



BURKINA FASO

Unité - Progrès - Justice

Doctrine Fiscale

Édition officielle 2021



Financé par le Sous-programme Finances publiques du Programme d'Appui à la Gestion Publique et aux Statistiques (PAGPS)





BURKINA FASO

Unité - Progrès - Justice

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DU DÉVELOPPEMENT

SECRÉTARIAT GÉNÉRAL

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

DIRECTION DE LA LÉGISLATION ET DU CONTENTIEUX

Doctrines Fiscales

Édition officielle 2021

SOMMAIRE

PARTIE I : IMPOT SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS (IRCM)

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1178/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE AUX MODALITÉS DE DÉTERMINATION DE L'IRCM : REVENUS IMPOSABLES, TAUX APPLICABLES ET INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	10
1. Règles applicables en l'absence de conventions fiscales conclues avec le Burkina Faso	10
2. Incidence des conventions fiscales internationales	11

PARTIE II : IMPOT SUR LES SOCIETES (IS)

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1165/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À L'AMORTISSEMENT ACCELERE	14
1. Champ d'application	14
2. Modalités de l'amortissement accéléré	15
3. Procédure d'agrément préalable	16

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1169/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À L'AMORTISSEMENT PAR COMPOSANT	17
1. Immobilisations concernées	17
2. Taux d'amortissement	17
3. Modalités de calcul	17

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1164/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AU SORT DES AMORTISSEMENTS RÉPUTÉS DIFFÉRÉS CONSTATÉS AVANT LE 1^{er} JANVIER 2018	19
---	-----------

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1171/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE A LA LIMITATION DE LA DÉDUCTIBILITÉ DES FRAIS DE SIÈGE ET D'ASSISTANCE TECHNIQUE	20
1. Définitions	20
2. Conditions de déductibilité	20
3. Seuil de déductibilité	21
4. Conséquences en cas de dépassement du seuil de déductibilité	21

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1168/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA DÉDUCTIBILITÉ DES LIBÉRALITÉS, DONNS ET SUBVENTIONS	22
1. Champ d'application	22
2. Conditions de déduction	22

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1161/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA DÉDUCTIBILITÉ DES PRIMES D'ASSURANCE-MALADIE	23
---	-----------

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1163/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE AUX CONDITIONS D'ADMISSION DES PROVISIONS POUR CRÉANCES DOUTEUSES OU LITIGIEUSES	24
1. Les créances doivent être inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise et résulter d'une gestion normale	24

2. Des événements en cours à la clôture de l'exercice doivent rendre probable la perte envisagée	25
3. Le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé et concerner une ou plusieurs créances bien déterminées	25
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1170/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE AU PLAFONNEMENT DE LA DÉDUCTIBILITÉ DES REDEVANCES VERSÉES ENTRE ENTREPRISES LIÉES	26
1. Définition	26
2. Conditions de déductibilité	26
3. Seuil de déductibilité	27
4. Conséquences en cas de dépassement du seuil de déductibilité	28
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1160/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA PREUVE DE LA MISE AU REBUT D'UNE IMMOBILISATION	29
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1162/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA DÉDUCTIBILITÉ DES SOMMES VERSÉES DANS UN PAYS À RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ	30
A. Opérations pouvant entraîner la non déductibilité fiscale des versements : charges payées ou dues à des personnes résidentes ou domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié	30
1. Nature des charges	30
2. Conditions relatives à la personne du débiteur	30
3. Conditions relatives à la personne bénéficiaire : la notion de régime fiscal privilégié	30
B. Conséquences de la non déductibilité fiscale des versements	32
1. Conséquences pour le débiteur	32
2. Conséquences fiscales de la réintégration des sommes indûment déduites	34
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1167/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE AUX RÉGIMES DE RÉÉVALUATION DES BILANS	36
1. Le régime de droit commun : la réévaluation « libre »	36
2. Le régime exceptionnel : la réévaluation « réglementée »	37
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1166/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA TERRITORIALITÉ DES IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES	39
1. En droit interne	39
2. En présence d'une convention fiscale	40
PARTIE III : RÉGIME FISCAL DES GROUPEMENTS D'INTERET ECONOMIQUE (GIE)	
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2021-0001/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE AU RÉGIME FISCAL DES GROUPEMENTS D'INTÉRÊT ÉCONOMIQUE (GIE)	42
1. Définition	42
2. Règles d'imposition en phase de constitution	42

3. Règles d'imposition en cours d'activité	43
4. Règles d'imposition en phase de transformation ou de dissolution	45

PARTIE IV : IMPOT UNIQUE SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES (IUTS)

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1172/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À L'IMPOSITION À L'IUTS DES SOMMES PERÇUES SUITE À UN LICENCIEMENT	48
1. Sommes et indemnités exonérées	48
2. Sommes et indemnités imposables	48

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1173/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA DÉFINITION DU DOMICILE FISCAL EN MATIÈRE D'IUTS	50
1. En l'absence de convention internationale relative aux doubles impositions	50
2. En présence d'une convention internationale relative aux doubles impositions ...	51

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1174/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE AU RÉGIME FISCAL DES RÉMUNÉRATIONS DES DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS	52
1. La Société Anonyme (SA)	52
2. La Société à Responsabilité Limitée (SARL)	54
3. La Société en Nom Collectif (SNC)	54
4. La Société en Commandite Simple (SCS)	55
5. La Société en Participation (SEP)	55
6. La société créée de fait et la société de fait	55
7. Le Groupement d'intérêt Economique (GIE)	55
8. Cas communs à toutes les sociétés : rémunérations excessives ou fictives	55

PARTIE V : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1175/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA TVA SUR LES AIDES AUX ENTREPRISES	58
1. Définitions	58
2. Application de la TVA sur les aides aux entreprises	58
3. Exemples d'application	59
4. Base d'imposition	59

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1176/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE À LA TVA SUR LES OPERATIONS REALISEES PAR LES ORGANISMES A BUT NON LUCRATIF	60
1. Opérations exonérées de TVA et opérations taxables à la TVA	60
2. Conséquences de l'application de la TVA aux opérations des organismes à but non lucratif	60
3. Remboursement des crédits de TVA aux organismes à but non lucratif	61

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1179/MINEFID/SG/DGI/DLC	
RELATIVE À LA BASE D'IMPOSITION DE LA TVA	62
1. Éléments à inclure dans la base d'imposition	62
2. Éléments à exclure de la base d'imposition	62
3. Base d'imposition des opérations taxables lorsque la TVA n'a pas été facturée	63
4. Application de la TVA sur la marge	63
5. Cas particulier des entreprises de travail temporaire	64
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1177/MINEFID/SG/DGI/DLC	
RELATIVE AUX EXONÉRATIONS DE TVA	66
1) Légalité des exonérations fiscales	66
2) Exonérations spécifiques à la TVA	66
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2021-0002/MINEFID/SG/DGI/DLC	
RELATIVE AUX OPÉRATIONS DE L'ÉTAT, DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES	
ET DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS SOUMISES À LA TVA	67
1) Détermination des opérations soumises à la TVA	67
2) Droit à déduction	67
3) Obligations déclaratives et comptables	68
PARTIE VI : FACTURE NORMALISEE	
INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-957/MINEFID/SG/DGI/DLC	
RELATIVE A LA FACTURE NORMALISEE	70
1) Règle générale	73
2) Cas spécifique du bordereau de réception	74

**PARTIE I :
IMPOT SUR LE REVENU
DES CAPITAUX MOBILIERS
(IRCM)**

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1178/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AUX MODALITÉS DE DÉTERMINATION DE L'IRCM : REVENUS IMPOSABLES, TAUX APPLICABLES ET INCIDENCE DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES.

Textes de référence :

- CGI : Art.129, 130, 132, 140, 141

La présente instruction vient préciser les taux applicables en matière d'Impôt sur les revenus de capitaux mobiliers (IRCM).

L'article 140 du code général des impôts (CGI) fixe les différents taux de l'IRCM aux revenus des créances et aux revenus des valeurs mobilières, sous réserve des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

1. Règles applicables en l'absence de conventions fiscales conclues avec le Burkina Faso

a. Pour les revenus des créances :

Le taux normal de l'IRCM est fixé à 25 %. Il s'applique à tous les produits visés à l'article 129 du CGI :

- qui ne sont pas soumis à un taux spécifique ;
- qui ne sont pas exonérés par l'article 130 du CGI.

Le taux dérogatoire de l'IRCM est fixé à 12,5 %. Il s'applique uniquement aux produits des comptes de dépôts et comptes courants visés à l'article 129 ouverts dans les écritures et perçus auprès :

- d'une banque ;
- d'un établissement financier ;
- d'un agent de change ;
- d'un courtier en valeurs mobilières ;
- du Trésor public ;
- des caisses de crédit agricole.

b. Pour les revenus des valeurs mobilières

Il convient de distinguer selon le statut du bénéficiaire et la nature des produits perçus.

i) Pour les sociétés et entreprises nouvelles

Le taux de l'IRCM est fixé à 6,25%. Il s'applique uniquement aux produits des

actions, parts d'intérêts, commandites qu'elles distribuent au titre des trois premiers exercices sociaux suivant leur constitution à l'exception des distributions occultes. Ces trois (3) exercices ne peuvent excéder une durée globale de quarante-deux (42) mois (article 141 du CGI).

ii) Pour les autres sociétés et entreprises

- pour les intérêts, arrérages, et autres produits des obligations émises au Burkina Faso visés à l'article 132 paragraphe 1, le taux de l'IRCM est fixé à 6%.
- il est à rappeler que les dividendes et tous autres produits des actions de sociétés ayant leur siège au Burkina Faso sont exclus de ce taux de 6% et sont imposables à l'IRCM au taux de 12,5% ;
- pour tous les autres produits visés à l'article 132 paragraphe 1 du CGI, le taux de l'IRCM est fixé à 12,5%.

iii) Cas particulier des intérêts des comptes courants d'associés.

Aux termes de l'article 132 paragraphe 6 du CGI, les intérêts des comptes courants d'associés doivent être considérés comme des revenus des valeurs mobilières.

Les intérêts des comptes courants d'associés sont par conséquent imposés à l'IRCM au

taux de 12,5%, sous réserve de l'application du taux dérogatoire de 6,25% accordé aux entreprises nouvelles à l'article 141 du CGI.

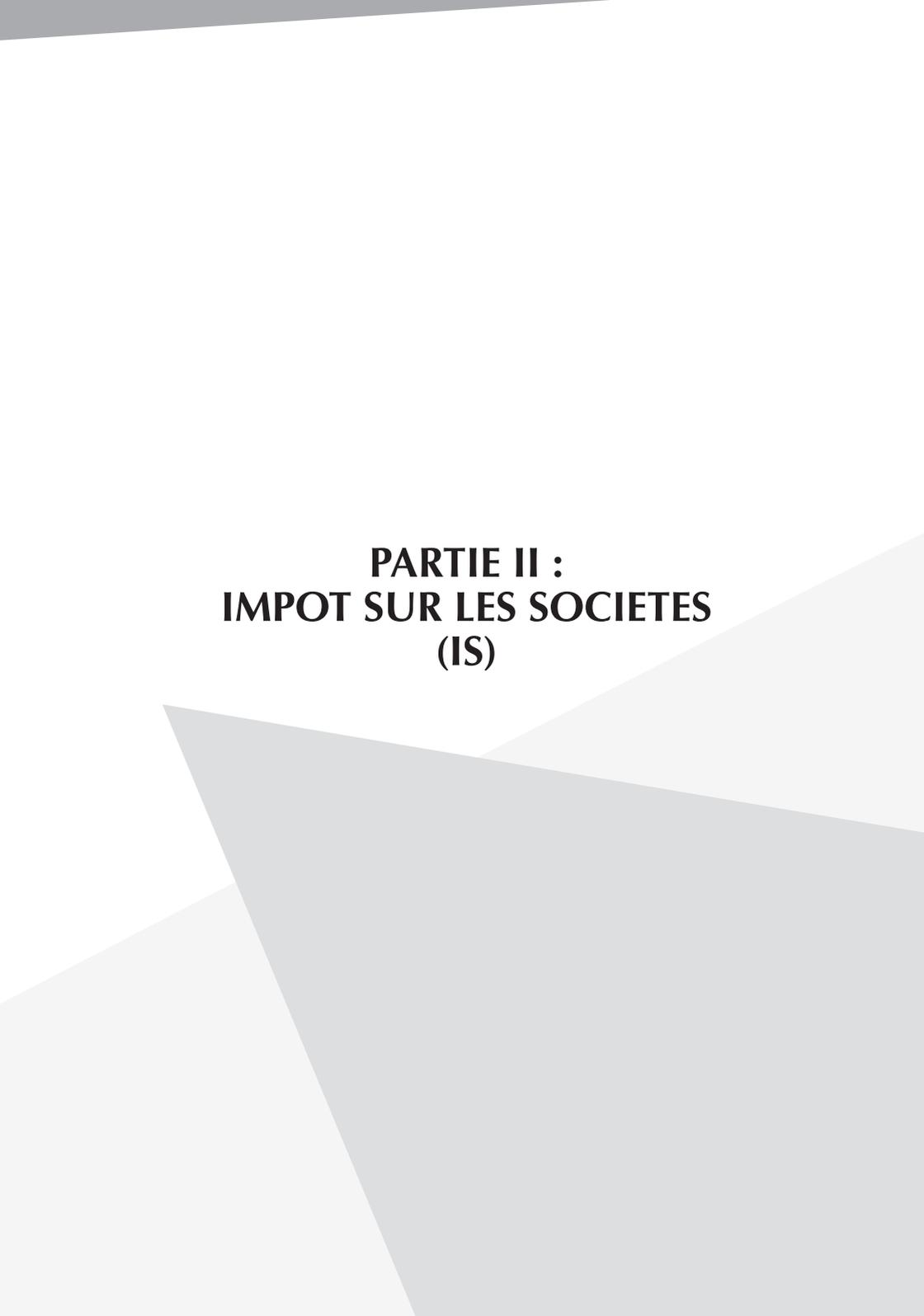
2. Incidence des conventions fiscales internationales

Les dispositions des conventions fiscales bilatérales et multilatérales dûment

ratifiées par le Burkina Faso, priment sur les dispositions du droit interne.

La plupart des conventions fiscales limitent le champ d'application de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers et plafonnent les taux d'imposition.

Il y a lieu de se référer aux conventions fiscales en vigueur au Burkina Faso pour les dispositions applicables.



PARTIE II :
IMPOT SUR LES SOCIETES
(IS)

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1165/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À L'AMORTISSEMENT ACCELERE

Textes de référence :

- CGI : Art.77

La présente instruction vient préciser les modalités d'application de l'amortissement accéléré. L'article 77 du Code Général des Impôts (CGI) autorise les entreprises exploitées au Burkina Faso relevant de l'IBICA ou de l'IS à pratiquer, sous certaines conditions, un amortissement accéléré de certaines immobilisations.

Les amortissements accélérés s'analysent comme des déductions particulières applicables à diverses immobilisations, en fonction soit de leur nature, soit de celle des professions qui les utilisent et qui, en régime linéaire, permettent l'imputation d'annuités non constantes, généralement supérieures - du moins en ce qui concerne la première - aux annuités normales. Le bénéfice de cet avantage fiscal est laissé à l'appréciation et au choix des entreprises, mais est conditionné à l'octroi d'un agrément préalable de l'administration fiscale.

1. Champ d'application

a. Entreprises bénéficiaires

Cette disposition s'applique aux entreprises soumises au régime du bénéfice réel d'imposition (RSI, RNI).

b. Biens concernés

Seuls peuvent faire l'objet d'un amortissement accéléré :

i) Les matériels et outillages utilisés exclusivement pour :

- des opérations industrielles de production ou de fabrication, de transformation, de manutention, de transport ;
- des activités de boulangerie ;
- des activités d'exploration et d'exploitation minière ;
- l'exploitation hôtelière.

On constate que seuls peuvent faire l'objet de l'amortissement accéléré les matériels et outillages. En aucun cas il ne peut donc s'appliquer à des immeubles, bâtiments, constructions, à du mobilier de bureau ou de logement, à des aménagements, etc. S'agissant d'opérations industrielles, tous les matériels et outillages utilisés dans des entreprises purement commerciales sont exclus d'office. Par contre, peuvent bénéficier de l'amortissement accéléré :

- toutes les machines industrielles concourant à la transformation ou à la fabrication de produits finis ou semi-finis ;
- tous les engins de manutention : fourchettes élévatrices, ponts roulants, grues, tapis roulants, chaînes sans fin, etc. ;
- les matériels de transport : la nature des transports n'étant pas précisée, les dispositions peuvent donc s'appliquer aux matériels de transport routier, ferroviaire, aérien, maritime ou fluvial.

ii) Les matériels et outillages dont la durée de vie est supérieure à cinq (5) ans

Cette condition limite la liste des éléments susceptibles de bénéficier de l'amortissement accéléré. En effet, en ce qui concerne les véhicules de transport routier, et en particulier les automobiles, camionnettes, camions, cars, remorques, etc., ils sont, au Burkina Faso, amortis en deux ou trois ans maximum. Ils ne peuvent donc pas entrer dans le cadre des dispositions de l'article 77 du CGI. Celui-ci ne peut s'appliquer qu'à des matériels de transport, spécialement conçus pour certains travaux et présentant une résistance exceptionnelle leur assurant une durée d'utilisation normale supérieure à cinq ans.

iii) Les matériels et outillages qui ne sont pas déjà usagés au moment de leur acquisition.

Il faut que ces matériels et outillages soient neufs. Les matériels d'occasion ou rénovés n'entrent donc pas dans le cadre des dispositions de l'article 77 du CGI. En ce qui les concerne, on ne peut donc pratiquer qu'un amortissement normal.

Par ailleurs, il convient de préciser qu'il est de principe qu'une immobilisation amortissable suivant le système dégressif ne peut pas faire l'objet d'amortissements accélérés. Les immobilisations ne pouvant pas bénéficier du régime de l'amortissement dégressif sont, sauf exclusions particulières, susceptibles de bénéficier d'amortissements accélérés.

Il est précisé que, lorsque l'amortissement accéléré s'applique à une immobilisation, il s'applique à l'ensemble de la structure et des composants de l'immobilisation en cause.

2. Modalités de l'amortissement accéléré

Aux termes du 2^e paragraphe de l'article 77 du CGI, le montant de la première annuité d'amortissement, calculé d'après la durée d'utilisation normale, est doublé, cette durée étant alors réduite d'une année.

