

AUDIENCE

du 28 avril 2017

Arrêt n°52/2016-17
du 28/04/2007

La Chambre du contentieux du Conseil d'Etat (Burkina Faso) en leur audience ordinaire publique du vingt huit avril deux mille dix-sept tenue dans la salle des audiences à laquelle siégeaient :

RE n°75/2011-2012
du 22/06/ 2012

Monsieur ZONGO Marc
PRESIDENT;

Madame KINDO Fatimata
Madame DEMBEGA Yolande

CONSEILLERS ;

Mme SOULAMA Jeanne

AFFAIRE :

COMMISSAIRE DU GOUVERNEMENT ;

Etat burkinabè

Avec l'Assistance de Me BAMOUNI Marcel Koro.

C/

GREFFIER

TOTAL BURKINA SA

Etat burkinabè
REQUERANT

ET

TOTAL BURKINA SA
DEFENDEUR

LE CONSEIL

Vu la requête du 22 juin 2012 par laquelle, l'Etat burkinabè, représenté par l'AJT a relevé appel du jugement n°72 rendu le 26 avril 2012 par le Tribunal administratif de Ouagadougou

Vu la loi organique n° 015-2000/AN du 23 mai 2000 portant composition, organisation, attribution, fonctionnement du Conseil d'Etat et procédure applicable devant lui ;

Vu les pièces du dossier ;

Vu le rapport écrit du Conseiller rapporteur ;

Vu les conclusions écrites du commissaire du Gouvernement ;

1

Ouï le Conseiller en son rapport ;

Ouï les parties en leurs observations orales ;

Ouï le Commissaire du gouvernement en ses conclusions orales ;

Après avoir délibéré conformément à la loi ;

Considérant que par requête du 22 juin 2012 enregistrée le même jour sous le n°269, l'Etat burkinabè, représenté par l'Agent judiciaire du Trésor, étant et agissant en ses bureaux à l'Agence Judiciaire du Trésor, sis à la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique, secteur 4, Quartier Koulouba, 806, avenue de l'Indépendance X Avenue du Trésor, commune de Ouagadougou, 03 B.P : 7015, Ouagadougou 03, Tél. : 00 226 25 32 47 20, interjette appel du jugement n°072 rendu le 26 avril 2012 par le Tribunal administratif de Ouagadougou et dont le dispositif est libellé ainsi qu'il suit :

«Le Tribunal, statuant publiquement et contradictoirement, en matière administrative et en premier ressort,

- *en la forme, reçoit la requête du 09 juin 2010 de la Société Total Burkina SA.;*
- *au fond, la déclare partiellement bien fondée,*
- *annule les redressements retenus au titre de l'IUTS des travailleurs expatriés et de la TPA correspondante ; dit que Total Burkina SA. A droit à la déduction complémentaire portant sur les droits d'enregistrement ainsi qu'à la compensation entre le trop perçu de l'impôt sur les BBIC et les redressements validés ;*
- *déboute la requérante du surplus de ses demandes ;*
- *met les dépens à la charge du Trésor public» ;*

Faits- prétentions-procédure

Considérant que l'AJT explique que suite à une vérification faite du 29 septembre au 24 décembre 2009, Total Burkina SA. a fait l'objet d'un redressement fiscal sur les impôts et taxes des exercices 2006, 2007 et 2008 et relatifs aux BIC, à la TVA, à la TPA, à l'IUTS, à la taxe sur la plus value immobilière, aux droits d'enregistrements et aux prélèvements à la source de 2% ; qu'avant d'y procéder,

l'Administration fiscale lui avait notifié le 30 décembre 2009 un redressement initial; qu'en réponse, Total Burkina SA. lui a transmis ses observations le 19 janvier 2010 dans lesquelles il acceptait certains redressements et en contestait d'autres; que tenant compte des éléments d'observations qui lui sont parus pertinents et fondés, l'Administration a procédé à une notification définitive des redressements avant d'émettre un avis de redressement le 02 février 2010; que Total Burkina SA. a alors introduit un recours le 25 février auprès de l'Administration fiscale qui lui indiquait dans sa réponse du 25 mai 2005, d'une part, les chefs de redressements qu'il confirmait ainsi que ceux qu'il infirmait d'autre part; que l'Administration fiscale lui a ainsi précisé que le rappel des droits éludés effectué de manière contradictoire est fondé sur le rejet de certaines factures fournisseurs qui ne comportaient pas les mentions obligatoires au titre desquelles, le numéro IFU, le non reversement de la TVA pour le compte de tiers, la minoration des bases déclarées en IUTS et en TPA, le non respect de la formalité d'enregistrement du contrat de licence avec TOTAL OUTRE MER, l'insuffisance d'imposition à la taxe sur la plus value immobilière sur la vente d'un terrain à Bobo-Dioulasso, la correction du bénéfice déclaré en matière de BIC;

