

**LA TENEUR DES ARTICLES 206. 2 ET 213 DU CODE GENERAL DES IMPOTS DU
BURKINA FASO AU REGARD DU DROIT INTERNATIONAL**

Par

TRAORE Oumar

Doctorant à l'Université Ouaga II

Burkina Faso

RESUME : Le code général des impôts du Burkina Faso a connu un enrichissement issu de la loi de finances gestion 2020. Cet enrichissement a consisté à élargir l'assiette des redevables légaux. Dans un souci de réalisme fiscal, le législateur burkinabè a décidé d'étendre la législation sur les redevables légaux aux ambassades, consulats et autres structures internationales assimilées. Il semble y avoir dans cette logique une contrariété du droit interne par rapport au droit international. La raison de ce malaise tient en ce que les articles 206.2 et 213 du code général des impôts méconnaissent la théorie des immunités fiscales consacrées de longue date par le droit international. Dans ce qui paraît, cependant, comme une méconnaissance, l'analyse permet de parvenir à la conclusion que la permanence de cette théorie est encore assurée et que sa méconnaissance rendue effective n'est pas sans conséquence pour un Etat qui s'y adonne.

MOTS-CLES : **Droit interne – Droit international – Fiscalité – Immunités – Structures Internationales.**

ABSTRACT :The general tax code of Burkina Faso has been enriched by the 2020 management finance law. This enrichment consisted in broadening the base of legal taxpayers. For the sake of fiscal realism, the Burkinabè legislator decided to extend the legislation on legal debtors to embassies, consulates and other assimilated international structures. In this logic, there seems to be a contradiction of domestic law in relation to international law. The reason for this discomfort is that Articles 206.2 and 213 of the General Tax Code disregard the theory of fiscal immunities long established by international law. In what appears, however, as a misunderstanding, the analysis leads to the conclusion that the permanence of this theory is still assured and that its misunderstanding made effective is not without consequences for a State which devotes itself to it.

KEY WORDS : **Domestic law - International law – Taxation – Immunities - International structures.**

INTRODUCTION	3
I. Un moyen d'amenuisement de la théorie des immunités.	7
A. Un « acte unilatéral » d'assujettissement.	8
1. La création d'un statut d'Etat débiteur.	8
2. Les pourtours d'un redressement fiscal.....	10
B. A la recherche d'un soubassement conventionnel du fondement unilatéral de l'assujettissement.	12
1. L'exigence de respect de la législation de l'Etat d'accueil.....	12
2. La soumission aux obligations indirectes.....	14
II. Une théorie des immunités non encore prête à s'estomper.	16
A. L'impossibilité d'assujettir le souverain territorial.	16
1. <i>Par in parem non habet imperium.</i>	16
2. <i>Par in parem non habet jurisdictionem.</i>	18
B. La relégation du droit interne au rang de « simple fait juridique ».	19
1. La dynamique du droit international général.....	20
2. L'effet induit par la responsabilité internationale.....	22
CONCLUSION	24

INTRODUCTION

Le réalisme fiscal est une règle dont la finalité est de collecter les recettes au profit de l'Etat dès lors qu'il existe une source de revenus. A cet égard, le réalisme fiscal se prête à une logique d'enrichir l'Etat par tous les moyens légaux. Selon le commissaire du gouvernement Corneille, « la loi fiscale est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit et dans ces états de fait, elle fait un départ entre ce qui tombe sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper¹ ». Cette conclusion marque une entrée certaine sur le régime d'assujettissement dont l'obligation fiscale est l'une de ses manifestations.

Si l'Etat, par définition est le seul acteur qui doit disposer de la plénitude de compétences à l'intérieur de ses frontières en matière d'imposition², les conventions internationales, par l'effet d'une fiction rendue nécessaire au maintien de la société internationale, ont admis une sorte d'extraterritorialité. Celle-ci, dans le sens des niches fiscales qui peuvent être dévolues à certaines entreprises, semble refléter le tenant public de l'approche néo-réaliste prônée par une certaine doctrine³.

La finalité de cette fiction a été de créer la théorie des immunités au sujet de laquelle la jurisprudence internationale a considéré que ses effets ne sont pas assimilables à ceux que crée le statut territorial⁴. La fiction opère ainsi par courtoisie et permet d'ériger celle-ci en règle générale de droit international.

Un regard sur les articles objets de ces quelques lignes de réflexion permet de confronter deux principes : celui du réalisme fiscal pour une mobilisation optimale et efficiente de l'impôt⁵ et

¹ CE français, arrêt du 21 janvier 1921, *Recueil Lebon*, p. 123.

² Y. OUEDRAOGO, « Pouvoir d'imposition et territoire dans les états de l'UEMOA », *Afrilex*, janvier 2020, p. 8.

³ P. SERLOOTEN et A. De BISSY, « Le néo-réalisme du droit fiscal », Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, pp. 122-195.

⁴ « *Affaire Haya de la Torre* », (Colombie c./ Pérou), arrêt du 13 juin 1951, CIJ, Recueil 1951, p. 81 §§ 1 et 2.

⁵ A. De BISSY, « L'inadaptation du droit fiscal en période de crise Ou les vertus de la neutralité fiscale... », *Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole*, p. 44.

celui de l'immunité pour mesurer la capacité dont s'est dotée la fiction au point de devenir une réalité⁶.

Les articles 206.2 et 213 du code général des impôts, tels que issus de la loi de finances gestion 2020 ont mis en place l'obligation pour les structures, notamment les ambassades et consulats, les organisations internationales et assimilées, de procéder à une retenue à la source en faisant de ces dernières des débiteurs établis au Burkina Faso. Selon l'article 206. 2 « Sont notamment considérés comme débiteurs établis au Burkina Faso :

- Les représentations diplomatiques et consulaires ainsi que les organismes internationaux et assimilés. »

Selon l'article 213, « sont redevables de la retenue à la source de 20% :

- Les représentations diplomatiques et consulaires ainsi que les organismes internationaux et assimilés. »

Le concept de débiteur établi au Burkina Faso introduit dans le droit fiscal une distinction entre une personne pouvant subir directement une obligation du fait de sa présence sur le territoire national et une personne réalisant des activités dont les conséquences peuvent toucher le territoire national. Il s'agit d'une célébration, en matière fiscale, de la théorie de la territorialité des lois au sujet de laquelle on a dit qu'elle est « en principe absolue en son aspect positif comme en son aspect négatif⁷ ». C'est pourquoi sans l'intervention d'une convention de non-double imposition, les Etats ont la possibilité d'appliquer leurs « propres règles fiscales sans atténuations⁸ ».

Dans le premier cas, la présence des structures étrangères confère à celles-ci la qualité de débiteur « actif ». Dans le second cas, les entreprises n'ayant pas de représentation, mais dont les produits peuvent toucher le territoire burkinabè peuvent devenir des débiteurs passifs au regard de la fiscalité de porte, à moins que l'existence d'exonérations ne puisse paralyser cette

⁶ J. SALMON, « Le procédé de la fiction en droit international public », *Revue belge de droit international*, 1974.1, pp. 15 et 16.

