- Sur la redevabilité des taxes foncières

A- Sur la redevabilité de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) au titre des exercices 2016, 2017, 2018, 2019 et 2020

Aux termes des dispositions de l'article 275 du Code Général des Impôts (CGI) ancien, « les taxes foncières sont dues pour l'année entière par le propriétaire à compter du 1^{er} janvier de l'année de l'imposition (...). En cas d'usufruit ou de bail emphytéotique, l'impôt est dû par l'usufruitier ou l'emphytéote dont le nom doit figurer sur le rôle à la suite de celui du propriétaire ». Il en va de même de l'article 260 du nouveau Code Général des Impôts qui dispose que « sont soumis à la taxe foncière : les titulaires du droit de propriété ou de superficie ; les usufruitiers d'immeubles et de terrains ; les preneurs à bail emphytéotique ; les preneurs de bail à construction ou à réhabilitation ».

Il ressort de ces dispositions que les personnes débitrices de la taxe foncière sur les propriétés non bâties sont le propriétaire, l'usufruitier ou l'emphytéote en cas d'usufruit ou bail emphytéotique.

En l'espèce, la société X a mis à la disposition de la société Y des parcelles par un protocole d'accord conventionnel signé depuis 2016. Cette mise à disposition à des fins de construction fait du preneur un usufruitier au sens des dispositions sus-évoquées. Par conséquent, le preneur à bail à construction (la société Y) est le redevable de la taxe sur les propriétés non bâties durant la période de construction.

B- Sur la redevabilité de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) au sujet d'un immeuble construit sur sol d'autrui

Il est à noter que conformément aux dispositions du point 2 de l'article 260 du CGI, lorsqu'un immeuble est construit sur sol d'autrui, le bailleur du sol est redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties en raison des redevances ou loyers annuels et autres prestations de toute nature qu'il perçoit annuellement.

Le preneur à bail, quant à lui, est redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties à raison de l'immeuble construit. Dans ce dernier cas, la valeur locative imposable au nom du preneur à bail est égale au quotient du coût total de construction augmenté des charges imposées au preneur par la durée du bail. Il résulte de ce qui précède que, la société (X) étant propriétaire du sol est redevable de la taxe foncière sur les propriétés bâties à raison des loyers perçus alors que la société (Y) est redevable de ladite taxe à raison de l'immeuble construit.

II- De la redevabilité de la Taxe d'Enlèvement des Ordures (TEO)

Les immeubles étant mis à la disposition de la société Y à des fins de construction, cette dernière en sa qualité d'usufruitière est redevable de la taxe d'enlèvement des ordures au titre des exercices 2016, 2017 et 2018 suivant l'article 296 du CGI ancien, qui dispose que « *la taxe d'enlèvement des ordures est établie (...) au nom des propriétaires ou usufruitiers (. . .)* ». Il en est de même pour les exercices 2019 et 2020 en ce qui concerne la taxe de voirie prévue à l'article 298 du CGI nouveau.

III- Sur l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB)

Étant donné que les constructions ont pris fin en 2021, la société peut bénéficier de l'exonération de la taxe sur les propriétés bâties prévue à l'article 262 du nouveau CGI, sous réserve pour elle de remplir les conditions fixées à l'article 266 dudit code.

OTR
OFFICE TOGOLAIS DES RECETTES

TIRE VIII : DES DROITS D'ACCISES

R23 : Base de calcul des droits d'accises

Un contribuable, fabricant de boissons, a saisi l'Administration fiscale d'une demande relative à la base de calcul des droits d'accises applicables à sa production nationale. Il soutient qu'en application de l'article 245 du Code général des impôts (CGI), la base d'imposition des droits d'accises en régime intérieur est constituée du prix de vente sortie-usine, alors qu'à l'importation, cette base correspond à la valeur en douane majorée des droits et taxes perçus à l'entrée, à l'exception de la TVA.

Le contribuable estime que cette différence de base d'imposition conduit à un traitement fiscal déséquilibré entre les produits fabriqués localement et ceux importés. Selon lui, le fabricant local supporte les droits d'accises sur un prix intégrant déjà sa marge bénéficiaire, laquelle est par ailleurs soumise à l'impôt sur les sociétés (IS), tandis que l'importateur est imposé sur son coût d'achat. Cette situation, selon le requérant, engendrerait une distorsion de concurrence défavorable aux producteurs locaux. Il sollicite en conséquence que le calcul des droits d'accises dont il est redevable soit effectué non pas sur le prix de vente sortie-usine, mais sur le prix de revient de ses produits.

En réponse, l'Administration fiscale énonce les précisions suivantes.

Aux termes des dispositions de l'article 245 du Code Général des Impôts (CGI), « *la base d'imposition des droits d'accises est constituée :*

- *à l'importation, par la valeur en douane majorée des droits et taxes perçus à l'entrée, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée ;*
- *en régime intérieur, par le prix de vente sortie-usine, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée ».*

Conformément à la disposition susmentionnée, les droits d'accises sont perçus à l'importation sur le coût d'achat de l'importateur (prix de vente du producteur étranger) alors qu'en régime intérieur, ces droits sont perçus sur le prix de vente sortie-usine du fabricant local représentant le coût d'achat pour les grossistes locaux.

Au regard de ce qui précède, il faut préciser que le producteur étranger avant de fixer le prix de vente de ses produits tient compte de sa marge bénéficiaire. Ainsi, la valeur sur laquelle les droits sont calculés à l'importation intègre la marge du producteur étranger. Dans la même logique, le prix de vente sortie-usine sur lequel sont liquidés les droits d'accises et qui représente le coût d'achat des grossistes en régime intérieur comporte la marge bénéficiaire du producteur local.

En conséquence, il n'existe pas d'anormalité dans le calcul des droits d'accises à l'importation tout comme en régime intérieur.

TITRE IX : DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

R24 : Base de facturation de la TVA dans une opération de mise à disposition du personnel

Une entreprise sollicite l'avis de l'Administration fiscale sur la base à retenir pour la liquidation de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) dans la facturation d'une mise à disposition du personnel effectuée par cette entreprise au profit de ses clients. La question portait sur le point de savoir si cette base devait correspondre à l'intégralité des sommes perçues en contrepartie de la mise à disposition de la main d'œuvre ou à seulement une fraction de celles-ci.

En réponse, l'Administration fiscale apporte les précisions qui suivent.

Aux termes des articles 172 et 174 du Code Général des Impôts (CGI), sont soumises à la TVA « (...) *les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* » et « (...) *toutes les opérations de louage de choses ou de services, de louage d'industrie ou de contrat d'entreprise par lesquelles une personne s'oblige à faire moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail d'ordre quelconque ou à exercer des activités qui donnent lieu à la perception d'un gain en numéraire ou en nature* ».

Dans les faits, l'entreprise recrute de la main d'œuvre pour laquelle elle est l'unique employeur afin de la mettre à la disposition de ses clients contre une rémunération fixée d'accord parties. A ce titre, elle réalise une opération de prestation de service notamment le louage de service au sens de l'article 174 précité pour lequel la rémunération globale constitue la base taxable à la TVA conformément à l'article 186-1 du CGI.

En effet, l'article 186-1 du CGI dispose que la base d'imposition est constituée pour « *les prestations de services par toutes les sommes (...) reçues (...) par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie (...) de la prestation* ».

Il résulte de cette disposition que la base taxable est constituée de l'ensemble des frais stipulés au contrat liant l'entité à ses clients notamment, les salaires bruts, les charges sociales, les autres frais liés et les honoraires.

En conséquence, la base taxable à la TVA est la rémunération globale versée par les clients en contrepartie des services de mise à disposition de personnel fournis par l'entreprise.

R25 : Traitement de la TVA dans une opération de sous-traitance

Saisie par une entreprise sur les dispositions à prendre concernant les factures établies sans la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), dans le cadre d'une opération de sous-traitance, l'Administration fiscale apporte les précisions ci-après.

Pour les opérations de sous-traitance, l'article 192 du CGI dispose que : « *Dans le cas des travaux sous-traités, l'entrepreneur principal de travaux immobiliers est redevable de la totalité des taxes dues sur le marché mais peut récupérer celles dues par les sous-traitants sur les paiements de factures établies par ces derniers. En contrepartie, les sous-traitants sont libérés du versement de la taxe sur cette portion de leur activité, par la production de l'attestation des retenues ainsi opérées par l'entrepreneur principal* ».

Il résulte de ces dispositions que seul l'entrepreneur principal est le redevable légal de la totalité des taxes dues sur le marché. Ainsi, la requérante, sous-traitante de l'entreprise principale doit facturer la TVA, mais cette TVA sera retenue à la source par l'entrepreneur principal qui ne lui paie dans ces conditions que le montant hors taxe de la facture.

Pour les achats effectués par la requérante et grevés de TVA qui rentrent dans la réalisation du marché, ils sont soit effectués au nom et pour le compte de l'entrepreneur principal, soit refacturés au franc le franc à celui-ci. Ce qui, en conséquence, transfère le droit à déduction dans les deux cas à l'entrepreneur principal.

R26 : Régime fiscal des opérations de crédit-bail

L'Administration fiscale a été interrogée sur le régime comptable et fiscal des opérations de crédit-bail réalisées par une institution bancaire effectuant, d'une part, des opérations de crédit-bail soumises à la TVA et, d'autre part, des opérations bancaires soumises à la Taxe sur les Activités Financières (TAF).

En réponse, l'Administration fiscale apporte les précisions suivantes :

- 1- Sur la facturation de la TVA relative à l'opération de crédit-bail au regard du statut de la banque.

Conformément aux dispositions de l'article 180-2 du Code Général des Impôts (CGI), les opérations bancaires sont exonérées de la TVA. Toutefois, en se référant à l'article 180 dudit code, lorsque la banque réalise des opérations soumises à la TVA, d'une manière indépendante à titre habituel ou occasionnel, elle la supporte en tant que redevable partiel conformément aux dispositions de l'article 198 du CGI.

Au demeurant, les opérations de crédit-bail sont soumises à la TVA conformément à l'article 196 du Code Général des Impôts. Lorsque la banque effectue ces opérations en sus de son activité principale, la TVA supportée en amont est déductible.

Par conséquent l'opération de crédit-bail est taxable à la TVA et la banque se trouve dans l'obligation de reverser le net après déduction de la taxe supportée.

- 2- Sur l'obligation du crédit-preneur d'inscrire au bilan, le bien objet du crédit-bail

Le contrat de crédit-bail, malgré sa forme juridique hybride de contrat de location de biens immobiliers ou mobiliers et comportant également pour le locataire la faculté d'acquérir le bien concerné, contre paiement d'un prix convenu (levée d'option), soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, apparaît pour l'entreprise "preneur du bien", comme un moyen de financement de ses immobilisations, un substitut de l'emprunt. Il s'analyse comme si l'entreprise avait acquis l'actif par emprunt. Pour ce faire, on inscrit à l'actif du bilan de l'entreprise la valeur du matériel et à son passif l'équivalent des sommes ayant servi à le financer.

A cet effet, l'article 100 du CGI dispose que : « ... les immobilisations acquises au moyen d'un contrat de crédit-bail doivent obligatoirement être inscrites à l'actif du bilan du crédit-preneur et être amorties sur leur durée normale d'utilisation ».

En plus, le système comptable OHADA traite cette opération comme une acquisition d'immobilisation assortie d'un emprunt de même montant, appliquant ainsi le principe de "la prééminence de la réalité sur l'apparence", ce qui se traduit par l'inscription du bien à l'actif du bilan du crédit-preneur et corrélativement son amortissement conforme aux pratiques de l'entreprise pour des biens similaires.

Au regard de ce qui précède, le crédit-preneur a l'obligation d'inscrire le bien concerné à l'actif de son bilan.

3- Sur la déduction des loyers relatifs à l'opération de crédit-bail par le crédit preneur au titre des frais généraux

La législation fiscale togolaise prévoit que le crédit-preneur doit déduire, au titre des frais généraux, les loyers ou redevances hors taxes payés à l'occasion d'une opération de crédit-bail.

Pour ce faire, les retraitements extracomptables doivent être opérés par :

- la réintégration des amortissements et des frais financiers ; et
- la déduction des loyers ou redevances courus.

R27 : Assujettissement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée des services liés à l'achat des produits pétroliers vendus par les différents traders dans les dépôts sous douane

Saisie sur l'assujettissement à la TVA, des prestations relatives à l'achat des produits pétroliers vendus par les différents traders dans les dépôts sous douane, l'Administration fiscale a précisé ce qui suit :

Le régime de franchise douanière dont bénéficient les produits pétroliers est un statut particulier applicable aux biens et marchandises sous douane. Ce régime douanier permet l'emmagasiner des marchandises sous contrôle douanier dans les locaux agréés par l'administration des douanes en suspension des droits et taxes et des mesures de prohibition à caractère économique.

Ledit régime de suspension qui s'applique aux marchandises ne s'étend pas aux prestations effectuées en relation avec lesdites marchandises qui demeurent régies par le principe de territorialité conformément aux dispositions de l'article 182 et suivants du CGI.