Considérant que l'AJT explique encore que la nouvelle situation fiscale de Total Burkina SA. s'élève à 185 015 550 F CFA dont 97 275 859 F CFA de droits simples et 87 734 696 F CFA de pénalités comme le montre le détail ci-après:

1. Redressement TVA 2006, 2007, 2008 d'un montant de 74 296 824 (droits simples + pénalités) reparté comme suit :
 - Redressement TVA 2006, pour cause de non application du pourcentage de déduction;
 - TVA rappelée : 969 929 F CFA, pénalité : 484 965 FCFA, Total : 1 454 995 FCFA
 - Redressement TVA 2006, 2007, 2008, pour compte de tiers; Droits simples : 48 561 287 FCFA, pénalités : 28 603 809 F CFA; **Total** 72 841 931 FCFA;

2. Redressement IUTS 2006, 2007, 2008 d'un montant de 97 431 770 F CFA (droits simples + pénalités) ;
 3. Redressement TPA 2006, 2007, 2008 d'un montant de 17 827 103 F CFA (droits simples + pénalités) ;
 4. Redressement droits d'enregistrement 2006, 2007, 2008 de l'ordre de 21 375 600 F CFA (droits simples + pénalités) ;
 5. Redressement Taxe sur la plus value immobilière d'un montant de 2 086 504 F CFA ;
- a. Redressement BIC 2006, 2007, 2008, trop perçu de l'ordre de 28 007 155 F CFA à compenser avec les redressements non contestés ; qu'outre ces redressements, il est reproché à Total Burkina SA. l'absence des mentions obligatoires sur certaines factures fournisseurs de l'ordre de 10 544 463 F CFA conformément à l'article 373 du code des impôts ; que de même, le recours a permis de rapporter les chefs de redressement relatifs au taux de prélèvement à la source de 2% et aux frais de scolarité d'un expatrié ;

Considérant que Total Burkina SA. n'a pas contesté les chefs de redressement relatifs aux droits d'enregistrement du contrat de licence et sur la taxe sur la plus value immobilière relative à la vente du terrain ; que les chefs de redressement contestés par le contribuable sont relatifs à la TVA, à l'IUTS, à la TPA, à la déduction des frais de scolarités de Gilles DEMMA et à la déduction de l'IUTS des travailleurs expatriés ; qu'elle demande au conseil d'Etat, d'annuler la procédure de contrôle de sa comptabilité sur les questions de forme et sur le fond, d'annuler les redressements mis à sa charge ; et enfin demande que l'Etat soit condamné à lui verser la somme de 32 798 100 F CFA au titre des frais non compris les dépens ; que l'AJT réfute l'argumentation de Total Burkina SA. et conclut, en la forme, à son rejet parce qu'il n'y a pas eu violation du principe du contradictoire et au fond, au mal fondé des annulations des redressements querellés ; il note que le Tribunal administratif de Ouagadougou a déclaré, lors de son audience du 26 avril, la procédure de contrôle valable, mais a conclu que la requête était partiellement fondée en ce qui concerne les

redressements au titre de l'IUTS des travailleurs expatriés et de la TPA correspondante ; que le contribuable a fait l'objet d'un redressement pour non prise en compte de certains avantages en nature dans la liquidation de l'IUTS d'une partie du personnel et de la TPA ; que Total Burkina SA. prétend avoir agi ainsi sur la base des recommandations verbales d'un inspecteur des impôts lors d'une précédente vérification ; que ces allégations ne sauraient être prises en compte ; de même que pour le motif de la double imposition ; que l'IUTS est un impôt personnel dû par chaque travailleur conformément à l'article 57 du code des impôts ; que cet impôt est simplement pris en charge par l'employeur comme dans le cas d'espèce et que c'est à bon droit que l'administration a considéré cet acte comme un avantage en nature imposable à l'IUTS ; que la TPA est également à la charge de l'employeur et que de ce fait, celui doit s'en acquitter ; que le redressement mis à la charge du contribuable se déduit du redressement IUTS (redressement TPA 2006, 2007, 2008 d'un montant de 17 827 103 F CFA (droits simples + pénalités) ; que l'Etat entend donc voir infirmer partiellement le jugement querellé et adjuger à l'appelant l'entier bénéfice de ses prétentions, fins, moyens et conclusions ;

