

# Flash Info



# SOMMAIRE



**ATTENTION À LA TAXATION  
DE VOS RÉSERVES LIBRES !**

1. RAPPEL DES DISPOSITIONS APPLICABLES
2. LA NATURE DES RÉSERVES VISÉES PAR LA TAXATION
3. PÉRIODE VISÉE PAR CETTE TAXATION
4. MODALITÉS PERMETTANT DE DIFFÉRER LA TAXATION



**COMMENT DÉDUIRE SES  
AMORTISSEMENTS EN PÉRIODE  
DÉFICITAIRE**

1. DÉFINITION DE L'AMORTISSEMENT RÉPUTÉ DIFFÉRÉ
2. EXEMPLES D'IMPUTATION DES AMORTISSEMENTS RÉPUTÉS DIFFÉRÉS



# I. ATTENTION À LA TAXATION DE VOS RÉSERVES LIBRES !

Lors de l'assemblée générale annuelle d'une société, les associés ou actionnaires se prononcent sur l'affectation du résultat de l'exercice. En présence de bénéfices, le résultat de l'exercice peut être mis en réserve partiellement ou en totalité. Certaines réserves (la réserve légale, les réserves statutaires, les réserves libre etc.) doivent parfois être obligatoirement dotées.

## IMPORTANT

Rappel des règles d'affectation des bénéfices de l'exercice

Lorsque l'exercice écoulé se traduit par un bénéfice, son affectation doit se dérouler dans l'ordre suivant :

- Apurement des pertes antérieures (qui figurent en principe en report à nouveau débiteur) ;
- Dotation des réserves obligatoires (réserve légales et réserves statutaires) ;
- Dotation des autres réserves, mise en report à nouveau créditeur ou distribution de dividendes.

Avant de doter les réserves de la société, il est nécessaire d'employer le bénéfice pour apurer les dettes antérieures éventuelles. Ensuite, les bénéfices restants pourront être utilisés pour doter les réserves de la société.

L'affectation des bénéfices de l'exercice est une décision qui appartient à la collectivité des associés ou actionnaires de la société. Celle-ci est décidée lors de l'assemblée générale annuelle.

Cependant, nous voulons souligner que l'objet du présent article n'est pas d'étudier le régime juridique de taxation, mais plutôt de rappeler les modalités de leur taxation prévues par le Code général des impôts congolais.

## 1. RAPPEL DES DISPOSITIONS APPLICABLES

En principe, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) est un impôt de distribution et frappe les bénéfices distribués par l'entreprise. La particularité du dispositif fiscal congolais réside dans l'imposition de réserves alors même qu'elles n'ont pas été distribuées.

Cette taxation trouve son fondement dans les dispositions de l'article 9 bis du livre III du tome II du Code général des impôts qui prévoit une présomption de distribution des réserves libres.

L'article 9 bis dispose que :

« Les bénéfices affectés à la réserve libre et pour lesquels la distribution n'est pas intervenue dans un délai de trois ans, sont considérés comme distribués et soumis à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières » (IRVM) ».

Cet article met donc en place une taxation des bénéfices réalisés par une entreprise et qui n'ont pas fait l'objet de décision de distribution.

Le taux de droit commun de l'impôt en cas de distribution de dividendes est de 20 %. L'impôt est payé par la société au nom et pour le compte de l'actionnaire bénéficiaire de la distribution qui en est le redevable réel.

L'article 9 bis a fait l'objet de correspondances tendant à le préciser, notamment l'instruction n° 0303/MEFB-DGI-DLC du 29 avril 1999 de la Direction générale des impôts.

Les précisions apportées concernent notamment :

- la nature des réserves visées par cette disposition ;
- la période de taxation visée à ce jour par cette disposition.



# TAXES

## 2. LA NATURE DES RÉSERVES VISÉES PAR LA TAXATION

L'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière définit les réserves comme les bénéfices affectés durablement à l'entité soit en application de dispositions légales ou statutaires, soit jusqu'à décision contraire des organes compétents. Les bénéfices laissés à la disposition de l'entité et non incorporés au capital.

L'obligation de constituer des réserves résulte des dispositions statutaires ou réglementaires et des décisions des organes compétents.

La loi les regroupe plusieurs catégories :

- les réserves réglementées ;
- les réserves libres ;
- les réserves statutaires ;
- etc.

D'après, l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, la réserve légale a pour but de constater la dotation obligatoire en la matière c'est-à-dire un prélèvement effectué sur le bénéfice en application de dispositions légales et réglementaires.

Par contre, les réserves libres sont des réserves dont l'Assemblée générale à la disposition. L'Assemblée générale peut ainsi prélever des dividendes sur ces réserves en indiquant expressément les postes sur lesquels les prélèvements sont effectués.

Il découle de cette définition que les réserves libres (ou réserves facultatives) sont les bénéfices susceptibles d'être distribués par l'entreprise, y compris les bénéfices inscrits au compte « report à nouveau ». Ce sont ces réserves qui sont visées par la taxation prévue par l'article 9 bis.