Il y a donc lieu tout d'abord, compte tenu d'une part de la durée normale d'utilisation, d'autre part de la valeur des éléments à amortir, de calculer le montant de l'annuité normale.

La première année, l'amortissement porté en comptabilité sera égal au double de cette annuité.

Les années suivantes, il ne sera tenu compte que de l'annuité normale.

Le point de départ pour le calcul de l'amortissement est constitué par la date de mise en service du bien.

Exemple 1 : Une entreprise, dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile achète le 1^{er} janvier 2019, un matériel pouvant bénéficier de l'amortissement accéléré, d'une valeur de 10.000.000 FCFA et dont la durée normale d'utilisation est de 8 ans. L'annuité normale d'amortissement est donc de : $10.000.000 : 8 = 1.250.000$ FCFA. La première année, il sera comptabilisé un amortissement de $1.250.000 \times 2 = 2.500.000$. La valeur résiduelle, soit 7.500.000 FCFA sera amortie, au cours des 6 années suivantes, à raison de 1.250.000 FCFA par an.

La période d'amortissement aura été de 7 ans au lieu de 8 ans.

Ce calcul est valable lorsque la première période d'amortissement est de douze mois.

Exemple 2 : Supposons une entreprise dont l'exercice comptable correspond à l'année civile et qui acquiert, le 1^{er} juillet 2018, un matériel d'une valeur de 20.000.000 FCFA, amortissable en 10 ans.

L'annuité normale s'élève à 2.000.000 FCFA.

Si l'on pratique l'amortissement linéaire, la somme comptabilisée en 2018 sera de $2.000.000 \times 6/12 = 1.000.000$ FCFA et la période de 10 ans se terminera le 30 juin 2028. Dans le système de l'amortissement accéléré, l'amortissement admis en 2018 comprendra la moitié de l'annuité normale majoré de la totalité de l'annuité complémentaire soit : $1.000.000 + 2.000.000 = 3.000.000$ FCFA.

La période pendant laquelle sera pratiqué l'amortissement sera réduite à 9 ans et s'achèvera le 30 juin 2027.

3. Procédure d'agrément préalable

Aux termes du paragraphe 3 de l'article 77 du CGI, un amortissement accéléré ne peut pas être pratiqué par l'entreprise si elle n'en a pas été autorisée par l'administration fiscale. À cette fin, l'entreprise doit faire une demande d'agrément préalable à la comptabilisation de l'amortissement accéléré.

La demande d'agrément doit être adressée au Directeur général des impôts.

Elle doit être accompagnée des pièces suivantes :

- titre justificatif de propriété (facture d'acquisition du matériel, acte de vente, etc.) ;
- déclaration de mise à la consommation pour les biens importés ;
- un plan d'amortissement du matériel ;
- tout document justificatif de la valeur de l'immobilisation.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1169/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À L'AMORTISSEMENT PAR COMPOSANT

Textes de référence :

- CGI : Art.75 paragraphe 4
- Arrêté n° 2018-210/MINEFID/SG/DGI fixant les modalités d'application des amortissements par composants

La présente instruction précise les modalités d'application de l'amortissement par composant.

L'article 75 paragraphes 4 du CGI introduit une approche par composants, c'est-à-dire un fractionnement des actifs amortissables, en raison de durées d'utilisation non identiques. L'approche par composant consiste à subdiviser les immobilisations corporelles en parties distinctes et à comptabiliser chaque élément séparément. Cette ventilation s'effectue lorsque les durées d'utilité sont différentes ou lorsque les avantages procurés à l'entreprise s'effectuent selon des rythmes inégaux.

1. Immobilisations concernées

Plusieurs exemples peuvent être cités, mettant en avant des durées d'utilisation non identiques pour la structure de l'immobilisation d'une part, et, d'autre part, pour certains composants tels que :

- pour un avion : moteurs, sièges, roues, train d'atterrissage, etc.
- pour un immeuble : toiture, système de climatisation, ascenseurs, etc.
- pour un véhicule : pneus, moteurs, éléments mécaniques, etc.

Cette décomposition des immobilisations n'est autorisée que si la valeur de l'immobilisation prise dans son ensemble est supérieure ou égale à neuf cents millions (900.000.000) FCFA.

Les éléments mentionnés ci-dessus font l'objet de remplacements à intervalles réguliers.

2. Taux d'amortissement

Si des éléments constitutifs d'un actif ont des durées d'utilisation non identiques, il est nécessaire de comptabiliser chaque élément séparément et d'utiliser le taux correspondant à chaque élément.

Le taux d'amortissement à pratiquer est le taux généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

3. Modalités de calcul

Les composants des immobilisations décomposées peuvent être amortis selon un rythme linéaire ou dégressif selon la nature de l'immobilisation prise dans son ensemble. Ainsi, si cette immobilisation est éligible, compte tenu de sa nature, à un régime d'amortissement dégressif, son composant le sera également.

S'agissant des composants, ils peuvent être amortis sur un mode dégressif (y compris lorsqu'ils sont remplacés, à condition que ce ne soit pas par un composant d'occasion) s'ils sont eux-mêmes éligibles à ce mode d'amortissement, compte tenu de leur nature, même si l'immobilisation prise dans son ensemble n'est pas éligible à ce mode d'amortissement. Dans ce cas, le coefficient applicable est déterminé par référence à la durée d'amortissement du composant, et non à la durée d'amortissement de l'immobilisation prise dans son ensemble ou de la structure.

En pratique, il s'agit de la durée réelle d'utilisation telle que définie en matière comptable. Toutefois, lorsque le composant est amorti sur une durée plus courte, le coefficient d'amortissement dégressif applicable est celui correspondant à cette durée d'amortissement fiscale.

Exemple : Une entreprise acquiert le 1^{er} janvier 2019 une immobilisation d'une valeur de 1.000.000.000 FCFA, décomposée en : d'une part un composant d'une valeur de 250.000.000 FCFA, et d'autre part la structure d'une valeur de 750.000.000 FCFA. Les durées d'amortissement sont de 8 ans pour l'immobilisation (durée d'usage), et par conséquent pour la structure, et de 5 ans pour le composant. L'immobilisation est par nature éligible au mode d'amortissement dégressif. Les taux d'amortissement dégressif sont déterminés comme suit :

	Structure	Composant
Durée d'amortissement	8 ans	5 ans
Taux linéaire	12,5 %	20 %
Coefficient de majoration applicable (Art.78(2) du CGI)	2,5	2
Taux dégressif	31,125 %	40 %

Dans cet exemple, le composant bénéficie du mode d'amortissement dégressif en raison de son rattachement à une immobilisation elle-même éligible. Toutefois, il aurait également pu bénéficier de ce mode d'amortissement dans l'hypothèse où l'immobilisation n'aurait pas été éligible au mode dégressif, mais où la nature du composant le rendrait lui-même éligible isolément à ce mode d'amortissement.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1164/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AU SORT DES AMORTISSEMENTS RÉPUTÉS DIFFÉRÉS CONSTATÉS AVANT LE 1^{er} JANVIER 2018

Textes de référence :

- **CGI : Art.83 alinéa 3**

Aux termes de l'article 83 alinéa 3 du Code Général des Impôts (CGI), les amortissements régulièrement comptabilisés, mais réputés différés en périodes déficitaires (ARD) sont considérés comme des déficits ordinaires.

Les amortissements réputés différés sont des amortissements régulièrement comptabilisés au cours de l'exercice, mais réintégrés de façon extra-comptable dans le tableau de détermination du résultat fiscal. L'objectif des ARD est de permettre à l'entreprise de conserver le droit de déduire les amortissements régulièrement comptabilisés au-delà du délai de forclusion de la déduction du déficit ordinaire. Les amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire étaient donc déductibles sans limitation de durée suivant l'article 36 de la loi n° 2010-08/AN du 29 janvier 2010 portant création d'un impôt sur les sociétés (loi abrogée).

L'article 83 alinéa 3 du CGI a donc supprimé à compter du 1^{er} janvier 2018 cette possibilité de reporter indéfiniment les ARD. Alors se pose la question du sort des ARD constitués avant cette date.

La loi n'étant pas rétroactive, les ARD constitués au cours des exercices antérieurs à l'exercice 2018 restent déductibles sans limitation de durée. En revanche, à compter de l'exercice 2018, aucun ARD ne peut plus être constitué.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1171/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE A LA LIMITATION DE LA DÉDUCTIBILITÉ DES FRAIS DE SIÈGE ET D'ASSISTANCE TECHNIQUE

Textes de référence :

- **CGI : Art.62 et 66 paragraphe 2**

La présente instruction précise la règle de limitation de la déductibilité des frais de siège et d'assistance technique.

1. Définitions

Les frais de siège sont des frais généraux d'administration et de direction générale engagés par la société mère pour les besoins de ses filiales et/ou établissements stables installés au Burkina Faso (entreprise exploitée au Burkina Faso). Ils comprennent principalement les services comptables, administratifs, financiers et ressources humaines, tels les dépenses d'administration et de direction (rémunérations des administrateurs, charges sociales des services administratifs et de la direction générale) et les dépenses ou frais de tenue et de contrôle de comptabilité (réseau comptable informatisé).

Les frais d'assistance technique déductibles, au sens de l'article 62 du CGI, sont des frais versés par des entreprises exploitées au Burkina Faso à des entreprises liées (dans le cadre d'un groupe de sociétés), qui servent à compléter un savoir-faire destiné à aider à la réalisation, à la mise en œuvre, au développement d'un produit ou d'une technique. L'assistance technique induit toujours une part de transfert ou à tout le moins un complément à un savoir-faire ou à une technologie en vue de renforcer les capacités de production ou d'accroître le rendement.

Pour rappel, aux termes de l'article 66, paragraphe 2 du CGI, deux entreprises sont réputées liées :

- lorsqu'une entreprise détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social ou des droits de vote de l'autre, ou y exerce en fait directement ou par personne

interposée le pouvoir de décision ; ou

- lorsque les deux entreprises sont placées, l'une et l'autre, dans les conditions définies au point 1° du présent paragraphe, sous le contrôle d'une même entreprise tierce.

2. Conditions de déductibilité

La quote-part des frais de siège ainsi que les frais d'assistance technique facturés par une société mère établie à l'étranger à une entreprise exploitée au Burkina Faso sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, sous réserve de :

- satisfaire aux conditions générales de déductibilité de l'article 53 du CGI ;
- ne pas présenter un caractère exagéré.

a. Satisfaire aux conditions générales de déductibilité de l'article 53 du CGI

Les charges déductibles sont celles qui remplissent les conditions suivantes :

- être comprises dans les charges de l'exercice : les frais ne sont déductibles du bénéfice d'un exercice que dans la mesure où ils ont été engagés au cours de cet exercice ;
- être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise, autrement dit correspondre à des services précis et effectivement rendus à l'entreprise exploitée au Burkina Faso. Les frais ne sont déductibles que s'ils se rapportent à l'activité exercée par l'entreprise exploitée au Burkina Faso. Aussi, les dépenses relatives à des frais engagés par le siège et qui ne

sont d'aucun intérêt pour l'entreprise exploitée au Burkina Faso ne peuvent être admises en déduction du bénéfice imposable (par exemple des dépenses engagées dans le cadre de la recherche et développement (R&D)) ;

- correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes. Les charges qui n'ont pas été inscrites dans la comptabilité de la société ou qui n'ont pas été comptabilisées en tant que telles ne sont pas déductibles ;
- entraîner une diminution de l'actif net de l'exploitation ou de l'entreprise ;
- concourir à la formation d'un produit non-exonéré d'impôt sur les bénéfices ;
- apporter la preuve que la retenue à la source prévue à l'article 206 du CGI (retenue à la source sur les sommes versées aux prestataires résidents) ou à l'article 210 du CGI (retenue à la source sur les sommes versées aux prestataires non-résidents) a bien été effectuée. A cette fin, le contribuable doit joindre à sa déclaration fiscale annuelle, les copies de la déclaration des versements prévue à l'article 214 du CGI et de la quittance de paiement des retenues à la source.

b. Ne pas présenter un caractère exagéré :

Une entreprise peut exagérer, autrement dit surévaluer, le montant des frais de siège et des frais d'assistance technique payés à une entreprise à laquelle elle est liée au sens de l'article 66, paragraphe 2 du CGI, afin d'éroder l'assiette de l'impôt sur les bénéfices et dissimuler un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

En vertu des dispositions de l'article 66 du CGI, lorsque l'Administration estime, sur la base d'éléments précis ou, à défaut, par comparaison avec la situation d'entreprises similaires exploitées normalement, que les frais de siège et d'assistance technique ne correspondent pas à des services

effectivement rendus ou à une assistance effective, ou que le montant est excessif au regard des services rendus, les bénéfices indirectement transférés par des entreprises exploitées au Burkina Faso à des entreprises étrangères qu'elles contrôlent ou dont elles dépendent, doivent être réintégrés aux résultats comptables pour l'établissement de l'impôt.

Les bénéfices réintégrés au résultat doivent être analysés comme des revenus distribués et être soumis à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM), sous réserve d'application de conventions internationales signées par le Burkina Faso en vue d'éviter les doubles impositions.

3. Seuil de déductibilité

Le montant cumulé de la quote-part des frais de siège et/ou des frais d'assistance technique payés par l'entreprise exploitée au Burkina Faso et déduits dans les conditions sus indiquées ne peut pas dépasser 10% des frais généraux.

Les frais généraux désignent les dépenses qui n'ont pas pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'entreprise. En général, ces frais, sont les éléments constituant les charges d'exploitation (personnel, services extérieurs, transports...) et les charges financières à l'exclusion des achats, des dotations aux amortissements et aux provisions, des pertes de change.

4. Conséquences en cas de dépassement du seuil de déductibilité

Dans le cas où le seuil de déductibilité de 10% des frais généraux est franchi, les entreprises concernées doivent procéder à la réintégration au résultat comptable, lors de la détermination du résultat fiscal, de la fraction excédant ce seuil. La non-réintégration spontanée par l'entreprise elle-même des sommes indûment déduites donne lieu à une régularisation par le rappel des droits et pénalités dus.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1168/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À LA DÉDUCTIBILITÉ DES LIBÉRALITÉS, DON ET SUBVENTIONS

Textes de référence :

- CGI : Art.71

La présente instruction précise les modalités de déduction des libéralités, dons et subventions.

1. Champ d'application

L'article 71 du CGI dispose que les versements effectués par des entreprises exploitées au Burkina Faso destinés à financer (sans but lucratif) des activités culturelles, sportives, scientifiques et éducatives, certaines œuvres et autres organismes (mécénat), sous la forme de libéralités, dons ou subventions, sont déductibles pour la détermination du résultat imposable.

Sont concernés par cette disposition, les versements effectués au profit :

- des fondations ;
- des associations sportives et culturelles ;
- des œuvres ou organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social reconnus d'utilité publique par l'autorité compétente.

Ces opérations peuvent être effectuées sous diverses formes telles que le versement direct de sommes d'argent, la prise en charge de dépenses, la mise à disposition de personnel ou de matériels, le remboursement de frais, etc.

2. Conditions de déduction

Pour être déductibles, les libéralités, dons et subventions doivent tout d'abord respecter les conditions suivantes :

- être comprises dans les charges de l'exercice ;
- correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes : le contribuable doit accompagner sa déclaration fiscale de la preuve des versements effectués, sous la forme d'un relevé détaillé indiquant les montants, la date des versements et l'identité des bénéficiaires. (article 71, alinéa 2 du CGI).

Le montant global des libéralités, dons et subventions déductible au titre d'un exercice fiscal ne doit pas dépasser trois pour mille (0,3 %) du chiffre d'affaires hors taxes.

La déduction n'est autorisée que si elle s'impute sur un résultat net imposable bénéficiaire. Si le résultat net imposable est déficitaire, le contribuable ne pourra pas effectuer la déduction et perdra son droit à déduction.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1161/MINEFID/ SG/DGI/DLC RELATIVE À LA DÉDUCTIBILITÉ DES PRIMES D'ASSURANCE-MALADIE

Textes de référence :

- **CGI : Art.68**

La présente instruction précise les modalités de déduction des primes d'assurance-maladie. Des divergences d'interprétation étant apparues lors des contrôles fiscaux, quant à la déductibilité des primes d'assurance-maladie versées par l'entreprise au profit du personnel, les précisions suivantes sont apportées.

En vertu de l'article 68, alinéa 2, deuxième point du CGI, les primes d'assurance-maladie sont déductibles pour la détermination de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices (IBICA, IBNC, IS) aux conditions suivantes :

- les contrats d'assurance-maladie doivent avoir été souscrits auprès des sociétés d'assurance de droit burkinabè ;
- les contrats d'assurance maladie sont conclus au profit de l'ensemble du personnel ou d'au moins une ou plusieurs catégories du personnel.

Le montant des primes à déduire ne doit pas excéder 5 % de la masse salariale du personnel effectivement assuré. La masse salariale s'entend de l'ensemble des rémunérations des salariés, quelles soient en nature ou non et inclut également tous les primes et avantages dont le salarié a bénéficié, à l'exclusion des mises à disposition d'éléments d'actif immobilisé. En ce sens elle peut se définir comme étant le cumul des rémunérations brutes des employés d'une entreprise pendant une année d'exercice. Il est à noter que la masse salariale ne tient pas compte des cotisations patronales. Seules les cotisations salariales sont prises en compte.

Il convient de préciser que le contrat d'assurance dont la prime est déductible par l'employeur qui la verse peut concerner aussi bien le salarié lui-même que les membres de sa famille. Dans ce cas, il n'y a pas lieu d'effectuer une ventilation entre le montant des primes versées pour le compte du salarié et le montant des primes concernant les membres de sa famille.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1163/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AUX CONDITIONS D'ADMISSION DES PROVISIONS POUR CRÉANCES DOUTEUSES OU LITIGIEUSES

Textes de référence :

- **CGI : Art.79**

La présente instruction précise les conditions d'admission des provisions pour créances douteuses ou litigieuses.

Les créances devenues irrécouvrables constituent des charges déductibles des résultats (comptable et fiscal) de l'exercice au cours duquel leur perte présente un caractère certain et définitif.

Mais une créance peut, sans pour autant être considérée comme définitivement perdue, être compromise à la clôture d'un exercice donné en raison :

- soit de la mauvaise situation financière du débiteur (créance douteuse) ;
- soit d'un litige opposant le créancier et le débiteur (créance litigieuse).

