

L’impact de l’évitement fiscal des firmes multinationales (FMN) sur les recettes fiscales au Burkina Faso 2017 -2019

The impact of tax avoidance mechanisms of multinational firms on tax revenues in Burkina Faso over the period 2017 à 2019

SOME Lucain

Enseignant chercheur
Université Aube Nouvelle
BURKINA FASO
somelucaïn2@gmail.com

Date de soumission : 12/11/2022

Date d’acceptation : 05/08/2023

Pour citer cet article :

SOME L. (2023) «L’impact de l’évitement fiscal des firmes multinationales (FMN) sur les recettes fiscales au Burkina Faso 2017 -2019», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 3 » pp : 780 - 805

Résumé

L'évitement fiscal est une pratique utilisée par les entreprises dans le but de minimiser leur charge fiscale. Il a fortement évolué ces dernières années (CESE, les éditions des journaux officiels, 2016). En effet, le développement des TIC a facilité les moyens de communication et développé des formes de commerces qui transcendent les frontières des Etats. Ces moyens, bien que disponibles pour toutes les entreprises, sont plus accessibles aux firmes multinationales. Les chiffres révèlent que plus de 60% des échanges mondiaux sont réalisés entre société de même groupe (CESE, les éditions des journaux officiels, 2016). Selon l'INSEE 50% des ventes mondiales des firmes multinationales sous contrôle français sont réalisées à travers des filiales localisées à l'étranger (INSEE, 2014). Le présent papier analyse les formes de pratique de l'évitement fiscal utilisées par les multinationales installées au Burkina Faso et le manque à gagner que cela engendre au niveau des finances publiques. L'étude couvre la période de 2017 à 2019 et porte sur treize (13) multinationales relevant de la Direction des Grandes Entreprises (DGE). L'Etat burkinabè a perdu plus de vingt-huit mille sept cent trente-huit (28 738) euros sur la période. Pour remédier à ce manque à gagner au niveau des recettes fiscales dans les années à venir, nous avons terminé par des propositions d'amélioration des dispositions fiscales, des méthodes des contrôles et de la formation des vérificateurs.

Mots clés : Evitement fiscal ; firmes multinationales ; fraude fiscale ; évasion fiscale.

Abstract:

Tax avoidance is a practice used by businesses to minimize their tax burden. It has evolved significantly in recent years (EESC, Official Journals, 2016). Indeed, the development of ICTs has facilitated the means of communication and developed forms of commerce that transcend the borders of States. These means, although available to all companies, are more accessible to multinational firms. The figures reveal that more than 60% of world trade is carried out between companies of the same group (EESC, the editions of the official journals, 2016). According to INSEE, 50% of the global sales of multinational firms under French control are made through subsidiaries located abroad (INSEE, 2014). This paper analyses the forms of tax avoidance practice used by multinationals based in Burkina Faso and the loss of revenue that this generates in terms of public finances. The study covers the period from 2017 to 2019 and covers thirteen (13) multinationals under the Directorate of Large Enterprises (DGE). The Burkinabe State lost more than twenty-eight thousand seven hundred and thirty-eight (28,738) euros. We concluded with proposals to improve tax provisions, control methods and auditor training.

Keywords: Tax avoidance; multinational firms; tax fraud; tax evasion.