En définitive, les prestations ne pouvant être assimilées aux marchandises placées sous le régime suspensif douanier, le prestataire est assujéti à l'obligation de facturer la TVA.

R28 : Assujettissement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) des prestations manutentionnaires effectuées dans le Port franc

L'Administration fiscale, sollicitée sur l'assujettissement à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) des prestations de manutention effectuées sur un bateau, a apporté la réponse ci-après :

Aux termes de l'article 1^{er} du décret N° 68-75 du 11 avril 1968 fixant le cadre du régime douanier du Port franc de Lomé, le territoire du Port franc est exclu du territoire douanier. L'article 2 précise que ledit port est ouvert à la manutention et à l'emmagasinement des marchandises pour le commerce extérieur.

Par ailleurs, l'article 3 dispose que dans le Port franc les règlements de Code des douanes ne sont pas en vigueur, pour autant que ces règlements ne concernent que des marchandises situées dans le territoire douanier. C'est-à-dire que ce régime douanier permet l'emmagasinement des marchandises sous contrôle douanier dans les locaux agréés par l'administration des douanes en suspension des droits et taxes et des mesures de prohibition à caractère économiques.

Il en découle que ce régime de franchise et de suspension des droits et taxes ne s'applique qu'aux marchandises sous douane et ne s'étend pas aux prestations et activités effectuées dans le Port franc même si elles sont en relation avec lesdites marchandises.

Au demeurant, le caractère franc du Port de Lomé implique certes la suspension du régime douanier mais n'emporte en aucun cas suspension des obligations fiscales applicables aux activités et prestations de service qui elles restent soumises au droit commun, du point de vue fiscal.

En définitive, l'opération de manutention ne pouvant être assimilée aux marchandises placées sous le régime suspensif douanier, les prestataires sont assujettis à l'obligation de facturation et de collecte de la TVA.

R29 : Assujettissement à la TVA et obligation de facturation de la TVA par une institution bancaire

L'Administration fiscale a été sollicitée par une institution bancaire pour fournir des éclaircissements ci-dessous :

- les éléments du chiffre d'affaires entrant dans la détermination du seuil d'assujettissement à la TVA ;
- et l'obligation de facturation de la TVA.

En réponse, l'Administration fiscale donne les précisions suivantes :

Aux termes de l'article 177 du Code Général des Impôts (CGI), « *sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes physiques ou morales qui effectuent d'une manière indépendante à titre habituel ou occasionnel, une ou plusieurs opérations soumises à la taxe quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention, lorsqu'elles réalisent un chiffre d'affaires supérieur à cent millions (100.000.000) de francs CFA* ».

L'article 177 du CGI se réfère au chiffre d'affaires global et ne distingue pas entre le chiffre d'affaires des opérations taxables à la TVA et celui des opérations non taxables pour la détermination du seuil d'assujettissement à ladite taxe.

A cet effet, l'article 60 du LPF oblige tout redevable à souscrire une déclaration indiquant les montants de ses opérations taxables et non taxables.

Par conséquent, l'institution bancaire a l'obligation de facturer la TVA sur les opérations passibles à la TVA, lorsque son chiffre d'affaires global excède cent millions (100 000 000) de francs CFA.

R30 : Régime fiscal applicable à une clinique au regard de la TVA et des autres impôts et taxes en vigueur

Une clinique a sollicité l'avis de l'Administration fiscale sur le traitement qui lui est applicable au regard de la TVA et des autres impôts et taxes en vigueur. Elle fait observer, à l'appui de sa demande, qu'elle est détenue à plus de la moitié par une entité bénéficiant d'un régime fiscal dérogatoire.

En réponse, l'Administration fiscale a apporté les précisions ci-après :

La clinique, sauf exonération expresse de la loi, est assujettie aux obligations fiscales suivant le droit commun notamment à l'Impôt sur les Sociétés (IS) et à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

Au titre de l'IS, l'article 92-1 du Code Général des Impôts (CGI) dispose que « *sont passibles de l'impôt sur les sociétés quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés anonymes unipersonnelles, les sociétés par actions simplifiées, les sociétés à responsabilité limitée, les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée lorsque l'associé unique est une personne morale* ».

Il ressort de cette disposition que toute société relevant de l'une des catégories ci-dessus énumérées est imposable à l'Impôt sur les Sociétés. En ce sens, la clinique étant une société anonyme, elle est redevable de cet impôt suivant le droit commun.

En ce qui concerne la TVA, l'article 180-III alinéa 1 du CGI dispose que sont exonérés de la TVA : « *Les consultations médicales, les soins présentant un caractère médical, toutes les prestations médicales fournies par les hôpitaux, les cliniques et autres établissements assimilés ainsi que les soins prodigués par les vétérinaires, les soins paramédicaux, les frais d'hospitalisation, les fournitures de prothèses et les analyses de laboratoire* ». Il résulte de cette disposition que seules les prestations limitativement énumérées sont visées par l'exonération.

En application de ces dispositions, l'activité de la clinique est exonérée de la TVA sur la pratique des soins médicaux, chirurgicaux et obstétricaux avec ou sans hospitalisation, la médecine de travail, la chirurgie dentaire, les analyses de laboratoire et de la pharmacie. Par contre, elle reste redevable de la TVA sur toute activité autre que celles limitativement énumérées par la loi.

TITRE X : DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP)

R31 : Traitement fiscal de l'indemnité de licenciement suite à un départ négocié

Une société a sollicité de l'Administration fiscale des précisions sur le traitement fiscal de l'indemnité de licenciement suite à un départ négocié d'un employé.

En réponse à cette sollicitation, l'Administration fiscale précise qu'en vertu de l'article 24 du Code Général des Impôts (CGI) ancien « les indemnités de licenciement sont imposables pour la fraction représentant l'indemnité compensatrice de préavis ou de délai-congé, l'indemnité compensatrice de congés payés et celle représentant une quote-part des primes, gratifications et autres avantages acquis par le salarié avant son départ de l'entreprise ».

Afin de préciser les termes de cet article, la circulaire n°1226/MEF/DGI du 31 décembre 1984 relative à la détermination et à l'évaluation des avantages en nature, en son point III-7, prévoit que sont imposables « les allocations, primes ou indemnités perçues par un salarié en fin d'activité et les indemnités de licenciement. Toutefois, l'indemnité de départ à la retraite n'est considérée que pour 75% de son montant et les indemnités de licenciement qui ont pour objet de réparer un préjudice exceptionnel matériel ou moral autre que la perte de revenu (dommages-intérêts), ne sont pas taxables ».

Dans le cas d'espèce, il s'agit d'une indemnité versée à la suite d'une dénonciation par le salarié du contrat de travail qui le lie à la société. Il s'agit donc d'une démission et non d'un licenciement car c'est une rupture du contrat de travail, sur l'initiative de l'employé, réglée à l'amiable. Il en résulte que l'indemnité qui lui est versée n'a aucun caractère compensatoire d'un préjudice moral ou matériel qu'il aurait éventuellement subi.

En conséquence, cette indemnité de fin de contrat qu'il reçoit est imposable dans son intégralité à l'impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères.

TITRE XI : DES MARCHES PUBLICS FINANCES SUR FONDS EXTERIEURS

R32 : Utilisation des chèques Trésor délivrés dans l'exécution des marchés publics à financement extérieur

Dans le cadre de l'exécution d'un marché public financé sur fonds extérieurs, une société de la place a sollicité le point de vue de l'Administration fiscale sur le sort des chèques Trésor que ses clients, attributaires de marchés publics à financement extérieur, lui remettent en paiement de la TVA, à l'occasion des transactions qu'elle réalise avec ces derniers.

En réponse, l'Administration fiscale fait remarquer que les chèques Trésor sont des instruments de paiement particuliers, délivrés par les services du Trésor public et qui constituent la contrepartie de l'Etat dans la réalisation et l'exécution des marchés publics financés sur fonds extérieurs.

En effet, ces chèques sont utilisés pour le paiement du droit de douane (DD) et de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) au cordon douanier lorsqu'il s'agit d'importations.

Concernant la fiscalité intérieure, les chèques Trésor peuvent être utilisés pour payer la TVA due au fournisseur. Dans ces conditions, l'attributaire remet le chèque à son fournisseur qui l'utilise pour acquitter la TVA collectée. L'acquittement de la TVA collectée par le fournisseur, se fait auprès de la recette des impôts.

Le principe d'affectation lié à ces chèques fait que ceux-ci ne peuvent servir, en fiscalité intérieure, qu'au paiement de la TVA dans le cadre de l'exécution du marché. L'utilisation de ces chèques pour le paiement des impôts et taxes autres que la TVA, est fiscalement interdite.

TITRE XII : DE LA REVALUATION LIBRE DES BILANS

R33 : Traitement fiscal de l'écart d'inventaire suite à la réévaluation libre des bilans

Un contribuable a sollicité de l'Administration fiscale un avis technique relatif au traitement fiscal applicable à l'écart d'inventaire constaté à la suite d'une opération de valorisation des biens inscrits à l'actif de son entreprise. La question posée porte sur la nature juridique de la réévaluation opérée et sur le régime fiscal applicable à la plus-value dégagée.

En réponse, l'Administration fiscale précise que la réévaluation des éléments d'actif peut résulter soit d'une obligation légale, soit d'une décision volontaire de gestion. En l'espèce, il s'agit d'une réévaluation libre, c'est-à-dire décidée unilatéralement par l'entreprise, en dehors de toute contrainte réglementaire ou légale. Cette opération vise à ajuster la valeur comptable des biens à leur valeur actuelle, sans modification des droits de propriété ni changement de structure juridique.

La réévaluation libre constitue une décision de gestion, traduisant une volonté de refléter une image plus fidèle du patrimoine de l'entreprise. Elle ne relève pas d'un mécanisme obligatoire prévu par les textes, mais d'une initiative interne à caractère discrétionnaire.

Conformément aux dispositions de l'article 97 du Code Général des Impôts (CGI), sont considérés comme produits imposables :

« Tous les produits, bénéfices ou gains réalisés par les entreprises dans le cadre de leur activité, y compris les plus-values résultant de la cession ou de la réévaluation des éléments d'actif. »

La plus-value dégagée par une réévaluation libre, bien qu'elle ne procède pas d'une opération de cession, constitue une augmentation de valeur patrimoniale traduisant un enrichissement potentiel. Elle est donc assimilée à un produit imposable, dès lors qu'elle figure dans les écritures comptables et concourt à la détermination du résultat fiscal.

Il convient de noter que cette imposition intervient indépendamment de la réalisation effective d'un gain financier. Le simple constat comptable d'une plus-value latente suffit à fonder l'assujettissement à l'impôt, conformément au principe de l'imposition des produits comptabilisés.

Au regard des éléments susmentionnés, l'Administration fiscale conclut que :

- la réévaluation libre des biens constitue une décision de gestion relevant de la liberté comptable de l'entreprise ;
- la plus-value dégagée par cette opération, bien qu'issue d'une valorisation interne, constitue un produit imposable au sens de l'article 97 du CGI et doit être intégrée dans le résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elle est constatée.



TROISIEME PARTIE : DECISIONS CONTENTIEUSES

TITRE I : DES CONVENTIONS FISCALES

D1 : Application du taux communautaire de la retenue à la source sur les dividendes

Dans sa réclamation contentieuse, la filiale togolaise d'une multinationale soutient que lors de la liquidation de l'impôt dû sur les dividendes distribués, elle a appliqué par prudence le taux de 13% prescrit par la législation fiscale togolaise, en raison de l'absence de documentation complète requise pour l'application du taux communautaire de 10%. Elle estime que ces documents ayant été désormais fournis par les actionnaires et que le capital des entités actionnaires étant majoritairement détenu par la société X Holding qui est la propriété exclusive de son Président Directeur Général, M. Y, résident UEMOA et de nationalité Z, l'application du taux communautaire de 10% plutôt que celui de 13% prévu par la législation togolaise s'impose.

En réponse, l'Administration fiscale a rappelé qu'en ce qui concerne l'application du taux de 10%, le règlement N° 008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale prévoit respectivement en ses articles 5 et 11 que : « *le présent Règlement s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un ou de plusieurs Etats membres de l'UEMOA* » et que « *1) Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat membre à un résident d'un autre Etat membre sont imposables dans cet autre Etat.*

2) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat membre dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10% du montant brut des dividendes (...). ».

En l'espèce, les attestations de domiciliation fiscale et certificats d'immatriculation versés au dossier attestent que les entités bénéficiaires des dividendes imposés que sont X S.A, X Holding, X Cl, X B. et X A. sont bel et bien des résidents fiscaux de l'espace UEMOA notamment du Burkina-Faso et de la Côte d'Ivoire et que le capital est détenu majoritairement par X Holding, propriété exclusive de Monsieur Y, résident UEMOA de nationalité Z. En tant que tel, M. Y étant le bénéficiaire effectif des dividendes distribués, X Togo est fondée à demander l'application du taux de 10% pour la liquidation de l'impôt dû prévu à l'article 11 du règlement N° 008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008.