Dans ces deux hypothèses, la perte de la créance, sans être certaine, peut néanmoins apparaître probable à la clôture de l'exercice. L'entreprise est dès lors autorisée, en contrepartie de l'inscription obligatoire de la créance à l'actif du bilan, à déduire de ses résultats une provision égale au montant de cette créance ou à la fraction de cette créance dont le recouvrement est compromis.

Les entreprises peuvent constituer en franchise d'impôt une provision pour créance douteuse ou litigieuse dans la mesure où les conditions de fond et de forme prévues à l'article 79 du CGI sont remplies.

À cet égard, il est rappelé que les provisions doivent, notamment, être effectivement constatées dans les écritures de l'exercice et être inscrites sur le relevé des provisions. Les conditions de fond appellent les précisions suivantes.

1. Les créances doivent être inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise et résulter d'une gestion normale.

a. Créances inscrites à l'actif du bilan

Les créances doivent être comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel leur existence a été reconnue et leur montant fixé. Elles peuvent être réputées acquises à l'entreprise. Par suite, seules les créances certaines dans leur principe et dans leur montant sont susceptibles de faire l'objet d'une provision.

b. Créances résultant d'une gestion normale

Il résulte en effet des dispositions combinées des articles 48, 53 et 79 du CGI que la déduction des provisions pour créances douteuses ne peut être admise que si ces créances se rapportent à des opérations effectuées par l'entreprise et ne sont pas étrangères à la gestion normale de cette dernière.

2. Des événements en cours à la clôture de l'exercice doivent rendre probable la perte envisagée

Cette perte doit être nettement précisée et apparaître comme probable en raison d'événements survenus pendant l'exercice de constitution de la provision, et toujours en cours à sa clôture. Bien entendu, la situation au jour de la clôture de l'exercice doit être seule prise en considération pour apprécier la probabilité de la perte.

Le point de savoir si et dans quelle mesure les entreprises peuvent, du chef de leurs créances, être admises à constituer des provisions pour créances douteuses est essentiellement une question de fait qui doit être appréciée au vu des circonstances propres à chaque affaire.

En revanche, une provision ne saurait

être fondée sur la perspective d'une crise économique donnant à penser que certains débiteurs vont, peut-être, éprouver des difficultés pour s'acquitter de leur dette.

Elle ne saurait enfin être fondée sur le retour d'effets impayés ; ce retour ne peut à lui seul conférer à ces derniers le caractère de créances douteuses, une créance non recouvrée à son échéance n'étant pas nécessairement compromise.

3. Le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé et concerner une ou plusieurs créances bien déterminées

Il appartient à l'entreprise de préciser les créances qui font l'objet de la provision et de justifier les motifs qui les rendent douteuses. Les justifications doivent être apportées pour chaque créance considérée comme douteuse.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1170/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AU PLAFONNEMENT DE LA DÉDUCTIBILITÉ DES REDEVANCES VERSÉES ENTRE ENTREPRISES LIÉES

Textes de référence :

CGI : Art.64 et 66 paragraphe 2

La présente instruction précise le sens donné à la notion de redevance et ses règles de déductibilité.

1. Définition

Les redevances désignent les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ou les films et enregistrements utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées ou les transmissions par satellite, câble, fibres optiques ou technologies similaires utilisés pour les transmissions destinées au public, les bandes magnétiques, les disquettes ou disques laser (logiciel), d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial, agricole ou scientifique.

2. Conditions de déductibilité

Les redevances facturées par une société mère établie à l'étranger à une entreprise exploitée au Burkina Faso sont admises en déduction pour la détermination du résultat imposable, sous réserve :

- de satisfaire aux conditions générales de déductibilité de l'article 53 du CGI,
- de ne pas présenter un caractère exagéré.

a. Satisfaire aux conditions générales de déductibilité de l'article 53 du CGI

- être comprises dans les charges de l'exercice. Les redevances ne sont déductibles du bénéfice d'un exercice que dans la mesure où leur engagement intervient au cours de cet exercice ;
- être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise, autrement dit correspondre à une opération réelle. Les redevances ne sont déductibles que si elles se rapportent à l'activité poursuivie par l'entreprise exploitée au Burkina Faso. Aussi, les dépenses relatives à des redevances qui ne sont d'aucun intérêt pour l'entreprise exploitée au Burkina Faso ne peuvent être admises en déduction du bénéfice imposable ;
- correspondre à une charge effective et être appuyées de justifications suffisantes. Les charges qui n'ont pas été inscrites dans la comptabilité de l'entreprise ou qui n'ont pas été comptabilisées en tant que telles ne sont pas déductibles. Le contribuable doit apporter la preuve que le versement de la redevance a bien une contrepartie réelle (transfert effectif de droits) et qu'elle n'est pas fictive (assistance effective). L'administration fiscale admet tous les moyens de preuve ;

- entraîner une diminution de l'actif net de l'exploitation ou de l'entreprise ;
- concourir à la formation d'un produit non-exonéré d'impôt sur les bénéficiaires ;
- apporter la preuve que la retenue à la source prévue à l'article 206 du CGI (retenue à la source sur les sommes versées aux prestataires résidents) ou à l'article 210 du CGI (retenue à la source sur les sommes versées aux prestataires non-résidents) a bien été effectuée. À cette fin, le contribuable doit joindre à sa déclaration fiscale annuelle les copies de la déclaration des versements prévue à l'article 214 du CGI et de la quittance de paiement des retenues à la source en question.

b. Ne pas présenter un caractère exagéré

Une entreprise peut exagérer, autrement dit surévaluer, le montant d'une redevance payée à une entreprise à laquelle elle est liée afin d'éroder l'assiette de l'impôt sur les bénéficiaires et dissimuler un transfert indirect de bénéficiaires vers l'étranger.

En vertu des dispositions de l'article 66 du CGI, lorsque l'Administration estime, sur la base d'éléments précis ou, à défaut, par comparaison avec la situation d'entreprises similaires exploitées normalement, que les redevances reversées ne correspondent pas à une assistance effective ou à un transfert effectif de droits, ou que le montant est excessif au regard des services rendus, les bénéficiaires indirectement transférés par des entreprises exploitées au Burkina Faso à des entreprises étrangères qu'elles contrôlent ou dont elles dépendent, doivent être réintégrés aux résultats comptables pour l'établissement de l'impôt.

Il est rappelé, qu'aux termes de l'article 66, paragraphe 2 du CGI, il existe un lien de dépendance entre l'entreprise qui verse les redevances et l'entreprise bénéficiaire :

- lorsqu'une entreprise détient directement ou par personne

interposée la majorité du capital social ou des droits de vote de l'autre, ou y exerce en fait directement ou par personne interposée le pouvoir de décision ; ou

- lorsque les deux entreprises sont placées, l'une et l'autre, dans les conditions définies au point 1° du présent paragraphe, sous le contrôle d'une même entreprise tierce.

Les redevances réintégrées au résultat doivent être analysés comme des revenus distribués et être soumis à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (IRCM), sous réserve d'application de conventions internationales signées par le Burkina Faso en vue d'éviter les doubles impositions.

3. Seuil de déductibilité

Les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues en cours de validité sont déductibles dans la limite de 3,5% du chiffre d'affaires hors taxes relatif aux biens ou services dont la fabrication ou la commercialisation donne lieu au paiement de la redevance.

Aux termes de l'article 64 alinéa 3 du CGI, le plafonnement n'est pas applicable si l'entreprise exploitée au Burkina Faso verse des redevances à une « entreprise ne participant pas directement ou indirectement à la gestion ou au capital d'une entreprise située au Burkina Faso ». Il convient d'interpréter cette disposition au regard de la notion d'entreprise liée au sens de l'article 66 paragraphe 2 du CGI. Ainsi, le plafonnement ne s'applique que si l'entreprise exploitée au Burkina Faso verse une redevance à une société liée. Dans le cas où le versement de la redevance est fait à une société non liée, l'entreprise exploitée au Burkina Faso peut déduire leur montant sans aucune limitation.

4. Conséquences en cas de dépassement du seuil de déductibilité

Dans le cas où le seuil de déductibilité de 3,5% du chiffre d'affaires hors taxes est franchi, les entreprises concernées doivent procéder à la réintégration au

résultat comptable, lors de l'établissement de la déclaration annuelle de résultat, de la fraction excédant ce seuil. La non-réintégration spontanée par l'établissement lui-même des sommes indûment déduites donne lieu à une régularisation par le rappel des droits et pénalités dus.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1160/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À LA PREUVE DE LA MISE AU REBUT D'UNE IMMOBILISATION

Les immobilisations peuvent sortir du patrimoine d'une entreprise par cession, par disparition, par remplacement ou enfin par mise au rebut.

Une mise au rebut d'immobilisation peut résulter :

- soit d'un acte volontaire de l'entreprise (elle se débarrasse d'un actif sans le céder par exemple ou elle le met volontairement hors service).
- soit d'un événement indépendant de la volonté de cette dernière. Dans ce cas, le bien est hors service, mais cette mise au rebut est « imposée » à l'entreprise.

La mise au rebut d'une immobilisation peut conduire à minorer abusivement les bénéfices imposables dans la mesure où elle a pour effet de ne pas comptabiliser le prix de cession. Aussi est-il exigé pour l'entreprise de prouver que son immobilisation a bien été mise au rebut pour pouvoir en tirer toutes les conséquences fiscales.

La mise au rebut a pour conséquence la perte du droit de pratiquer les amortissements sur l'immobilisation mise au rebut.

À cette fin, l'administration fiscale acceptera comme preuves :

- un procès-verbal d'huissier attestant de la mise au rebut de l'immobilisation si la valeur d'acquisition de l'immobilisation en question est supérieure ou égale à 1.000.000 FCFA ;
- une preuve libre de la mise au rebut si la valeur d'acquisition de l'immobilisation est inférieure à 1.000.000 FCFA (par exemple, une facture de frais de démontage).

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1162/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À LA DÉDUCTIBILITÉ DES SOMMES VERSÉES DANS UN PAYS À RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ

Texte de référence :

CGI : Art.65

La présente instruction précise les conditions d'application de l'article 65 du CGI, à savoir :

- les opérations pouvant entraîner la non-déductibilité fiscale des versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié ;
- les conséquences de la non-déductibilité fiscale de ces versements.

A. Opérations pouvant entraîner la non déductibilité fiscale des versements : charges payées ou dues à des personnes résidentes ou domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié

La délimitation du champ d'application conduit à donner différentes indications relatives à la nature des charges en cause, à la personne du débiteur et à celle du bénéficiaire.

1. Nature des charges

L'article 65 vise toutes les charges déductibles en vertu des dispositions du CGI et ne distingue pas selon qu'elles ont été payées ou demeurent exigibles. Il s'agit notamment des charges financières, des redevances, des rémunérations de services de toute nature.

2. Conditions relatives à la personne du débiteur

Eu égard à la généralité des termes employés, l'article 65 du CGI s'applique à tout contribuable pour lequel la base de l'impôt est déterminée sous déduction d'une des charges énumérées par le CGI. Il concerne ainsi toutes les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et toutes les personnes physiques ou morales relevant de l'IBICA ou de l'IBNC.

3. Conditions relatives à la personne bénéficiaire : la notion de régime fiscal privilégié

Il suffit que les sommes en cause soient payées ou dues à une personne physique ou morale domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors du Burkina Faso où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

La notion de régime fiscal privilégié est explicitée dans le deuxième alinéa du premier paragraphe de l'article 65 du CGI qui précise que les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables dans cet État ou si elles y sont assujetties à un impôt sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun au Burkina Faso, si elles y avaient été domiciliées ou établies.

Il appartient au service d'apprécier si le bénéficiaire se trouve dans cette situation.

À cette fin, les recherches à entreprendre pour parvenir aux constatations de fait sur lesquelles le service devra fonder son appréciation seront conduites, à partir de l'une des deux caractéristiques de la notion de régime fiscal privilégié, selon les indications suivantes :

- bénéficiaire non imposable dans l'État étranger ou le territoire situé hors du Burkina Faso dans lequel il est domicilié ou établi.

L'existence du régime fiscal privilégié est établie lorsque, dans l'État étranger ou le territoire en cause :

- il n'existe pas d'impôt sur les bénéfices ou sur les profits provenant d'activités professionnelles ou d'impôt sur les revenus ;
- les revenus, profits ou rémunérations visés par l'article 65 du CGI et qui ont leur source à l'extérieur de cet État ou de ce territoire, n'y sont pas soumis à un impôt sur les bénéfices ou sur les revenus.

- bénéficiaire soumis, dans l'État étranger ou le territoire situé hors du Burkina Faso dans lequel il est domicilié ou établi, à des impôts sur les bénéfices ou sur les revenus notablement moins élevés qu'au Burkina Faso.

Il conviendra donc, pour chaque cas particulier évoqué, de définir en premier lieu quels sont les termes de la comparaison à retenir et d'apprécier, ensuite, l'importance de l'écart constaté entre ces termes.

a. Termes de comparaison

Trois règles générales peuvent être formulées au sujet de la comparaison à effectuer.

Cette comparaison doit :

- s'appliquer à des impôts, considérés dans leur ensemble ;
- porter sur des impôts de même nature ;
- tenir compte, s'il y a lieu, de l'existence de régimes fiscaux particuliers.

i) Comparaison applicable à des impôts considérés dans leur ensemble

L'article 65 du CGI a pour objet de faire échec aux transferts de revenus à destination des « États-refuges » ou des

« paradis fiscaux ». Ces pays ou territoires sont caractérisés notamment par l'absence de toute fiscalité ou par l'existence de régimes fiscaux privilégiés en raison de la nature ou de la source de certains revenus ou de la qualité des bénéficiaires qui y sont domiciliés ou établis.

Il conviendra donc de comparer, entre eux, des impôts ou, à tout le moins, des régimes fiscaux particuliers et non des impositions spécifiques, comme par exemple, l'application à certaines catégories de revenus de taux réduits particuliers ou de prélèvements libératoires, telles que celles qui pourraient être établies, au Burkina Faso, d'une part, et dans le pays étranger ou le territoire considéré, d'autre part, à raison de l'une ou plusieurs des rémunérations visées par l'article 65 du CGI.

Au demeurant, la comparaison d'impositions spécifiques établies sur des revenus, outre qu'elle ne correspondrait ni à la lettre, ni à l'esprit de l'article 65 du CGI, risquerait d'être délicate à effectuer dès lors qu'elle nécessiterait la mise en cause, par le service, des règles d'imposition applicables dans le pays étranger ou le territoire considéré.

ii) Comparaison portée sur des impôts de même nature

Malgré son caractère global, la comparaison ne doit pas s'effectuer entre le système fiscal burkinabè et le système fiscal étranger envisagés l'un et l'autre globalement.

Elle ne doit s'appliquer qu'à ceux des impôts dont relèverait ou auxquels est assujéti le bénéficiaire, à raison des revenus et rémunérations en cause, compte tenu de sa qualité et de son statut juridique.

Par conséquent, si le bénéficiaire est une personne physique, il conviendra de comparer le niveau de la charge fiscale que représente l'impôt sur les bénéfices (IBICA, IBNC) avec celui de l'impôt applicable aux personnes physiques dans le pays étranger ou le territoire concerné.

De la même façon, si le bénéficiaire devait relever de l'impôt sur les sociétés

au Burkina Faso, c'est le montant normal de cet impôt qu'il conviendrait de comparer avec le niveau du prélèvement fiscal global supporté, dans le pays étranger ou le territoire concerné, par l'entreprise bénéficiaire du fait des impôts applicables à ses profits professionnels dans lesquels devraient normalement être compris des revenus, profits ou rémunérations de la nature de ceux visés à l'article 65 du CGI. À ce sujet, il devra être tenu compte de tous les impôts sur le revenu ou sur le capital auxquels est susceptible d'être soumis, à ce titre, à l'étranger, le bénéficiaire dont il s'agit sans avoir égard à la dénomination propre de chacun de ces impôts. Par ailleurs, si dans l'État étranger considéré il existe un système fiscal dans lequel des impôts sur les bénéfices, et éventuellement, sur le capital, sont prélevés à plusieurs niveaux (État ou Fédération, États, provinces ou cantons, communes), c'est l'ensemble des impôts ainsi prélevés qu'il conviendra de comparer à l'impôt burkinabè correspondant.

iii) La comparaison doit tenir compte de l'existence de régimes fiscaux particuliers

De nombreux systèmes fiscaux comportent des régimes particuliers d'imposition, dérogatoires au régime de droit commun, applicables à certaines formes d'entreprises, d'activités ou de revenus (code des investissements, lois sur les zones franches, etc.). Il conviendra de tenir compte de ces régimes particuliers pour la détermination des termes de comparaison.

b. Appréciation des écarts constatés entre les termes de comparaison

Les différences qui peuvent exister au sujet de l'assiette et de l'établissement des impôts retenus comme termes de comparaison, et dont il n'est pas tenu compte dans l'appréciation du niveau de la charge fiscale que représentent ces impôts, risquent de rendre moins absolue qu'il serait souhaitable la comparaison à effectuer.

De plus, la réputation d'« État-refuge » ou de « paradis fiscal » attribuée à certains pays étrangers ou territoires n'est pas fondée uniquement sur le faible niveau de leur fiscalité, mais également sur des considérations d'ordre économique, financier et politique.

L'appréciation de ces écarts ne peut donc dépendre que des constatations de fait effectuées à propos de chaque cas particulier, de la nature du cas examiné comme de ses circonstances propres.

Toutefois, à titre de règle pratique, on pourra présumer qu'on se trouve en présence d'un régime fiscal privilégié lorsque, dans l'État étranger ou le territoire considéré, le bénéficiaire étant passible des impôts sur les bénéfices, le niveau du prélèvement fiscal global supporté par une entreprise à raison des revenus ou des rémunérations en cause, ainsi que de ses autres profits professionnels est inférieur de plus de la moitié au montant normal de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus au Burkina Faso.

B. Conséquences de la non déductibilité fiscale des versements

1. Conséquences pour le débiteur

Lorsque les conditions de son application se trouvent réunies, l'article 65 du CGI a pour effet d'écarter complètement l'apparence juridique créée par le contribuable. Ce dernier a, par suite, la charge d'apporter

les éléments nécessaires à la reconstitution de la situation de droit et/ou de fait, mais il conserve pour le surplus toutes ses garanties de droit commun.

Ces trois points seront successivement examinés.

a. Apparence juridique écartée

Le principe général du respect des situations de droit privé a, pour l'administration, une double conséquence :

- d'une part, les conventions sont réputées sincères ;
- d'autre part, lorsqu'elles prévoient des obligations réciproques, ces obligations sont présumées être normalement équilibrées.