Introduction

C'est une vérité de la palisse que de dire que l'impôt constitue la principale source de financement des activités régaliennes des Etats. Ces impôts sont collectés auprès de diverses sources ; payer l'impôt c'est se départir d'une partie de ses ressources. Ce qui amène les entreprises à se soustraire ou à trouver toutes les astuces pour payer le minimum d'impôt. Ce comportement est appelé « évitement fiscal ». Loin d'être une panacée des petites entreprises, les firmes multinationales utilisent tous les moyens à leur disposition pour payer le minimum d'impôt. Si l'évitement fiscal a toujours existé, il a fortement évolué ses dernières années (CESE, les éditions des journaux officiels, 2016). En effet, le développement des TIC a facilité les moyens de communication et a développé des formes de commerces qui transcendent les frontières des Etats. Ces moyens, bien que disponibles pour toutes les entreprises, sont plus accessibles aux firmes multinationales. Cela est d'autant plus vrai que les chiffres révèlent que plus de 60% des échanges mondiaux sont réalisés entre sociétés de même groupe (CESE, les éditions des journaux officiels, 2016). Selon l'INSEE 57% de la valeur ajoutée des sociétés localisées en France est réalisée par une firme multinationale et 50% des ventes mondiales des firmes multinationales sous contrôle français sont réalisées à travers des filiales localisées à l'étranger (INSEE, 2014). La pratique de l'évitement fiscal pose des questions qui dépassent les seuls manques à gagner fiscal des Etats (la lettre du CEPIL, 2021). L'évitement fiscal fausse les règles de la concurrence et les règles de justice fiscale. Les mécanismes utilisés sont souvent à la limite entre la légalité (optimisation fiscale) et la fraude fiscale. Ces pratiques créent des déperditions des recettes fiscales, dues à la fraude et à l'évasion fiscale au sein des entreprises multinationales. D'où l'intérêt pour nous de porter notre réflexion sur la question.

Nous analysons le phénomène de l'évitement fiscal à travers la question suivante : quels sont les mécanismes utilisés par les firmes multinationales pour minimiser leurs charges fiscales. Cette question principale appelle en nous deux questions secondaires :

- *Quelles sont les failles du dispositif juridique burkinabè dont se servent les entreprises à dimension multinationale pour alléger leur charge fiscale ?*
- *Quel mécanisme faut-il mettre en place pour limiter ou contenir la fraude et l'évasion fiscales internationales ?*

La réponse à ces questions appelle la structuration cohérente de notre recherche à travers une revue de littérature suivie de l'orientation méthodologique, de la présentation et de l'analyse des résultats. Nous terminons par un apport managérial dont la mise en œuvre contribuera à remédier au phénomène.

1. Revue de littérature

1.1. Approche définitionnelle et clarification de quelques concepts

Sans vouloir nous verser dans les débats définitionnels, il est cependant important de préciser les contours de certains concepts nécessaires pour la compréhension de notre sujet.

1.1.1. La notion d'entreprise ou de firme multinationale (FMN)

La notion d'« entreprise à dimension internationale » est une notion polysémique sans un consensus définitionnel auprès des chercheurs. L'ONU a présenté la FMN en 1973, comme « une entreprise qui contrôle des biens, des usines, des mines ou des établissements de vente dans deux pays ou plus » (ONU, 1974). Il apparaît dans cette définition le caractère transnational de l'entreprise. Cette définition a été complétée dix années plus tard pour appréhender d'autres caractéristiques par lesquelles on peut citer les liens directs ou indirects de dépendances, des stratégies communes et une politique cohérente, le partage des ressources et des responsabilités (ONU, 1984). Il est à noter qu'en général des entreprises multinationales sont des groupes.

1.1.2. La notion d'évitement fiscal

L'évitement fiscal est l'ensemble des procédés que le contribuable utilise pour réduire au minimum sa charge fiscale en se prévalant des dispositions avantageuses de la loi. L'évitement fiscal est aussi ancien que l'impôt. Au moyen âge, l'évitement fiscal s'est exprimé d'abord sous forme de soulèvements populaires à l'encontre des agents du roi, chargés de recouvrer ces contributions, puis prend la forme de fraude fiscale. Certains citoyens auront recours à des techniques de dissimulation consistant à se faire payer des intérêts via l'Église afin d'échapper à l'impôt, d'autres encore pratiquent la contrebande afin d'échapper à l'équivalent de droits de douane (CESE, 2016).