⁷ M. CHRETIEN, « Le fisc en face du droit international privé », in *Travaux du Comité français de droit international privé*, 14-15^e année, 1951-1954, 1955, p. 97.

⁸ S. M. OUEDRAOGO, « Réflexion sur les règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'espace UEMOA », numéro spécial sur les finances publiques africaines, *Revue Afrilex*, 2012, p. 4.

conséquence. L'obligation pour les ambassades, consulats et structures internationales assimilées de procéder à une retenue à la source semble prendre en compte le premier volet.

On peut comprendre la pertinence de cette obligation dans sa dimension financière. Dans la mesure où le prestataire, résident ou étranger, s'enrichit par les activités qu'il réalise. Il doit, de ce fait, contribuer à l'effort de développement⁹.

Cependant, lorsque la règle est analysée dans une dimension juridico-juridique, elle crée un malaise. Celui-ci provient du principe de non-imposition qui concerne les Etats et les organisations internationales. L'effet des deux Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires a été d'ériger l'imposition en acte de sujétion. La règle élémentaire qui découle du principe de l'égalité souveraine est celle d'exclure, sauf l'existence d'une règle permissive contraire, l'assujettissement de la souveraineté territoriale¹⁰.

Sous ce dernier angle, la règle aurait pu se comprendre à l'égard des Etats et la question se poser à l'égard des organisations internationales. Dans la mesure où la CIJ a décidé, par effet de contagion, qu'une organisation internationale n'est ni un Etat, ni un super Etat¹¹, les développements contraires d'une certaine doctrine semblent avoir perdu leur pertinence¹². Dès lors que l'idée de souveraineté rend constant le principe qu'un Etat ne peut créer une obligation internationale contre un autre Etat sans son consentement¹³, il se pose la question de la source qui interdirait à l'Etat de créer une obligation fiscale pour « les autres structures internationales assimilées ».

Sous cette rubrique, il faut ranger les organisations internationales au sujet desquelles l'idée d'Etat ou de super Etat a été remplacée par celle de compétence fonctionnelle¹⁴. Dans la mesure où les organisations internationales bénéficient de la personnalité juridique qui leur est

⁹ B. BADRE, J. P. LANDAU, « Une fiscalité internationale pour le développement ? », in *Politique étrangère*, n°3 - 2004 - 69^eannée, p. 590.

¹⁰ CPJI, *Affaire du lotus*, 07 septembre 1927, France c./ Turquie, série A, n°10, pp. 18-19.

¹¹ T. FLEURY GRAFF, « Territoire et droit international », *Civitas Europa*, n° 35, 2015/2, p. 51 ; « Réparation des dommages subis au service des Nations Unies », avis consultatif du 11 avril 1949, C.I.J. Recueil 1949, p. 179, § 3.

¹² S. KAHN, « L'état-nation comme mythe territorial de la construction européenne », *L'Espace géographique*, Tome 43, 2014, p. 242 ; F. LEMAIRE, « Propos sur la notion de « souveraineté partagée » ou sur l'apparence de remise en cause du paradigme de la souveraineté », *Revue française de droit constitutionnel*, n° 92, 2012, p. 822.

¹³ Nous n'entendons pas l'hypothèse prévue par la Convention de Vienne sur le droit des traités qui prend sous son aile la possibilité pour un Etat de conférer des droits à un autre Etat sans le consentement de ce dernier.

¹⁴ M. VANIER, « Partager la souveraineté territoriale : objets, modes et principes de l'État « glocal », *Rives nord-méditerranéennes* [En ligne], 25, 2006, p. 2 ;

nécessaire pour l'accomplissement de leur fonction, elles bénéficient du traitement qui pourrait être réservé aux personnels d'animation des structures étatiques à l'étranger. Il s'agit donc d'une communication aux organisations internationales de privilèges et immunités dont bénéficient les Etats. La protection pour ces derniers est qualifiée de diplomatique et la protection pour les organisations internationales a été qualifiée de fonctionnelle¹⁵.

La question connaît un dédoublement et met au centre de celui-ci l'Etat. Le personnel d'animation des consulats et ambassades provient des Etats, les organisations internationales, bien qu'ayant une personnalité juridique distincte de celle des Etats ne demeurent pas moins une association d'Etats créée par traité¹⁶. Les organisations internationales, faute d'être titulaire d'un régime de souveraineté, bénéficie d'une institution spécifique, savoir l'immunité.

A côté de cette entité, il y a d'autres qui ont une nature internationale mais de degré moindre par rapport à celle de l'Etat et de l'organisation internationale. Il s'agit des organisations non gouvernementales, des sociétés transnationales dont la clarté du régime d'imposition ne rend pas envisageable leur étude sous l'aune des articles 202.6 et 213 du code général des impôts. L'existence de niches fiscales ne saurait non plus justifier leur prise en compte. En dehors de certaines ONG qui pourraient bénéficier d'un régime de protection *sui generis*, les sociétés transnationales ne relèvent pas d'un droit commun de protection généralement dévolu aux structures internationales classiques. Lorsqu'elles arborent la nationalité d'Etat tiers, celui-ci peut faire intervenir sa souveraineté au moyen de la protection diplomatique¹⁷. Mais il a été jugé que cette protection est un droit propre de l'Etat¹⁸.

Pour les Etats et les organisations internationales par contre, il suffit de lire les articles en question pour rendre légitime la recherche d'une contradiction entre la dynamique de mobilisation financière et celle de préservation de la souveraineté et de l'immunité de circonstance que crée la fiction. La loi de finances gestion 2020 a ainsi entendu élargir la masse des redevables légaux par la prise en compte des structures détachées par leur nature au regard

¹⁵ « Réparation des dommages subis au service des Nations Unies », avis consultatif du 11 avril 1949, C.I.J. Recueil 1949, p. 185, § 2.

¹⁶ « Réparation des dommages subis au service des Nations Unies », avis consultatif du 11 avril 1949, C.I.J. Recueil 1949, p. 185, § 1 ; Voir aussi l'article 1 lettre i de la Convention de Vienne sur le droit des traités entre Etats et organisations internationales ou entre organisations internationales du 21 mars 1986, *Documents officiels des Nations Unies*, volume II.

¹⁷ *Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited*, arrêt du 05 février 1970, Belgique c./ Espagne, C.I.J. Recueil 1970, § 35 ; *Affaire de l'Elletronica Sicula S.p.A. (ELSI)*, arrêt du 20 juillet 1989, Etats-Unis d'Amérique c./ Italie, C.I.J. Recueil 1989, § 52.

¹⁸ *Affaire des Concessions Mavromatis en Palestine*, C.P.J.I., série A, n° 2, arrêt du 30 août 1924, p. 12 ; *Navire « Virginia G »* (Panama/Guinée-Bissau), arrêt du 14 avril 2014, TIDM Recueil 2014, §§ 158 et 159.

du droit international. On assiste ainsi à l'entrée d'une nouvelle catégorie de redevable sans que l'on puisse s'empêcher de s'interroger si cette entrée est heureuse ou malheureuse.