Par conséquent, sa réclamation pour l'application du taux communautaire de 10% est fondée.

D2 : Mécanisme d'élimination de la double imposition

Dans sa réclamation contentieuse, la société X Togo, filiale togolaise d'une multinationale soutient que lors de la liquidation de l'impôt dû sur les dividendes distribués, elle a appliqué par prudence le taux de 13% prescrit par la législation fiscale togolaise, en raison de l'absence de documentation complète requise pour l'application du taux communautaire de 10%.

Elle estime que ces documents ayant été fournis par les actionnaires, il se dégage donc un trop-perçu d'Impôt sur le Revenu, catégorie des Revenus de Capitaux Mobiliers (IR-RCM) que l'Administration fiscale doit considérer comme un crédit à son profit.

L'Administration fiscale après avoir accédé à sa demande d'application du taux communautaire de 10% a précisé dans sa réponse, qu'il convient de souligner que l'analyse des bordereaux de déclarations ainsi que les quittances de paiement versés au dossier révèlent que la société X Togo en tant que redevable légal a liquidé et payé au taux de 13% l'IR-RCM pour un montant de ...francs CFA contre ...francs CFA au taux communautaire de 10%, soit un écart cumulé de ...francs CFA sur les dividendes versés à ses actionnaires (redevables réels) au titre des exercices 2019, 2020 et 2021.

Toutefois, il importe de rappeler que dans le cadre de la mise en œuvre du mécanisme d'élimination de la double imposition prévu à l'article 23 de la convention fiscale invoquée, l'IR-RCM prélevé sur ces dividendes constitue un crédit d'impôt pour les bénéficiaires non-résidents et sera imputé sur l'impôt sur le revenu dont ils sont redevables dans leurs Etats respectifs.

Ainsi, considérer l'écart de ...francs CFA comme un crédit à faire valoir par la société X Togo concomitamment avec le droit des redevables réels à imputer la totalité des retenues sur l'impôt dû dans leurs Etats est un double emploi.

Ceci étant, l'écart de ...francs CFA résultant du surplus de retenue opérée à 13% plutôt qu'à 10% ne peut raisonnablement être considéré comme un crédit d'impôt que la société X Togo en tant que redevable légal ou les bénéficiaires des dividendes en tant que redevables réels, pourront faire valoir sur les prochains paiements d'impôts de même nature notamment l'IR-RCM dû sur les dividendes distribués au Togo que si lesdits bénéficiaires rapportent la preuve de l'impossibilité à faire valoir dans leurs Etats respectifs les retenues en cause au-delà des 10% fixés par la convention fiscale visée.

En l'absence donc des documents justificatifs probants de la difficulté d'imputation de l'écart en cause par les bénéficiaires des dividendes sur l'impôt dû dans leurs Etats, l'Administration fiscale est dans l'impossibilité de faire droit au bénéfice de ce crédit à la société X Togo.

En conséquence, la société X Togo n'est pas éligible au bénéfice du crédit d'IR-RCM dont elle se prévaut au titre des exercices 2019, 2020 et 2021.

D3 : Notion de non double imposition

Pour soutenir sa contestation des impositions primitives, une multinationale X invoque en ce qui concerne la patente, l'article 250 du Code Général des Impôts (CGI) relatif à son champ d'application qui dispose que : *« il est créé au profit des budgets de l'État et des collectivités locales une taxe annuelle dénommée « Patente » qui frappe les activités lucratives non salariées exercées au Togo à titre habituel par les personnes physiques ou morales sous réserve des exemptions prévues par les présentes dispositions »*. Elle estime qu'en opérant dans divers pays d'Afrique, le droit de patente doit être liquidé uniquement sur le chiffre d'affaires réalisé au Togo et non sur son chiffre d'affaires global, c'est-à-dire qui regroupe l'ensemble des opérations réalisées dans les divers pays. Elle affirme payer la même taxe dans ces différents pays et que le maintien de l'imposition contestée serait une violation du principe de non double imposition.

En réponse, l'Administration fiscale souligne qu'en ce qui concerne la prétendue violation du principe de non double imposition, celle-ci ne peut être évoquée que lorsqu'il existe une convention fiscale en ce sens entre les États concernés et portant sur l'impôt visé.

Il est donc important d'informer la multinationale X que la souveraineté fiscale de chaque État implique que l'identification des revenus imposables, les règles de territorialité, la liquidation et le recouvrement de l'impôt ne dépendent que de la loi fiscale en vigueur dans ledit pays.

A cet effet, chaque État légifère donc librement sur son droit fiscal interne. Ceci peut entraîner que les mêmes revenus d'un contribuable puissent être imposés par plusieurs pays sans pour autant que la question de la légalité de la perception de l'impôt dans chacun des pays ne se pose, sauf existence d'une convention fiscale entre ces pays visant à éliminer la double imposition.

Ainsi, le principe de la non double imposition ne peut être valablement soulevé qu'à la seule condition de l'existence d'une telle convention fiscale entre les États concernés.

En l'espèce, la multinationale X n'apporte aucune preuve de la violation d'une convention fiscale de non double imposition à laquelle le Togo serait partie, pour soulever une quelconque situation pénalisante du fait de son imposition sur l'ensemble de ses déclarations.

D4 : Application du règlement de l'UEMOA sur les retenues sur les prestations et redevances

Une mission de contrôle a constaté à la lecture des états financiers de la société X que cette dernière a versé à des non-résidents des frais de maintenance et des redevances enregistrés respectivement sur les comptes « 624300 » et « 634 ». Il a estimé que ces sommes, sauf exemption expresse de la loi, doivent conformément aux dispositions de l'article 98 du LPF, faire l'objet de retenue au taux de 20% et reversée au Trésor public. La société X n'ayant pas opéré cette retenue sur lesdites sommes, la mission de contrôle a procédé à son rappel conformément à l'article précité.

La société X conteste ce rappel au motif que les redevances ont été versées pour des prestations portant sur des biens appartenant à sa succursale ghanéenne et utilisés sur son site à Accra. Elle soutient que les sommes versées par elle aux non-résidents l'ont été aussi pour des fournisseurs implantés dans l'espace UEMOA et qu'en vertu de la convention de non double imposition de l'UEMOA, les retenues à la source ne sont pas applicables.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale rappelle que la retenue sur les sommes versées à des non-résidents (RSPS) n'est pas rattachée au lieu de situation du bien sur lequel la prestation a été effectuée mais à la résidence fiscale du bénéficiaire de la prestation. En ce sens, l'article 98 du LPF dispose que *« Sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur établi au Togo à des personnes ou des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu, qui n'ont pas dans ce pays d'installations professionnelles permanentes :*

- 1. les sommes versées en rémunération d'une activité déployée au Togo dans l'exercice d'une profession libérale ;*
- 2. les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ainsi que les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;*
- 3. les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées au Togo.*

Le taux de la retenue est fixé à 20 % des sommes et produits bruts ci-dessus (...) ».

En l'espèce, X est une société établie au Togo et pour laquelle des prestations ont été faites par des prestataires non-résidents. Ces prestataires ne résidant pas au Togo, la société X était tenue de procéder à la retenue de 20% sur les sommes versées à ces derniers conformément à l'article précité.

Sur la question de la non application de la retenue à la source sur les sommes versées à des prestataires de l'espace UEMOA, l'Administration fiscale rappelle que l'article 5 du règlement N°008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 évoqué par la société X, précise que le bénéfice des avantages dudit règlement en l'occurrence la non double imposition des revenus dans l'espace UEMOA, est réservé exclusivement aux personnes qui sont des résidents d'un ou de plusieurs Etats membres de l'UEMOA.

Or, il ressort des pièces versées au dossier que la société X n'a apporté aucune preuve de la résidence fiscale desdits prestataires dans l'espace UEMOA, pour leur permettre de bénéficier d'une dispense de la retenue dans le cadre de l'application de la convention de non double imposition entre Etats membres de l'UEMOA.

S'agissant des redevances et contrairement à ses affirmations, le règlement de l'UEMOA évoqué par la société X n'exclut pas la pratique d'une retenue sur les sommes versées à titre de redevances mais fixe plutôt en son article 13, le taux plafond de la retenue à opérer sur les montants bruts des redevances à 15% contre un taux de 20% prévu par la législation fiscale togolaise. Pour autant, il faut qu'il soit également établi que l'autre Etat du prestataire est membre de l'UEMOA. Or, aucun document probant n'a été mis à la disposition de l'Administration fiscale pour lui permettre d'apprécier l'appartenance ou non desdits prestataires à la zone UEMOA.

En conséquence, l'application du taux de 20% aux redevances et frais de maintenances versées à des non-résidents togolais est justifiée.

OFFICE TOGOLAIS DES RECETTES

TITRE II : DE LA TAXE SUR LA PLUS VALUE (TPV)

D5: Personne redevable de la Taxe sur la Plus-Value (TPV) sur cession d'actions

Le service gestionnaire de la société X a mis à sa charge, la TPV sur des cessions d'actions effectuées par ses actionnaires. Il s'en est suivi un contentieux de recouvrement portant sur le redevable de ladite taxe.

En réponse, l'Administration fiscale a précisé qu'en ce qui concerne le redevable de la taxe sur les plus-values de cession d'actions, l'article 48 alinéas 1 et 3 du LPF dispose que : « *les plus-values de cession à titre onéreux de biens immeubles et d'actions ou de parts sociales font l'objet d'une retenue à la source par le cessionnaire* » et que « *les parties à la transaction sont tenues solidairement au paiement de la retenue vis-à-vis de l'Administration fiscale* ».

Il en résulte que le cessionnaire a l'obligation de retenir à la source la taxe sur les plus-values de cession afin de la reverser à l'Administration fiscale et que les parties à cette transaction, c'est-à-dire le cessionnaire et le cédant sont solidairement tenus au paiement de cette taxe.

Or, de l'examen des pièces produites au dossier, notamment les actes de cessions d'actions présentés à la formalité d'enregistrement, il ressort que les cédants et cessionnaires, parties aux actes de cessions en cause sont des personnes physiques dont les identités bien distinctes de celle de la société X, sont clairement exposées dans lesdits actes. Il en découle donc que, les plus-values nées de ces cessions d'actions sont des revenus personnels des cédants à imposer entre les mains de ces derniers, et non ceux de la société X.

Par conséquent, la société X n'étant ni cédant ni cessionnaire aux transactions en cause, elle ne peut se voir mettre à sa charge l'imposition pour être tenue par la suite du paiement de ladite taxe.

D6 : Prescription et nature de l'impôt à réclamer sur les cessions d'actions

La société X a contesté des impositions de la TPV mises à sa charge en 2023 au titre des cessions d'actions effectuées en 2011. Elle estime que conformément aux dispositions de l'article 316 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), le droit de reprise de l'Administration fiscale est de trois (03) ans à compter de la date de cession et a expiré le 31 décembre 2014, d'autant plus qu'aucun des contrôles successifs dont la société a fait l'objet n'avait soulevé ce point.

En réponse, l'Administration fiscale a porté à la connaissance de la société X qu'aux termes des articles 47 alinéa premier et 325 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) qui disposent respectivement que « *la taxe est établie et acquittée sous les mêmes garanties et sanctions que les droits d'enregistrement en matière de mutation d'immeubles. Le paiement est accompagné d'une déclaration selon un modèle fourni par l'Administration fiscale* » et que « *(...) le droit de reprise de l'Administration fiscale s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou du dépôt d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité définie à l'article 300 du code général des impôts (...)* », le délai de prescription en matière de droits

d'enregistrement et de taxe sur les plus-values de cession se décompte à partir de la date de l'enregistrement de l'acte ou du dépôt de la déclaration.

S'agissant de la nature de l'impôt réclamé, les actes de cession d'actions produits au dossier révèlent que la taxe sur les plus-values objet de contestation se rapporte à des cessions d'actions intervenues en 2011, année du fait générateur de cette taxe si elle était due. De ce fait, l'impôt dû par le contribuable ne saurait être la taxe sur les plus-values de cession d'actions créée en 2019 avec la loi N°2018-024 du 20 novembre 2018 portant Code Général des Impôts, mais plutôt l'impôt sur le revenu, catégorie des plus-values de cessions à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, et ce conformément aux dispositions des articles 101 et suivants de l'ancien Code Général des Impôts (CGI) en vigueur au moment du fait générateur.

Il s'en suit que les règles qui régissent la computation du délai de prescription ne peuvent être celles de la taxe sur la plus-value de cession prévues à l'article 325 du LPF telles qu'exposées ci-haut, mais plutôt les dispositions de l'article 988 du Code Général des Impôts (CGI) ancien qui prescrivent que *« Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'Administration des Impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due »*.

Ainsi, conformément à ces dispositions, le droit de reprise de l'Administration fiscale eu égard à cet impôt sur le revenu catégoriel sus-évoqué s'exerce jusqu'à la fin de l'année 2014.