Sans avoir une définition universellement admise sur laquelle la littérature se met d'accord nous retenons dans le cadre de cette recherche les deux définitions suivantes :

L'Office québécois de la langue française, définit en 2016 l'évitement fiscal comme « un procédé légal, mais pouvant aller à l'encontre de l'esprit de la loi, utilisé par un contribuable pour réduire sa charge fiscale ». Le CESE en 2016 a abordé dans le même sens la définition de l'évitement et ce de façon plus complète : « l'évitement de l'impôt comprend l'utilisation de mécanismes illégaux, explicitement interdits par la loi ou la jurisprudence (notamment abus de droit, actes anormaux de gestion et autres techniques qui peuvent être qualifiés de fraude fiscale pénalement sanctionnée) et l'utilisation excessive de mécanismes légaux potentiellement dommageables et contraires à l'intérêt général ».

C'est cette définition que nous retenons dans le cadre de cet article.

1.2. Quelques techniques courantes de l'évitement fiscal

Les entreprises multinationales utilisent en général plusieurs procédés pour éviter de payer correctement les impôts et taxes auxquels elles sont redevables. Certaines de ces pratiques sont purement illégales tandis que d'autres, bien qu'apparemment légales, sont potentiellement dommageables pour l'économie du pays et contraires à l'intérêt général.

1.2.1. Les pratiques illégales de l'évitement fiscal

Le caractère illégal de ces pratiques tient essentiellement aux manquements des règles juridiques qui encadrent l'assiette, le contrôle et le recouvrement des différents impôts et taxes. Il s'agit donc de pratiques qui sont condamnées par la loi fiscale. Parmi ces infractions l'on peut citer la fraude fiscale, l'abus de droit et l'acte anormal de gestion.

❖ La fraude fiscale

La fraude fiscale relève de l'une des manœuvres que le contribuable utilise pour diminuer ou échapper à l'impôt. Ce qui fait dire F.M. SAWADOGO et S. DEMBELE (sd) que la fraude fiscale est « une infraction à la loi fiscale commise dans le but d'échapper à l'impôt ou d'en minimiser le montant ».

Le Code Général Impôts (CGI) du Burkina Faso (2017) n'a pas expressément défini la fraude fiscale ni l'évitement fiscal. On retrouve néanmoins une définition de l'évitement fiscal dans le lexique fiscal (2021) de la Direction Générale des Impôts (DGI) comme étant « une mise en œuvre volontaire de moyens dans le but de se soustraire totalement ou par partie à l'établissement ou au paiement des impôts et taxes ».

De manière générale, la fraude fiscale est une infraction relevant du droit pénal au Burkina Faso tout comme dans la plupart des pays du monde.

❖ L'évasion fiscale

La notion d'évasion fiscale découle de l'absence d'un des éléments constitutifs de la fraude fiscale. Selon SAWADOGO et DEMBELE (sd) l'évasion fiscale au sens large est « l'utilisation par le contribuable, des possibilités qui lui sont faites par la loi ou par son absence, son imprécision ou ses lacunes pour minimiser son impôt ou pour échapper à toute charge fiscale ». Le fraudeur fiscal encourt non seulement des sanctions fiscales, mais aussi des sanctions relevant de la juridiction pénale alors que dans le cas de l'évasion fiscale, la sanction appliquée est uniquement fiscale.

❖ L'abus de droit

L'abus de droit est le fait pour le titulaire d'un droit, d'en faire un usage préjudiciable à autrui.

Pour sanctionner l'abus de droit, il faut la réunion de trois conditions à savoir, l'existence d'une faute (intention de nuire), l'existence d'un dommage et l'existence d'un lien de causalité entre la faute et le dommage.

L'abus de droit en fiscalité est une arme qui permet à l'administration de s'immiscer dans la gestion d'un organisme (Karatas Durmus, 2015)

Le Code civil français distingue deux types d'abus de droit : l'abus de droit par simulation et l'abus de droit par fraude à la loi.

L'abus de droit par simulation concerne l'ensemble des actes déguisés ou fictifs tels qu'un acte de vente à moindre coût afin de dissimuler une donation passible de droits d'enregistrement élevés. Il s'agit d'un acte juridique « fictif » destiné à tromper la vigilance de l'administration et à profiter indûment d'un avantage fiscal (HALOUI, 2017).