Considérant que dans un mémoire en réponse parvenu au Conseil d'Etat, Total Burkina SA., ayant pour conseil la SCPA YAGUIBOU et YANOGO, cabinets d'avocats, sise au secteur n°4.41, 02 BP : 5765 Ouagadougou 02, Tel : 25 30 08 51 explique à son tour que l'Etat burkinabè est mal venu en son appel au regard de ses moyens de droit et au regard du manque de moyens nouveaux ; que le jugement attaqué mérite infirmation ;

A. Du caractère injustifié du redressement IUTS

L'intimé note que le Directeur général des impôts a maintenu à sa charge le redressement opéré par la brigade de vérification en matière d'IUTS ; que le montant de cet IUTS s'élève à 97 431 770 F CFA sur les trois années (2006, 2007, 2008) ; que le Directeur général des impôts en se fondant sur l'article 57 du code des impôts estime

que l'IUTS est dû par tout travailleur mais que cette contribution est « considérée comme une libéralité si l'employeur venait à le supporter en lieu et place du véritable redevable » ; qu'autrement dit, lorsque l'employeur prend en charge l'IUTS dû par un travailleur sur sa rémunération, la somme acquittée à ce titre au service des impôts constitue une libéralité qu'il fait audit travailleur ; qu'en tant que libéralité, l'IUTS supporté par l'employeur n'est pas admis comme charge d'exploitation déductible de son bénéfice imposable à l'IUTS ; que c'est conformément au propos du Directeur général des impôts que Total Burkina SA a régulièrement déclaré et acquitté l'IUTS sur les rémunérations de ses travailleurs expatriés ; qu'elle a par la suite considéré que l'IUTS pris en charge était une libéralité faite aux travailleurs expatriés ; et qu'elle procédait par voie de conséquence à la réintégration dans son bénéfice imposable du montant total des IUTS des expatriés acquittés au trésor public à ce titre et acquittait pour ce faire sur ledit montant, l'impôt sur les bénéfices commerciaux au taux de 30% ; que l'Administration fiscale ne peut plus en principe, remettre en cause le traitement de l'IUTS des travailleurs expatriés comme n'étant pas une libéralité et qu'en maintenant le chef de redressement ci-dessus à sa charge, elle manque de base légale dans la mesure où aucune disposition du code des impôts n'interdit à une société de faire des libéralités ; que par ailleurs, la prise en charge de l'IUTS des travailleurs expatriés ne peut être traitée à la fois comme étant une libéralité et un avantage en nature au sens de l'article 59 du code des impôts ; que l'Administration fiscale est obligée de faire le choix de considérer la prise en charge du travailleur soit comme étant une libéralité devant être traitée comme ci-dessus décrit, soit comme un avantage en nature ; qu'en optant de considérer l'IUTS supporté en lieu et place d'un travailleur comme un avantage en nature, l'Administration fiscale est obligée d'en tirer les conséquences au niveau de l'impôt sur les bénéfices ; que des développements qui précèdent, il ressort que l'Etat a maintenu à tort le redressement ci-dessus ; qu'il plaira au Conseil d'Etat, confirmer le jugement attaqué ; que subsidiairement, au cas où le conseil d'Etat opterait de considérer

l'IUTS des travailleurs pris en charge comme étant des avantages en nature, qu'il lui plaise d'une part de décharger Total Burkina SA en annulant la totalité des pénalités qui lui ont été appliquées et d'autre part, d'admettre en charges déductibles de son bénéfice imposable, l'intégralité de l'IUTS des expatriés supporté par elle et imposé courant les exercices contrôlés à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; qu'au regard de ce qui précède, il y'a lieu de condamner l'Etat burkinabè à lui reverser le trop perçu.