Ne sont pas donc concernées par l'imposition les réserves légales ou réglementaires selon le plan comptable en vigueur, qui ne peuvent être distribuées.

### 3. PÉRIODE VISÉE PAR CETTE TAXATION



En fait, l'article 9 bis oblige les entreprises qui constituent des réserves libres de les distribuer dans un délai de trois ans.

Autrement dit, ces dernières seront, trois ans après la réalisation du bénéfice et de leur inscription dans le compte des réserves libres, redevables de l'impôt dû normalement par les actionnaires, lesquels sont en réalité les débiteurs de l'impôt.

Pour l'appréciation de ce délai de trois ans et exiger le paiement de l'impôt sur les réserves qui sont « venues à maturité », l'administration fiscale a précisé qu'elle n'est pas tenue par les délais statutaires des entreprises pour l'approbation des comptes, ni par le délai de six mois prévu par l'Acte uniforme pour décider de l'affectation des résultats.

Pour des réserves afférentes à l'exercice N, elle indique que le délai de trois ans est réalisé (les réserves sont « venues à maturité ») à compter du premier jour suivant la date légale limite pour le dépôt auprès des services fiscaux des bilans de l'exercice clos le 31 décembre de l'année N+2.

Par exemple et compte tenu du fait que la date limite de dépôt des états financiers est fixée au 30 avril, les réserves libres constituées sur les résultats clos au 31 décembre 2004 seront en l'absence même de toute décision de distribution par les organes compétents de la société, imposées à partir du 1er mai 2007, celles constituées à partir du bénéfice de 2005 seront taxables à compter du 1er mai 2008 et ainsi de suite.

## 4. MODALITÉS PERMETTANT DE DIFFÉRER LA TAXATION



En effet, la taxation à l'IRVM après cette capitalisation devrait être envisagée en cas de réduction ultérieure du capital par voie de remboursement et non motivée par des pertes dans les dix ans qui suivent l'opération d'augmentation de capital. Il en irait de même en cas de liquidation et de remboursement du capital.

Hormis cette incidence à terme, il convient de préciser que l'opération de capitalisation des réserves facultatives comportera un coût fiscal (droits d'enregistrement de 3 % sur le montant de l'augmentation de capital et droits de timbre de dimension), ainsi que des coûts annexes (honoraires de conseils et de notaire, frais de publication légale, etc.).

L'article 9 bis ne constitue pas une fatalité, mais seulement une éventualité. L'assemblée générale des actionnaires ou associés peut toujours en effet décider d'intégrer au capital les réserves concernées avant leur « arrivée à maturité ».

Il convient de préciser que la capitalisation des réserves au capital ne neutralise pas définitivement la taxation à l'IRVM, mais ne fait qu'en différer le paiement.

En effet, la taxation à l'IRVM après cette capitalisation devrait être envisagée en cas de réduction ultérieure du capital par voie de remboursement et non motivée par des pertes dans les dix ans qui suivent l'opération d'augmentation de capital. Il en irait de même en cas de liquidation et de remboursement du capital.

Hormis cette incidence à terme, il convient de préciser que l'opération de capitalisation des réserves facultatives comportera un coût fiscal (droits d'enregistrement de 3 % sur le montant de l'augmentation de capital et droits de timbre de dimension), ainsi que des coûts annexes (honoraires de conseils et de notaire, frais de publication légale, etc.).

À titre de rappel, les dispositions de l'Acte uniforme sur les sociétés commerciales et du GIE permettent de réaliser des augmentations de capital par incorporation de réserve dans le cadre d'une AGE statuant aux conditions de quorum et de majorité des AGO, sans intervention nécessaire d'un commissaire aux apports.

### **A NOTER**

Le Cabinet de Conseil Juridique et Fiscal est disposé à prêter son assistance pour un bon suivi et une meilleure gestion fiscale de vos réserves et reports à nouveau.



## II. COMMENT DÉDUIRE SES AMORTISSEMENTS EN PÉRIODE DÉFICITAIRE

**Rappel :** l'amortissement est la constatation dans la comptabilité de l'entreprise de l'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation (bien acquis ou créé pour être utilisé de manière durable pour l'exploitation) du fait de son usage, de son ancienneté et/ou de son obsolescence.

Il permet ainsi, à l'entreprise de reconstituer, à l'expiration de la durée normale d'utilisation de l'élément en cause, un capital égal en valeur nominal à son prix de revient d'origine, voire, réévalué. L'amortissement se traduit par une déduction du résultat net de l'entreprise. Mais que faire lorsque ce résultat net est déjà négatif avant même la déduction des amortissements ? En un tel cas, la loi autorise à différer la comptabilisation de l'amortissement, selon les modalités ci-après exposées :

## 1. DÉFINITION DE L'AMORTISSEMENT RÉPUTÉ DIFFÉRÉ

L'amortissement réputé différé suppose que deux conditions soient réunies :

- Il faut un amortissement qui soit normalement constaté dans la comptabilité de l'entreprise ;
- Il faut que l'exercice de comptabilisation de l'amortissement soit caractérisé par un résultat fiscal déficitaire.