En conséquence, le rappel de la TPV en 2023 sur des cessions d'actions intervenues en 2011 n'est pas fondé.

D7 : Cascade et profit sur le Trésor

Pour contester les rappels de l'Impôt sur les Sociétés (IS) qui lui ont été notifiés, la société X fait remarquer que les rappels de TVA ont été opérés sans que ceux-ci ne soient considérés en contrepartie comme charge déductible. Elle soutient qu'en cas de rappel de la TVA à sa charge, celui-ci viendrait également en déduction de la base de l'IS et de l'IR-RCM comme le prévoit l'article 253 du LPF.

En réponse, l'Administration fiscale souligne qu'aux termes des dispositions de l'article 253 alinéa 1 du Livre de Procédures Fiscales : « *En cas de vérification simultanée des taxes sur le chiffre d'affaire et taxes assimilées, de l'impôt sur le revenu, le supplément de taxe sur le chiffre d'affaire et taxes assimilées, déductibles en vertu des dispositions du Code Général des Impôts, afférent à un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, des résultats du même exercice, sauf demande expresse des contribuables, formulée dans le délai qui leur est imparti pour répondre à la notification de redressement.* »

En application des dispositions ci-dessus et prenant en compte, d'une part, le rappel simultané de la TVA et de l'IS et, d'autre part, le fait que la société X n'a demandé aucun différé de la déduction de la TVA rappelée, l'Administration fiscale consent à accorder le bénéfice de la déduction du montant de la TVA rappelée de la base de l'IS conformément aux dispositions de l'article 253 du LPF visées ci-haut.

Toutefois, la TVA collectée par la société X sans qu'elle n'ait été reversée à l'Administration fiscale constitue un produit dont la société X a joui au détriment du Trésor public.

Il en résulte que, cette TVA que la société X a gardée par devers elle, a engendré en sa faveur, un profit sur le Trésor public d'un montant équivalent à la cascade réclamée et constitue donc un produit imposable à l'IS ; ce qui annule l'effet de la cascade sur la base imposable à l'IS.

D8 : Déduction des indemnités de départ à la retraite

L'analyse des grands livres des comptes et des DAS a permis de constater que la société X a déduit de la base imposable, au titre de l'exercice 2020, un montant de ... francs CFA représentant les indemnités de départ volontaire à la retraite payés à certains employés. Ces montants n'ayant pas été soumis aux prélèvements sociaux et fiscaux en l'occurrence l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, catégorie des Revenus d'emplois (IRPP), la mission de contrôle les a exclus des charges fiscalement déductibles pour les réintégrer au résultat fiscal conformément aux dispositions de l'article 99-a du Code Général des Impôts.

Pour contester ce redressement, la société X fait observer que si la mission de contrôle ne conteste pas l'effectivité du versement des indemnités de départ à la retraite, elle n'a toutefois pas entièrement appliqué le traitement fiscal prévu par le Code Général des Impôts (CGI). Elle explique que les

indemnités de départ à la retraite sont destinées à compenser la perte de revenu subie par les salariés admis à la retraite et qu'en considération du caractère compensatoire de ces rémunérations, l'article 21 alinéa 2 du CGI dispose que : « (...) Toutefois, l'indemnité de départ à la retraite n'est comptée pour l'application de l'impôt que pour 50% de son montant ».

La société estime qu'étant donné que ces rémunérations ne sont soumises à l'IRPP qu'à hauteur de 50%, seule cette fraction devrait être rapportée au résultat fiscal. Elle sollicite donc de l'Administration fiscale la prise en compte de ses observations pour réduire ce montant de 50% dans les réintégrations.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale rappelle que conformément aux dispositions de l'article 99-a du CGI, « les rémunérations directes ou indirectes y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements alloués par les entreprises ne sont admis en déduction des résultats que dans la mesure où ils correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessifs eu égard à l'importance du service rendu et à la condition qu'ils soient justifiés et qu'ils aient donné lieu aux prélèvements sociaux et fiscaux en vigueur ».

Il ressort de cet article qu'aucune rémunération ne peut être acceptée en déduction si celle-ci ne correspond pas à un travail effectif, si elle n'est pas appuyée de pièces justificatives et encore, si elle n'a pas fait l'objet de prélèvement sociaux et fiscaux.

En l'espèce, la société X a compris dans ses charges des indemnités de départ volontaire à la retraite payées à ses employés sans que celles-ci ne soient imposées à l'IRPP entre les mains des bénéficiaires. Il découle donc de cette situation que la société X a déduit à tort une charge au regard de la disposition susvisée.

Par ailleurs, la société opère une confusion entre le revenu brut des salariés à considérer comme charge et la base de l'IRPP. En effet, les conditions de déduction prévues à l'article 99-a du CGI cité sont celles des rémunérations brutes dont ont disposé les employés et non de celles soumises à l'IRPP. Ainsi, la loi impose que la totalité du revenu de l'employé comptabilisé en charge soit déclaré à l'IRPP pour y subir les prélèvements fiscaux le cas échéant. A défaut, ce revenu ne peut être considéré comme une charge fiscalement déductible.

Par conséquent, c'est à bon droit que n'ayant pas soumis les indemnités de départ à la retraite à l'IRPP pour les imposer entre les mains des bénéficiaires, celles-ci ont été rapportées au résultat fiscal des exercices contrôlés.

D9 : Défaut de justification des débours

Lors d'un contrôle fiscal, l'exploitation des relevés bancaires a permis de reconstituer les encaissements taxables et par la suite, de rectifier les chiffres d'affaires (CA) déclarés par la société X.

Pour ce faire, après avoir reconstitué les encaissements bruts et afin de déterminer le montant des encaissements taxables rectifiés, soustraction a été faite de toutes les sommes relatives aux cautions, virements internes et le montant total des débours que la société X a engagées pour le compte de ses clients dans le cadre des activités déclarées par celle-ci.

Pour contester la méthode de reconstitution, la société X soutient que les chiffres d'affaires de ses différents départements sont constitués des honoraires et en tant qu'intermédiaire, elle débourse des fonds pour le compte de ses clients qu'elle leur a refacturés en sus de ses honoraires. Elle reproche à la mission de contrôle d'avoir exploité les débours facturés plutôt que les débours engagés et que ces derniers qui doivent venir en diminution des encaissements bruts récapitulés, n'ont pas été considérés en totalité afin d'obtenir la base imposable réelle.

Elle poursuit que la mission de contrôle, au lieu d'évaluer et de considérer les débours facturés et justifiés présentés dans ses observations, a délibérément choisi de maintenir les données issues de ses grands livres.

Elle souligne également que la mission a introduit dans le tableau n°2 de la notification de redressements, la ligne « *avance de fonds pour débours* » dont elle ignore la provenance ainsi qu'une ligne « *débours ne concernant pas la société X* » pour un montant de francs CFA non pris en compte par la mission de contrôle alors qu'il correspond aux factures du fournisseur Y adressées à la société X dans le cadre des activités de consignation en mer.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale rappelle qu'en ce qui concerne les débours, il s'agit de dépenses engagées pour le compte de ses clients qui, pour être considérées comme telles doivent être justifiées et appuyées de factures régulières et avoir donné lieu à une refacturation à l'identique. A défaut, ces montants doivent être considérés comme des éléments constitutifs du chiffre d'affaires.

En l'espèce, la société X n'a pas pu justifier le montant total des débours qu'elle estime avoir engagé pour le compte de ses clients. C'est ainsi que dans ses observations, elle a fait une estimation des montants des débours engagés pour le compte de ses clients et récapitulés dans un tableau pour justifier lesdites dépenses.

L'Administration fiscale fait donc observer que les débours ne peuvent faire l'objet d'une quelconque évaluation forfaitaire. Ce sont des dépenses réelles qui doivent être justifiées comptablement par des factures régulières et en principe émises au nom de son client qui est son mandant.

Or, les travaux de contrôle ont révélé que la société X n'a pas pu justifier les montants des débours engagés récapitulés par ses soins et qui d'ailleurs ne correspondent pas à ceux facturés.

Dans ces conditions, les arguments tendant à imputer la rectification du chiffre d'affaires à la prise en compte par la mission de contrôle des débours facturés plutôt que ceux engagés, ne sont tout simplement pas opérants.

S'agissant de la ligne « *avance de fonds pour débours* » dont la société dit ignorer la provenance, il est à signaler que la mission de contrôle a bel et bien indiqué la source de ces données qui se trouve à la page 5 de la notification de redressements du XXX 2018 en ces termes: « *le dépouillement de vos classeurs des débours engagés a permis à l'administration de prendre en compte les montants des débours avancés par vos clients* ». De plus, il s'agit plutôt d'éléments qui ont concouru à la réduction des rectifications opérées puisqu'ils sont venus en diminution des encaissements bruts reconstitués.

En ce qui concerne la ligne « *débours ne concernant pas la société X* » pour un montant de ... francs CFA non pris en compte par la mission de contrôle alors qu'il correspond aux factures du fournisseur Y adressées à la société X dans le cadre des activités de consignation en mer, l'Administration fiscale précise, qu'il ressort de l'instruction du dossier que la société X n'a pas déclaré les encaissements reçus des armateurs dans le cadre de son activité de consignation en mer ayant engendré les charges justifiées avec les factures incriminées du fournisseur Y.

Or, conformément aux dispositions de l'article 39 du Code Général des Impôts (CGI) ancien, seuls les frais ayant concouru à la réalisation d'un produit soumis à l'Impôt sur les Sociétés peuvent être considérés comme déductibles.

C'est donc à bon droit que la mission de vérification, n'ayant pas tenu compte des sommes que la société X a reçues des armateurs pour la reconstitution du chiffre d'affaires, a également rejeté les dépenses y afférentes.

Enfin, la société X a joint à sa lettre de contestation, des factures de débours qui n'auraient pas été prises en compte par la mission de contrôle.

Après dépouillement desdites pièces, l'Administration fiscale fait remarquer que celles-ci portent le nom de la société X comme cliente au lieu des noms des structures au profit desquelles ces charges ont été engagées. Or, en principe, toute facture justificative des débours doit être établie au nom et pour le compte du client qui est le mandant. De plus, les factures produites sont irrégulières car n'étant pas normalisées et ne renseignant ni sur l'identité complète des prestataires, ni leur adresse et encore moins leur Numéro d'Identification Fiscale (NIF).

Par conséquent, les compléments de débours dont la société X sollicite la prise en compte ne peuvent être acceptés.

Au regard de ce qui précède, la rectification du chiffre d'affaires opérée par la mission de vérification est justifiée et les rappels d'impôts et taxes y relatifs maintenus.

D10 : Ecart entre données DAS et états financiers

Pour le rappel de l'IS et de l'IR-RCM, la mission de contrôle a relevé que certaines charges qui ont fait l'objet de déduction doivent être réintégrées au résultat fiscal. Il s'agit notamment des écarts constatés entre le montant des rémunérations (indemnités incluses) inscrites dans les états financiers et celles contenues dans les Déclarations Annuelles des Salaires (DAS). Elle a considéré que l'écart positif qui se dégage de cette comparaison est injustifié et constitue une charge non déductible conformément aux dispositions de l'article 99 du Code Général des Impôts (CGI).

Pour contester ces rappels, la société X fait observer, que s'il doit y avoir différence, celle-ci ne saurait être qualifiée d'injustifiée au regard de l'article 99 du CGI pour la soumettre à l'IS et à l'IR-RCM puisque les indemnités contenues dans les rémunérations ont été octroyées au personnel dont les identités sont portées sur les DAS.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale rappelle que conformément à l'article 28 alinéa 1 du Livre de Procédures Fiscales (LPF) « (...) *une déclaration annuelle des salaires (DAS) doit être souscrite au plus tard le 31 janvier de chaque année* ». Cette déclaration doit faire apparaître pour chaque employé l'ensemble des rémunérations versées,

indemnités et primes diverses comprises. Dans ces conditions, il ne peut ressortir aucun écart entre les détails inscrits sur les DAS et le récapitulatif présenté dans les états financiers.

Or, il ressort de l'exploitation des états financiers et des DAS que la société X n'a pas pris en compte dans ses déclarations annuelles des salaires la totalité des rémunérations versées à ses employés et déclarées dans les états financiers.

De plus, pour être admises en déduction, les rémunérations versées aux employés doivent avoir donné lieu aux prélèvements sociaux et fiscaux, conformément à l'article 99-a du Code Général des Impôts qui dispose que : *« Les rémunérations directes ou indirectes y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais alloués par les entreprises ne sont admis en déduction des résultats que dans la mesure où ils correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessifs eu égard à l'importance du service rendu et à la condition qu'ils soient justifiés et qu'ils aient donné lieu aux prélèvements sociaux et fiscaux en vigueur ».*

Les montants des rémunérations inscrits sur les DAS étant inférieurs à ceux des états financiers, il est évident que ces rémunérations supplémentaires (écart) en cause n'ont pas été soumises aux prélèvements fiscaux et sociaux obligatoires et ne peuvent donc être admises en déduction de la base imposable à l'IS.