B. Du caractère injustifié du redressement TPA

Total Burkina SA fait observer que le redressement TPA maintenu à sa charge résulte de l'IUTS contesté ; que l'annulation du redressement implique donc son abandon et que c'est à juste titre que le Tribunal administratif l'a annulé; que subsidiairement, au cas où l'IUTS des expatriés qu'elle a supporté est traité comme un avantage en nature, le Conseil d'Etat voudra bien annuler les pénalités à elle infligées en raison de sa bonne foi et déduire de son bénéfice imposable, les montants mis à sa charge ; que l'appel interjeté ne comporte aucun élément nouveau convaincant pouvant faire suite aux prétentions de l'Etat burkinabè ; qu'ayant liquidé toutes ses charges de bonne foi et conformément à la loi, qu'il s'en suit que le premier jugement mérite infirmation ; qu'au total de tout ce qui précède, il y'a lieu, en la forme, statuer sur la recevabilité de l'appel de l'Etat burkinabè et au fond, confirmer purement et simplement dans toutes ses dispositions le jugement n°072/12 par le Tribunal administratif de Ouagadougou, condamner l'Etat burkinabè aux entiers dépens ;

SUR QUOI

En la forme :

Considérant que pour être recevable un recours doit avoir été introduit dans un délai de deux (2) mois à compter de la date de notification, de la signification ou de la date de publication de la décision attaquée, qu'il doit l'avoir été par une personne qui a qualité, intérêt, qualité et capacité ; et qu'enfin, les droits fixes doivent avoir été payés ;

Considérant que conformément à l'article 20 alinéa 3 de la loi organique n°015-2000/AN du 23 mai 2000 portant composition, organisation, attribution, fonctionnement du Conseil d'Etat et procédure applicable devant lui qui dispose que :

«... les administrations publiques, les collectivités locales et les recourants bénéficiant de l'assistance judiciaire sont dispensés du versement de ces droits ...» ;

Considérant qu'en l'espèce, l'Etat a relevé appel le 22 juin 2012 du jugement n°072/12 rendu le 26 avril 2012 par le Tribunal administratif de Ouagadougou; qu'il a intérêt, qualité et capacité ; qu'il s'est dispensé du paiement de droit fixe ; qu'il s'en suit que la requête doit être déclarée recevable pour avoir été introduite dans les formes et délai prescrits par la loi.

Au fond :

Considérant que la question qui se pose est de savoir si les redressements relatifs à la TVA, à l'IUTS, à la TPA, à la déduction des frais de scolarités de Gilles DEMMA et à la déduction de l'IUTS des travailleurs expatriés effectués par les services fiscaux et contestés par le contribuable sont fondés;

1. Sur le redressement TVA pour cause de non application du pourcentage de déduction

Considérant que TOTAL SA. a effectué des déductions TVA sur les déclarations des mois de septembre, octobre et novembre 2006 en appliquant un pourcentage de déduction arbitraire de 3,24% et puis de 3,34% durant les trois exercices alors que le code des impôts en son article 330 bis dispose que les assujettis partiels à la TVA déduisent la TVA suivant une fraction déterminée par le rapport entre d'une part, les opérations taxables et les exportations et d'autre part, l'ensemble des affaires taxables à l'exclusion des cessions d'éléments d'actifs immobilisés, des subventions d'équipements, des indemnités d'assurances ne constituant pas la contrepartie d'opérations soumises à la TVA, les débours, les dommages-intérêts ; que le bon pourcentage de déduction est de 3,07% ; que les prestations réalisées sur le fonds de commerce n'appellent pas à une déduction totale de la TVA parce

que, selon l'article 330 du code des impôts : « *la TVA ayant grevé l'acquisition des biens et services ... est déductible partiellement lorsqu'ils ne concourent pas en totalité à des affaires imposables ou à des exportations...* » ; qu'au regard de ce qui précède, il y a lieu de constater que les redressements effectués à l'encontre de la requérante sont légaux en ce qui concerne les chefs de redressement TVA :

- TVA rappelée : 969 929 F CFA, pénalité : 484 965 FCFA, Total : 1 454 995 FCFA
- Redressement TVA 2006, 2007, 2008, pour compte de tiers ;
 - Droits simples : 48 561 287 FCFA, pénalités : 28 603 809 F CFA ; Total : 72 841 931 FCFA ;

que le premier juge a donc fait une fausse interprétation de la règle de droit ;