La loi de finances, par cette prise en compte d'une catégorie soustraite par le droit international n'opère pas une tentative de création d'une obligation. Elle semble porter un coup de grâce à la théorie des immunités en ce que ce qui se déduit de la lecture de ces dispositions ressemble plus à la création d'une sujétion qu'à une mesure qui se veut coopérative.

Il se pose donc la question générale de savoir si, par l'obligation d'opérer une retenue à la source sur les prestataires résidents et non-résidents, par les consulats, ambassades et autres institutions internationales assimilées présents au Burkina Faso, il ne se crée pas une contradiction à l'égard du droit international. En d'autres termes, la prescription d'un Etat à l'égard d'autres Etats, d'une ou des organisations internationales ne remet-elle pas en cause le principe d'immunité ?

Si l'on part de l'idée que la fiction traduit un écran qui ne peut être brisé que par le droit international, on aboutit à la conclusion qu'elle crée une situation pour l'équilibre de la société internationale. L'analyse de ces deux dispositions s'inscrit dès lors dans un mouvement dialectique. Ces quelques lignes vont démontrer, d'une part que ces deux dispositions constituent un moyen d'amenuisement de la théorie des immunités (I). Mais, d'autre part, qu'elles semblent, dans leur essence, être un moyen de pérennisation de la théorie des immunités (II).

I. Un moyen d'amenuisement de la théorie des immunités.

Les mécanismes du droit international permettent d'expliquer souvent la réalité des relations internationales sans que les deux disciplines ne puissent être considérées comme synonymes. C'est pourquoi il a été discuté, dans la doctrine, l'idée de savoir s'il fallait rire ou pleurer du droit international¹⁹. La raison majeure de cette assertion tient en l'idée que les assauts dont fait l'objet le droit international de toute part semblent enterrer celui-ci davantage. Faut-il restreindre la compréhension du droit international à ce seul facteur ? Pour ceux qui sont encore

¹⁹ S. LAGHMANI, « Faut-il rire du droit international ou le pleurer ? », disponible sur www.ridi.org/adi, consulté le 10 février 2020.

pessimistes sur la pérennité du droit international, il convient, seulement dans la forme, d'admettre avec eux qu'il faut rire du droit international. La raison de cette hilarité, au sujet de l'amenuisement de la théorie des immunités, réside en ce que l'obligation de procéder à une retenue à la source sur les prestataires résidents et non-résidents, par les ambassades et structures assimilées, est un acte unilatéral d'assujettissement de l'Etat (A). Cela ne revient pas à dire qu'un Etat ne peut pas être assujetti en matière fiscale au regard du droit international. Il est de ce point de vue prévu un régime d'exception par les Conventions internationales (B).

A. Un « acte unilatéral » d'assujettissement.

La création d'obligations à la charge de ceux qui sont sur le territoire étatique est par définition un acte de souveraineté. Les articles 206.2 et 213 issus de la loi de finances du Burkina Faso gestion 2020 s'inscrivent dans ce sens en prévoyant une redevabilité d'interne sujétion (1). Cette création permet de s'interroger sur les pourtours d'un redressement fiscal (2).

1. La création d'un statut d'Etat débiteur.

Peut-il exister un Etat débiteur en droit international ? La réponse paraît évidente si l'on se place d'un point de vue de la subjectivité internationale ou lorsque l'on procède à une analyse d'un point de vue du droit financier international²⁰. L'Etat est un sujet du droit international et à ce titre il a des droits et est tenu d'obligations. Mais l'obligation dont un Etat peut être assujettie ne peut intervenir qu'avec la volonté de ce dernier. Dans ce cas, la sujétion est voulue. Le but de la question n'est pas d'analyser cette situation, mais de discuter sur l'idée de savoir si l'Etat doit subir une sujétion en droit international du fait des actes législatifs internes d'un autre Etat.

A cette question, il peut aussi apparaître d'une certaine évidence que la réponse est négative. Toutefois, ce n'est pas à cette négativité que nous invite les articles 206.2 et 213 nouveaux du code général des impôts du Burkina Faso. Dans leur rédaction issue de la loi 051-2019/AN du 05 décembre 2019 portant loi de finances pour l'exercice du budget de l'Etat, exercice 2020, il a été procédé à la création d'un statut d'Etat débiteur. En d'autres termes l'on a consacré une redevabilité d'interne sujétion.

²⁰ Il pourrait même résulter de cette dernière hypothèse que les Etats les plus prospères sont ceux dont la dette a atteint une certaine proportion sans remettre en cause leur solvabilité.

Ainsi selon l'article 206 nouveau, sont notamment considérés comme débiteurs établis au Burkina Faso (...) les représentations diplomatiques et consulaires ainsi que les organismes internationaux et assimilés. Dans la même logique, sont redevables à la retenue à la source de 20%, les représentations diplomatiques et consulaires ainsi que les organismes internationaux et assimilés.

Une lecture combinée de ces deux dispositions permet de relever que l'extension des redevables légaux ne s'applique pas uniquement aux ambassades et consulats. Elle prend aussi en compte les organisations internationales qui sont aussi sensées bénéficier du régime d'immunité. Le droit interne crée, par ce mécanisme, une sorte d'assimilation entre les sujets du droit interne et les sujets du droit international.

Malgré ce qu'on peut considérer comme tare, les dispositions en question laissent transparaître en filigrane leur vision sur l'idée qu'en droit international les sujets véritables sont les Etats et les organisations internationales. L'Etat et l'organisation internationale bénéficie ainsi en territoire étranger d'une considération qui implique qu'ils soient traités suivant les règles du droit commun²¹. La conséquence de cette assimilation n'est pas moindre. Il est vrai que la loi de finances n'érige pas ces derniers au rang de redevable réel.

On pourrait tenter, sur ce fondement, de laisser croire qu'il n'y a pas d'imposition. Ce qui à première vue semble fondé. On oublierait cependant, par cette modalité de raisonner, que ce qui a été prohibé par le droit international, ce n'est pas tant l'absence d'une imposition que l'absence d'une obligation.

Or, la lecture de ces deux dispositions convainc de l'existence d'une obligation à la charge des ambassades, consulats et organisations internationales. L'existence de cette obligation est corroborée par les articles 208 et 214 du Code général des impôts qui fixe l'exigibilité au plus tard le 20 du mois suivant²². La forme dans laquelle ces dispositions ont été rédigées laisse transparaître un questionnement à même de donner la teneur juridique de ces deux dispositions. Quelles conséquences pourra-t-on tirer d'un refus de ces structures à opérer des retenues à la source ? Un redressement fiscal peut-il intervenir dans ce cas ?

²¹ J. COMBACCAU et S. SUR, *Droit international public*, 5^e édition, Paris, Monchrestien, 2001, p. 234.

²² Selon ces dispositions « les retenues afférentes aux paiements effectués au cours d'un mois déterminé *doivent être versées* ... ». Italiques ajoutés.