L'article 65 du CGI prend le contrepied de ce principe. Les rapports contractuels qui obligent au paiement des charges en cause sont présumés fictifs et si la preuve de leur réalité est apportée, ils sont censés avoir fait peser sur le débiteur des obligations devant être qualifiées d'anormales ou d'exagérées. Ainsi, lorsqu'un contribuable retranche de telles charges des sommes passibles de l'impôt, il doit apporter la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Le renversement opéré par l'article 65 du CGI va donc bien au-delà de la présomption légale posée par l'article 66 du CGI. Cet article autorise l'administration à rattacher aux résultats imposables des entreprises exploitées au Burkina Faso les bénéfices que ces dernières transfèrent indirectement à des entreprises étrangères auxquelles elles sont liées. Mais sa mise en œuvre oblige le service à apporter préalablement la preuve que des avantages particuliers ont été consentis par l'entreprise exploitée au Burkina Faso à l'entreprise étrangère et ce n'est que lorsque l'existence de tels avantages est démontrée que la présomption de transfert de bénéfices est appelée à jouer. Si la situation de fait est telle que pour justifier un rehaussement le service a le choix entre l'article 66 du CGI et l'article 65 du CGI ; ce dernier doit être préféré comme étant de nature à mieux assurer la sauvegarde des intérêts du Trésor public.

b. Reconstitution de la situation de droit et/ou de fait

L'obligation de procéder à cette reconstitution incombe définitivement au contribuable. Les preuves doivent être complètes, mais leur administration dépourvue de tout formalisme.

i) Reconstitution devant être faite par le contribuable lui-même

L'article 65 du CGI a pour but et pour résultat de faire supporter au contribuable, à tous les niveaux de la procédure, la charge des preuves nécessaires à cette reconstitution.

ii) Complétude des preuves

La démonstration doit se développer successivement sur deux plans :

- le contribuable doit d'abord faire tomber la présomption légale d'opération fictive ; et
- il doit ensuite établir que l'opération ne présente pas un caractère anormal ou exagéré.

1) La démonstration du caractère réel de l'opération ne saurait se borner à la production des écrits par lesquels le débiteur s'est engagé à payer les dépenses qu'il a portées dans les charges déduites pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

Ces écrits, qu'il s'agisse d'actes sous seing privé ou authentiques, sont présumés non sincères. Il faut donc prouver la matérialité de l'opération qu'ils constatent et pour cela, apporter tous les éléments de nature à établir que les engagements réciproques qu'ils relatent ont été effectivement exécutés ou, lorsqu'il y a des prestations échelonnées dans le temps, sont sur le point de l'être. S'il s'agit, par exemple, d'un louage d'ouvrage, la preuve de l'absence d'opération fictive ne peut résulter du paiement du prix ; il faut établir que le cocontractant a fourni réellement son travail ou son industrie.

S'il y a eu prêt à intérêt, l'emprunteur ne doit pas seulement prouver qu'il a souscrit l'engagement de rembourser le principal et de payer les intérêts ; il doit également justifier avoir reçu, conservé ou utilisé les fonds qu'il rémunère.

De même, il y a lieu de démontrer l'utilisation effective ou l'utilité réelle des brevets cédés ou concédés ainsi que, de façon générale, chaque fois qu'il y a cession ou concession d'éléments de la propriété industrielle, à la fois l'originalité des connaissances techniques transférées et l'intérêt qui s'attache à leur acquisition.

- 2) La preuve de l'absence de caractère anormal ou exagéré oblige le contribuable à démontrer que le contrat dont il a établi la sincérité est, en outre, normalement équilibré.

Il doit à cette fin apporter toutes justifications et précisions sur l'importance réelle des avantages qu'il a retirés du contrat et montrer que les charges qui en sont la contrepartie en représentent la juste rémunération, compte tenu des frais habituellement exposés pour obtenir des services analogues.

C'est ainsi que pour des redevances payées à raison de l'acquisition d'un brevet ou de la concession d'une licence d'exploitation, le débiteur des redevances ne devra pas se borner à produire la convention constatant l'accord sur la chose et sur le prix, à fournir les titres officiels délivrés pour les protéger et à prouver qu'ils correspondent vraiment à une invention. Il lui appartiendra également d'établir, par une comparaison avec des opérations identiques ou similaires, que cette transaction s'inscrit dans le cadre d'une gestion normale et que son coût ne peut être regardé comme anormal ou exagéré.

iii) Absence de formalisme dans la reconstitution

L'article 65 du CGI ne limite pas les moyens de preuve ; il ne fixe pas non plus la date limite de leur admission. C'est donc le droit commun qui s'applique. Sont, dès lors, recevables tous les modes de preuve compatibles avec les règles de la procédure écrite.

Les justifications peuvent être annexées à la déclaration ou produites ultérieurement, par exemple en réponse à une proposition de rectification, ou même fournies devant la juridiction contentieuse à tout niveau de l'instance.

2. Conséquences fiscales de la réintégration des sommes indûment déduites

Lorsque les conditions de son application se trouvent réunies, l'article 65 du CGI autorise la réintégration dans l'assiette de l'impôt dû par le débiteur des montants qui ont été indûment déduits.

Le montant des sommes ainsi réintégrées, le régime fiscal auquel elles sont soumises, et les pénalités susceptibles d'être infligées appellent les observations suivantes.

a. Montant des réintégrations

Lorsque la réalité même de l'opération ne peut être établie, c'est évidemment l'intégralité de la dépense non justifiée qui doit être rapportée aux bases de l'impôt.

Il en est de même, en principe, lorsque la sincérité de l'opération n'étant plus contestable, la dépense qui s'y rattache est seulement anormale ou exagérée.

En effet, l'application littérale du texte conduirait, dans ce cas aussi, à exclusion des charges déductibles la totalité de la dépense et non pas seulement la fraction reconnue excessive.

Il a toutefois paru conforme à l'esprit de la loi d'admettre de ne réintégrer dans la base d'imposition que la partie apparaissant en définitive exagérée.

b. Régime fiscal des sommes réintégrées

Le sort des charges réintégrées par application de l'article 65 du CGI doit être réglé du point de vue fiscal comme suit :

Les sommes exclues des charges déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt doivent être considérées comme des revenus distribués si, avant ou après réintégration des charges déduites indûment, les résultats fiscaux de l'exercice sur lesquels elles ont été prélevées sont bénéficiaires (application de l'article 133 CGI).

Toutefois, cette modification de la qualification donnée antérieurement à leur réintégration, aux sommes exclues des charges déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt, n'est possible que sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales. En

effet, ces accords ont une force supérieure à la loi interne. Il y aura donc lieu de maintenir leur qualification conventionnelle à celles des charges réintégrées dont la nature serait définie, de façon précise, par la convention (entre le Burkina Faso et le pays étranger ou le territoire dont le bénéficiaire est un résident) qui trouverait à s'appliquer.

Sous cette réserve, la personne bénéficiaire étant résidente ou domiciliée hors du Burkina Faso, les sommes considérées comme distribuées en vertu de l'article 133 du CGI donnent lieu à l'application de la retenue à la source prévue à l'article 151 du CGI. Il devrait, bien entendu, être tenu compte le cas échéant de la limitation du taux de cette retenue prévue à l'égard des dividendes de source burkinabè par les conventions internationales conclues entre le Burkina Faso et les pays dont les personnes bénéficiaires sont les résidentes.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1167/MINEFID/ SG/DGI/DLC RELATIVE AUX RÉGIMES DE RÉÉVALUATION DES BILANS

Textes de référence :

- CGI : Art.194, 195

La présente instruction précise les régimes applicables en cas de réévaluation des bilans.

Selon les règles comptables, les éléments d'actif et de passif sont inscrits au bilan à leur coût historique, c'est-à-dire à leur valeur d'origine. Ainsi, pour les immobilisations il s'agit du coût d'acquisition ou du coût de production.

L'inflation entraîne une hausse des prix que l'actif du bilan ne reflète pas. La valeur actuelle des éléments immobilisés n'apparaît donc pas. Cette méthode d'évaluation des immobilisations au coût historique engendre plusieurs conséquences :

- les éléments immobilisés sont sous-évalués contrairement au principe de l'image fidèle et, par conséquent, le bilan ne présente pas la réalité du patrimoine de l'entreprise ;
- les dotations aux amortissements sont calculées sur une valeur d'origine inférieure à la valeur actuelle ce qui a pour conséquence de minorer les charges des exercices comptables et donc de surestimer les résultats ;
- le renouvellement des immobilisations ne peut plus être assuré par l'autofinancement de maintien, du fait de la sous-évaluation des amortissements ;
- le patrimoine de l'entreprise étant sous-évalué, les garanties réelles en cas de crédits ou d'emprunts se trouvent réduites.

Pour pallier ces inconvénients et pour rendre l'image fidèle au bilan, les règles comptables permettent de procéder à la réévaluation de l'actif immobilisé.

La réévaluation est donc l'opération comptable qui consiste à actualiser (ce qui revient en pratique à augmenter) la valeur des éléments d'actif (immobilisations) d'une entreprise.

La réévaluation de l'actif immobilisé est soumise à deux régimes posés à l'article 194 du CGI :

- un régime de droit commun (réévaluation libre) ;
- un régime exceptionnel (réévaluation réglementée).

1. Le régime de droit commun : la réévaluation « libre »

Elle est régie par l'article 194 paragraphe 1 du CGI.

a. Notion de « réévaluation libre »

La réévaluation de bilan est dite « libre » lorsque l'initiative est laissée à l'entreprise qui l'effectue. Elle doit toutefois être réalisée dans les conditions prescrites par la loi. L'initiative de la réévaluation du bilan est ouverte uniquement aux personnes physiques ou morales relevant d'un régime du bénéfice réel (RSI, RNI).

En application des dispositions des articles 35 et 62 de l'acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, la réévaluation doit porter sur les immobilisations corporelles et financières. Ce qui exclut toute réévaluation sur les immobilisations incorporelles.

L'opération de réévaluation porte sur la totalité de la catégorie des immobilisations susceptibles d'être réévaluées.

La valeur à prendre en compte pour la réévaluation est la valeur actuelle des immobilisations.

b. Traitement de l'écart de réévaluation (plus-value)

Selon l'article 194, paragraphe 1 du CGI, pour la détermination du résultat imposable, l'entreprise intègre le montant de l'écart de réévaluation (plus-value) dans le résultat de l'exercice de réévaluation.

C'est la valeur réévaluée des immobilisations amortissables qui sert de base au calcul des amortissements sur la durée d'utilisation restant à courir depuis l'ouverture de l'exercice de réévaluation, sauf révision du plan d'amortissement.

2. Le régime exceptionnel : la réévaluation « réglementée »

a. Notion de réévaluation « réglementée »

Le régime exceptionnel ne peut s'appliquer que si un décret pris en conseil des ministres le permet expressément. Ce régime rend obligatoire pour les entreprises concernées d'effectuer la réévaluation de leur bilan dans les conditions de l'article 195 du CGI. En l'absence de cette autorisation réglementaire, seul le régime de droit commun (réévaluation libre) est applicable. L'article 195, paragraphe 5 du CGI précise que sont exclus du régime de faveur :

- certaines immobilisations spécifiques :
 - matériels de transport ;
 - matériels et mobiliers de bureau ou d'habitation ;
- les matériels et outillages dont la durée de vie n'excède pas cinq (5) ans ;
- les immobilisations totalement amorties.

b. Traitement de l'écart de réévaluation

L'article 195 du CGI introduit un régime fiscal de faveur qui consiste :

- Pour les biens non amortissables, en la constitution d'une « réserve de réévaluation » qui est exonérée d'impôt sur les bénéfices (IBICA, IBNC ou IS). En cas de cession du bien objet de la réévaluation, l'écart de réévaluation est immédiatement imposé.
- Pour les biens amortissables, en la constitution d'une « provision spéciale de réévaluation » qui est rapportée par cinquième aux bénéfices imposables à compter de l'exercice fiscal constatant la réévaluation. En cas de cession du bien objet de la réévaluation, la fraction non imposée de l'écart de réévaluation est immédiatement imposée.

Exemple

L'entreprise Omega dispose dans son patrimoine d'un ensemble immobilier acquis en 2010 à 25 000 000 francs CFA dont 5 000 000 francs CFA pour le terrain et 20 000 000 francs CFA pour le bâtiment. Le bâtiment est amortissable sur 20 ans. En 2018, l'entreprise procède à une réévaluation libre de son bilan.

Le terrain est alors réévalué à la valeur de 8 000 000 francs CFA et le bâtiment à 25 000 000 francs CFA.

Quel est le traitement fiscal approprié à cette opération ?

Solution

Ecart de réévaluation sur le terrain : $8\,000\,000 - 5\,000\,000 = 3\,000\,000$

Réévaluation du bâtiment

Valeur d'origine = 20 000 000

Taux d'amortissement = 5%

Amortissements cumulés de 2010 à 2018 (9 ans) = $20\,000\,000 \times 5\% \times 9 = 9\,000\,000$

VCN = $20\,000\,000 - 9\,000\,000 = 11\,000\,000$

Valeur réévaluée = 25 000 000

Ecart de réévaluation = $25\,000\,000 - 11\,000\,000 = 14\,000\,000$

L'écart de réévaluation sur le terrain est inscrit en franchise d'impôt dans le compte provision spéciale de réévaluation. Il ne sera imposé que si le terrain fait l'objet de cession.

L'écart de réévaluation sur le bâtiment sera imposé par cinquième de l'exercice 2018 à 2022.

Réintégration 2018 : $14\,000\,000/5 = 2\,800\,000$

Réintégration 2019 = 2 800 000

Réintégration 2020 = 2 800 000

Réintégration 2021 = 2 800 000

Réintégration 2022 = 2 800 000

NB : Les amortissements ultérieurs à la réévaluation seront calculés sur la base de la valeur réévaluée, soit $25\,000\,000/20 = 1\,250\,000$.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1166/MINEFID/ SG/DGI/DLC RELATIVE À LA TERRITORIALITÉ DES IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES

Textes de référence :

- CGI : Art.3, 31,46 et 47

La présente instruction vient préciser les règles générales de territorialité des impôts sur les bénéfices.

Aux termes des dispositions des articles 3, 31 et 46 du Code général des Impôts (CGI), sont soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux et agricoles (IBICA), à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (IBNC) et à l'impôt sur les sociétés (IS) au Burkina Faso, les bénéfices qui y sont réalisés.

De cette disposition, il ressort que :

- les bénéfices réalisés par une personne physique ou morale burkinabè dans des entreprises exploitées à l'étranger, ne sont pas soumis à un impôt sur les bénéfices (IBICA, IBNC ou IS) au Burkina Faso ;
- les personnes physiques ou morales étrangères sont, quelle que soit leur nationalité, imposables à l'impôt sur les bénéfices (IBICA, IBNC ou IS) au Burkina Faso à raison des profits tirés de leurs entreprises exploitées au Burkina Faso.

Il peut être dérogé à cette disposition en présence d'une convention fiscale internationale.

1. En droit interne

La notion d'entreprise exploitée au Burkina Faso est clairement définie à l'article 46 du CGI.

Une entreprise est exploitée au Burkina Faso dans les 3 cas suivants :

- elle y possède son siège social ou le lieu de direction effective.
- à défaut de siège social ou de lieu de direction effective au Burkina Faso, elle y exploite un établissement stable;
- sans être résidente, ni posséder d'établissement stable, elle y effectue des opérations qui forment un cycle commercial complet se détachant des autres opérations de l'entreprise.

Il est rappelé que les différents critères énumérés ci-dessus ne sont à retenir que dans l'hypothèse où aucune convention internationale applicable aux doubles impositions n'est applicable.

a. L'entreprise est résidente au Burkina Faso, car elle y possède son siège social ou le lieu de direction effective

Pour déterminer si une entreprise a son siège au Burkina Faso ou hors du Burkina Faso, il convient de se référer en principe au siège social indiqué dans les statuts.

Toutefois, si le siège social apparaît fictif, il y a lieu de retenir le lieu de direction effective.

Il est entendu qu'on peut, pour déterminer le « lieu de direction effective », être amené à prendre en compte des circonstances telles que :

- le lieu de direction et de contrôle effectifs d'une société,
- le lieu où se décident au plus haut niveau les grandes orientations essentielles à la direction de la société,
- le lieu qui joue un rôle de premier plan pour la direction de la société du point de vue économique et fonctionnel, et
- le lieu où sont conservés les livres comptables les plus importants.

Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le lieu de direction effective.

Une entité peut avoir plus d'un lieu de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul lieu de direction effective.

b. À défaut d'être résidente au Burkina Faso, l'entreprise exploite un établissement stable

L'article 47 du CGI donne la définition de l'établissement stable.

c. Sans être résidente, ni posséder d'établissement stable, l'entreprise effectue au Burkina Faso des opérations qui forment un cycle commercial complet se détachant des autres opérations de l'entreprise.

Une entreprise dont le siège est situé à l'étranger doit être regardée comme exploitée au Burkina Faso lorsque les opérations qu'elle y effectue forment un « cycle commercial complet », alors même qu'elle ne posséderait au Burkina Faso aucune présence physique (ni siège social ou lieu de direction effective, ni établissement stable).

i) Par cycle commercial complet, il convient d'entendre une série d'opérations dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent.

L'exemple type d'un cycle complet d'opérations est celui de l'achat suivi de la revente des marchandises. Ces opérations répétées forment un tout qui caractérise l'exercice d'une activité imposable au Burkina Faso.

Il convient de préciser que le fait que certaines opérations intermédiaires dans un cycle d'achat-revente se soient déroulées à l'étranger (par exemple, la facturation, l'assurance des marchandises, le conditionnement, etc.) ou que le centre de décision soit lui-même situé à l'étranger, reste sans influence sur le caractère

« complet » du cycle commercial réalisé au Burkina Faso.

D'autres opérations peuvent également constituer un cycle commercial complet réalisé au Burkina Faso, telles les opérations d'extraction, de transformation, de lotissement, de prestations de services, ou d'opérations financières, dès lors qu'elles correspondent à l'exercice d'une activité distincte.

ii) Pour que l'entreprise étrangère soit imposable au Burkina Faso, le cycle commercial doit être détachable de l'activité à l'étranger de l'entreprise ayant son siège hors du Burkina Faso. Plus précisément, les opérations que l'entreprise étrangère effectue au Burkina Faso doivent pouvoir être séparées, par leur nature ou leur mode d'exécution, des opérations faites à l'étranger. Si non, elles ne sont pas imposables au Burkina Faso. Les opérations détachables par leur nature sont, en principe, facilement identifiables lorsqu'aucun lien ne les rattache à celles qui constituent habituellement l'objet même de l'entreprise. Dans certains cas, cependant, il convient de procéder à une appréciation objective des conditions matérielles dans lesquelles les opérations en cause ont été réalisées.