2. Sur le redressement de l'IUTS et sur le redressement de la TPA

Considérant que TOTAL SA. a pris en charge l'IUTS des expatriés qu'elle emploie ; que sur le fondement des dispositions de l'article 59 du code des impôts, les agents vérificateurs ont tiré la conséquence que cette prise en charge engendrait des avantages en nature imposables à l'IUTS ; qu'en effet, l'article 59 du code des impôts prévoit que « *pour déterminer des bases d'imposition, il est tenu compte du montant total net des traitements , salaires , pécules , indemnités, émoluments, primes , gratification et de leur s suppléments ainsi que tous les autres avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés, sous réserve des dispositions de l'article 56 ; ne sont considérés au titre des avantages en nature que les dépenses ci-après , prise en charge par l'employeur au profit du salarié :*

- *Frais de voyage de congé;*
- *Consommation d'eau, d'électricité, de téléphone ;*

impôts personnels : *domesticité : gardiens, jardiniers, cuisiniers, etc. ;*

- *logements, y compris les matériels et les mobiliers ;*
- *transports, à l'exception des transports en commun » ;*

qu'au regard des dispositions de l'article 59 du code des impôts, l'IUTS des expatriés pris en charge par TOTAL SA. constitue un avantage en nature imposable à l'IUTS ; que le redressement opéré en matière

d'IUTS est donc fondé en droit ; que le redressement en matière d'IUTS emporte également un redressement en matière de Taxe Patronale d'Apprentissage(TPA) car aux termes des dispositions de l'article 122 du code des impôts, la valeur des avantages en nature est incluse dans la base imposable à la TPA ; qu'en effet, l'article 122 du code des impôts prévoit que: «*la base imposable est constituée par la totalité des rémunérations payées en argent à titre de traitements, indemnités, émoluments et salaires, majorée de la valeur des avantages en nature accordés aux employés , estimée comme en matière d'impôts unique sur les traitements et salaires* », fait l'objet de redressement pour non prise en compte de certains avantages en nature dans la liquidation de l'IUTS d'une partie du personnel et de la TPA ;

Considérant que l'IUTS est un impôt personnel dû par chaque travailleur conformément à l'article 57 du code des impôts ; et par conséquent, lorsqu'il est pris en charge par l'employeur en lieu et place du redevable, il s'agit d'une libéralité imposable à l'IUTS ; que c'est donc à bon droit que l'Administration fiscale a procédé au redressement IUTS 2006, 2007, 2008 d'un montant global de 97 431 770 représentant les droits simples et les pénalités ;

Considérant que TPA est un impôt à la charge de l'employeur, il s'en suit que les redressements TPA 2006, 2007, 2008 d'un montant global de 17 827 103 F représentant les droits simples et les pénalités CFA sont légaux ; il ressort de ces développements que le premier juge a, ici également, fait une mauvaise application de la règle de droit ;

Sur les dépens

Considérant que l'Etat Burkinabè demande au Conseil d'Etat d'infirmer partiellement le jugement querellé et de condamner TOTAL SA aux entiers dépens ;

Considérant que la loi n°15-2000/AN du 23 mai 2000, portant organisation, attribution, fonctionnement du Conseil d'Etat et procédure applicable devant lui dispose en son article 38alinéa 2 que : « *la partie qui succombe est condamnée aux dépens.* » ; qu'en l'espèce, TOTAL SA.

a partiellement succombé, elle est par conséquent tenue au paiement des dépens ;

PAR CES MOTIFS

Statuant publiquement, contradictoirement, en matière administrative et en dernier ressort ;

En la forme,

- déclare recevable la requête du 22 juin 2012 de l'Etat burkinabè;

Au fond,

- déclare le recours fondé; en conséquence, infirme le jugement querellé en ce qu'il a annulé les redressements retenus au titre de l'IUTS des travailleurs expatriés et de la TPA correspondante ;
- dit que les redressements opérés par la Direction générale des impôts relativement à l'IUTS et à la TPA sont confirmés ainsi que l'accord de l'Administration pour la réincorporation dans les charges de TOTAL Burkina des IUTS payés pour le compte des travailleurs expatriés conformément à l'article 12 du code des impôts ;
- confirme le jugement en toutes ses autres dispositions ;
- met les dépens à la charge de TOTAL Burkina SA.

Ainsi fait, jugé et prononcé par la chambre du contentieux du Conseil d'Etat en son audience ordinaire publique de 28 avril 2017. Et ont signé, le président et le greffier.