2. Les pourtours d'un redressement fiscal.

L'obligation objet du titre précédent ne semble pas avoir exclu la possibilité d'un recouvrement forcé. Dès lors que la loi a instauré une obligation de résultat, la non-conformité d'une structure internationale à cette obligation l'expose à un redressement fiscal. On ne peut évoquer cette idée qu'avec ressentiment, peur et gêne. C'est pourtant l'une des conséquences du pouvoir d'imposition dans une acception récente de la souveraineté fiscale²³.

Par définition, le redressement fiscal désigne la situation où l'administration fiscale prend des mesures de recouvrement contre une personne physique ou morale assujettie à un devoir fiscal bien déterminé mais non ou mal honoré. Le redressement fiscal, bien qu'ayant une nature contraignante s'analyse en réalité comme une mesure de régularisation de la situation des assujettis. Y faire recours c'est aussi un moyen pour que le contribuable accepte sa situation de redevable²⁴. Il viserait donc à corriger les inexactitudes et les insuffisances qui peuvent avoir résulté d'une déclaration. Il s'agit alors, pour parvenir à ce redressement fiscal, d'opérer par constat. Les acteurs concernés par une obligation fiscale ont-ils oui ou non donné suite à celle-ci ? Une réponse négative devrait admettre l'intervention d'un redressement fiscal.

Il y a, de ce fait, un régime général prévu aux articles 767 et suivants du code général des impôts qui achève de convaincre sur l'existence d'un redressement fiscal. L'article 590 du code général des impôts a instauré une procédure de redressement contradictoire²⁵. Comme celle-ci suppose d'écouter l'autre partie et de la mettre en phase de faire valoir son point de vue, on a l'impression qu'il est conféré une certaine prééminence à l'administration fiscale. Elle seule détermine la portée des moyens avancés par la structure internationale avant l'intervention probable d'une juridiction.

²³ Y. OUEDRAOGO, « Pouvoir d'imposition et territoire dans les états de l'UEMOA », *op.cit.*, p. 5.

²⁴ M. LEROY, « L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie », *Revue française de sciences politiques*, 44^e année, n° 5, 1994, p. 815.

²⁵ Selon les alinéas 1, 2 et 5 de l'article 590 :

1) L'administration est tenue d'adresser au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître, le cas échéant, son acceptation. La notification est interruptive de prescription.

2) La notification doit indiquer entre autres les impôts, droits, taxes, périodes ainsi que les dispositions du présent code ou de tout autre texte légal.

5) Si l'administration rejette en tout ou partie les observations du contribuable, elle doit par une lettre motivée confirmer les redressements qu'elle maintient. Dans ce cas l'administration établit un avis de redressement sur les bases qu'elle a arrêtées et adresse au contribuable un avis de mise en recouvrement.

Selon l'article 767 du code général des impôts « toute facturation illégale du prélèvement à la source est sanctionnée par une amende égale à 200 % du montant des sommes indûment facturées. » Ainsi toute minoration, inexactitude ou omission d'un ou de plusieurs éléments de la déclaration de prélèvements fait l'objet d'une procédure de redressement assortie d'une pénalité égale à 50 % majorée de 5 % par mois ou fraction de mois de retard des prélèvements non déclarés ou dont la perception a été compromise. Cette pénalité est portée à 200 % en cas de manœuvres frauduleuses. En cas de non prélèvement ou de prélèvement insuffisant le débiteur sera redevable des sommes dues avec une pénalité assortie de 25%.

L'on se rend compte, au regard de cette disposition, que l'évolution de la législation fiscale n'a concerné que les deux dispositions. L'article 767 figurant dans le livre de procédure demeure donc d'une applicabilité générale sur toute personne se trouvant sur le territoire burkinabè.

Les articles 94 et 98 du code général des impôts au Mali n'ont pas pris en compte la même démarche. Toutefois, la lettre n° 0889/MEF-DGI du 18 mai 2006 de l'administration fiscale a précisé que « les revenus [des immeubles appartenant à des Missions Diplomatiques] doivent faire l'objet de retenue à la source au titre de l'impôt foncier » à moins que « l'Ambassade qui est propriétaire de l'immeuble bénéficie d'une exonération d'impôt foncier en application du principe de la réciprocité²⁶. »

Le code général des impôts ivoirien n'a prévu d'obligation pour une ambassade ou une structure internationale qu'en matière d'obligation de déclaration du personnel ne bénéficiant pas de privilèges et immunités²⁷. La législation burkinabè semble faire preuve ainsi d'une innovation.

Mais ce régime d'innovation peut connaître un infléchissement au regard d'une doctrine fiscale favorable aux structures internationales²⁸. Dans ce cas, l'absence de donner suite à cette obligation n'aurait pas pour conséquence le déclenchement de la procédure du redressement judiciaire. Ainsi selon l'article 587 du code général des impôts du Burkina Faso, « il n'est procédé à aucun redressement d'impositions antérieures lorsque le contribuable établit qu'il s'est conformé de bonne foi à une interprétation d'un texte fiscal formellement admise par l'administration fiscale par une mesure d'ordre général publiée. » Cette hypothèse renvoie à la

²⁶ *Recueil de doctrine administrative fiscale*, janvier 2012, disponible sur <http://www.neevia.com>.

²⁷ Voir l'article 191 de la loi n° 2012-31 du 31 décembre 2012, J.O. n° 6706 du 31 décembre 2012 portant code général des impôts.

²⁸ J.-P. RITTER, « La protection diplomatique à l'égard d'une organisation internationale », *Annuaire français de droit international*, volume 8, 1962, p. 28.

théorie de l'erreur invincible, entendue comme celle qui est née auprès du justiciable par une orientation de l'administration²⁹.

Le régime d'obligation issu de ces deux dispositions du code général des impôts burkinabè n'a pas ignoré, toutefois, en créant cette charge, qu'il existe bien des hypothèses dans lesquelles les ambassades, consulats, et autres structures internationales assimilées sont assujettis. Il convient toutefois de souligner que le régime d'obligation inhérent à ces assujettissements n'est valable qu'en ce qu'il a été prévu par une convention internationale. Il paraît donc difficile d'opérer une assimilation entre obligation de retenue à la source sur les prestataires résidents et non-résidents dans le sens d'une admission par le droit international de la possibilité d'assujettir certaines structures internationales et le régime d'exception prévue par les Conventions de Vienne. De la sorte, l'on peut s'interroger si le droit international interdit tout type d'assujettissement.

B. A la recherche d'un soubassement conventionnel du fondement unilatéral de l'assujettissement.

Dans la mesure où le droit international s'inscrit dans un mouvement de concession mutuelle dans les relations internationales, la possibilité de prescrire une obligation internationale à un Etat ou une organisation internationale ne devrait être valable que sous l'empire d'une convention internationale. Dans ce sens, celle-ci peut créer l'exigence de respect de la législation de l'Etat d'accueil (1) et admettre la soumission aux obligations indirectes (2).