En plus de ne pas être déductible, cet écart constitue une rémunération occulte ou un revenu distribué au sens de l'article 43.2-c du Code Général des Impôts (CGI) qui dispose que : *« Sont considérés comme revenus distribués tous les bénéfices qui ne demeurent pas investis dans l'entreprise notamment les rémunérations et avantages occultes ».*

En conséquence les redressements notifiés sont fondés.

D11 : Traitement fiscal des rémunérations des intermédiaires dans la comptabilité des commettants

La société X a, dans le cadre de ses activités, passé des contrats avec des partenaires dénommés « Y » chargés de la vente de ses produits sur toute l'étendue du territoire togolais.

Lors des travaux de contrôle, il a été procédé à la reconstitution des chiffres d'affaires déclarés à partir des comptes de trésorerie notamment, la caisse et la banque. Ceci a révélé des écarts qui correspondent aux sommes appelées « ... » reversées à la fin de chaque mois aux partenaires Y. La mission de contrôle a estimé que ces montants ne peuvent être exclus du chiffre d'affaires et que ceux-ci n'étaient que des commissions retenues sur les ventes réalisées par des partenaires Y au profit de la société X et qui leur étaient reversées à la fin de chaque mois. Elle a donc conclu que rien ne justifiait leur exclusion des ventes de la société X et donc de son chiffre d'affaires qui doit être constitué de l'ensemble des ventes réalisées sur toute l'étendue du territoire togolais.

La société X conteste cette rectification au motif que le partenariat entre Y et elle est encadré par un contrat qui précise les revenus de chacune des parties. Ainsi, pour un chiffre d'affaires de ... francs CFA, il a été conclu que ... francs CFA reviennent à la société X et ... francs CFA aux partenaires Y. Toutefois, en vue de s'assurer du recouvrement intégral de sa part, la société X a convenu avec les partenaires Y que ces derniers reversent la totalité des ventes et de ne récupérer la part qui leur revient qu'à la fin du mois. C'est ce mécanisme que la société X et ses partenaires Y conviennent d'appeler « contrat de ... ». Pour la société X, son chiffre d'affaires est constitué du montant brut des

ventes déduction faite des commissions des partenaires Y. Elle dit inviter donc l'Administration fiscale au respect du principe du SYSCOHADA de la prééminence de la réalité sur l'apparence en ce qui concerne son contrat avec ses partenaires Y.

Elle estime que même dans l'hypothèse retenue par la mission de contrôle, elle aurait dû en contrepartie déduire en charge les commissions réintégrées au chiffre d'affaires et que de ce fait, la rectification n'aurait aucune influence sur le résultat déclaré et qu'il n'y aurait aucune perte de recettes pour l'Administration fiscale.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale rappelle d'une part, qu'aux termes de l'article 120 du Code Général des Impôts (CGI) le chiffre d'affaires se définit comme « *l'ensemble des opérations réalisées par les contribuables dans l'exercice de ses activités professionnelles courantes* » ; ce qui exclut toute notion de compensation entre produits et charges dans la détermination du chiffre d'affaires.

D'autre part, l'autonomie et le réalisme du droit fiscal commandent que les clauses contractuelles qui contreviennent aux dispositions fiscales en vigueur ou qui apportent une qualification inappropriée à une opération ne soient pas opposables à l'Administration fiscale.

En l'espèce, il ressort du dossier que, les ventes réalisées par les partenaires Y sont faites pour le compte exclusif de la société X. Ainsi, ces partenaires Y ne sont que des intermédiaires entre la société X et ses clients et ne sont chargés que de la vente des produits de la société X au prix communiqué par celle-ci contre une rémunération. De ce fait, il n'y a pas de doute que la totalité des sommes collectées auprès des clients sont des recettes brutes de la société X qui en dispose pour la couverture de ses charges d'exploitation aux rangs desquelles figure la rémunération versée à ses partenaires Y.

S'agissant du respect du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique auquel la société X dit inviter l'Administration fiscale, il convient d'informer la société X que celui-ci a bien au contraire été respecté. En substance, ce principe comptable impose de se départir des clauses contractuelles qui présentent sous une fausse apparence la réalité économique d'une opération. Dans les faits, les partenaires Y de la société X n'ont aucun droit sur les produits vendus pour le céder aux clients et revendiquer un chiffre d'affaires de vente de ... francs CFA par ... francs de produit vendu d'autant que c'est la société X qui a le monopole et l'exclusivité de cette activité sur toute l'étendue du territoire togolais. Les partenaires Y ne sont donc que des intermédiaires transparents entre la société X et ses clients réels lors des ventes. Les rémunérations qu'ils perçoivent en contrepartie ne sont que des commissions qu'ils comptabiliseront comme telles dans leur comptabilité et non comme des ventes de produits.

Ainsi, bien que l'apparence juridique des contrats de partenariat entre la société X et ses partenaires Y laisse paraître autre chose, la réalité économique est tout autre et doit primer lors du traitement comptable de ces opérations.

Par ailleurs, le principe comptable de « l'image fidèle » commande entre autres que la tenue des comptes doit permettre notamment aux tiers, d'avoir une perception exacte de la réalité économique de l'entreprise. Pour ce faire, il interdit toute compensation entre recettes et dépenses ou entre produits et charges ou encore entre actif et passif. Or, la comptabilisation faite par la société X de ses recettes en déduisant les commissions versées aux partenaires Y pour ne déclarer que le net en chiffres d'affaires est une compensation entre produits et charges.

Dans ces conditions, la rectification opérée par le contrôle est justifiée.

S'agissant du traitement fiscal retenu par la mission de contrôle, l'Administration fiscale souligne que c'est à raison que la société X estime que dans l'hypothèse de la prise en compte des commissions versées aux partenaires Y dans le chiffre d'affaires, celles-ci doivent en contrepartie être considérées comme des charges déductibles.

En définitive, l'Administration fiscale juge fondée la prise en compte des montants bruts des ventes faites par les partenaires Y comme un chiffre d'affaires de la société X tout en acceptant la déduction symétrique comme charges déductibles des mêmes montants de commissions dues de la base imposable à l'Impôt sur les Sociétés (IS).

D12 : Implication fiscale de la variation du capital d'une entreprise individuelle par suite d'un apport de l'exploitant

L'examen des états financiers de l'entreprise X a permis à la mission de contrôle de constater qu'elle n'a pas soumis l'ensemble de ses revenus à l'IR-BIC. En effet, cette mission a relevé que le compte de l'exploitant individuel a subi une augmentation d'un montant de ... francs CFA au titre de l'exercice 2021 alors que le déficit déclaré au titre de l'exercice 2020 était de ... francs CFA. Elle a estimé que le montant ayant servi à l'augmentation du capital en 2021 devrait être soumis à l'IRPP et l'a considéré comme un revenu non déclaré et rappelé l'IR-BIC correspondant.

Pour contester ce rappel, l'entreprise X soutient que l'exploitant individuel peut faire des apports sur son compte afin d'augmenter le capital et qu'en aucun cas cette augmentation de capital ne saurait entrer dans la détermination du revenu imposable prévu à l'article 37 et suivants du CGI. Elle dit ne pas comprendre la position de la mission de contrôle d'autant qu'aucune réglementation légale ni norme juridique ou comptable ne prévoit la prise en compte du capital pour la détermination de l'impôt sur le revenu.

Après instruction, l'Administration fiscale précise qu'en ce qui concerne les entreprises individuelles, il n'est pas interdit que le promoteur apporte des fonds pour renflouer la trésorerie de son entreprise. Ces opérations sont comptabilisées au « compte de l'exploitant » qui enregistre les apports et retraits que l'exploitant individuel effectue à titre personnel sur le compte de l'entreprise. Or, le compte de l'exploitant n'est rien d'autre qu'une composante du compte « capital ».

Ainsi, l'augmentation du capital d'une entreprise individuelle par des apports au compte de l'exploitant ne constitue pas une opération irrégulière ou suspecte assimilable de facto à une dissimulation du revenu imposable. En effet, le capital d'une entreprise individuelle peut varier du fait des prélèvements ou apports de l'exploitant individuel.

En l'espèce, l'exploitant soutient qu'il s'agit d'un apport financé par un emprunt obtenu auprès d'un proche en la personne de Y.

La mission de contrôle a estimé que la somme de ... francs CFA en cause devrait dans ce cas être comptabilisée comme des emprunts et non en tant qu'apport de l'exploitant et qu'en conséquence, constitue des revenus imposables.

A ce propos, il convient de souligner qu'en considération des limitations en matière de CSP, il serait excessif de soumettre le montant querellé à l'IR du simple fait d'une erreur d'imputation comptable. De plus, dans l'hypothèse d'une régularité de l'emprunt, il ressort qu'il a été consenti à titre privé à l'exploitant individuel et qu'il constitue de ce fait une dette de celui-ci et non celle de l'entreprise X, ceci en application du principe comptable de l'entité. Ce principe impose de distinguer dans l'établissement des comptes, les transactions financières de l'entreprise de celles du propriétaire. L'emprunt visé ne peut donc être confondu à ceux de l'entreprise X pour être porté au compte « emprunt » dans le bilan.

Il est donc justifié en l'espèce que le contribuable considère la somme de ... francs CFA comme apport de l'exploitant individuel plutôt qu'un emprunt de l'entreprise auprès d'un tiers, tel qu'il ressort de la page 11 des états financiers de l'exercice 2021 à la ligne « Augmentation de capital par apports nouveaux ».

En conséquence, la rectification du résultat fiscal opérée par incorporation de la variation du capital de l'entreprise individuelle X n'est pas fondée.

D13 : Imposition à l'IS de la plus-value de réévaluation

La mission de contrôle a constaté que la société X a procédé à une réévaluation libre des apports en nature qui a engendré une plus-value de réévaluation des actifs du bilan suivant le rapport final d'inventaire contradictoire du cabinet Y commis à cet effet. Cette plus-value n'ayant pas été prise en compte dans les produits imposables, la mission de contrôle l'a rapportée au résultat fiscal pour la soumettre à l'Impôt sur les Sociétés (IS) conformément aux dispositions de l'article 38-1 du Code Général des Impôts (CGI).

Pour contester ce rappel, la société X soutient qu'à sa création, l'actionnaire unique a apporté un capital en nature d'une valeur de francs CFA ; que cet apport était constitué uniquement des immobilisations destinées à l'exploitation.

Par la suite, l'actionnaire unique lui a également concédé une partie de son patrimoine, qui antérieurement était géré par Z. En 2013, cet actionnaire a commis un commissaire aux apports pour faire l'inventaire contradictoire dudit patrimoine. Le rapport de cet inventaire contradictoire fait état d'un montant de francs CFA, dépassant ainsi la valeur initiale de ... francs CFA.

Conformément à l'approbation du conseil de surveillance en sa session du ... 2016, ce surplus de ... francs CFA a été affecté au compte « 1052 : prime d'apport » au passif du bilan.

La société X estime que le contrat de concession entre l'actionnaire unique et elle prévoit en ses articles 10 et suivants, que les biens apportés demeurent sa propriété et qu'en conséquence la société X ne les amortit pas. Elle conclue que ces biens ne peuvent donc pas être considérés comme un produit issu d'une réévaluation libre de bilan pour être soumis à l'IS.

Après analyse, l'Administration fiscale fait ressortir que lors de la création de la société X en 2013, les apports ont été libérés pour permettre à celle-ci de se constituer. Ainsi, l'actionnaire unique a libéré un capital de ... francs CFA dont ... francs d'apports en nature et ... francs CFA d'apports en numéraire. Conformément à l'article 41 de l'AUSCGIE qui régit la société en droit OHADA, les associés évaluent leurs apports et fixent librement le capital. Ce qui a été le cas à la création de la société X.

Etant donné que les apports en nature avaient été déjà réalisés et la société constituée en 2013, il s'en suit que l'inventaire contradictoire fait plus tard par la société, avait pour but de constater la valeur actuelle des immobilisations afin de donner une image fidèle de la situation patrimoniale de la société.

Cet inventaire ayant abouti librement à une réévaluation des immobilisations corporelles de la société X, en dérogation au principe comptable du coût historique, il est donc établi qu'il s'agit d'une réévaluation libre des immobilisations de la société X et non d'une prime d'apport comme le soutient la société X. C'est de cet inventaire que se dégage une plus-value que la mission de contrôle a imposée conformément à l'article 38-1 du Code Général des Impôts (CGI) ancien qui dispose que « *Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment, les produits accessoires, les produits financiers, les plus-values de cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation et les plus-values de réévaluation libre des bilans* ».

Par ailleurs et contrairement à l'interprétation de la loi fiscale par la société X, l'imposition de cette plus-value à l'Impôt sur les Sociétés n'est nullement conditionnée par l'amortissement préalable des éléments qui ont concouru à la réalisation de celle-ci.