2. En présence d'une convention fiscale

Le Burkina Faso est signataire de plusieurs conventions de non double imposition.

Toutes ces conventions contiennent une définition de la résidence et de l'établissement stable et indiquent les situations qui sont caractéristiques ou non de ces deux notions.

La définition retenue dans ces conventions fiscales primera sur celle de l'article 47 du CGI en vertu de la primauté des conventions internationales sur les lois internes. La définition conventionnelle devra donc être interprétée conformément aux règles de la convention fiscale en question.

**PARTIE III :
REGIME FISCAL DES
GROUPEMENTS D'INTERET
ECONOMIQUE
(GIE)**

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2021-0001/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AU RÉGIME FISCAL DES GROUPEMENTS D'INTÉRÊT ÉCONOMIQUE (GIE)

Textes de référence :

- CGI : Art.43, paragraphe 1, point b) et 44
- AUDSC-GIE : Art.869-885

La présente instruction précise le régime fiscal applicable aux groupements d'intérêt économique (GIE).

Le GIE a été institué par l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUDSC-GIE), en ses articles 869 à 885. Doté de la personnalité morale et de la capacité juridique, il est ouvert à toutes les personnes qui désirent, sans aliéner leur individualité ou leur autonomie, mettre en commun certaines de leurs activités. Les sociétés, groupes de sociétés ou entreprises qui opèrent dans un même secteur d'activité y ont de plus en plus recours pour organiser leurs opérations.

1. Définition

Le GIE a pour but exclusif de mettre en œuvre pour une durée déterminée, tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

L'activité du GIE doit se rattacher essentiellement à l'activité économique de ses membres et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci. Le GIE revêt les caractéristiques juridiques suivantes :

- il jouit de la personnalité morale et de la capacité juridique à compter de son immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier ;
- il peut être constitué avec ou sans capital social ;
- il ne poursuit pas en principe la recherche de bénéfices, mais a le droit d'en réaliser et de le partager entre ses membres ;
- en cas de liquidation, les membres du groupement d'intérêt économique peuvent s'approprier le boni éventuel ;
- les membres du groupement sont indéfiniment et solidairement responsables des dettes de celui-ci.

Le contrat constitutif du GIE dont le caractère civil ou commercial est déterminé en fonction de l'activité qu'il exerce, et ce, quel que soit le caractère de l'activité de ses membres, doit être établi par un acte sous seing privé ou notarié.

Les règles d'imposition du GIE sont à analyser à trois niveaux :

- au moment de sa constitution ;
- lors de son fonctionnement ;
- au moment de sa dissolution.

2. Règles d'imposition en phase de constitution

L'une des caractéristiques importantes du GIE est la possibilité qu'il puisse être constitué avec ou sans capital.

a. GIE constitué avec capital

Lors de sa constitution, le patrimoine du GIE peut être formé d'apports effectués à titre pur et simple par les membres en échange de titres non négociables représentatifs de leurs droits, ou d'apports à titre onéreux.

Les actes de constitution de groupements comportant des apports en nature d'immeubles, de fonds de commerce ou de droit au bail sont soumis obligatoirement aux droits d'enregistrement, que les apports soient à titre gratuit ou à titre onéreux.

b. GIE constitué sans capital

Lorsque le GIE est constitué sans capital, les actes de formation présentés à la formalité de l'enregistrement donnent lieu au paiement d'un droit fixe de 6.000 FCFA. Ce droit est payé lors de l'enregistrement du contrat constitutif du groupement.

Ce contrat est l'acte dans lequel les membres du groupement aménagent la quasi-totalité des règles de fonctionnement que la loi leur laisse la liberté de choisir.

3. Règles d'imposition en cours d'activité

a. Impôt sur les bénéfices

i) Principe

Le GIE est soumis par principe à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 43, paragraphe 1, point b) du CGI.

Les bénéfices réalisés sont déterminés au niveau du groupement lui-même, déclarés par celui-ci et vérifiés à son niveau. Mais les résultats nets sont répartis entre les membres en fonction des droits de chacun dans le groupement et imposés en leurs noms.

Toutefois le groupement peut opter pour la transparence fiscale en vertu de l'article 44, paragraphe 1 du CGI.

L'application de l'Impôt sur les sociétés (IS) au GIE n'emportant pas de difficulté particulière, puisqu'il sera imposé comme n'importe quelle autre entreprise, le régime de transparence fiscale, qui s'appliquera dès lors que le GIE aura exercé l'option qui lui est offerte, est précisé ci-après.

ii) Détermination du résultat en cas d'option pour la transparence fiscale

La détermination du résultat à répartir entre

les membres est opérée globalement au niveau du groupement. Il est fait abstraction, le cas échéant, des déficits des exercices antérieurs reportables, dans la mesure où le droit au report s'apprécie distinctement au niveau de chaque participant.

Les amortissements des immobilisations doivent être pratiqués sur la base et dans la limite du prix de revient de ces immobilisations et calculés d'après les taux conformes aux usages, en fonction de leur durée normale d'utilisation.

Les intérêts versés au titre du capital souscrit ne constituent pas des charges déductibles ; il en va différemment des intérêts des comptes courants respectant les conditions de l'article 72, paragraphe 1 du CGI.

L'établissement de l'impôt sur les bénéfices auquel sont personnellement assujettis les membres du GIE tient donc compte essentiellement de deux éléments :

- les rémunérations et les intérêts qui ont été réintégrés au résultat imposable du groupement ;
- la fraction des résultats résiduels imposables en proportion des droits respectifs des membres.

Toutefois, pour éviter que la fraction correspondant au premier élément du produit de la participation imposable ne fasse double emploi avec les rémunérations et intérêts pris en compte par les entreprises participantes au fur et à mesure de leur acquisition, ces rémunérations et intérêts ne doivent pas être considérés comme des recettes. Elles sont plutôt considérées comme des produits de participation dont la comptabilisation affecte les résultats des entreprises participantes à la date où ces produits sont réputés être appréhendés.

Exemple : Soit deux entreprises A et B qui participent pour moitié à un GIE dont l'administration est confiée à A.

Au titre de sa gestion, A a perçu 10.000.000 FCFA au cours d'un exercice déterminé ; le résultat bénéficiaire du groupement après déduction de la rémunération de la gérance est de 40.000.000 FCFA.

Le résultat imposable du groupement après réintégration de la rémunération de la gérance est de 50.000.000 FCFA.

Dans cette hypothèse, le montant des parts respectives de A et B dans le résultat s'établit comme suit :

- Entreprise A : $10.000.000 + (40.000.000 \times 1/2) = 30.000.000$ FCFA
- Entreprise B : $40.000.000 \times 1/2 = 20.000.000$ FCFA.

En cas de déficit, le groupement peut faire remonter les pertes qu'il a subies dans les résultats de ses membres ; leur montant sera déduit du revenu imposable de chacun des membres.

iii) Modalités de répartition des résultats entre les membres du GIE

D'un point de vue juridique, la répartition des résultats entre les membres du groupement diffère selon que celui-ci est constitué avec ou sans capital :

- en présence d'un groupement constitué avec capital, les droits des membres résultent de la participation au capital, ou du contrat de groupement ;
- lorsque le GIE est constitué sans capital, la répartition des résultats se fait par fractions égales en l'absence de toutes stipulations contraires prévues dans le contrat de groupement.

À cet égard, il est précisé que les modifications du contrat ne sont opposables à l'Administration qu'à compter de la date de la publicité qui en est faite.

L'Administration considère que le groupement ne doit pas être un moyen pour répartir librement des résultats déficitaires en fonction de la situation personnelle de ses membres. Une telle option peut être dénoncée et sanctionnée suivant la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article 596 du CGI.

Si les membres du groupement sont des sociétés, ils doivent inclure dans leurs bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés, la part des bénéfices correspondant à

leurs droits, que ces bénéfices aient été versés ou non. De même, si les membres du groupement sont des personnes physiques dont l'activité relève de l'IBICA, ils doivent comprendre dans leur revenu imposable la part de profits du groupement correspondant à leurs droits, que ces profits aient été versés ou non.

La part de revenus du groupement attribuée aux membres dont l'activité relève de l'IBNC sera soumise à cet impôt entre les mains de ces derniers selon les règles propres à cet impôt. Les bénéfices non commerciaux sont ceux énumérés par l'article 33 du CGI. Il s'agit des bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes les occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à l'IBICA.

Chaque membre du groupement doit payer le minimum forfaitaire de perception correspondant à l'impôt auquel il est soumis (IBICA, IBNC ou IS).

b. Taxe sur la valeur ajoutée

Le GIE est soumis à la TVA dans les conditions de droit commun, sauf exonérations particulières. Le groupement étant doté d'une personnalité morale distincte de celle de ses membres, les opérations qu'il réalise avec ces derniers

sont taxables dans les conditions de droit commun. Quant aux entreprises membres assujetties à la TVA, elles peuvent déduire la TVA qui leur est facturée par le groupement.

c. Contribution des patentes

Le GIE est doté d'une personnalité morale propre et exerce une activité distincte de celle de ses membres. À ce titre, il est assujéti à la contribution des patentes dans les conditions de droit commun.

4. Règles d'imposition en phase de transformation ou de dissolution

a. En phase de transformation

Si la transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, c'est-à-dire une société autre que le GIE (Société en Nom Collectif (SNC) ou Société à responsabilité Limité (SARL)), il est perçu un droit fixe de 6.000 FCFA en cas de présentation volontaire de l'acte.

L'article 882 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif aux sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique dispose que le groupement peut être transformé en SNC ou en SARL sans donner lieu à dissolution ni à création d'une personne morale nouvelle.

En cas de création d'une personne morale nouvelle (transformation du GIE en Société Anonyme (SA), Société en Commandite Simple (SCS), Société par Action Simplifiée (SAS), etc.), l'opération sera assimilée à une

cessation d'activité entraînant l'exigibilité des droits dus en cas de dissolution et de liquidation de société et de création d'une nouvelle société. Seront ainsi imposés, les bénéfiques non encore taxés, les plus-values sur les titres, le partage et les apports à la nouvelle structure.

b. En phase de dissolution et de liquidation

La dissolution du groupement d'intérêt économique soulève la question du sort de ses biens. Le groupement peut détenir des biens propres et des biens qui ont été mis à sa disposition par les personnes participantes.

Pour le partage des biens du groupement, une distinction est faite entre les apports à titre pur et simple et les acquêts sociaux.

Pour les apports en nature d'immeubles, de fonds de commerce et de droit au bail, les droits de mutation non perçus avant le 01/01/2018 lors des apports, deviennent immédiatement exigibles si les biens en cause sont attribués à un associé autre que l'apporteur. Dans le cas contraire, l'apporteur est censé n'avoir jamais cessé d'être le propriétaire et aucun droit de mutation ne doit être perçu.

S'agissant des acquêts mobiliers et immobiliers, leur partage, y compris les apports à titre onéreux donne ouverture au paiement des droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun.

**PARTIE IV :
IMPOT UNIQUE SUR
LES TRAITEMENTS
ET SALAIRES (IUTS)**

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1172/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À L'IMPOSITION À L'IUTS DES SOMMES PÉRÇUES SUITE À UN LICENCIEMENT

Texte de référence :

- **CGI : Art.106 paragraphe 5**

La présente instruction précise le régime fiscal applicable aux sommes perçues par un salarié suite à son licenciement.

L'article 106, paragraphe 5 du Code général des impôts (CGI) pose le principe de l'assujettissement à l'IUTS de l'ensemble des indemnités versées au salarié à l'occasion du licenciement, à l'exception de l'indemnité de licenciement proprement dite.

Quelques précisions doivent être apportées quant au champ d'application de ce principe.

Il convient de préciser que cette disposition ne s'applique qu'aux indemnités versées dans le cadre d'un licenciement. En effet, le licenciement s'accompagne du paiement de diverses sommes ou indemnités qui peuvent être exonérées ou imposées.

1. Sommes et indemnités exonérées :

a. L'indemnité de licenciement proprement dite

Le salarié licencié a droit, sauf en cas de faute lourde, à une indemnité de licenciement. Cette indemnité est expressément exonérée d'IUTS pour la totalité de son montant.

b. Les dommages et intérêts

Dans le cas où la cessation de fonctions a eu lieu du fait de l'employeur et dans des conditions telles qu'elles peuvent être considérées comme ayant entraîné pour le salarié un préjudice, des dommages et intérêts sont alloués au salarié en contrepartie d'une résiliation abusive du contrat (licenciement irrégulier).

Ces dommages et intérêts ne se confondent pas avec l'indemnité représentative de préavis et l'indemnité de licenciement prévues par le contrat, les conventions collectives ou la loi.

L'exonération prévue à l'article 106, paragraphe 5 du CGI s'applique aux indemnités de dommages et intérêts.

Doit également être considéré comme des dommages et intérêts :

- l'indemnité pour suppression d'emploi versée par une société à un salarié

qui était à son service depuis très longtemps ;

- l'indemnité allouée à un salarié par les tribunaux à titre de réparation civile. Par exemple, l'indemnité que l'État a été condamné à verser à un directeur qui avait été relevé de ses fonctions par un arrêté ministériel dont l'annulation a été prononcée par les juridictions.

2. Sommes et indemnités imposables

a. Indemnité de préavis (délai-congé)

Le salarié a droit à un préavis lorsqu'il est licencié sans avoir commis de faute grave. La durée de ce délai varie en fonction de la catégorie professionnelle du salarié. Aux termes des dispositions du code du travail, toute rupture de contrat de travail à durée indéterminée, sans préavis ou sans que le délai de préavis ait été intégralement observé, emporte obligation pour la partie qui en a pris l'initiative de verser à l'autre partie une indemnité compensatrice de préavis. L'indemnité de préavis, qui est distincte de l'indemnité de licenciement, est imposable pour la totalité de son montant. Lorsque le salarié perçoit une somme globale représentant à la fois l'indemnité de préavis et une indemnité de licenciement,

il y a lieu de ventiler la somme versée entre ces deux éléments en tenant compte de la durée du préavis auquel l'intéressé peut prétendre.

b. Indemnité de congés payés

Le salarié, dont le contrat de travail est résilié avant qu'il n'ait pu bénéficier de la totalité du congé auquel il avait droit, reçoit une indemnité compensatrice pour la fraction du congé dont il n'a pas bénéficié.

Cette indemnité est imposable pour la totalité de son montant.

**c. Indemnité de fin de contrat
(indemnité de précarité)**

L'exonération prévue à l'article 106, paragraphe 5 du CGI n'est pas applicable à l'indemnité (ou prime) de fin de contrat (indemnité de précarité) versée en cas de rupture d'un contrat à durée déterminée (CDD) qui est imposable pour la totalité de son montant.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1173/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À LA DÉFINITION DU DOMICILE FISCAL EN MATIÈRE D'IUTS

Textes de référence :

- CGI : Art.107, paragraphe 2, point a)

La présente instruction vient préciser les dispositions de l'article 107, paragraphe 2, point a) du Code général des impôts (CGI) qui définit la notion de domicile fiscal.

Aux termes de cet article, sont imposables au Burkina Faso : « les salariés domiciliés au Burkina Faso alors même que l'activité rémunérée s'exercerait hors du Burkina Faso ou que l'employeur serait domicilié ou résident hors du Burkina Faso ».

Cette notion de domicile fiscal est fondamentale, car elle constitue le critère de rattachement pour l'assujettissement à l'IUTS des revenus d'un salarié sous réserve des dispositions des conventions internationales relatives aux doubles impositions.

1. En l'absence de convention internationale relative aux doubles impositions

Pour établir la domiciliation fiscale au Burkina Faso d'un salarié assujéti à l'IUTS, l'article 107, paragraphe 2 pose une série de trois (3) critères non cumulatifs :

- avoir la possession ou la jouissance d'un « foyer d'habitation permanent » au Burkina Faso ;
- avoir le « centre de ses intérêts vitaux » au Burkina Faso ;
- séjourner de façon habituelle au Burkina Faso.

Critère 1 : la possession ou la jouissance d'un « foyer d'habitation permanent » au Burkina Faso

Pour identifier l'existence d'un « foyer d'habitation », toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée,...).

Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour de courte durée (voyage

d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.).

Si l'administration fiscale ne parvient pas à établir matériellement l'existence d'un foyer d'habitation permanent au Burkina Faso, elle peut avoir recours au critère suivant.

Critère 2 : Avoir le « centre de ses intérêts vitaux » au Burkina Faso

L'application de ce critère revient à rechercher dans les faits si l'intéressé a des liens personnels et économiques étroits avec le Burkina Faso.

Seront ainsi pris en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités politiques, culturelles ou autres, le siège de ses affaires, le lieu d'où il administre ses biens, etc.

Si l'administration fiscale ne parvient pas à établir matériellement l'existence au Burkina Faso d'un foyer d'habitation permanent, ni le centre des intérêts vitaux de l'intéressé, elle peut avoir recours au dernier critère : le lieu de séjour habituel.

Critère 3 : le lieu de séjour habituel au Burkina Faso

Le séjour habituel au Burkina Faso d'un salarié est déterminé sur une base temporelle : il doit avoir séjourné de façon

habituelle pendant au moins cent quatre-vingt-trois (183) jours de façon continue ou non sur une période de douze (12) mois. Tous les séjours faits au Burkina Faso doivent être pris en considération, sur une période de 12 mois, sans qu'il faille en rechercher la raison (privé ou professionnelle).

Par ailleurs, une personne passant d'un hôtel à l'autre sera considérée comme séjournant de façon habituelle au Burkina Faso, même en des lieux différents.

L'administration pourra demander au salarié, dans le cadre d'un contrôle fiscal, de lui fournir tout renseignement et justificatif nécessaires afin d'établir si ce dernier séjourne de façon habituelle au Burkina Faso. Elle pourra également user de son droit de communication pour obtenir

des renseignements auprès des services compétents ou de tiers (aéroport, police, douanes, hôtels, etc.).

2. En présence d'une convention internationale relative aux doubles impositions

Le Burkina Faso a ratifié plusieurs conventions de non double imposition.

Toutes les conventions contiennent une définition de la notion de domicile dans le cadre des revenus des professions dépendantes.