1. L'exigence de respect de la législation de l'Etat d'accueil.

L'exigence de respect de la législation des Etats d'accueil en matière de création d'obligation n'apparaît comme certitude que sous l'angle d'un texte international la prévoyant. Dans cette optique, les soubassements d'un assujettissement unilatéral devront être d'abord recherchés dans les textes standards avant d'envisager une prise en compte des textes spécifiques.

D'un point de vue du droit international, il y a la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961 et la Convention de Vienne sur les relations consulaires du 24

²⁹ V. JAWORSKI, « Droit pénal de l'environnement (janvier 2016 à décembre 2018), *Revue juridique de l'environnement*, volume 44, 2019/2, p. 368.

avril 1963³⁰. Ces deux conventions paraissent s'inscrire dans le domaine visé par les articles 206.2 et 213 issus de la loi de finances gestion 2020³¹.

Une analyse des dispositions pertinentes de ces deux conventions instruit sur l'absence des organisations internationales dans l'organisation du régime de fiscalité qui peut leur être appliqué au regard des deux conventions internationales.

Toutefois, en application de la Convention de Vienne sur le droit des traités entre Etats et Organisations internationales et entre organisations internationales, la possibilité de création d'une obligation fiscale quelconque ne peut intervenir qu'au moyen de conventions spécifiques. Celle-ci ne devrait pas être entendue au sens du droit international uniquement.

Dans ce sens, les accords de siège entre les Etats et les organisations internationales sont des instruments qui prennent ou pourraient prendre en charge cette thématique. Les Etats de siège d'une organisation internationale et celle-ci disposent donc des latitudes en vue de déterminer les règles, en matière de fiscalité, quant à l'établissement du siège d'une organisation internationale et les obligations inhérentes. On ne devrait pas rendre pour autant applicable *ipso jure* le droit interne relatif à la fiscalité, même si ces accords relèvent largement du droit interne³².

En dehors de cette hypothèse, les ambassades et consulats pourraient, dans une certaine mesure, être assujettis à des obligations fiscales du type de la nature de la retenue à la source. Selon l'alinéa 2 de l'article 23 de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques, il n'y a pas d'exemption fiscale si « d'après la législation de l'État accréditaire, (certains impôts et taxes) sont à la charge de la personne qui traite avec l'État accréditant ou avec le chef de la mission. »

La formulation de cette disposition semble admettre ainsi que l'Etat d'accueil d'un consulat ou l'Etat accréditaire puisse créer une obligation fiscale dont l'exécution pourrait nécessiter le concours de l'Etat accréditaire. Il s'agit de l'instauration d'une sorte de technique de vérification préalable de la législation fiscale des Etats tiers avant la création d'une obligation fiscale. Une sorte d'instauration de la réciprocité internationale basée sur une vigilance quasi-permanente des Etats. On pourrait ainsi rapprocher la thèse de la condition internationale des

³⁰ Ces deux instruments sont rentrés en vigueur le 24 avril 1964 pour la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques et le 19 mars 1967 pour la Convention de Vienne sur les relations consulaires.

³¹ Ces deux conventions ont organisé le régime de l'immunité qui peut être dû aux Etats et subsidiairement aux organisations internationales.

³² J.-P. RITTER, « La protection diplomatique à l'égard d'une organisation internationale », *op.cit.*, p. 454.

étrangers à celle du besoin dont dispose les structures internationales en vue de parvenir à leurs objectifs³³. Cet article trouve un écho dans les mêmes termes à l'alinéa 2 de l'article 32 de la Convention de Vienne sur les relations consulaires.

Partant de cette disposition, il peut apparaître, d'une certaine évidence, l'idée selon laquelle un Etat peut créer une obligation internationale pour un autre. Il s'agirait cependant d'une forme d'unilatéralité. Dans la mesure où le principe d'imposition est un acte de souveraineté, la possibilité d'y faire recours contre un autre Etat ne peut intervenir que sur un consentement exprès de ce dernier.

La formulation générale de ces deux dispositions peut-elle laisser sous-entendre qu'il s'agit d'une retenue à la source ? Il faut soulever sous l'aune de cette question qu'une obligation ne se présume pas en droit et que l'existence d'une obligation générale n'a de sens véritable qu'au moyen d'obligations précises qui donnent la teneur de l'obligation générale. On pourrait, sous ce jour, tenter d'admettre que les articles 206.2 et 213 du code générale des impôts du Burkina Faso s'inscrivent dans le cadre d'une légalité qui trouve sa source en droit international.

La possibilité de créer une obligation fiscale pour d'autres Etats ou organisations internationales représentés dans les frontières d'un Etat déterminé ne se limiterait pas seulement à cette manière de voir. Elle s'est même prolongée avec les conventions internationales qui ont prévu une soumission des consulats, ambassades et autres structures internationales assimilées aux obligations indirectes.

2. La soumission aux obligations indirectes.

Les obligations indirectes renvoient à celles qui sont supportées par un redevable réel au moyen d'un prélèvement se faisant par un tiers. La question a été appréhendée à la fois sous l'angle de l'incidence et du rôle de l'impôt³⁴. Dans le second cas, l'impôt indirect se fonderait sur la conception de l'absence d'un rôle sur lequel l'imposition est établie. Dans le premier cas, la charge de l'impôt pèse sur un tiers. L'impôt est supporté par celui qui l'acquitte³⁵. Il s'agit d'une obligation fiscale sur un redevable réel qui crée une autre obligation fiscale sur un redevable

³³ B. GOLDMAN, « Réflexions sur la réciprocité en droit international », in *travaux du comité français de droit international privé*, 23-25^e année 1962-1964, 1965, p. 64.

³⁴ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 9^e édition, LGDJ, 2008, p. 29.

³⁵ L. SIMULA et A. TRANNOY, « Incidence de l'impôt sur les sociétés », *Revue française d'économie*, volume XXIV, 2009/3, p. 3.

légal. La retenue à la source s'inscrit dans ce cadre. A côté, il y a d'autres types d'obligation qui ont été prévues par les conventions internationales.

De la sorte, les deux conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires ont prévu des exceptions au régime de non admissibilité d'une obligation fiscale à l'égard d'un Etat tiers sans son accord exprès de celui-ci exprimé dans un instrument conventionnel identifiable.

Ont été inscrits sous le registre de ce régime d'exception, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'impôt sur les revenus fonciers (IRF) lorsque les immeubles qui sont à la base de cette imposition n'ont pas d'attache avec l'ambassade ou le consulat. Font également partie les droits de mutation et de succession de ces immeubles dans les mêmes conditions, l'impôt sur le revenu des valeurs immobilières dans les situations d'investissements entrepris par les agents consulaires et diplomatiques. Les droits d'enregistrement dans les situations tenant à l'établissement d'acte n'ayant pas un caractère officiel³⁶.