Le fait pour la société X de s'être abstenu de pratiquer des amortissements des biens objet de la concession au motif que ces derniers restaient la propriété du concédant est une décision de gestion qui n'est aucunement opposable à l'Administration fiscale. Dans ces conditions, soutenir donc que la valorisation des immobilisations concédées à la société ne peut être considérée comme étant une réévaluation libre des actifs au motif qu'elle n'a pas pratiqué d'amortissement n'est pas pertinent.

Par conséquent, la plus-value d'un montant de ... francs CFA issue de la réévaluation libre des immobilisations que la société X a assimilée à tort à une prime d'apport doit être soumise à l'Impôt sur les Sociétés.

C'est donc à bon droit que la mission de contrôle l'a rapportée au résultat fiscal imposable et procédé au rappel de l'Impôt sur les Sociétés.

D14 : Notion de redevance et application de la limite de déductibilité

La société X réfute la qualification de redevances attribuée aux frais d'utilisation de la « solution Z » versée à sa mère, la société Y, au motif qu'il s'agit de simples prestations de services au regard de la réalité économique des opérations qui ont d'ailleurs donné lieu au paiement de la TVA pour le compte de tiers (TVA p/c) et de la retenue à la source sur les sommes versées aux non-résidents (RSPS).

En réponse, l'Administration fiscale précise que par définition, la redevance désigne en substance, des rémunérations de toute nature payées en échange d'un droit d'exploitation ou d'un droit d'usage d'un service ou d'un bien.

Or, le contrat de distribution entre la société mère Y et la société X précise en ce qui concerne les sommes en cause que « *le Distributeur accepte de payer à la société mère Y une redevance d'utilisation liée à l'utilisation (i.e. usage fee) de la technologie et des droits de distribution et de facturation de la solution Z (...)* ».

Ainsi, au regard du contrat de mise à disposition de la « solution Z » à la société X par la mère Y d'une part, et de la réalité économique des opérations en cause d'autre part, les sommes versées par la société X à la société mère Y en contrepartie du droit d'usage de sa « solution Z » ne peuvent qu'être qualifiées de redevances.

Par ailleurs, le fait pour la société X d'avoir payé la RSPS et la TVA p/c sur les redevances versées en sa qualité de redevable légal, ne lui confère pas le droit de les déduire en charges de la base imposable à l'Impôt sur les Sociétés (IS) au-delà de la limite légale prévue. Ceci d'autant plus que la RSPS et la TVA p/c ne constituent pas des impôts à sa charge dans la mesure où, la société X est simplement le redevable légal de sorte que la RSPS qui est prélevée sur la rémunération brute du prestataire étranger n'induit aucune charge supplémentaire et la TVA p/c a un caractère neutre du fait du droit à déduction équivalent qu'elle fait naître.

En conséquence, l'application de la limitation de la déduction des redevances de la base imposable à l'IS prévue à l'article 99-k du Code Général des Impôts (CGI) aux sommes versées par la société X à la société Y à titre de redevances est fondée.

D15 : Conditions de déductibilité des provisions

En 2017, la société X a constitué une provision d'un montant de ... francs CFA et reprise en 2018. Dans le cadre du contrôle sur pièces du dossier fiscal, il a été procédé à la réintégration de ladite provision constituée en 2017 suite à une plainte pour licenciement abusif. Le contrôle a estimé que cette provision ne pouvait être fiscalement déductible qu'à condition de présenter des preuves relatives à l'action en justice intentée par le sieur Y. Ceci aurait eu le mérite de rendre probable et éventuelle la survenance d'un jugement de condamnation à la clôture de l'exercice 2017.

Pour le contrôle, la simple introduction d'une requête par le Sieur Y, ex-employé de la société X et la tenue d'une audience de conciliation à la date du ... 2015, ne justifie pas la constitution de la provision en 2017, alors qu'aucun autre élément ne rendait probable un procès de condamnation à la clôture de l'exercice 2017. Il a donc conclu à une provision fiscalement non justifiée.

La société X conteste la réintégration du montant de la provision au motif que toutes les conditions de déductibilité de la provision prévues par les dispositions de l'article 39-3 du Code Général des Impôts (CGI) ancien sont réunies en l'espèce. Elle soutient que, le fait qu'une requête ait été déposée devant le tribunal du travail, et le fait qu'elle n'ait pas respecté les règles de licenciement en vigueur en République togolaise, constituent un risque effectif de condamnation.

Après instruction du dossier, l'Administration fiscale précise qu'une provision ne peut être considérée comme fiscalement déductible que si elle remplit les conditions édictées à l'article 39-3 du CGI ancien. Ainsi, les provisions fiscalement déductibles doivent être constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables. Aussi devraient-elles être effectivement constatées dans les écritures comptables de l'exercice et figurées sur le relevé des provisions en annexe de la liasse fiscale.

En l'espèce, les éléments de preuve à la disposition du contrôle ne lui permettaient pas de s'assurer du caractère probable ou éventuel des pertes ou charges à la clôture de l'exercice. Rien n'aurait présagé qu'après l'audience de conciliation de ... 2015, l'affaire suivrait son cours devant le tribunal.

La société X était donc tenue de mettre à sa disposition les éléments qui démontreraient l'existence d'un risque de condamnation à la clôture de l'exercice 2017.

En l'absence d'éléments rendant probable la condamnation avec des pertes, c'est à juste titre que le contrôle a maintenu la réintégration de la provision au titre de l'exercice 2017 et procédé à l'annulation de la reprise faite en 2018 afin de rétablir la situation fiscale de la société X vis-à-vis de l'impôt dû en 2017 et 2018.

Toutefois, la société X a joint à sa réclamation contentieuse une copie du rôle de l'audience publique ordinaire du tribunal du travail de Lomé du ... 2021 dont il ressort que l'affaire est toujours pendante devant la justice depuis 2017.

Dans ces conditions, le risque d'une perte pour la société X ne devrait plus être remis en cause et la constitution d'une provision en vue de faire face à un tel risque est donc justifiée conformément aux dispositions de l'article 39-3 du CGI.



TITRE IV : DU DROIT DE PATENTE

D16 : Base de calcul des acomptes de patente dus par les nouvelles entreprises à leur 3^e année d'exercice

La société X a saisi l'Administration fiscale afin de contester le bien-fondé des acomptes de la patente mis à sa charge au titre de l'exercice 2022. En se référant à l'article 118 du Code Général des Impôts (CGI), qui dispose que « *la patente donne lieu au versement de quatre acomptes chacun arrondi au millier de franc inférieur et égal au quart des cotisations mises à la charge des contribuables au titre du dernier exercice clos* », elle allègue l'absence de base de calcul des acomptes mis à sa charge. Elle soutient ainsi que le quart des cotisations mises à sa charge au titre du dernier exercice clos, c'est-à-dire l'exercice 2021, est de zéro.

L'Administration fiscale rappelle que suivant les dispositions de l'article 253 du CGI, les contribuables qui débutent nouvellement leurs activités sont exonérés du paiement de la patente pour leurs deux premières années d'exercice.

Conformément à ces dispositions, la société X ayant débuté ses activités en 2020, a été exonérée du paiement de la patente au titre des deux premières années 2020 et 2021. De la sorte, le paiement de la patente débute à partir de la troisième année d'exercice, c'est-à-dire l'année 2022.

Aussi, l'exonération dont elle a bénéficié au titre de ces deux exercices ne doit pas être confondue avec une exemption. Cette exonération signifie en effet que, bien que cet impôt soit mis à sa charge, elle est simplement dispensée de son paiement.

En outre, l'article 118 du CGI dont se prévaut la société X prévoit ostensiblement les modalités de paiement de la patente. Celles-ci correspondent à un paiement par acomptes, chacun égal au quart des cotisations mises à sa charge au titre du dernier exercice clos, soit l'exercice 2021. Or, la patente due au titre de ce dernier exercice et dont elle a été exonérée par la loi n'est pas de zéro (0) francs CFA, comme elle le prétend. Au contraire, conformément aux dispositions de l'article 254 du CGI, cette patente correspond au produit de son chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours de l'année civile de l'imposition (année 2021) multiplié par le taux proportionnel correspondant.

En conséquence, la patente de l'année 2021, ainsi liquidée et mise à la charge de la société X mais dont elle a été exonérée, constitue la base de calcul des acomptes de la patente de l'exercice 2022, en vertu des dispositions de l'article 118 du CGI dont elle se prévaut à tort pour justifier son refus de paiement. Il s'en suit que l'absence de base de calcul des acomptes que la société X allègue n'est pas fondée.

L'Administration fiscale est donc en droit de réclamer à la société X lesdits acomptes de la patente avec le cas échéant, application des pénalités fiscales conformément à la loi.

TITRE V : DES PROCEDURES DE CONTROLE ET DU CONTENTIEUX

D17 : Délai de réclamation des impositions primaires

La société X a introduit en mai 2024, une réclamation portant sur des retenues à la source opérées et reversées en 2020 et 2021 du fait de l'application d'un taux inapproprié.

En réponse, l'Administration fiscale a rappelé que le Livre des Procédures Fiscales en son article 374- e dispose que : « *Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts directs et indirects et aux taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'Administration fiscale au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues* ».

Il ressort de cette disposition que toute réclamation portant sur des retenues à la source doit être formulée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle celles-ci ont été opérées sous peine de forclusion.

Les retenues étant opérées en 2020 et 2021, les réclamations devaient être introduites respectivement au plus tard le 31 décembre 2021 et le 31 décembre 2022 pour être recevables.

La réclamation n'ayant pas été introduite dans les délais précités, la société X est en principe forclosée pour introduire une réclamation auprès de l'Administration fiscale.

Toutefois, l'article 375 du LPF précise que « *Dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement de la part de l'Administration fiscale, il dispose d'un délai égal à celui de l'Administration fiscale pour présenter ses propres réclamations* ».

Après dépouillement des pièces versées au dossier, il ressort que la société X a fait l'objet d'une vérification générale de comptabilité aux titres des exercices 2019, 2020 et 2021, sanctionnée par la notification de redressements N° ... du ... décembre 2023.

Il apparaît que le délai de reprise de l'Administration fiscale prévu par la législation fiscale étant de trois (03) ans, la société X dispose également du même délai pour formuler ses propres réclamations sur les cotisations qu'elle a effectuées.

En l'espèce, la société X a reçu la notification de redressements le 29 décembre 2023. En ce sens, elle est habilitée à formuler d'éventuelles contestations liées aux impositions des exercices contrôlés au plus tard le 31 décembre 2026. Il en est de même pour les impositions primitives objet de la procédure de contrôle.

La demande ayant été introduite à la date du 28 mai 2024, celle-ci est recevable.

D18 : Délai de réclamation des impositions supplémentaires

Par courrier du ... février 2022, la société X a saisi l'Administration fiscale aux fins d'une réclamation sur les impositions au titre des exercices 2014 et 2015 mises à sa charge dans le cadre d'un contrôle externe, sanctionné par la notification de redressement N° ... du ... décembre 2016.

En réponse, l'Administration fiscale a porté à la connaissance de la société X, les dispositions de l'article 375 du Livre de Procédures Fiscales (LPF) qui précisent que : « *Dans le cas où le contribuable*

fait l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement de la part de l'Administration fiscale, il dispose d'un délai égal à celui de l'Administration fiscale pour présenter ses propres réclamations ». Ce délai qui est de trois (3) ans est précisé aux articles 316 et 321 du LPF respectivement pour les impôts directs et la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

En l'espèce, la notification définitive de redressements qui marque la fin des opérations de contrôle ayant été délivrée le ... décembre 2016, le délai de réclamation de 3 ans courait jusqu'au 31 décembre 2019.

Or, la réclamation contentieuse de la société X a été déposée auprès de l'Administration fiscale le ...février 2022. De ce fait, elle est formulée après l'expiration du délai légal de réclamation.

En conséquence, la réclamation de la société X a été rejetée pour forclusion.

D19 : Demande de sursis à exécution d'une décision contentieuse suite à la saisine d'une juridiction pénale

Maitre (Me) X a saisi l'Administration fiscale pour l'aviser de sa constitution par le sieur Y, gérant des établissements Y, à l'effet d'assurer la défense de ses intérêts et l'informer de sa saisine du doyen des juges d'instruction d'une plainte pénale afin de faire constater l'infraction de faux à des fins d'importation dont l'entreprise Y soutient qu'elle en est victime. Aussi sollicite-t-il une suspension de la procédure administrative des redressements initiée à l'encontre de son client, l'entreprise Y, en attendant que la juridiction pénale se prononce sur le bien-fondé de sa plainte.

Il rappelle que le gérant de l'entreprise Y est victime d'usurpation de son Numéro d'Identification Fiscale (NIF) et a saisi la juridiction pénale d'une plainte afin de faire constater l'infraction de faux à des fins d'importation et mettre en jeu la responsabilité des coupables.

En réponse, l'Administration fiscale a porté à sa connaissance que le principe de sursis à statuer en attendant l'issue d'une procédure pénale s'applique devant les juridictions et ne concerne nullement la phase administrative de la gestion du contentieux fiscal. Elle s'intéresse aux revenus à soumettre à l'impôt et n'est donc liée ni par les qualifications des faits, ni par les interprétations ultérieures données à ces faits dans le cadre d'une action pénale.

