

Burkina Faso

Régime fiscal des Groupements d'Intérêt Économique

Instruction administrative n°2021-0001 du 18 janvier 2021

[NB - Instruction administrative n°2021-0001/MINEFID/SG/DGI/DLC du 18 janvier 2021, de la Direction générale des impôts, 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 bénéficiaires non commerciaux sont ceux énumérés par l'article 33 du CGI. Il s'agit des bénéficiaires 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 bénéficiaires 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.