Ces exceptions excluent-elles l'existence d'un régime de retenue à la source sur les prestataires résidents que peuvent être parfois les membres de ces consulats ? Si la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques observe un silence, une réponse négative ne peut être péremptoirement soutenue sans passer en revue l'alinéa e de l'article 49 de la Convention de Vienne sur les relations consulaires. Au titre des exemptions fiscales figurent les « impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus. » L'imprécision de ce passage laisse la porte ouverte à des interprétations qui ne peuvent pas, sauf suivant une logique du forçat, exclure les retenues à la source. Si tel peut paraître être le cas, l'on peut s'interroger alors sur la pertinence des articles 206.2 et 213 du code général des impôts. En réalité ces dispositions constituent une manière de redorer la théorie des immunités.

Enfin de compte, la règle ne semble avoir un intérêt théorique certain que sous l'angle de la retenue à opérer chez les prestataires résidents après la conclusion d'accord de non-double imposition.

³⁶ Voir l'article 49 de la Convention de Vienne sur les relations consulaires de 1963.

II. Une théorie des immunités non encore prête à s'estomper.

La théorie des immunités est une institution qui a donné une réalité aux relations internationales. Sans elle, le fragile équilibre qui contribue au maintien des relations interétatiques aurait subi un choc de nature à ébranler l'ordre international. Dans ce sens, la théorie des immunités a prévu l'impossibilité d'assujettir le souverain territorial (A). Les tentatives d'une résistance du droit interne n'ont ainsi pas de conséquences sur le droit international de sorte qu'il y aura une relégation du droit interne au rang de simple fait juridique (B).

A. L'impossibilité d'assujettir le souverain territorial.

L'impossibilité d'assujettir le souverain territorial implique l'exclusion d'obligations entre entités souveraines, traduite par l'expression latine *par in parem non habet imperium* (1) et le principe de non poursuite judiciaire pour non satisfaction à une obligation fiscale traduit par l'adage *par in parem non habet jurisdictionem* (2).

1. *Par in parem non habet imperium.*

C'est une marque de la souveraineté que l'Etat ne puisse pas être soumis à une obligation prescrite par un autre Etat. La matière fiscale présente une particularité marquée en ce sens qu'elle constitue le moyen pour le maintien et la survie de l'Etat. La thèse de GUTTON sur la société et les pauvres soutenue en 1967 avait marqué un arrêt sur la dimension utilitaire de l'impôt dans la prise en charge sociale du phénomène de la pauvreté³⁷. Jean BODIN avait considéré « la puissance de donner et casser la loi » comme étant la vraie marque de la souveraineté³⁸. Sous cette marque, il a rangé la possibilité « (...) d'imposer et d'exempter les sujets de charges et subsides³⁹ ». L'on se rend compte, à l'image de ce supposé doctrinal, que la vraie marque de la souveraineté, fiscale dans ce cas-ci, consiste à pouvoir créer des obligations uniquement pour les sujets de l'Etat et non sur un autre Etat ou organisation internationale.

³⁷ R. CHARTIER, « J. P. GUTTON, l'Etat et la mendicité dans la première moitié du XVIII^e siècle, Auvergne, Beaujolais, Forez, Lyonnais », *Annales. Economies, sociétés, civilisations*, 30^e année, N. 2-3, 1975, p. 297.

³⁸ J. BODIN, *Les six livres de la république, Un abrégé du texte de l'édition de Paris de 1583*, Quebec, disponible sur <http://classiques.uqac.ca/>, p. 163.

³⁹ *Ibidem.*

L'immunité d'exécution, suivant le projet d'article sur l'immunité des Etats a été considérée comme le dernier bastion et vise à protéger les biens d'un Etat tiers. Dans la mesure où la fiction créée par les immunités a réservé le même traitement à l'Etat et à ses biens, aucune mesure de contrainte ne peut ainsi être exercée par les autorités d'un Etat contre un autre Etat ou sur les biens de celui-ci. La mesure des articles 206. 2 et 213 du code général des impôts, à cet égard, s'apprécie en terme de capacité et celle-ci parait quasiment nulle au regard du droit international.

Il est évident que l'obligation et le devoir d'opérer une retenue s'inscrit dans le cadre d'une mesure de contrainte. Car comme cela a été soutenu, le manquement à ce devoir implique, suivant le livre des procédures du code général des impôts, l'intervention d'une mesure de redressement fiscal.

Les réticences qui pourront être observées de la part de certains consulats, ambassades et structures internationales assimilées sur l'absence de retenue à la source des prestations pourraient trouver une justification sous cet angle. A moins que l'existence de conventions admette cette obligation ou que la mesure ne soit dirigée contre certains pays par voie de réciprocité en raison d'une disposition similaire de ces pays en vue d'un assujettissement du Burkina Faso.

On ne saurait donc admettre *ne varietur* cette nouvelle obligation sans courir le risque d'un dysfonctionnement des règles élémentaires et traditionnelles qui concourent au maintien de l'ordre international. De la sorte, la définition quasiment partagée de MEHL et BELTRAM sur la définition de l'impôt n'est pas adaptée à la réalité que crée l'obligation de retenue à la source, par les ambassades, consulats et autres structures internationales, sur les prestataires résidents et non-résidents. Selon ces deux auteurs, l'impôt est « une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou morales de droit public ou privé, d'après leurs facultés contributives, *par voie d'autorité*⁴⁰, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques et à des fins d'intervention de la puissance publique⁴¹ ».

On pourrait, contre ce dernier argument, soulever que l'obligation de retenue à la source n'est pas une imposition dans la mesure où seule la retenue à la source en est une. Il ne faudrait pas,

⁴⁰ Italiques ajoutés.

⁴¹ L. MEHL et P. BELTRAM, *Sciences et techniques fiscales*, PUF, 1984, p. 77.

cependant, oublier qu'une imposition crée une obligation qui peut être doublement directe ou indirecte.

La première obligation se situe d'un point de vue du redevable réel qui est obligé sur son bien et sur son patrimoine. La seconde obligation directe est assumée par le redevable légal. Cette obligation est directe en ce qu'elle pèse « personnellement » sur ces structures. Les articles 206.2 et 213 du code général des impôts ont prévu une obligation de résultat. Quant à l'obligation indirecte, elle est encore celle qui pèse sur le redevable légal au titre du devoir de collecte et non au titre de supporter lui-même les sommes à collecter, sauf en cas de fraude.

L'exclusion de l'obligation a ainsi pour conséquence de ne pas admettre qu'une loi nationale puisse assujettir un autre Etat ou une organisation internationale. Il s'ensuit que le refus d'une structure visée aux articles 206.2 et 213 du code général des impôts ne peut pas faire l'objet d'une procédure judiciaire.

2. Par in parem non habet jurisdictionem.

La théorie de l'extraterritorialité a été soutenue par l'idée qu'une juridiction étatique ne peut créer des obligations ni pour un autre Etat ni pour une organisation internationale. La théorie des immunités vise ainsi à permettre aux Etats et aux organisations internationales de s'acquitter de leurs tâches sans courir le risque de subir des pressions d'une juridiction quelconque d'un Etat.