Il y a **abus de droit par fraude** lorsqu'un contribuable recourt à un montage juridique afin de contourner l'objectif poursuivi par le texte dans un but principalement fiscal.

Dans l'abus de droit par la fraude, l'acte juridique signé du contribuable est réel, conforme à la loi dans la forme, mais motivé par un objectif contraire à celui du législateur dans le but principal d'élucider ou d'atténuer la charge fiscale qui serait normalement due s'il n'y avait pas eu cette pratique. Le montage dépasse dans ce cas les limites tolérables de l'habilité fiscale et il revient à l'administration de prouver le motif « exclusivement fiscal » du montage litigieux (HALOUI, 2017)

❖ L'acte anormal de gestion

La notion d'acte anormal de gestion est essentiellement fiscale, mais peut être assimilée au délit d'abus des biens sociaux en droit pénal des sociétés.

Au sens fiscal du terme, il y a acte anormal de gestion lorsqu'un contribuable engage des dépenses considérées comme contraires à l'intérêt de l'exploitation ou qui renonce à des recettes contrairement à l'intérêt de l'exploitation (CESE, 2016), le tout en favorisant un tiers, et ce sans contrepartie. Pour prouver le caractère anormal d'un acte de gestion, l'Administration fiscale doit démontrer qu'il y a existence d'un acte de gestion, qu'il y a diminution de la base imposable, et enfin qu'il y a favoritisme d'un tiers et absence de contrepartie de l'acte.

1.2.2. Les pratiques légales mais potentiellement dommageables à l'économie

Il s'agit des pratiques qui se situent à la limite de la légalité et de l'illégalité

❖ L'optimisation fiscale

L'optimisation est une pratique qui consiste à utiliser les subtilités des systèmes fiscaux ou les failles résultant de la juxtaposition de plusieurs systèmes fiscaux, afin de réduire l'impôt. Elle

relève de la politique de gestion des entreprises. Elle consiste à s'assurer que l'impôt versé dans les caisses de l'État respecte les conditions d'exigibilité et de quotité prévues par les textes en vigueur. Aucun impôt indu ou de trop ne devra être versé. Cela va donc amener les entreprises à s'attacher des services d'un conseil fiscal. On dit alors que l'entreprise pratique de l'optimisation fiscale. Ce type d'optimisation fiscale qui peut être qualifié d'optimisation saine est à encourager.

Cependant, il peut arriver que l'entreprise, au lieu de se limiter au strict respect des règles fiscales pour déclarer et payer ses impôts, se mette à étudier les failles du dispositif juridique afin de se soustraire à l'impôt ou de payer un impôt inférieur à celui normalement dû dans l'esprit du législateur. Cette pratique peut être qualifiée d'« optimisation fiscale agressive » (Madiès, 2020). Quoique présentant une légalité apparente, ces pratiques sont dommageables à l'économie et contraires à l'intérêt général. Elles doivent donc être combattues.

❖ Les tactiques de contournement de la notion de l'établissement stable

Afin d'éliminer la double imposition, la notion d'établissement stable a été retenue dans beaucoup de législations pour l'imposition des bénéficiaires fiscaux (Lachaize, 2020). D'après ce principe, pour que les bénéfices réalisés par une société soient imposés dans un État donné, il faut que la société dispose dans cet État un établissement stable.

Les entreprises peuvent mettre en place des stratégies afin de contourner la notion de l'établissement stable et éviter l'imposition des bénéfices réalisés dans un État. L'exemple ci-dessous décrit un procédé de contournement de la notion d'établissement stable.