Ainsi, l'Administration fiscale n'est nullement tenue de surseoir à une procédure pendante devant elle pour cause de saisine d'une juridiction pénale. Sa position relativement à l'usage du NIF et les conséquences de son utilisation, fût-elle frauduleuse ou non, sont déjà formulées dans sa décision N° ... de ... juin 2022.

En conséquence, la procédure administrative dont l'entreprise sollicite la suspension est close.

D20 : Motivation des chefs de redressements

La société X conteste le rappel de la RSPS sur les frais d'assemblage d'équipements importés qui lui a été notifié en arguant que le contrôle n'a pas suffisamment motivé ce chef de redressement comme l'exige l'article 236 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) afin de lui permettre de formuler au mieux ses observations.

En réponse, l'Administration fiscale a rappelé que la motivation d'une notification de redressements est fonction des éléments mis à la disposition du contrôle lors des travaux sur place. Aussi, aux termes des dispositions de l'article 236 invoqué par la société X *« l'Administration fiscale adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. Lorsque l'Administration rejette les observations du contribuable, sa réponse doit être motivée »*. Il en résulte que la notification de redressements doit à cet effet, exposer les faits et les bases juridiques sur lesquels se fondent les rappels proposés.

Il ressort ainsi du dossier, contrairement aux arguments de la société X pour remettre en cause le rappel de la RSPS qui lui a été notifié, que ce chef de redressement a été suffisamment motivé dans la mesure où la mission de contrôle a clairement exposé les éléments de fait et de droit qui sous-tendent le rappel projeté. Ce qui a permis à la société X de formuler des observations auxquelles la mission de contrôle a répondu dans sa notification définitive. D'ailleurs, la société X a pu identifier dans lesdites observations, les griefs relevés par le contrôle et apporter des clarifications notamment en ce qui concerne leur traitement à la douane lors de la mise à la consommation et les éléments de facturation retenus par son fournisseur.

Au regard de tout ce qui précède, l'Administration fiscale a conclu que la notification de redressements qui a été adressée à la société X ne souffre d'aucune insuffisance de motivation, laquelle est conforme à la lettre et à l'esprit de l'article 236 du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

D21 : Portée de l'absence de réponse de l'Administration suite à une réclamation contentieuse

A l'appui de sa contestation, la société X affirme que le montant de la TVA redressé dans le cadre du contrôle dont elle a fait l'objet n'est qu'un report du redressement en date du 2018 qu'elle a contesté. Elle ajoute que sa contestation du.....avril 2019 étant restée sans suite, elle a considéré le silence de l'Administration fiscale comme une acceptation. Elle signifie donc son désaccord sur les redressements objet de la notification susvisée.

En réponse, l'Administration fiscale prend acte de son courrier en date du ... avril 2019 et précise que le silence de l'Administration fiscale ne constitue pas ipso facto une acceptation ou un abandon des redressements intervenus et contestés. Bien au contraire, le silence gardé par l'Administration à l'expiration du délai légal imparti vaut décision de rejet.

L'Administration fiscale dispose certes conformément aux dispositions de l'article 367 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) d'un délai de deux (02) mois pouvant être prolongé d'un (01) mois pour

communiquer sa décision au contribuable. Ce même article dispose en son alinéa 3 que « *Si le Commissaire des impôts ne prend aucune décision dans ce délai, le contribuable peut saisir directement le tribunal compétent* ». En ce sens, contrairement à ce que soutient la société X, l'absence de réponse de l'Administration fiscale à sa contestation ne saurait être interprétée comme une acceptation tacite. Ce silence lui ouvrirait plutôt la possibilité de saisir la juridiction compétente afin de statuer sur sa réclamation.

Il ressort de l'argumentaire de la société X qu'une confusion est faite entre les dispositions de l'article 205 alinéa 3 de la loi N° 2018-025 relative au Livre des procédures Fiscales (LPF) qui dispose que « *Le défaut de réponse de l'administration fiscale dans les délais vaut acceptation des observations formulées par le contribuable et la notification définitive en tient compte* » et celles de l'article 367 sus-évoqué. Les dispositions de l'article 205 du LPF s'appliquent lorsque la procédure du contrôle est en cours. En l'espèce, suite à ses observations du ...2018 dans le cadre de la vérification partielle de la TVA engagée en 2018 sur les exercices 2017 et la période de janvier à juillet 2018, le contrôle lui a adressé sa réponse en maintenant les redressements effectués. La procédure de redressement avait donc pris fin avec l'envoi de la notification définitive de redressement, authentifiée par l'avis de mise en recouvrement N° ...du ... octobre 2018.

En somme, ses arguments tendant à rejeter les rappels à elle notifiés au motif que le silence gardé par l'Administration fiscale vaut acceptation sont inopérants. Dans ces conditions, c'est en vain qu'elle s'accroche au silence de l'Administration fiscale pour se soustraire à ses obligations fiscales.

D22 : Validité d'une vérification générale à la suite d'un CSP sur les mêmes exercices et les mêmes impôts

La société X trouve curieux que la procédure de vérification générale de comptabilité dont elle a fait l'objet aboutisse au rappel des mêmes impôts et taxes que ceux figurant sur une précédente notification de redressements dans le cadre d'un contrôle sur pièce au titre du même exercice.

A ce propos, l'Administration fiscale rappelle en ce qui concerne les garanties du contribuable en matière de vérification sur place qu'aux termes des dispositions des articles 230 et 231 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), « *lorsqu'elle a procédé à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'Administration fiscale ne peut plus procéder à des redressements pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts* » et que « *lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe, d'un groupe d'impôts ou de taxes, est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. Toutefois, il est fait exception à cette règle lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées. Par ailleurs, l'Administration fiscale conserve la possibilité d'opérer, dans le cadre d'un contrôle sur pièces, des redressements dans le délai de répétition pour les mêmes impôts et pour les mêmes périodes sans procéder à de nouvelles investigations sur place* ».

Ainsi, il ressort d'une part, que l'interdiction de répétition des contrôles sur un même exercice n'est valable qu'en matière de vérification sur place et que d'autre part, la loi autorise la mise en œuvre

d'un contrôle sur pièces à la suite d'une vérification de comptabilité et inversement, pour les mêmes impôts et les mêmes exercices et ce, dans la limite du délai de prescription.

A cet effet, l'Administration fiscale souligne qu'un contrôle sur pièces antérieur ne peut faire obstacle à une vérification générale de comptabilité sur les mêmes exercices en ce sens qu'il s'agit de deux procédures distinctes.

Il s'en suit donc que la mise en œuvre de la procédure de vérification de sa comptabilité en 2022 sur les mêmes exercices et postérieurement au CSP de 2021 est tout à fait régulière et légale.

De plus, la société X semble faire une confusion entre les notions de « chef de redressements » et « impôts rappelés ». Le fait que les deux procédures aient abouti chacune aux rappels des mêmes impôts et taxes ne signifie pas que les motifs de redressements sont identiques.

Néanmoins, lorsque les rappels de la vérification sur place portent sur la même période et sur les mêmes chefs de redressements qu'un précédent CSP, il convient de tenir compte des rappels du CSP pour ne notifier au contribuable que la situation nette. Ce qui n'a pas été le cas dans le cadre de ce contrôle.

En conséquence, pour l'établissement de sa situation définitive, l'Administration fiscale consent tenir compte des redressements du CSP en ce qui concerne la TVA et l'IS. Par contre, l'IR-RCM ne fera l'objet d'aucune déduction dans la mesure où le rappel du CSP s'est fondé sur les distributions de dividendes opérées alors que celui de la vérification de comptabilité porte sur les rehaussements de la base de l'IS.

D23 : Délais de reprise de l'Administration fiscale après la levée des mesures contre la COVID 19

La société X réclame l'application de l'article 337 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) qui dispose en son alinéa 1 que : « *L'expiration des délais de reprise ne fait pas obstacle à l'exercice du droit de vérification du service des Impôts à l'égard des périodes prescrites mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure non couverte par la prescription* ». Elle estime que l'Administration fiscale peut contrôler les exercices prescrits mais l'alinéa 2 de cet article qui dispose que « *Cependant, aucune imposition ne peut être établie au titre des périodes couvertes par la prescription.* » ne permet pas de notifier un rappel d'impôts au titre des périodes prescrites. Elle demande donc à l'Administration fiscale d'abandonner les rappels d'impôts des années 2017 et 2018.

En réponse à la demande d'abandon des rappels mis à sa charge au titre des exercices 2017 et 2018 pour raison de prescription, l'Administration fiscale précise qu'effectivement, l'article 337 alinéa 2 du LPF dispose qu'aucune imposition ne peut être établie au titre des périodes couvertes par la prescription.

Toutefois, il convient de souligner que la loi N° 2021-032 portant loi de finances, exercice 2022 à son article 14 nouveau, alinéa 1^{er} précise que : « *En matière de contrôle fiscal, nonobstant les dispositions relatives aux délais de prescription prévues aux articles 316 à 335 du LPF, l'Administration fiscale conserve l'exercice de son droit de reprise et de contrôle sur les exercices 2017 et 2018 (...)* ».

Pour rappel, cette disposition fait suite à la suspension du droit de reprise et de contrôle de l'Administration fiscale durant 21 mois par l'ordonnance N° 2020-005 du 30 juillet 2020, portant loi de finances rectificative pour la gestion 2020 et relative aux mesures d'accompagnement d'ordre fiscal et douanier liées à la pandémie du Covid-19. Cet article 14 nouveau, alinéa 1^{er} de la loi N° 2021-032 autorise donc expressément l'Administration fiscale, à partir du 1^{er} janvier 2022, à contrôler et rappeler les impôts portant sur les exercices 2017 et 2018.

La circulaire N°001-2022/OTR/CG/CI du 02 février 2022 vient préciser les modalités d'application de la disposition sus évoquée. Elle expose en son point 8 que : « (...). *Pour l'exercice 2017, en principe le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2018 au 31 décembre 2020. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de neuf (09) mois, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2022.*

Pour l'exercice 2018, en principe le délai de prescription court du 1^{er} janvier 2019 au 31 décembre 2021. Or, ce délai ayant été suspendu sur une période de vingt et un (21) mois, son décompte reprend du 1^{er} janvier 2022 pour s'achever au 30 septembre 2023 (...). ».

En prenant en compte les dispositions de l'article 14 de la loi N°2021-032 et du point 8 de la circulaire N°001-2022 ci-dessus visées, le délai de prescription des exercices 2017 et 2018 sont fixés respectivement au 30 septembre 2022 et 30 septembre 2023.

Au regard de ce qui précède, il n'est donc pas pertinent de soutenir que les exercices 2017 et 2018 sont prescrits alors même que la société X a reçu la notification de redressements portant sur ces exercices le 30 septembre 2022.

En conséquence, les rappels d'impôts et taxes mis à sa charge au titre des exercices 2017 et 2018 sont fondés.

TITRE VI : DU RECOUVREMENT

D24 : Apurement d'impôts avec les retenues BIC des cimentiers

L'entreprise X sollicite l'utilisation des retenues BIC opérées par ses fournisseurs sur ses achats en gros pour le règlement des redressements notifiés.

En réponse, l'Administration fiscale a souligné que la demande d'apurement sollicitée par l'entreprise X était en contradiction avec le statut d'intermédiaire de vente ou d'achat qu'elle revendique à partir de l'exercice 2018. Pour rappel, avant cette période, l'activité déclarée par l'entreprise X était l'achat-revente de ciment.

En effet, l'article 102 alinéa 4 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) dispose qu'« *En ce qui concerne les achats en gros, le prélèvement (retenue BIC) est à la charge de l'acquéreur. Il est liquidé et perçu pour le compte de l'Administration fiscale par le fabricant ou le commerçant grossiste au moment de la vente* » et l'article 103 du LPF poursuit que « *le taux du prélèvement est fixé comme suit : 1(...) ; 2- à l'intérieur, pour les achats en gros : 5% pour les opérateurs économiques ne possédant pas de numéro d'identification fiscale ; 1% pour les autres* ».

Il apparaît donc que c'est l'acquéreur, immatriculé ou non, c'est-à-dire celui à qui appartient la marchandise, qui subit la retenue et qui peut s'en prévaloir et non un intermédiaire d'achat ou de vente.

En réclamant la qualité d'intermédiaire de vente ou d'achat, l'entreprise X s'est exclue de facto du champ d'application de la retenue BIC sur les achats en gros et du bénéfice de son utilisation aux fins d'apurement. Ces retenues BIC positionnées sur son numéro d'identification fiscale, doivent en principe être réparties aux véritables destinataires des marchandises qui au final, ont supporté le prix réel de la transaction d'achat de ciment auprès des producteurs et pour laquelle l'entreprise soutenait n'avoir perçu qu'une commission d'intermédiation.

En conséquence, l'entreprise X ne peut se prévaloir des retenues BIC subies par ses commettants pour réclamer leur utilisation à des fins d'apurement.