Le protocole de 1991 des Nations Unies sur les immunités juridictionnelles des Etats et de leurs biens a été adopté pour faire face aux probables poursuites qui peuvent intervenir devant les juridictions d'un Etat. Dans ce cadre, la Convention a entendu la juridiction au sens large comme « tout organe d'un Etat, quelle que soit sa dénomination, habilité à exercer des fonctions judiciaires⁴² ». Il peut donc s'agir d'une juridiction au sens commun comme des autorités à fonction juridictionnelle.

La règle de l'exigence de l'immunité n'exclut pas la saisine d'un Tribunal, elle implique seulement que celui-ci déclare que l'immunité doit être respectée. Le principe du consentement exprès peut seul être considéré comme une exception à l'application de la théorie des

⁴² C'est l'objet des articles 2 et 5 du protocole sur les immunités juridictionnelles des Etats et de leurs biens.

immunités⁴³. De même, elle n'a pas lieu si l'Etat lui-même est demandeur ou s'il a défendu de quelque manière que ce soit le dossier au fond⁴⁴.

A l'égard des organisations internationales, la même règle joue u regard de la théorie générale de l'immunité des juridictions qu'elles peuvent invoquer. L'exception réside dans les requêtes qui peuvent être formulées par l'Etat dans le sens de l'accord de siège. Cette requête n'a donc pas une nature fiscale *a priori*.

En revanche, lorsque l'immunité est admise, elle implique qu'un redressement fiscal n'aurait aucune conséquence contre l'ambassade, le consulat ou l'organisation internationale. Ainsi les contraintes comme la saisie, la saisie-arrêt, et saisie exécution ne pourront pas être prononcées par une juridiction d'un Etat contre les biens d'un Etat ou d'une organisation internationale. Dans la même logique, aucune mesure de redressement fiscal ne pourra être prononcée contre un Etat ou une organisation internationale en cas de non satisfaction au devoir de retenue à la source sur les prestataires résidents et non-résidents.

De même aucune amende ou autre peine ne sera imposée à un Etat par les cours et tribunaux d'un autre Etat en raison d'une telle omission ou d'un tel refus⁴⁵. La conséquence de ce non assujettissement aux juridictions d'un Etat résulte du droit international. La logique modificatrice de ce droit par rapport aux droits nationaux a été de reléguer ceux-ci, en cas de contrariété, au rang de simple fait juridique.

B. La relégation du droit interne au rang de « simple fait juridique ».

Le droit international a créé, suivant les rapports de système, une dynamique de subalternisation du droit interne. Bien que la question puisse être appréciée en fonction et selon les droits, le droit international tient le droit interne en l'Etat. Il en résulte deux conséquences dont la première s'analyse dans la dynamique du droit international général (1). La seconde considère qu'une application du droit interne à un Etat alors que le droit international avait autrement

⁴³ Il est entendu que cette modalité peut intervenir par voie de convention internationale, par voie de contrat écrit ou par déclaration devant la juridiction saisie.

⁴⁴ Ont été exclus de cette situation, les cas où l'Etat comparait pour invoquer son immunité, de faire valoir un droit à l'encontre d'un bien en cause, le défaut de comparution de l'Etat ou la comparution d'un de ses représentants. L'immunité est inopérante aussi dans les matières commerciales, les relations de travail, en matière de responsabilité civile, en matière immobilière et successorale, en matière de propriété intellectuelle.

⁴⁵ Article 22 du protocole sur les immunités juridictionnelles des Etats et de leurs biens.

disposé est de nature à engendrer la mise en œuvre d'un régime de responsabilité internationale (2).

1. La dynamique du droit international général.

C'est la prise en compte de l'immunité due aux Etats qui a commandé l'avènement des conventions portant sur la non-double imposition. C'est encore cette même immunité qui a érigé en règle de droit international général et coutumier l'impossibilité de la création d'obligation issue de la volonté unilatérale d'un Etat contre un autre. De cette considération, il résulte que les articles 206. 2 et 213 du code général des impôts se situent, pour le droit international, dans la catégorie des faits juridiques.

La jurisprudence internationale a rappelé la constance de cette considération. Ainsi, la Cour permanente de justice internationale a jugé qu' « au regard du droit international et de la Cour qui en est l'organe, les lois nationales sont de simples faits, manifestations de la volonté et de l'activité des Etats, au même titre que les décisions judiciaires ou les mesures administratives⁴⁶ ». Le Tribunal International du Droit de la Mer (TIDM) a aussi confirmé ce point de vue dans ses arrêts sur *l'affaire du navire SAIGA 2* et dans *l'affaire du Virginia G*⁴⁷.

Sous cet angle, les ambassades, les consulats et autres structures internationales assimilées pourraient se fonder sur le droit international général, à défaut d'un texte conventionnel entre Etats ou l'existence d'une réciprocité, pour ne pas donner une suite à cette obligation.

D'autres questionnements peuvent encore demeurer au sujet des prestataires résidents et non-résidents. Il s'agit de faire la part des choses entre le prestataire résident qui agit au compte d'une ambassade ou d'un consulat et le prestataire non-résident qui agit de même. Dans les deux cas, on se retrouve en situation de contrainte alors que les prestations peuvent avoir été opérées au profit de ces structures par voie diplomatique.

Dans ces conditions, l'absence d'une convention de non-double imposition aurait pour conséquence de faire subir au prestataire une double imposition. L'exclusion de la double imposition pourrait dès lors être analysée comme une sorte d'immunité de degré moindre. Dans

⁴⁶ « *Certains intérêts allemands en Haute-Silésie polonaise* », fond, arrêt n° 7 du 1926, C.P.J.I. série A, n° 7, p. 19, § 3.

⁴⁷ TIDM, rôle des affaires n°2, *affaire du navire « SAIGA 2 »*, SAINT-VINCENT-ET-LES-GRENADINES c. GUINÉE, arrêt du 01 juillet 1999, §§ 116 à 121 ; *Navire « Virginia G »* (Panama/Guinée-Bissau), arrêt du 14 avril 2014, TIDM Recueil 2014, § 219.

la mesure où l'immunité se présentant comme un régime dérogatoire, il n'y a donc pas d'immunité sans texte.

L'exclusion de la double imposition se présente ainsi comme une mesure de protection du contribuable et de prise en compte des exigences auxquelles il est soumis dans son pays. On n'exclut pas que derrière l'idée d'exclure la double imposition transparait la protection du patrimoine. Ce qui rend cependant cette mesure possible c'est le croisement des regards de deux Etats. Et c'est ce croisement qui permet l'émergence de l'idée de protection du patrimoine du contribuable.

L'on peut vérifier cette assertion au regard d'une analyse inversée, à la fois de l'article 49 de la Convention de Vienne sur les relations consulaires et l'article 6 du règlement n° 08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale. A cet égard, on peut remarquer que les impôts qui ont été exclus par la Convention de Vienne de 1963 à l'égard des consulats sont ceux qui ne peuvent pas faire l'objet d'une double imposition. Le mécanisme induit ainsi une cohérence et vise à éviter les disproportions qui pourraient intervenir entre la visée nationale-communautaire et l'objectif au plan international. C'est pourquoi la Convention cadre de l'UEMOA sur la non-double imposition se présente comme la reproduction de la Convention adoptée par l'ONU et l'OCDE⁴⁸.