Une société française souhaite vendre des biens au Burkina Faso tout en évitant au maximum de payer l'impôt sur les sociétés (IS). Si la vente est réalisée directement par la société française via des représentants présents sur le sol burkinabè ou des salariés envoyés au Burkina Faso, la société française disposera d'un établissement stable sur le territoire burkinabè qui sera soumis à l'IS au taux habituel de 27,5%. Afin d'éviter cela, la société française va mettre en place le schéma suivant :

- La vente sera réalisée par une filiale du groupe français installée en Irlande où le taux de l'impôt sur le bénéfice est de 12% ;
- Une société burkinabè va déclarer officiellement exercer une activité de démarchage de clients au Burkina Faso pour la filiale irlandaise et va recevoir 5% du chiffre d'affaires réalisé sur le territoire burkinabè ;
- La commission sera payée par la filiale irlandaise.

La société irlandaise ne disposant ni de siège ni d'établissement stable au Burkina Faso, les ventes réalisées par celle-ci sur le territoire burkinabè vont échapper à l'IS burkinabè (dont le taux est élevé), grâce à ce montage. Elles vont également échapper à l'IS français (dont le taux est également élevé) puis qu'aucune affaire n'est faite dans cet État. Au final, elles ne vont être imposées qu'au taux de 17%. La société française, par l'intermédiaire de sa filiale, va donc échapper à ces deux taux élevés pour n'être imposée qu'à un faible taux de 12% en acceptant rémunérer une société tierce à 5% de ses ventes.

❖ La manipulation des prix de transfert

Dans la plupart des législations fiscales rencontrées, la notion de prix de transfert n'a pas été expressément définie quoique celle-ci ait été citée dans les différents codes des impôts. La définition proposée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) est la suivante. Le prix de transfert se définit comme « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* » (OCDE, 2014).

La notion de prix de transfert renvoie aux entreprises d'un même groupe et résidentes dans des États différents. Deux conditions sont donc nécessaires lorsque l'on veut appliquer les règles des prix de transfert : les transactions doivent être intragroupes et elles doivent franchir une frontière.

❖ L'expatriation fiscale

L'expatriation fiscale est le fait pour une entreprise (personne physique ou morale) de transférer son domicile fiscal à l'étranger tout en continuant de bénéficier des services publics de son pays d'origine ou de transférer son siège social dans un autre pays que celui où est réalisé l'essentiel des affaires. Juridiquement l'entreprise qui transfère son siège social ou son domicile fiscal est supposée ne plus exister dans le pays de résidence. Dès lors, si d'autres mécanismes juridiques ne sont pas mis en œuvre elle échappera à l'imposition dans ce dit pays

❖ Autres moyens de contournement de l'impôt

La pratique abusive du rescrit fiscal ; elle consiste à valider en amont par une consultation préalable de l'Administration fiscale, la position du contribuable au regard du respect de la loi fiscale en vigueur. Une fois l'avis émis, l'Administration ne pourra plus procéder ultérieurement à des redressements si le contribuable s'est conformé exactement à la position de l'Administration contenue dans l'avis.

Les abus des exonérations fiscales bien que légal et ayant pour but d'attirer des investisseurs n'en demeure pas moins dommageable pour les finances publiques.

Quant aux abus des conventions fiscales, encore appelées « treaty shopping » ou « chalandage fiscal », c'est le fait pour une personne de tenter de bénéficier indirectement des avantages prévus par une convention conclue entre deux États sans être résident de l'un de ces États.

1.3. Les hypothèses de recherche

Notre question de recherche est ainsi formulée : quels sont les mécanismes utilisés par les firmes multinationales pour minimiser leurs charges fiscales ?

Pour répondre à cette question centrale, nous avons formulé deux (2) hypothèses de recherche

H1 : Les entreprises multinationales installées au Burkina Faso pratiqueraient plusieurs techniques de fraudes et d'évasion fiscales.

A travers cette hypothèse, nous tentons de montrer les différentes techniques utilisées par les FMN pour contourner ou minimiser leur charge fiscale.

Il faut noter qu'un redressement est consécutif à l'inobservance des règles fiscales.

H2 : Il existerait des insuffisances dans le dispositif de contrôle fiscal des opérations internationales, ce qui occasionne des manques à gagner au niveau des recettes fiscales.

Nous avons montré ici le manque à gagner sur les recettes fiscales de l'Etat dû aux pratiques de l'évitement fiscal des FNM.