La définition retenue dans ces conventions fiscales primera sur la définition de l'article 107, paragraphe 2, point a) du CGI en vertu du principe de la primauté des conventions internationales sur la loi interne.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1174/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE AU RÉGIME FISCAL DES RÉMUNÉRATIONS DES DIRIGEANTS DE SOCIÉTÉS

Textes de référence :

- **CGI : Art.105**
- **CGI : Art.57-58-59**
- **CGI : Art.132, paragraphe 4**
- **CGI : Art.134, paragraphe 11**

La présente instruction précise le régime fiscal applicable aux rémunérations des dirigeants de sociétés.

La rémunération des dirigeants de sociétés désigne les émoluments reçus par tous ceux qui exercent le pouvoir de représentation de la personne morale ou en tant qu'organe décisionnel. Il s'agit aussi bien des organes d'administration que des organes de direction.

Les rémunérations concernées sont notamment :

- les rémunérations en numéraires perçues dans le cadre d'un travail, d'un mandat ou de la participation au bénéfice (salaires, commissions, rémunérations ponctuelles pour une mission déterminée, intéressements aux bénéficiaires, etc.)
- les rémunérations servies sous forme d'avantages en nature (logement, eau, électricité, domesticité, etc.) ;
- les rémunérations correspondant à la quote-part des dirigeants associés dans le capital.

1. La Société Anonyme (SA)

La SA, organisée par l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du Groupement d'intérêt Economique (AUSGIE), renvoie à deux modes d'organisation :

- la SA avec Conseil d'Administration (CA) ;
- la SA avec Administrateur Général (AG).

Chaque mode d'organisation détermine le type de dirigeants sociaux.

a. Les différents types de dirigeants de la Société Anonyme

- i) La société anonyme avec conseil d'administration (Art. 416 et 417 AUSGIE) :

Sont considérés comme dirigeants :

- le Président Directeur Général (PDG) (organe de délibération et de direction) ;
- le Président du Conseil d'Administration (PCA) ;
- le Directeur Général (DG) ;
- les Directeurs Généraux Adjoints (DGA) ;
- les Administrateurs.

- ii) La société anonyme avec Administrateur Général

Elle est dirigée par un Administrateur Général (Art. 494 AUSGIE) et un Administrateur Général Adjoint (AGA) (Art. 510 AUSGIE).

b. Le régime fiscal des rémunérations allouées aux dirigeants des Sociétés Anonymes

Le PDG, le PCA, l'Administrateur Général et les administrateurs de la Société Anonyme peuvent percevoir différents types de rémunérations :

- i) Une indemnité de fonction dans le cadre de l'exercice de leur fonction d'Administration. Plus précisément, l'indemnité de

fonction est une rémunération statutaire, fixe et annuelle allouée à un administrateur au titre des responsabilités qu'il assume (Art. 431 AUSGIE). Celle-ci est imposable à l'IRCM (art.132, paragraphe 4 du CGI) et déductible de la base d'imposition à l'IS, sauf si ces sommes ne correspondent pas à une charge réelle de la fonction exercée (art.59, paragraphe 2 du CGI).

Lorsqu'une personne morale est nommée administrateur, elle est tenue de désigner un représentant permanent, actionnaire ou non au sein de la société administrée (Art. 421 AUSGIE). Ce dernier n'intervient pas en son nom propre, il perçoit des rémunérations au nom de la personne morale qu'il représente. La qualité de personne morale ne permet pas à la société représentée de passer un contrat de travail avec la société administrée. Le représentant permanent ne peut donc pas percevoir de salaire. Il peut, cependant, percevoir des rémunérations liées à la fonction d'administrateur ainsi que celles relatives à d'autres missions exceptionnelles qui pourraient lui être confiées. Les rémunérations perçues par le représentant permanent sont imposées en tant que revenus de valeurs mobilières imposables à l'IRCM au nom et pour le compte de la personne morale représentée (art.132, paragraphe 4 du CGI).

- ii) Des rémunérations exceptionnelles pour missions et mandats qui leur sont confiés (Art. 432 AUSGIE) et des rétributions pour des prestations qu'ils seraient amenés à fournir à la société.

Les rémunérations exceptionnelles sont imposables à l'IRCM (art.132 paragraphe 4 du CGI) et déductibles de la base d'imposition à l'IS lorsqu'elles sont fixées conformément aux dispositions de l'article

432 de l'AUSGIE (art.59, paragraphe 1 du CGI).

Exemples de rémunérations exceptionnelles : pour voyages d'études à l'étranger en vue de l'implantation d'une succursale..., étude de marché, négociations dans la perspective d'une prise de participation, etc.

Les rétributions pour les prestations sont imposables dans la cédule d'impôt correspondant à la nature du revenu suivant les conditions dans lesquelles l'activité qu'elles rémunèrent est exercée.

Exemples de rétributions pour prestations : rémunérations perçues au titre d'une intermédiation, expertise judiciaire, comptable, etc. ; ou les travaux effectués dans un domaine particulier : confection d'un logiciel, montage d'une liasse fiscale, etc.

- iii) Un salaire, lorsqu'il existe un contrat de travail entre l'administrateur et la société. De même, un salarié de l'entreprise peut être nommé administrateur. Dans ce cas, il percevra une double rémunération :

- un salaire perçu au titre de son contrat de travail, imposable à l'IUTS (art.105 paragraphe 1 du CGI) et déductible du bénéfice imposable à l'IS dans la mesure où il correspond à un travail effectif (art.54 du CGI) et
- une indemnité de fonction imposable à l'IRCM (art.132, paragraphe 4 du CGI) et déductible de la base d'imposition à l'IS (sauf si ces sommes ne correspondent pas à une charge réelle de la fonction exercée) (art.59, paragraphe 2 du CGI).

La qualification de salaire tient en l'existence d'un contrat de travail. Ainsi, pour que leur rémunération ait la qualification de salaire, les dirigeants qui cumulent leur mandat social avec un contrat de travail doivent justifier d'un document écrit au

titre dudit contrat, avoir l'approbation du conseil d'administration et justifier d'un travail effectif. A défaut, la rémunération est considérée comme un revenu distribué et imposé à l'IRCM et non déductible de la base d'imposition à l'IS.

- iv) Une indemnité de session, qui constitue une rémunération variable rattachée à la participation des administrateurs aux travaux du conseil d'administration. Cette indemnité de session est imposable à l'IRCM (132 paragraphe 4 du CGI) et déductible de la base d'imposition à l'IS, sauf si ces sommes ne correspondent pas à une charge réelle de la fonction exercée (art.59, paragraphe 2 du CGI).

Le DG, le DGA et l'Administrateur Général Adjoint perçoivent des salaires au titre de leur fonction de direction. Toutefois, s'ils justifient d'un autre statut (administrateur) ou d'un mandat exceptionnel, ils seront imposés à l'IRCM au titre des rémunérations correspondant à cet autre mandat (art.132, paragraphe 4 du CGI).

- v) Des avantages en nature ou des remboursements de frais engagés dans l'intérêt de la société et dans l'exercice de leurs fonctions, sous réserve de leur approbation par le conseil d'administration.

Il convient de préciser que les remboursements de frais ne sont pas des distributions et constituent des charges déductibles pour la société qui les paie. Les avantages en nature, quels qu'ils soient, perçus en complément de l'indemnité de fonction par l'administrateur sont intégrés dans sa base imposable à l'IRCM (art.132, paragraphe 4 du CGI).

- vi) Des dividendes s'ils détiennent

des actions dans la société qu'ils administrent et/ou dirigent. Lesdits dividendes sont imposés à l'IRCM (art.132, paragraphe 1 du CGI).

Cas particulier des rémunérations allouées à l'administrateur unique :

Les rémunérations de l'administrateur unique, quelles qu'elles soient, sont considérées comme des rémunérations imposables à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI). Cette modalité d'imposition vaut aussi bien pour l'administrateur unique que pour l'administrateur général des sociétés pluripersonnelles sans conseil d'administration.

2. La Société à Responsabilité Limitée (SARL)

La gérance de la SARL est exercée par une ou plusieurs personnes physiques, associées ou non. Les fonctions de dirigeant sont gratuites ou rémunérées dans les conditions fixées par les statuts ou par une décision collective.

Les rémunérations des gérants de la SARL sont :

- imposées à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI) ;
- déductibles de la base imposable à l'IS dans les conditions posées aux articles 54 à 61 du CGI.

Lorsque la société réalise des bénéfices et que le gérant est également associé, la part de bénéfice qui revient à cet associé sera soumise à l'IRCM.

3. La Société en Nom Collectif (SNC)

La société en Nom Collectif est par principe soumise à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, elle peut opter pour le régime de la transparence fiscale (art.44 du CGI). Dans les deux cas, les rémunérations allouées aux gérants des SNC sont :

- imposables à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI) ;
- déductibles de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions posées aux arts. 54 à 61 du CGI.

Lorsque la société réalise des bénéfices et que le gérant est également associé, la part de bénéfice qui revient à cet associé sera soumise à l'IBICA si les associés ont opté pour leur imposition à l'IBICA. Dans le cas contraire la quote-part du bénéfice du gérant associé est soumise à l'IRCM.

4. La Société en Commandite Simple (SCS)

Tous les associés commandités sont gérants, sauf stipulation contraire des statuts qui peuvent désigner un ou plusieurs gérants dans les mêmes conditions et avec les mêmes prérogatives que dans la SNC. Leurs rémunérations sont imposables à l'IUTS (art.105, paragraphe 2 du CGI) et déductibles de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions posées aux articles 54 à 61 du CGI.

Lorsque la société réalise des bénéfices, la part de bénéfice qui revient à chaque gérant sera soumise à l'IBICA si les associés ont opté pour leur imposition à l'IBICA. Dans le cas contraire la quote-part du bénéfice de chaque gérant associé est soumise à l'IRCM.

5. La Société en Participation (SEP)

La société en participation est une société de personnes imposable dans les mêmes conditions que la SNC. La SEP n'ayant pas de personnalité juridique, elle ne peut signer un contrat de travail avec le dirigeant. Les rémunérations perçues par ce dernier seront imposées dans les mêmes conditions que celles prévues pour la SNC, sauf si une

organisation particulière a été prévue par la SEP (art.856 de l'AUSGIE).

6. La société créée de fait et la société de fait

Les dirigeants sont considérés comme des entrepreneurs individuels ; à ce titre, leur traitement est assimilé à celui des dirigeants de la SNC.

Les rémunérations perçues par ceux-ci seront imposées dans les mêmes conditions que celles prévues pour la SNC (art.868 de l'AUSGIE).

7. Le Groupement d'intérêt Economique (GIE)

Les fondateurs fixent librement dans le contrat constitutif du groupement les modalités d'administration. Le dirigeant du GIE peut être choisi parmi ses membres ou en dehors. Il peut être une personne physique ou morale. Si c'est une personne morale, elle est tenue de désigner un représentant permanent.

Les dirigeants tiers nommés par les membres du groupement peuvent signer un contrat de travail. Ils sont alors imposés à l'IUTS.

8. Cas communs à toutes les sociétés : rémunérations excessives ou fictives

Lorsque le montant des rémunérations perçues par les dirigeants de SA, SARL, SNC, SCS, SEP, sociétés créées de fait ou sociétés de fait, ou de GIE, est considéré comme excessif eu égard aux services rendus (exception faite des distributions de bénéfices), ou si les rémunérations sont fictives, elles sont assimilées à des revenus distribués et imposables à l'IRCM (art.56, paragraphe 2 du CGI).

**PARTIE V :
TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTEE (TVA)**

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1175/MINEFID/ SG/DGI/DLC RELATIVE À LA TVA SUR LES AIDES AUX ENTREPRISES

Textes de référence :

- **CGI : Art.311 paragraphe 3**

La présente instruction vient préciser les conditions d'application de la TVA sur les aides aux entreprises, conformément aux dispositions de l'article 311 paragraphe 3 du Code général des impôts (CGI), aux termes desquelles « *les subventions et abandons de créance qui représentent l'unique contrepartie d'une opération imposable ou qui constituent un complément direct du prix d'une telle opération ou sont destinées à compenser globalement l'insuffisance des recettes d'exploitation d'une entreprise* » sont à inclure dans la base d'imposition à la TVA.

1. Définitions

Sont concernées par les règles décrites ci-après toutes les aides versées à une entreprise assujettie à la TVA, quelle que soit leur forme et leur dénomination : subventions, abandons de créances, crédits, dons, etc.

Une subvention est une aide financière, directe ou indirecte, allouée par une personne publique (l'État, une collectivité territoriale, un établissement public ou un organisme international) en vue de financer une activité d'intérêt général.

L'abandon de créance est la renonciation par une entreprise à exercer les droits que lui confère l'existence d'une créance. L'abandon de créance nécessite une équivalence des comptabilités entre l'entreprise créancière et l'entreprise débitrice : préalablement à l'abandon, doivent être enregistrées, d'une part, une créance pour un montant déterminé et, d'autre part, une dette d'égal montant. De même, après l'abandon, la perte constatée chez le créancier doit être équivalente au profit enregistré chez le débiteur.

2. Application de la TVA sur les aides aux entreprises

Les aides entre entreprises peuvent revêtir la forme ou la dénomination de subventions, d'abandons de créances, de dons, etc. Afin de déterminer si une aide est soumise

ou non à la TVA, il convient de se poser successivement trois questions :

- a. Première question : les sommes versées constituent-elles la contrepartie directe d'une opération réalisée au profit de la partie versante ?

Dans ce cas, il s'agit du prix payé pour un service rendu ou pour une vente. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA, sauf si l'opération bénéficie d'une exonération. Ce principe s'applique quel que soit le statut de la partie versante (personne de droit public ou de droit privé) ou la dénomination donnée aux sommes versées.

- b. Deuxième question : en cas de réponse négative à la première question, les sommes versées complètent-elles le prix d'une opération imposable ?

Dans ce cas, ces sommes sont placées dans le champ d'application de la TVA. Elles doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA et doivent donc être taxées sauf si l'opération est expressément exonérée.

- c. Troisième question : la réponse aux questions 1° et 2° est elle négative ?

Dans ce cas, la somme ne constitue ni la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ou d'un tiers,

ni le complément du prix d'une opération réalisée au profit d'un tiers. La subvention, l'aide ou le don n'est donc pas imposable à la TVA.

Cette solution s'applique même si, économiquement, l'aide participe indirectement à la formation du prix. Tel est le cas notamment des subventions d'équipement allouées dans le cadre de programmes d'investissement et sans qu'aucune contrepartie ne soit exigée.

3. Exemples d'application

- a. Les sommes versées en contrepartie d'une prestation de publicité ou de parrainage comme par exemple des « dons » versés dans le cadre du parrainage de clubs sportifs qui s'engagent à certaines obligations (utilisation d'un nom, d'une raison sociale, de certains équipements, etc.), sont imposables à la TVA car elles rémunèrent en réalité un service.
- b. Les sommes versées par une collectivité territoriale à un média local en contrepartie de diverses obligations contractuelles (information sur la vie locale, bulletins d'information, etc.), sont imposables à la TVA.
- c. Les subventions versées à un organisateur de spectacles afin que ce dernier diminue, en deçà du prix du marché, les prix qu'il pratique vis-à-vis du public, et ce, en rapport avec le montant des subventions octroyées, sont imposables à la TVA.
- d. En matière de subventions publiques, ne sont pas soumises à la TVA :
 - les subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement total ou partiel d'un bien d'investissement déterminé ;
 - les subventions dites de fonctionnement ou d'exploitation, destinées à

couvrir exclusivement une partie des frais d'exploitation d'une entreprise. Si ces sommes ont souvent une influence sur le prix de revient des biens livrés et des services fournis par l'entreprise subventionnée, elles ne constituent pas pour autant des subventions directement liées au prix de ces opérations.

- e. Les subventions entre sociétés d'un même groupe :
 - ne sont pas soumises à la TVA, les subventions versées à une société sœur en difficulté dès lors que cette subvention ne rémunère pas une prestation de services effectuée à titre onéreux et ceci même si la société versante avait un intérêt commercial inhérent à la préservation des activités de la société sœur ;
 - ne sont pas soumises à la TVA les subventions versées par une société mère à l'une de ses filiales afin de permettre à celle-ci de financer le plan de licenciement d'une partie de son personnel.

4. Base d'imposition

Lorsque des aides constituent en partie des subventions non imposables et en partie la contrepartie de la fourniture de biens ou de services, sans qu'aucune ventilation n'ait été faite par la partie versante, l'ensemble de l'aide consentie est soumise à la TVA. L'entreprise assujettie, qui a perçu une aide imposable à la TVA conformément aux dispositions de l'article 311 paragraphe 3 et des développements ci-dessus, est tenue de déclarer et reverser la TVA correspondante. Si la TVA n'apparaît pas sur une facture ou tout autre document en tenant lieu, le montant de la subvention est réputé être toutes taxes comprises. L'assujetti doit appliquer le coefficient de conversion qui est de 100/118 pour déterminer le prix hors taxes et calculer sur cette base le montant de la TVA correspondant.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1176/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À LA TVA SUR LES OPERATIONS REALISEES PAR LES ORGANISMES A BUT NON LUCRATIF

Textes de référence :

- CGI : Art.307-22, 328-A-6 et 329-1-b

La présente instruction vient préciser les modalités d'application de la TVA aux organismes à but non lucratif. Pour plus de clarté, sont regroupés sous le vocable « organisme à but non lucratif » les associations, les organisations non gouvernementales et autres établissements et entités à but non lucratif.

1. Opérations exonérées de TVA et opérations taxables à la TVA

Aux termes de l'article 307 paragraphe 22 du Code général des impôts (CGI), sont exonérés de la TVA « *les services rendus par les associations à but non lucratif légalement constituées, et les établissements reconnus d'utilité publique, sous réserve que lesdits services soient conformes à l'objet statutaire de l'association* ». Dans le cas contraire, les services rendus par ces associations entrent dans le champ d'application de la TVA.

Trois conditions cumulatives sont posées par cet article :

- a) L'organisme doit être légalement constitué : il ne peut donc pas s'agir d'une association de fait. La preuve de la légalité de l'organisme est constituée par la publication au journal officiel du récépissé de déclaration d'association.
- b) L'organisme doit être à but non lucratif. Le but non lucratif est établi lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies :
 - la réalisation de bénéfices ou d'excédents de recettes ne doit pas être systématiquement recherchée (pratique de tarifs modérés, gestion équilibrée) ;
 - lorsqu'ils existent, les bénéfices ou les excédents de recettes doivent être réinvestis dans l'organisme et affectés à son objet social : en aucun cas ils

ne doivent être répartis entre ses membres ;

- la gestion ne doit procurer aucun profit matériel direct ou indirect aux dirigeants de l'organisme (à l'exception des rémunérations des dirigeants qui occupent des emplois effectifs), aux membres du conseil de fondation ou du conseil de gestion ou à l'administrateur général.