Il s'ensuit de cette situation que l'adoption de la loi de finances a eu pour recommandation implicite, en vue de rendre possible l'application de la loi, de faire adopter des conventions internationales par autant de pays ayant de représentations au Burkina Faso⁴⁹. Cependant, l'on ne pourrait pas, avec la mise en œuvre pratique de cette obligation, parvenir à une solution satisfaisante. A moins d'être l'initiateur d'une convention internationale en ce sens, la formule consistant à admettre que la retenue est opérée en raison de l'absence d'une imposition de la même opération dans le pays d'origine est assurément la bonne. Si l'Etat venait à donner effet à cette obligation, il serait possible d'envisager l'effet induit par la responsabilité internationale.

⁴⁸ S. M. OUEDRAOGO, « Réflexion sur les règles visant l'élimination des doubles impositions dans l'espace UEMOA », numéro spécial sur les finances publiques africaines, *Revue Afrilex*, 2012, p. 4.

⁴⁹ En dehors de la Convention cadre de l'UEMOA de 2008, le Burkina Faso a signé deux conventions fiscales. La première a été signée avec la France le 11 août 1965 et est entrée en vigueur le 15 février 1967 et la seconde avec la Tunisie le 15 avril 2003 en matière d'impôts sur le revenu.

2. L'effet induit par la responsabilité internationale.

La responsabilité de l'Etat du fait fiscal est celle qui peut être en cause dans cette partie. Car l'incompatibilité d'une règle interne avec une norme internationale n'implique pas l'invalidité de la règle interne (au plan interne bien sûr), mais son inopposabilité dans l'ordre international, et au cas où elle produirait des effets vis-à-vis d'un autre Etat, la mise en jeu de la responsabilité internationale de l'Etat auquel est imputable la violation de ses engagements conventionnels⁵⁰. Elle implique qu'un Etat peut engager la responsabilité internationale d'un autre Etat du fait de la création et de l'exécution d'une obligation non prévue par le droit international.

Dans ce sens, la jurisprudence internationale a admis qu'il est « bien établi que, dès lors qu'un Etat a commis un acte internationalement illicite, sa responsabilité est susceptible d'être engagée, quelle que soit la nature de l'obligation méconnue⁵¹ ». Cette responsabilité est plus précisée par le projet d'article de la CDI sur la responsabilité internationale des Etats de 2001.

Relativement à l'obligation créée par les articles 206.2 et 213 du code général des impôts du Burkina Faso, il s'agit d'une obligation qui pourrait être inscrite au titre de la procédure fiscale. Le redressement judiciaire qui pourrait en résulter devra suivre les prescriptions du livre 5 au titre de la procédure fiscale prévue par le code général des impôts. Cette procédure est diligentée par l'administration fiscale.

C'est à ce titre que la responsabilité de l'Etat pourrait être engagée. La faute serait constituée dès lors que l'administration fiscale manquera au devoir de non assujettissement prévu par les instruments internationaux ratifiés par le Burkina Faso. Le Conseil d'Etat français a jugé en ce sens qu'

Une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'Etat à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice. Un tel préjudice, qui ne saurait résulter du seul paiement de l'impôt, peut être constitué des conséquences matérielles des décisions

⁵⁰ D. SIMON, « Les fondements de l'autonomie du droit communautaire » in S.F.D.I., Colloque de Bordeaux. *Droit international et droit communautaire, perspectives actuelles*, Paris, éditions Pedone, 2000, p. 240.

⁵¹ « *Projet Gabčíkovo-Nagymaros* », (Hongrie/Slovaquie), arrêt du 25 septembre 1997, C.I.J., Recueil 1997, § 47.

*prises par l'administration et, le cas échéant, des troubles dans ses conditions d'existence dont le contribuable justifie*⁵².

La haute juridiction a admis, toutefois, que l'administration fiscale pouvait être exonérée de sa responsabilité par le fait de l'assujetti. Si l'on devait appliquer cette conclusion du CE français à la situation au Burkina Faso, cela reviendrait ainsi à admettre qu'il n'y a point d'engagement de la responsabilité lorsque la structure internationale, de son plein gré, donne effet à l'obligation créée par l'Etat. Mais qu'*a contrario* la responsabilité peut produire ces effets.

⁵² Conseil d'État, 9^{ème} chambre, 26 août 2018, 396976,

CONCLUSION

Il est évident que les articles 206.2 et 213 du code général des impôts ont créé une obligation à la charge des Etats et des organisations internationales. Cependant, l'exécution de cette obligation est moins certaine, sauf pour les Etats et les structures internationales concernées à donner un effet positif à ces dispositions. Cette difficulté qui tient à la structure du droit international a été construite sur le postulat de la fiction, sans lequel les relations internationales risquent de tourner à l'affrontement. Si l'on a décrié la passivité du législateur en matière de fiscalité internationale⁵³, il se pourrait, qu'à l'égard des dispositions en cause, cette passivité puisse être d'actualité. On assiste alors à une sorte de remise en cause du caractère absolu de la souveraineté fiscale.

A moins que ce ne soit une activité de concert dans le cadre d'une convention internationale⁵⁴. Dans ce cas, l'immunité des organisations internationales pourrait se présenter comme l'autre face de la souveraineté des Etats. Sans être titulaires, les organisations internationales bénéficient d'une protection au regard de la fonction publique internationale qu'elles poursuivent⁵⁵.

Pour les Etats la souveraineté agit à la fois comme pouvoir et contre-pouvoir. Si l'Etat a la possibilité de créer les obligations fiscales au sein de son territoire, son pouvoir de création peut être neutralisé au regard des engagements auxquels il a souscrit. La souveraineté n'est donc pas en cause, puisqu'elle résulte de la théorie de l'autolimitation de l'Etat. Le droit international est donc là pour rappeler à l'Etat que dans le cadre de son action, il doit agir conformément aux principes du droit des gens auxquels il a souscrit. Au président américain qui a décrété la certitude de la mort et des impôts⁵⁶, peut lui être opposée l'incertitude de l'obligation de la retenue à la source et la difficulté de son exécution. De ce point de vue les articles 206.2 et 213 du code général des impôts du Burkina Faso ont une teneur incertaine au regard du droit international.

⁵³ A. LADREAU, « Réflexions sur la passivité du législateur en matière de fiscalité internationale », *Les Cahiers du Droit*, Volume 41, Numéro 3, 2000, pp. 591-617.

⁵⁴ B. BADRE, J. P. LANDAU, « Une fiscalité internationale pour le développement ? », *op.cit.*, p. 587.

⁵⁵ J.-P. RITTER, « La protection diplomatique à l'égard d'une organisation internationale », *Annuaire français de droit international*, volume 8, 1962, pp. 427-456 ;

⁵⁶ Disponible sur www.interlib.org