**ATTENTION :** Sur le plan fiscal, le caractère bénéficiaire ou déficitaire d'un exercice doit s'apprécier par référence au résultat comptable augmenté des réintégrations extra-comptables et diminué des déductions extra-comptables, non compris les déficits des exercices antérieurs.

La comptabilisation de l'amortissement en période déficitaire ordinaire pourrait constituer un facteur pénalisant pour l'entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés puisque cette comptabilisation contribue à aggraver le déficit fiscal de l'entreprise.

En matière d'impôt sur les sociétés, le déficit fiscal d'un exercice ne peut être reporté sur les exercices bénéficiaires postérieurs que dans le délai maximal de 3 années.

Il va sans dire que l'entreprise pourrait se heurter à ce délai de report des déficits et ainsi perdre définitivement le droit d'imputer les déficits datant de plus de 3 années.

C'est la raison pour laquelle le droit fiscal permet à l'entreprise, qui a comptabilisé des amortissements en période déficitaire, de réputer différés ces amortissements et ainsi de pou-

## 2. EXEMPLES D'IMPUTATION DES AMORTISSEMENTS RÉPUTÉS DIFFÉRÉS

Il est important de rappeler que cette imputation s'opère de manière extra-comptable, lors de la détermination du résultat fiscal de la société.

### EXEMPLE 1 :

Une entreprise A réalise au titre de l'exercice 2005 un bénéfice comptable de 50 000 000 FCFA. Elle opère des réintégrations pour un montant de 30 000 000 FCFA et des déductions pour 200 000 000 FCFA.

L'entreprise a un déficit fiscal de 10 000 000 FCFA au titre de l'exercice 2003 et a comptabilisé au cours de l'exercice 2004 des amortissements pour un montant de 80 000 000 FCFA.

Le résultat fiscal doit être déterminé comme suit :

Résultat fiscal provisoire avant imputation des déficits antérieurs :

$$50\ 000\ 000 + 30\ 000\ 000 - 200\ 000\ 000 = - 120\ 000\ 000$$

Résultat fiscal définitif :

Déficit fiscal : - 120 000 000

Réintégration amortissements : 80 000 000

Résultat fiscal : - 40 000 000

En réserve, l'entreprise aura à la clôture de l'exercice 2005 :

Un déficit fiscal d'un montant de 40 000 000 qui est reportable jusqu'à la fin de l'exercice à clôturer le 31 décembre 2008 ;

Un déficit fiscal d'un montant de 10 000 000 reportable jusqu'à la fin de l'exercice à clôturer le 31 décembre 2006 ;

Des amortissements réputés différés de 80 000 000 reportables sans limitation de durée sur les exercices postérieurs.

## EXEMPLE 2

La même entreprise réalise les mêmes résultats sur les exercices susvisés mais avec des amortissements d'un montant de 140 000 000 FCFA.

La situation sera la suivante :

Résultat fiscal définitif :

Déficit fiscal : - 120 000 000

Réintégration amortissements : 120 000 000

(Dans ce cas, la réintégration des amortissements est plafonnée à hauteur du déficit fiscal)

Résultat fiscal 0.

En réserve, l'entreprise aura :

Un déficit fiscal d'un montant de 10 000 000 reportable jusqu'à la fin de l'exercice à clôturer le 31 décembre 2006

;

Des amortissements réputés différés de 120 000 000 reportables sans limitation de durée sur les exercices postérieurs.

## EXEMPLE 3

Une entreprise B a réalisé au titre de l'exercice 2005 un bénéfice comptable de 300 000 000 FCFA. Elle a opéré extra-comptablement des réintégrations pour un montant de 60 000 000 FCFA et des déductions pour 40 000 000 FCFA.

L'entreprise B dispose d'un déficit fiscal datant de 2002 de 50 000 000 FCFA et d'un autre déficit fiscal datant de 2003 de 30 000 000 FCFA et d'amortissements réputés différés des exercices antérieurs de 300 000 000 FCFA. Le résultat fiscal est déterminé comme suit :

Résultat fiscal provisoire (avant imputation des déficits antérieurs) :

$300\,000\,000 + 60\,000\,000 - 40\,000\,000 = 320\,000\,000$

Résultat fiscal définitif :  
Bénéfice fiscal : 320 000 000

Imputation déficit fiscal 2002 : - 50 000 000

Imputation déficit fiscal 2003 : - 30 000 000

### IMPORTANT

Selon les règles fiscales, les provisions que l'entreprise souhaite déduire doivent obéir à ces quatre conditions : L'objet de la perte ou charge, qui implique la provision, doit être clairement défini.

La perte ou charge, doit être probable et justifiée ;

La cause de la perte ou charge, doit être en lien direct avec des événements en cours à la clôture de l'exercice ;

Si cette perte ou charge était intervenue au cours de l'exercice, cette somme aurait été déductible du résultat imposable.

Pour être déductible, la provision doit apparaître dans les écritures comptables de l'exercice en cours (avant la clôture).