- c) Les services doivent être conformes à l'objet statutaire de l'organisme.

Les organismes ne respectant pas l'une des trois conditions ci-dessus mentionnées sont assujettis à la TVA pour l'ensemble de leurs opérations imposables.

2. Conséquences de l'application de la TVA aux opérations des organismes à but non lucratif

Les organismes à but non lucratif assujettis à la TVA sont tenus aux mêmes obligations comptables, déclaratives et de paiement que les autres assujettis. Ils doivent notamment :

- tenir une comptabilité conforme au système normal de l'OHADA ;
- conserver leur comptabilité pendant au moins 10 ans ;
- délivrer des factures conformes aux prescriptions de l'article 562 du CGI faisant distinctement apparaître la TVA ;
- liquider et déclarer la TVA au plus tard le 20 de chaque mois.

3. Remboursement des crédits de TVA aux organismes à but non lucratif

Le remboursement des crédits de TVA est accordé aux contribuables limitativement énumérés par l'article 328 du CGI. Le paragraphe A-6 de cet article prévoit ainsi le remboursement total de la TVA supportée, aux « *organisations à but non lucratif bénéficiaires d'une dérogation accordée par le ministre chargé des finances pour investissement au profit des populations d'un montant au moins égal à 15.000.000 FCFA en matière de développement économique, d'enseignement et de santé* ».

La première conséquence de cette disposition est qu'aucune association assujettie à la TVA ne peut demander le remboursement de crédit de TVA visé à l'article 328 paragraphe A-6 du CGI.

Il est également exclu de reconnaître à un organisme à but non lucratif la faculté de se faire rembourser un crédit de TVA en tant qu'exportateur, la notion d'exportation supposant un intérêt lucratif.

L'administration fiscale doit procéder au contrôle des conditions imposées par le CGI :

- a) L'organisme a obtenu une dérogation signée par le Ministre en charge des finances.
- b) Le montant de l'investissement doit être au moins égal à 15.000.000 FCFA. Il s'agit d'un montant hors taxe annuel qui s'entend de la somme totale des investissements inscrits dans le plan d'action de l'organisme ou dans le programme d'investissement annuel de l'organisme.
- c) L'investissement doit être fait au profit des populations et non au simple profit des membres de l'organisme ou de personnes nommément visées. Par investissement au profit des populations, il faut entendre, les

dépenses des projets de l'organisme allant directement au profit des populations et impactant la qualité de vie des populations ou la réalisation d'infrastructures au profit des communautés bénéficiaires.

L'investissement au profit des populations ne comprend pas :

- les charges de fonctionnement ;
- les acquisitions au profit de l'organisme lui-même ;
- les acquisitions au profit des seuls membres de l'organisme ;
- de façon générale tout investissement ne profitant pas directement aux populations sur le territoire burkinabè.

d) La demande de remboursement doit intervenir dans le trimestre suivant la réalisation de l'investissement conformément aux dispositions de l'article 329 paragraphe 1-b) du CGI.

e) Au titre des conditions de forme, l'article 330 du CGI précise la liste des pièces demandées à l'appui de la demande de remboursement :

- le relevé des factures d'achats comportant, sur trois colonnes, les noms, adresses, identifiant financier unique (IFU), régimes d'imposition des fournisseurs ou prestataires de services ; les dates et montants de chaque facture et le montant des taxes correspondantes ;
- les copies des factures fournisseurs, des déclarations de mise à la consommation pour les importations et les quittances de paiement des droits pour les importations. Les factures doivent comporter l'ensemble des mentions prévues par l'article 564 du CGI ;

Les conditions ci-dessus étant impératives, leur non respect entraîne le rejet des demandes concernées.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1179/MINEFID/SG/ DGI/DLC RELATIVE À LA BASE D'IMPOSITION DE LA TVA

Textes de référence :

- CGI : Art.310 à 314

La présente instruction vient préciser les modalités de détermination de la base d'imposition de la TVA dans certains cas particuliers.

1. Éléments à inclure dans la base d'imposition

L'article 311 du Code général des impôts (CGI) précise en son paragraphe 1 que la base d'imposition de la TVA comprend « le montant des droits de douane, des droits d'accises et toute autre taxe applicables aux produits ou au service, à l'exception de la TVA elle-même ».

Il convient d'entendre le groupe de mot « toute autre taxe » au sens large : la base d'imposition de la TVA englobe tous les impôts, taxes, droits et redevances pouvant être considérés comme des éléments du prix.

En application de ce principe :

- a) Les redevances figurant sur les factures délivrées par certaines entités notamment celles qui effectuent la distribution d'eau, d'électricité, de télécommunications ou la poste sont des éléments entrant dans la base d'imposition de la TVA.
- b) Le droit de timbre des quittances n'est pas un élément du prix et ne doit pas être englobé dans la base d'imposition de la TVA.

2. Éléments à exclure de la base d'imposition

L'article 312, qui précise les éléments à exclure de la base d'imposition, vise quelques cas nécessitant des précisions :

- a) Des escomptes, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consentis sur facture aux clients et dans les normes habituelles de l'activité concernée.

Cette déduction ne peut être opérée par le vendeur que s'il peut apporter la preuve que la réduction de prix a effectivement, et pour son montant exact, bénéficié à l'acheteur. Lorsque la réduction de prix est versée par l'entremise de commissionnaires, courtiers, bureaux d'achats, groupements, syndicats, etc. le vendeur doit pouvoir justifier du montant individuel des avoirs réellement versés à chaque client, ce qui implique une transcription exacte en comptabilité des ristournes réparties par ces intermédiaires.

- b) Les sommes perçues lors des livraisons d'emballages consignés à condition que la TVA afférente à ces sommes ne soit pas facturée.

NB : lorsque l'emballage n'est pas restitué, il est considéré comme vendu et la consignation devient alors imposable. Dans ce cas, le prix de l'emballage non restitué est considéré comme un prix de vente toutes taxes comprises (TTC). Par ailleurs, si le prix de reprise est inférieur au prix de consignation la différence constitue une vente imposable.

- c) Les indemnités ayant le caractère de dommages et intérêts : sont visées, les indemnités qui ne font que sanctionner l'inexécution d'une obligation (Art.1146 s. du Code civil) ou, à titre général, la lésion d'un intérêt quelconque (Art.1382 du Code civil). Tel est le cas par exemple :

- des indemnités versées par les compagnies d'assurances à la suite de sinistres (incendies, vols, etc.) ;
- de l'indemnité d'éviction, en cas de résiliation d'un bail commercial ;
- de l'indemnité de clientèle versée aux

intermédiaires de commerce. Il s'agit des sommes versées en fin de contrat par le mandant à l'intermédiaire, en raison de la clientèle qu'il perd de par la cessation du contrat. Cette indemnité ne doit pas couvrir des sommes restant à payer par le mandant à l'intermédiaire, qui sont quant à elles soumises à la TVA.

- d) Les primes et subventions d'équipement affectées au financement d'un bien d'investissement et les aides à caractère financier entre entreprises.
- e) Les débours dûment justifiés : sont considérés comme débours, les frais engagés par des intermédiaires (transitaires, commissionnaires, avocats...) et remboursés par des tiers (leurs clients) pour leur montant exact dans le cadre d'un mandat qui leur a été explicitement donné. L'exclusion des débours de la base d'imposition n'est possible que dans la mesure où ces remboursements :
- correspondent bien à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte du tiers ;
 - sont justifiés dans leur nature et leur montant (facture) ;
 - sont portés dans des comptes de tiers dans la comptabilité des intermédiaires et non pas dans des comptes de charges.

3. Base d'imposition des opérations taxables lorsque la TVA n'a pas été facturée

Quelle est la base d'imposition à retenir pour déterminer le montant de la TVA due sur une opération imposable mais pour laquelle la TVA n'a pas été facturée ?

Plus précisément, le montant de l'opération doit-il être considéré comme étant hors taxes ou toutes taxes comprises ?

Lorsqu'une opération taxable est réalisée sans facturation de la TVA, le rattachement de la

TVA doit être opéré en considérant que le montant de l'opération est toutes taxes comprises (TTC). Pour ce faire, la base hors TVA est déterminée en appliquant au montant de l'opération le coefficient de conversion qui est de 100/118.

Exemple : au cours d'un contrôle fiscal, un agent des impôts constate que la société EZAF, relevant du régime du réel normal d'imposition et assujettie à la TVA, a vendu une motocyclette à un prix total de 472.000 FCFA à un client sans facturer la TVA. Ce montant doit être considéré comme étant TTC et la société aurait dû déclarer :
 $472.000 \times 100/118 = 400.000$ FCFA hors taxes
 $400.000 \text{ FCFA} \times 18\% = 72.000$ FCFA de TVA
Sur ce seul motif, l'agent des impôts sera tenu d'opérer un redressement de TVA à hauteur de 72.000 FCFA, majoré d'une amende de 100% en application de l'article 776 paragraphe 1 du CGI.

4. Application de la TVA sur la marge

Dans certains cas, la TVA est liquidée sur une base particulière. Cette solution est prévue aux articles 313 et 314 du CGI.

Ce régime dérogatoire s'applique aux ventes de biens d'occasion réalisées par les négociants et les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyages et les organisateurs de circuits touristiques.

a. Activités visées

i) Les ventes de biens d'occasion

Sont considérés comme biens d'occasion, les biens ayant fait l'objet d'une utilisation et qui sont susceptibles de réemploi en l'état ou après réparation.

Les négociants en biens d'occasion sont imposables à la TVA sur leurs prix de vente (régime de droit commun). Il leur est cependant permis, sur option, d'acquitter la TVA sur leur marge.

ii) Les opérations d'entremise effectuées par les agences de voyage et les organisateurs de circuits touristiques (Art.314 du CGI)

L'intermédiaire, s'il intervient toujours pour le compte d'un commettant, peut opérer de deux façons différentes :

- ou bien il se présente comme agissant pour le compte d'autrui ; il est alors qualifié d'intermédiaire « transparent » ;
- ou bien il se présente vis-à-vis des tiers comme agissant en son propre nom ; il est alors qualifié d'intermédiaire « opaque ».

Cette distinction est importante au regard de la TVA. Dans le premier cas, l'intermédiaire est considéré comme un simple prestataire de services taxable sur sa rémunération et au contraire, dans le second cas, l'intermédiaire relève d'un régime particulier (cas des agences de voyages et des organisateurs de spectacles).

b. Modalités d'application de la TVA sur la marge

Pour rappel, les entreprises qui sont passibles de la TVA sur la marge ne sont assujetties à la TVA que si leur chiffre d'affaires hors taxes est supérieur ou égal au seuil d'assujettissement, c'est à dire 50.000.000 FCFA. Concernant les agences de voyages et organisateurs de circuit touristique, il faut entendre par chiffre d'affaires l'ensemble des commissions facturées et autres revenus d'activités à l'exclusion des frais refacturés faisant l'objet de la prestation (billets d'avion, nuitées d'hôtel, locations de voiture auprès d'un loueur tiers, etc.).

La marge est calculée comme étant la différence entre :

- pour les biens d'occasion : le prix de vente HT et le prix de revient ;
- pour les agences de voyages et organisateurs de circuit touristique :

le prix total HT payé par le client et le prix HT facturé à l'agence ou à l'organisateur, par les entrepreneurs de transport, les hôteliers, les restaurateurs, les entrepreneurs de spectacles et autres assujettis assimilés.

Les entreprises assujetties à la TVA sur la marge sont tenues de mentionner sur leurs factures :

- le montant des frais faisant l'objet de la prestation (billet d'avion, nuitée d'hôtel, etc.) ou le prix de revient pour les ventes de biens d'occasion ;
- le montant hors taxes de la commission ou de la marge sur la vente ;
- le montant de la TVA sur la commission ou de la marge sur la vente ;
- le montant TTC de la commission ou de la marge sur la vente ;
- le montant global de la vente (frais + commission ou marge TTC).

Ces entreprises ne peuvent pas récupérer la TVA d'amont qui leur est facturée. Elles sont tenues de déclarer et verser chaque mois la TVA collectée selon les conditions générales prévues par l'article 334 du CGI.

5. Cas particulier des entreprises de travail temporaire

a. Nature juridique de l'activité de l'entreprise de travail temporaire

L'article 19 du Code du travail définit l'entrepreneur de travail temporaire comme « toute personne, physique ou morale, dont l'activité principale est de mettre à la disposition d'utilisateurs, des travailleurs en fonction d'une qualification déterminée ». L'article 19 de l'arrêté n°2007-028/MTSS/SG/DGT/DER du 21 novembre 2007 portant cahier de charges applicables aux bureaux, offices privés de placement et aux entreprises de travail temporaire précise que l'entreprise de travail temporaire est réputée employeur et soumise aux droits et obligations attachés à cette qualité.

Au regard de ce qui précède, il faut relever que :

- le travailleur et l'entreprise de travail temporaire sont juridiquement liés par un contrat de travail ;
- l'entreprise de travail temporaire et le client utilisateur sont liés par un contrat de mise à disposition de personnel.

Le service fourni par l'entreprise de travail temporaire au client constitue donc une prestation de service. La rémunération perçue en contrepartie de cette prestation est soumise à la TVA et à la retenue à la source.

b. Base imposable à la TVA

Aux termes des dispositions de l'article

310-6° du CGI, la base imposable pour les entreprises de travail temporaire est constituée par « toutes les sommes facturées au client ». Au regard de cette disposition, la TVA s'applique donc sur l'ensemble des coûts facturés au client par l'entreprise de travail temporaire, quelle que soit la présentation de la facture, ce qui inclut notamment le salaire du personnel mis à disposition, les charges sociales patronales, la taxe d'apprentissage et autres taxes sur salaires, ainsi que la commission de l'entreprise de travail temporaire.

Illustration : une entreprise de travail temporaire (le prestataire) recrute des ingénieurs et les met à la disposition d'une société industrielle (le client). La facture adressée au client à la fin du mois est détaillée comme suit (en FCFA) :

Salaires bruts	900.000
Charges sociales patronales (16 %)	148.500
Taxe Patronale et d'Apprentissage (3 %)	27.000
Commissions	100.000
Total hors taxes	1.175.500
Base imposable à la TVA	1.175.500
TVA correspondant (1.175.500 x 18%)	211.590
Montant TTC dû par le client (1.175.500 + 211.590)	1.387.090

NB : Il a été constaté que certaines entreprises de travail temporaire facturaient le coût des salaires, charges sociales comprises, en tant que débours au client. Les débours sont des frais engagés au nom et pour le compte du client (voir partie 2 ci-dessus) : en matière de travail temporaire, le salarié n'est pas employé par le client, mais par l'entreprise de travail temporaire qui le met à la disposition de son client. Par conséquent, l'entreprise de travail temporaire ne peut en aucun cas facturer le salaire, les cotisations patronales et taxes sur les salaires en tant que débours.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-1177/MINEFID/ SG/DGI/DLC RELATIVE AUX EXONÉRATIONS DE TVA

Textes de référence :

- CGI : Art.307 à 309-1

La présente instruction vient préciser les conditions générales d'exonération de la TVA.

1. Légalité des exonérations fiscales

L'article 84 de la Constitution prévoit que l'impôt est du domaine de la loi. L'article 101 ajoute que « *la loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

Par ailleurs, l'article 638 du Code général des impôts (CGI) dispose que « *Tous marchés, accords ou contrats passés par les administrations publiques et prévoyant l'exonération d'impôts, droits et taxes établis par la législation fiscale, sont nuls et de nul effet en ce qui concerne ces exonérations, lorsqu'elles ne sont pas conformes à la loi ou à une convention bilatérale ou multilatérale régulièrement conclue et signée par le Ministre chargé des finances* ».

Il s'ensuit que :

- aucune exonération n'est possible si elle n'est pas encadrée par un texte de nature législative ou si elle ne repose pas sur une convention internationale ratifiée ;
- aucune exonération de la TVA ne peut être accordée par un ministère

ou une institution, quel qu'il soit, si elle ne repose pas sur un texte de valeur supérieure (loi, convention internationale) qui lui en délègue la possibilité.

2. Exonérations spécifiques à la TVA

L'article 19 de la Directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de TVA, modifiée en 2009, dispose que les États membres n'accordent pas d'autres exonérations ou exemptions de TVA que celles prévues par les articles 21 et 22 de la Directive.

Ces dispositions ont été transposées aux articles 307 à 309 paragraphe 1 du CGI, ainsi que dans l'article 154 de la loi n°2015-36 du 26 juin 2015 portant Code minier du Burkina Faso. Il convient d'ajouter à ces exonérations celles prévues dans le cadre d'accords internationaux régulièrement ratifiés par le Burkina Faso.

Il en résulte qu'en dehors des cas visés au paragraphe ci-dessus, il ne peut y avoir d'autres cas d'exonération de TVA.

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2021-0002/MINEFID/ SG/DGI/DLC RELATIVE AUX OPÉRATIONS DE L'ÉTAT, DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS SOUMISES À LA TVA

Textes de référence :

- **CGI : Art. 300 paragraphe 4**

La présente instruction a pour objectif d'apporter des précisions sur les opérations de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics soumises à la TVA ainsi que les obligations y relatives.

Au sens de la présente instruction, les établissements publics visés sont ceux de l'État et des collectivités territoriales (établissements publics locaux), prévus par la loi n°010-2013/AN du 30 avril 2013 portant règles de création des établissements publics.

1. Détermination des opérations soumises à la TVA

a. Fondement de l'assujettissement à la TVA

Aux termes de l'article 300 du Code général des impôts (CGI), «(...) L'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont assujettis de plein droit à la TVA pour leurs activités à caractère industriel ou commercial. »

Il résulte de cette disposition que les ventes, cessions ou prestations ayant un caractère industriel ou commercial effectuées par les personnes ci-dessus citées sont soumises à la TVA. Cette disposition indique que la qualité d'assujetti de ces entités est indépendante de leur statut juridique, de leur situation au regard des autres impôts et de la forme ou de la nature de leur intervention.

b. Notions de ventes, cessions ou prestations présentant un caractère industriel ou commercial

Il s'agit de toutes les ventes, cessions ou prestations réalisées par ces personnes morales de droit public suivant des moyens et méthodes comparables à celles qui seraient utilisées par le secteur privé. Ce sont donc, les activités qu'elles exercent dans les mêmes conditions que les opérateurs économiques privés.

