



Ouagadougou, le

30 NOV 2020

N° . 1162

INSTRUCTION ADMINISTRATIVE N°2020-\_\_\_\_\_/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**

### **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 exclure 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 réintégréés*

Le sort des charges réintégréés 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 réintégréés 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.

  
  
**Moumouni LOUGUE**  
Chevalier de l'Ordre de l'Etalon