Pour ce qui concerne les exercices 2016 et 2017, au titre desquels l'entreprise X a déclaré son activité comme relevant du commerce général et confirmée par le contrôle, l'Administration fiscale marque son accord pour l'utilisation des retenues BIC subies et justifiées en règlement des rappels définitifs retenus par la présente décision contentieuse et ce, dans le respect des conditions prévues en la matière par le Livre des Procédures Fiscales.

TITRE VII : DES REGIMES DEROGATOIRES

D25: Incompatibilité de l'activité de courtage et de commissionnaire avec le statut de société agréée au régime de la zone franche

La société X est une société agréée au statut de la Zone Franche Industrielle, spécialisée dans l'achat, la transformation et l'exportation des produits agricoles.

Pour rectifier les chiffres d'affaires de la société X à partir des achats, la mission de contrôle a d'abord souligné que l'activité de la société était conforme à son objet social depuis sa création en 2013 jusqu'en 2016. Par la suite, la société X se présente comme un démarcheur de produits agricoles pour le compte de ses clients alors qu'elle est répertoriée comme entreprise exportatrice de produits agricoles. L'examen des déclarations de résultat et l'exploitation du grand livre, de la balance générale des comptes ainsi que les relevés bancaires ont permis de requalifier l'activité de courtage de la société en achat-revente puis de reconstituer les achats de marchandises à partir des comptes de tiers. La mission a ensuite procédé à la rectification des chiffres d'affaires des exercices soumis à contrôle et au rappel des impôts et taxes.

La société X conteste ces redressements au motif qu'elle a modifié ses statuts le ... octobre 2015 en incorporant dans son objet social l'activité de courtage et que cette activité est conforme aux dispositions des articles 2 et 3 de l'Acte Uniforme relatif au Droit Commercial Général (AUDCG). Elle soutient que le courtier tel que défini par l'AUDCG peut agir en son nom pour le compte de son client et est rémunéré par une commission conformément à l'article 212 du même acte. Elle estime qu'en ayant pour objet social le courtage, elle se charge d'acheter les produits agricoles, de les transporter jusqu'à Lomé, de les ensacher puis de les expédier aux clients et que de ce fait, elle joue le rôle de commissionnaire en douane. Elle affirme que les contrats avec ses clients ont fixé le montant des rémunérations par tonnes livrées et que toutes les autres sommes constituent des débours.

Elle ajoute également qu'elle ne fait pas de l'exportation mais accomplit des actes de commissionnaire en douane pour le compte de ses clients et que par conséquent, les débours engagés ne peuvent pas être considérés comme des composantes de son chiffre d'affaires qui selon elle, doit donc se limiter aux commissions qui lui sont versées.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale a rappelé que la société X est agréée au statut de la Zone Franche Industrielle par agrément provisoire N° du 2013 et par arrêté N° du 2015 portant certificat d'entreprise exportatrice. A ce titre, la société X bénéficie, pour les activités entrant dans le champ d'application de son agrément, des avantages fiscaux accordés par la loi portant statut de la zone Franche Industrielle en ses articles 20 et 21. Par contre, si elle exerce des activités autres que celles prévues par la loi portant statut de la zone franche industrielle, ces dernières seront imposées selon le régime de droit commun.

En l'espèce, la société X qui est spécialisée dans le traitement industriel de produits agricoles et l'exportation, a modifié ses statuts pour prendre en compte l'activité de courtage et de prestations de services en produits agricoles et agroalimentaires. C'est sur cette base que la société X s'est

spécialisée dans le courtage qui a consisté selon elle, à acheter, transporter, ensacher et expédier les produits agricoles pour le compte de ses clients à l'étranger.

Sur ce point, l'Administration fiscale a exposé à la société X que l'article 7 de la loi portant statut de la Zone Franche Industrielle exclut expressément du bénéfice dudit statut, « *les entreprises d'exploitation minière, les entreprises d'égrenage de coton, les sociétés de commerce international et de courtage et les entreprises de télécommunication* ». La société X étant agréée au statut de la Zone Franche Industrielle et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, l'activité de courtage qu'elle déclare exercer n'est pas éligible au bénéfice des avantages prévus par la loi suscitée.

L'Administration fiscale a également précisé qu'un courtier est un intermédiaire de commerce dont la profession consiste à mettre en rapport des personnes en vue de faciliter ou de faire aboutir la conclusion de conventions entre ces personnes. Celui-ci doit, compte tenu de sa connaissance du marché, identifier l'acquéreur ou le vendeur susceptible d'être intéressé par l'achat ou la vente des marchandises selon le contenu de l'offre. Or, la société X qui soutient exercer une activité de courtage va bien au-delà de cette activité. Elle achète, transporte, ensache et exporte des produits agricoles. Ces actes accomplis par la société X forment un cycle commercial complet. Ce qui ne relève clairement pas des attributions d'un courtier. Il aurait été donc plus convaincant si la société X se chargeait seulement de négocier et de faciliter les relations entre les acheteurs et les vendeurs.

C'est donc en toute logique que la mission de contrôle a considéré les activités de la société X comme étant du commerce au sens propre du terme et non du courtage.

En ce qui concerne la qualité de commissionnaire en douane que revendique la société X, l'Administration fiscale a précisé que les documents d'exportation présentés, désignent la société X comme exportateur des produits agricoles et non comme un commissionnaire en douane. Ceci dit, les commissionnaires agréés en douane qui ont procédé aux déclarations des produits exportés sont nommément connus et mentionnés sur les documents douaniers. Le fait donc pour la société X d'affirmer, qu'en exportant des produits agricoles elle joue le rôle de commissionnaire en douane n'est pas pertinent d'autant qu'il s'agit d'une profession réglementée pour laquelle elle n'a fourni aucun agrément.

Au regard de tout ce qui précède, l'Administration fiscale a jugé fondé que la mission de contrôle retienne comme qualification des activités de la société X, celle de l'achat-revente avec les rappels d'impôts et taxes y relatifs.

TITRE VIII : DES RETENUES A LA SOURCE

D26 : Retenue Sur Loyer due par un locataire dont le bailleur bénéficie d'un régime dérogatoire

A l'appui de sa contestation sur le montant des impayés des retenues sur loyers, la société X soutient que la société Y qui est son bailleur bénéficie des avantages fiscaux en vertu de la loi N° 2011-018 du 24 juin 2011 portant statut de la zone franche industrielle. Elle estime que la société Y n'étant redevable de la Taxe Foncière que dans la limite de 15% de celle due au régime de droit commun en vertu de l'article 21 de la loi susvisée, le montant des retenues sur loyers mis à sa charge devrait être calculé dans cette même proportion.

Après instruction, l'Administration fiscale précise qu'aux termes des dispositions de l'article 100 alinéa 1 du Livre de Procédures Fiscales (LPF), « *Sont soumis à une retenue à la source sur les loyers bruts dus aux propriétaires en raison de la location des immeubles leur appartenant (...). Les redevables légaux, c'est-à-dire les personnes désignées par la loi pour opérer la retenue sont les locataires suivants : (...), les personnes morales de droit public ou privé (...)* ».

La société X étant locataire d'un immeuble moyennant un loyer, elle est le redevable légal des retenues sur les loyers qu'elle verse à son bailleur.

Elle est donc tenue, en sa qualité de personne morale de droit privé locataire, d'opérer et de reverser ces retenues sur loyers à l'Administration fiscale suivant les modalités fixées par la loi et cela, en dépit des avantages dont peut bénéficier son bailleur.

Ainsi, l'article 100 alinéa 2 du LPF fixe la retenue au taux de 12,5% en 2018 et 2019, et à 8,75% à partir de 2020 du montant des loyers bruts. Cette retenue constitue un acompte de la Taxe Foncière (TF) et de l'impôt sur le résultat dus par le bailleur.

En ce qui concerne le régime exonératoire évoqué, l'Administration fiscale précise que la société Y bénéficie des exonérations fiscales prévues par la loi sur la zone franche dans le cadre strict des activités au titre desquelles l'agrément a été délivré. La location d'immeuble moyennant un revenu ne rentre pas dans les activités officielles de la société Y qui ne pourra prétendre à un régime d'exonération de la taxe foncière sur ces revenus.

C'est donc à tort que la société X tente de se soustraire de ses obligations déclaratives en invoquant le statut de la zone franche de la société Y qui d'ailleurs, ne peut s'en prévaloir dans le cadre de cette activité de location d'immeuble.

D27 : Territorialité de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) dans l'activité de transport de marchandises

Pour rappeler la TVA, la mission de contrôle a constaté d'une part, que la société X a facturé et comptabilisé des produits issus du transport d'un camion du Bénin à destination de Lomé au titre de l'exercice 2018 sans que ceux-ci ne soient soumis à la TVA conformément aux articles 312 et 317 du Code Général des Impôts (CGI) ancien. Elle a procédé donc au rappel de la TVA sur ces prestations de services.

La société X conteste ces rappels au motif que d'une part, le transport en cause a été fait essentiellement hors du territoire togolais. Elle estime que seulement une distance de 44 km sur les 827 km a été parcourue sur le territoire togolais. Elle affirme que si la TVA devait être rappelée, le chiffre d'affaires taxable ne se limiterait qu'à la fraction proportionnelle à la distance effectivement parcourue sur le territoire togolais, soit une TVA de francs CFA sur les francs CFA notifiés par la mission de contrôle.

Après analyse et au regard des arguments avancés, l'Administration fiscale rappelle que l'article 313 du CGI ancien dispose en matière de territorialité de la TVA sur les prestations de services que : « *Le lieu d'imposition d'une prestation de services est le lieu de son exécution. Cependant, lorsque la prestation est utilisée dans un lieu autre que celui de son exécution, l'imposition s'effectue à son lieu d'utilisation* ». Au sens de cet article, la TVA est due au Togo dès lors que l'utilisation finale de la prestation a lieu au Togo.

En l'espèce, la prestation de transport en cause bien qu'itinérante et exécutée matériellement entre le Bénin et le Togo, est réputée effectivement consommée au lieu de destination de la marchandise transportée, donc au Togo.

Ainsi, le Togo étant le pays d'utilisation de la prestation en cause, la totalité de la TVA sur cette opération est due au Togo et ne saurait être l'objet d'une quelconque répartition entre le Togo et le Bénin au prorata des distances parcourues sur le territoire de chacun des pays.

Par conséquent, la TVA rappelée et mise à la charge de la société X est fondée et maintenue.

TITRE X : DE L'USURPATION DU NUMERO D'IDENTIFICATION FISCALE (NIF)

D28: Usurpation du NIF

X est une société de transit soumise au régime du réel sans TVA. À l'issue de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet et sur la base des résultats des recoupements obtenus auprès de la Direction du Contrôle Fiscal (DCF), la mission de contrôle a relevé que la société X effectue des opérations d'importation et d'exportation. En se fondant sur ces recoupements, elle a procédé à la rectification des chiffres d'affaires des exercices soumis à contrôle et au rappel des impôts et taxes y afférents.

Pour contester les rappels d'impôts mis à sa charge, la société X expose qu'elle est une société de prestation de services et qu'elle ne se reconnaît pas la qualité d'importateur. Elle soutient que les recoupements relevés dans le cadre de ce contrôle sont le fait de l'utilisation de son NIF par d'autres transitaires. Elle fait valoir que son NIF est utilisé à son insu à des fins d'opérations d'importation ou d'exportation. Elle impute cette situation à la société Y qui aurait cédé l'usage de ce NIF, alors que le contrat de prestation de services conclu avec cette société n'avait pour seul objet que la location à ladite société de son numéro de code douanier et non son NIF. De ce fait, elle tient la société Y pour responsable de l'usage frauduleux de son NIF en soutenant qu'elle l'a vendu à d'autres entités dont la plupart exercent dans le transit. Elle a produit au dossier une plainte pénale par laquelle, elle a saisi le Procureur de la République pour atteintes aux systèmes d'informations de sa société, afin de mettre en jeu la responsabilité des entités suspectées.

En réponse, l'Administration fiscale porte à sa connaissance que le Numéro d'Identification Fiscale est unique et personnel à chaque société, de sorte que toutes les opérations effectuées sur la base dudit numéro par une tierce personne emporte la pleine responsabilité du propriétaire du NIF et sont donc inopposables à l'Administration fiscale. Cette position est d'autant plus renforcée que dans sa situation et suivant les pièces qu'elle a produites, l'usage de son NIF par des tiers est davantage le fait de son cocontractant la société Y, locataire de son numéro de code douanier, qui aurait outrepassé les termes de leurs relations contractuelles.

Ainsi, les recoupements effectués sur le NIF engagent la responsabilité de la société X et l'Administration fiscale est de ce fait en droit de mettre à sa charge les impôts qui découlent de l'usage de ce NIF. Il revient à la société X de mettre en jeu la responsabilité de son cocontractant (la société Y), pour l'abus dont celui-ci s'est rendu coupable en mettant frauduleusement son NIF à la disposition d'autrui.