Par ventes, cessions ou prestations présentant un caractère industriel ou commercial, il faut entendre :

- les livraisons de biens ;
- les locations de salles, véhicules et autres biens ;
- les publicités, annonces, réclames... effectuées par les établissements audiovisuels et autres médias publics ;
- l'exécution de travaux de BTP et génie civil ;
- les formations, études, consultations, etc.

Les structures de l'État (ministères, institutions, directions, services, etc.), les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont donc tenus de facturer la TVA pour ces ventes ou prestations de services effectuées au profit de leurs clients.

2. Droit à déduction

Dès lors qu'elles réalisent des affaires imposables au sens du point A. ci-dessus, les structures de l'État (ministères, institutions, directions, services, etc.), les collectivités territoriales et les établissements publics bénéficient du droit à déduction de la TVA supportée lors des achats de biens et services destinés exclusivement à la réalisation des ventes, cessions ou prestations de services imposables. Le droit à déduction est exercé

dans les conditions générales prévues par les articles 318 à 333 du CGI.

3. Obligations déclaratives et comptables

a. Les obligations déclaratives

i) Immatriculation à l'Identifiant Financier Unique (IFU)

Les structures de l'État (ministères, institutions, directions, services, etc.), les collectivités territoriales et les établissements publics doivent se faire immatriculer auprès de leur service des impôts de rattachement.

ii) Délai de déclaration

Les structures de l'État (ministères, institutions, directions, services, etc.), les collectivités territoriales et les établissements publics qui effectuent habituellement des opérations commerciales ou industrielles imposables doivent déclarer la TVA au plus tard le 15 de chaque mois dans les conditions fixées par l'article 334 du CGI. Nonobstant les dispositions ci-dessus, les structures et personnes visées ci-dessus qui effectuent occasionnellement des opérations imposables ne déposent que les déclarations de TVA afférentes à ces opérations au plus tard le 15 du mois suivant la réalisation de l'opération imposable.

iii) Lieu de déclaration

Les structures de l'État (ministères, institutions, directions, services, etc.), les collectivités territoriales et les établissements publics établis à Ouagadougou et Bobo-Dioulasso effectuent leurs déclarations auprès des Directions des Moyennes Entreprises desdites villes.

Dans les autres localités, ces déclarations doivent être déposées auprès des Directions Provinciales des Impôts ou des antennes fiscales.

b. Obligations comptables et de facturation

Comme tout contribuable, les établissements publics assujettis à la TVA doivent tenir une comptabilité. Les documents comptables doivent être conservés au moins dix (10) ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres conformément à l'article 567 du CGI.

Ils sont, en outre, tenus de délivrer des factures conformes aux dispositions de l'article 564 du CGI.

Les sanctions applicables en cas d'inobservation des obligations comptables, déclaratives et de facturation sont celles prévues aux articles 565, 776, 777 et 794 paragraphe 2 du CGI.

PARTIE VI : FACTURE NORMALISEE

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-957/MINEFID/SG/DGI/DLC RELATIVE A LA FACTURE NORMALISEE

Textes de référence :

- **CGI : articles 562, 563, 564 et 566**
- **Arrêté N°2018-207/MINEFID/SG/DGI du 26/04/2018**

Conformément aux dispositions des articles 562 et 564 du Code général des impôts complétées par celles de l'arrêté N°2018-207/MINEFID/SG/DGI du 26 avril 2018 portant conditions d'édition, de gestion et les éléments de sécurité de la facture normalisée, les industriels, commerçants, prestataires de services ainsi que les établissements publics ayant des activités à caractère industriel ou commercial sont tenus de délivrer une facture normalisée à leur client, quel que soit leur régime d'imposition.

Cette obligation est effective depuis le 1^{er} mars 2017 avec la mise en œuvre de la facture normalisée personnalisée pour les contribuables du régime du réel normal d'imposition.

La présente instruction vise à apporter des précisions sur les personnes soumises à l'obligation de délivrance de la facture normalisée (I), les personnes dispensées (II), les caractéristiques de la facture normalisée (III), les pièces ou documents comptables à sécuriser par le sticker (IV).

I. LES PERSONNES SOUMISES À L'OBLIGATION DE DÉLIVRANCE DE LA FACTURE NORMALISÉE

La facture normalisée doit être délivrée à leurs clients, quel que soit leur régime d'imposition, par :

- les industriels ;
- les commerçants ;
- les prestataires de services ;
- les établissements publics ayant des activités à caractère industriel ou commercial ;
- les importateurs ;
- les producteurs ;
- les entrepreneurs de travaux immobiliers.

Les commerçants qui effectuent régulièrement des ventes avec d'autres commerçants ou professionnels sont autorisés à délivrer des factures normalisées, par quinzaine ou par mois, regroupant l'ensemble des livraisons journalières effectuées au cours de la période. Ces factures sont établies sur la base de relevés de ventes.

Pour les ventes réalisées avec les autres clients, ils peuvent les enregistrer sur des caisses automatiques. Les bandes ou autres

supports y afférents doivent être conservés pendant les cinq (5) exercices suivant celui au cours duquel a été enregistré l'encaissement conformément aux dispositions de l'article 563 du CGI.

En attendant la mise en œuvre effective de la facture normalisée pré imprimée, les contribuables relevant du régime du réel simplifié d'imposition (RSI) et de la Contribution des micro entreprises (CME) ne portent sur leurs factures que les mentions obligatoires prévues à l'article 562 ci-dessus visé.

II. LES PERSONNES DISPENSÉES DE LA DÉLIVRANCE DE LA FACTURE NORMALISÉE

Les personnes dispensées sont énumérées à l'article 566 du CGI. Il s'agit des entreprises et entités suivantes :

- 1) l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics n'ayant pas d'activités à caractère industriel ou commercial ;
- 2) les entreprises n'ayant pas d'établissement stable au Burkina ;
- 3) les entreprises de vente à rayons multiples pour les opérations de vente

au détail donnant lieu à la délivrance de tickets ou de tickets de caisse ;

- 4) les pharmacies pour les opérations de vente au détail donnant lieu à la délivrance de tickets ou de tickets de caisse ;
- 5) les sociétés de navigation aérienne ;
- 6) les entreprises de transports urbains en commun pour les opérations de transport de personnes donnant lieu à la délivrance de tickets ;
- 7) les stations-services pour la vente de carburant ;
- 8) les banques, établissements financiers et systèmes financiers décentralisés ;
- 9) les sociétés d'assurance et de réassurance ;
- 10) les concessionnaires de service public d'eau et d'électricité ;
- 11) les entreprises de téléphonie titulaires d'une licence d'exploitation ;
- 12) les opérateurs de télévision privée uniquement pour les abonnements et réabonnements des particuliers ;
- 13) le Centre de contrôle des véhicules automobiles (CCVA) ;
- 14) la Société nationale burkinabè d'hydrocarbure (SONABHY) ;
- 15) la Poste Burkina ;
- 16) la Loterie nationale Burkinabè (LONAB).

Il est apparu nécessaire de préciser dans chaque cas, le contenu de la dispense comme ci-dessous.

A. L'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics n'ayant pas d'activités à caractère industriel ou commercial

L'Etat et les collectivités territoriales sont dispensés de l'usage de la facture dans le cadre des services publics rendus aux usagers. Leurs établissements publics (établissement public à caractère administratif, éta-

blissement public de l'Etat, établissement public à caractère scientifique, culturel et technique, établissement public local...) en sont dispensés uniquement pour leurs activités n'ayant pas un caractère industriel ou commercial.

Par conséquent, les établissements publics qui réalisent des activités à caractère industriel ou commercial doivent délivrer des factures normalisées à leurs clients. Sauf cas de dispense, les sociétés à capitaux publics doivent également délivrer des factures normalisées à leurs clients.

B. Les entreprises n'ayant pas d'établissement stable au Burkina Faso

Les sociétés ou les entreprises individuelles étrangères qui exercent au Burkina Faso une activité sans disposer d'un établissement stable conformément aux dispositions de l'article 47 du CGI sont dispensées de la délivrance de la facture normalisée. Celles disposant d'un établissement stable au Burkina Faso sont tenues de délivrer des factures normalisées à leurs clients.

C. Les entreprises de vente à rayons multiples pour les ventes au détail donnant lieu à la délivrance de tickets ou de tickets de caisse

Par entreprises de vente à rayons multiples, il faut entendre celles disposant de magasins de grandes ou moyennes surfaces, comportant des sections spécialisées et où l'on vend au détail un large assortiment de biens de consommation. La vente dans ces établissements se caractérise par le libre-service, c'est-à-dire l'accès direct des clients aux produits de leur choix sans l'intermédiaire d'un préposé. Il s'agit notamment des supermarchés, des hypermarchés, des superettes et des librairies pratiquant la vente en libre-service.

Les entreprises de vente à rayons multiples sont dispensées de la délivrance de la facture normalisée pour leurs ventes au détail donnant lieu à la délivrance de tickets ou tickets de caisse. Toutefois, les factures dé-

livrées à un client à l'occasion d'une vente au détail doivent être normalisées.

Elles délivrent obligatoirement des factures normalisées pour les ventes en gros ou demi gros.

D. Les sociétés de navigation aérienne

Par sociétés de navigation aérienne, il faut entendre les sociétés spécialisées dans le transport de passagers ou de fret par la voie des airs.

La dispense prévue pour lesdites sociétés ne s'étend pas aux agences de voyage.

E. Les pharmacies pour les opérations de vente au détail donnant lieu à la délivrance de tickets ou de tickets de caisse

Les pharmacies sont dispensées de la délivrance de factures normalisées pour les ventes au détail effectuées à leurs comptoirs. Toutefois, les factures délivrées à un client à l'occasion d'une vente au détail doivent être normalisées.

Elles délivrent obligatoirement des factures normalisées pour les ventes en gros et demi gros de médicaments et d'autres produits.

F. Les entreprises de transports urbains en commun pour les opérations de transport de personnes donnant lieu à la délivrance de tickets

Par entreprise de transports urbains en commun, il faut entendre celles effectuant le transport public de personnes dans une commune, une ville ou une agglomération donnée. Elles se caractérisent par l'usage de véhicules de transport en commun (autobus, tramways...).

La dispense de la délivrance de la facture normalisée ne concerne que les opérations de transport donnant lieu à la délivrance de tickets. Par conséquent, toutes autres opérations réalisées par ces entreprises (locations, affichages publicitaires...) donnent lieu à la délivrance de factures normalisées.

G. Les stations-services pour la vente de carburant

Les stations-services sont dispensées de la délivrance de factures normalisées uniquement pour les ventes de carburant à la pompe. Pour toutes les autres ventes et prestations (lubrifiants, entretiens de véhicules...), la station-service délivre obligatoirement une facture normalisée.

Les superettes ou boutiques des stations-services suivent les mêmes règles que celles prévues pour les entreprises de vente à rayons multiples.

Les « marketers » délivrent obligatoirement des factures normalisées.

H. Les banques, établissements financiers et systèmes financiers décentralisés

Les banques, les établissements financiers et les systèmes financiers décentralisés sont dispensés de la délivrance de factures normalisées à leurs clients uniquement pour les activités pour lesquelles ils sont agréés.

I. Les sociétés d'assurance et de réassurance

Les entreprises d'assurance et de réassurance sont dispensées de la délivrance de factures normalisées uniquement pour les activités pour lesquelles elles sont agréées. Les commissions de courtage facturées aux compagnies d'assurance par les courtiers en assurance et autres intermédiaires donnent lieu à la délivrance de factures normalisées.

J. Les concessionnaires de service public d'eau et d'électricité

Par concessionnaires de service public d'eau et d'électricité, il faut entendre les personnes publiques ou privées auxquelles l'Etat ou les collectivités territoriales ont confié la gestion du service public de l'eau ou de l'électricité.

La dispense concerne l'ensemble des opérations réalisées dans le cadre de la concession.

K. Les entreprises de téléphonie titulaires d'une licence

Les entreprises de téléphonie sont dispensées de la délivrance de factures normalisées pour les activités couvertes par leur licence d'exploitation.

L. Les opérateurs de télévision privée uniquement pour les abonnements et réabonnements des particuliers

Les opérateurs de télévision privée sont des entreprises spécialisées dans la diffusion de chaînes de télévision dont l'accès est payant (par abonnement et autres modalités).

La dispense des opérateurs de télévision privée ne concerne que les opérations réalisées avec les particuliers ; celles réalisées avec des professionnels et autres entités (Etat, Collectivités territoriales, établissements publics, ONG, associations...) donnent lieu à délivrance de la facture normalisée.

M. Les autres personnes dispensées

Les autres personnes dispensées sont :

- le Centre de contrôle des véhicules automobiles (CCVA) ;
- la Société nationale burkinabè d'hydrocarbone (SONABHY) ;
- la Poste Burkina ;
- la Loterie nationale burkinabè (LO-NAB).

III. LES CARACTÉRISTIQUES DE LA FACTURE NORMALISÉE

La facture normalisée est caractérisée par sa forme (A) et ses mentions obligatoires (B).

A. La Forme de la facture normalisée

Les factures normalisées sont élaborées conformément aux dispositions des articles 3 à 5 de l'arrêté n°2018-207/MINEFID/SG/DGI du 26 avril 2018 portant conditions d'édition, de gestion et les éléments de sécurité de la facture normalisée.

Les factures normalisées personnalisées

sont établies en double-feuillet au moins suivant le format A4 ou A5 au choix du contribuable.

Les factures normalisées pré-imprimées fabriquées par des imprimeurs agréés sous forme de carnets, sont établies en double-feuillet au moins, auto carboné, en format A5 ou A4.

B. Les mentions obligatoires de la facture normalisée

Les mentions obligatoires de la facture normalisée sont celles prévues par les dispositions de l'article 564 du CGI. Lesdites dispositions complétées par celles de l'article 4 de l'arrêté n°2018-207/MINEFID/SG/DGI du 26/04/2018 laissent le soin à l'administration d'établir le modèle du bordereau de réception.

1. Règle générale

Les mentions obligatoires concernent les éléments spécifiques aux opérations réalisées, l'identification du redevable qui délivre la facture et l'identification du client.

a. Éléments spécifiques aux opérations réalisées

Ces éléments sont relatifs :

- au numéro de facture d'une série ininterrompue,
- à la date d'établissement de la facture,
- à l'objet précis de la transaction,
- au montant de la facture :
- pour les assujettis à la TVA : le montant hors TVA ; le taux et le montant de la taxe due ou, le cas échéant, la mention « exonéré » ; le montant total toutes taxes comprises dû par le client ;
- pour les non assujettis à la TVA : le montant total dû par le client.

En plus des éléments ci-dessus, la facture normalisée pré-imprimée comporte :

- le nom ou la raison sociale et le numéro IFU de l'imprimeur,

- l'année et le mois d'édition de la facture par l'imprimeur.

b. Identification du redevable qui délivre la facture

Le redevable qui délivre la facture s'identifie par les éléments suivants :

- l'identité (nom et prénom(s) s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et la raison sociale s'il s'agit d'une personne morale) ;
- les adresses géographique, cadastrale (secteur, section, lot, n° parcelle) et postale ;
- le numéro d'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier, au registre des sociétés civiles, des professions et des métiers ou au registre des métiers de l'artisanat ;
- les références du ou des comptes bancaires ;
- le numéro d'identifiant financier unique (IFU) ;
- le régime d'imposition et le service des impôts de rattachement.

c. Identification du client

Les redevables doivent identifier leurs clients par les éléments suivants :

- les nom et prénom (s) s'il s'agit d'une personne physique ; la forme juridique et la raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
- les adresses géographique et boîte postale et numéro de téléphone ;
- le cas échéant, le numéro d'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier, au registre des sociétés civiles, des professions et des métiers ou au registre des métiers de l'artisanat ;
- le numéro d'identifiant financier unique (IFU) pour les ventes à des personnes morales ou à des commerçants.

2. Cas spécifique du bordereau de réception

Le bordereau de réception comporte obligatoirement les mentions suivantes :

1° le numéro de bordereau de réception d'une série ininterrompue ;

2° la date d'établissement du bordereau de réception ;

3° l'objet précis de la transaction ;

4° le montant de l'achat ;

5° l'identification précise du fournisseur :

- les nom et prénom(s) ;
- les références de la carte nationale d'identité ou du passeport ;
- l'adresse géographique et numéro de téléphone ;

6° l'identification du client qui délivre le bordereau de réception :

- les nom et prénom (s) s'il s'agit d'une personne physique, forme juridique et raison sociale s'il s'agit d'une personne morale ;
- les adresses géographique et cadastrale, boîte postale et numéro de téléphone ;
- le numéro d'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier, au registre des sociétés civiles, des professions et des métiers ou au registre des métiers de l'artisanat ;
- le numéro d'identifiant financier unique (IFU) ;
- le régime d'imposition et le service des impôts dont dépend le client.

IV. LES PIÈCES OU DOCUMENTS COMPTABLES À SÉCURISER PAR LE STICKER

Le sticker doit être apposé sur l'original de la facture définitive avant sa délivrance au client. Il est recommandé de l'apposer sur la partie supérieure de ladite facture. Le numéro du sticker doit être reporté (saisie

par système automatisé ou manuellement) de façon lisible sur les copies ou duplicata de la facture originale. Les photocopies des factures originales sur lesquelles les stickers ont été apposés peuvent servir de justificatifs des opérations réalisées.

Outre, la facture définitive, les pièces comptables ci-dessous sont sécurisées par un sticker :

- les bordereaux de réception utilisés par les contribuables du RNI pour justifier les achats effectués auprès de personnes physiques ne pouvant émettre des factures aux normes ;
- les bordereaux de livraison utilisés pour approvisionner les succursales ou agences ;
- les factures d'avoir ou les notes de crédit ;
- les notes de débit ;
- toutes les facturations internes qui ont une incidence sur les charges ou sur les produits de l'entreprise.

Les factures établies dans le cadre de la prise en charge des droits et taxes par le budget de l'Etat « avis de crédit » ne comportent que le numéro du sticker des factures originales.

Les factures établies au nom d'un groupement d'entreprises ne comportent que le sticker du chef de fil du groupement. Si le chef de fil est une entreprise étrangère, les factures comporteront le sticker de l'un des membres du groupement établi au Burkina Faso.

L'Inspecteur technique principal des impôts, les Directeurs centraux, les Directeurs régionaux, la Directrice des grandes entreprises, les Directeurs des moyennes entreprises et les chefs de services rattachés, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution de la présente.



DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

01 BP 119 Ouagadougou 01 - Burkina Faso

www.impots.gov.bf