2. Orientation méthodologique de la recherche

Dans cette partie nous présentons notre positionnement épistémologique et le choix de l'échantillon.

2.1. Positionnement épistémologique et type de recherche

La posture épistémologique du chercheur guide le choix du chemin que le chercheur doit suivre pour produire des connaissances valide et fiables. Ainsi, les trois grands paradigmes épistémologiques répondent de façon distincte à la question de scientificité de la connaissance produite par un travail de recherche (Cherkaoui A. & Haouata 2017).

En effet, le post-positivisme considère que nous ne pouvons pas appréhender tout à fait la réalité. Celle-ci demeure imparfaitement appréhendable en passant d'un réalisme "naïf" à un réalisme qualifié comme étant "critique". De là, les résultats obtenus ne seront que probablement "vrais" (et non pas parfaitement "vrais") (Dualisme aménagé). Dès lors, l'objectivité du chercheur est modérée (et non plus absolue) (Cherkaoui & Haouata, 2017). Notre recherche s'inscrit dans le paradigme post-positiviste. De ce fait, nous sommes donc dans une démarche mixte de type hypothético déductif.

2.2. Choix de l'échantillon et collecte de données

2.2.1. Choix de l'échantillon

La population étudiée est l'ensemble des entreprises installées au Burkina Faso et relevant de la Direction des Grandes Entreprises (DGE). Elle a une taille moyenne de 702 entreprises sur la période 2017-2019.

Cependant environ 30% de ces entreprises (soit 211 entreprises) ont fait l'objet de vérification sur la période considérée. Nous avons dans un premier temps retenu trente (30) entreprises par la méthode de choix raisonné. Dans un deuxième temps, nous avons retenu toutes les multinationales au nombre de treize (13) parmi les trente (30) entreprises.

L'étude a été complétée par une enquête terrain auprès de 16 inspecteurs vérificateurs de la DGE. Il faut noter que la Brigade de la DGE compte 8 équipes de deux (2) inspecteurs chargés de la vérification des entreprises. L'ensemble des 16 inspecteurs ont été interrogés.

2.2.2. Collecte des données

Nos données quantitatives sont issues de l'exploitation des fichiers des contribuables et des notifications définitives de redressement adressées aux entreprises par la DGE. Il faut préciser que les notifications de redressement indiquent les natures de manquement aux règles fiscales et rappellent donc les droits éludés.

Nous avons ensuite recueilli les avis des inspecteurs vérificateurs sur les difficultés liées à la vérification à l'aide d'un guide d'entretien.

2.2.3. Traitement des données

Nous n'avons pas recouru à un logiciel spécifique pour le traitement des données. Les données quantitatives ont été traitées à partir du logiciel excel.

Les entretiens réalisés ont fait l'objet de l'analyse manuelle du contenu. Les données ainsi traitées nous ont permis de dégager les résultats qui sont ainsi présentés.

3. Présentations, interprétations et discussions des résultats

Nous présentons et discutons successivement les résultats de notre recherche.

3.1. Présentation des résultats

Les résultats sont présentés en trois grandes parties comme suit.

3.1.1. De la présence des firmes multinationales au Burkina Faso

De l'examen des dossiers des entreprises au niveau de la DGE, nous avons dénombré en moyenne un portefeuille de 702 entreprises, toutes secteurs d'activités confondus. Les FMN représentent 44,86% des entreprises générées par la DGE sans compter celles qui sont gérées

au niveau des Directions des Moyennes Entreprises. Cela montre la présence effective de ces entreprises au Burkina Faso.

3.1.2. De l'effectivité de la pratique de l'évitement fiscal par les firmes Multinationales (FMN)

Cette vérification s'est faite à travers les résultats des contrôles fiscaux d'une part et d'autre part de l'analyse données recueillies à partir des guides d'entretien.

❖ Résultats des contrôles fiscaux

L'échantillon réalisé sur les dossiers contrôlés montre que les entreprises à dimensions multinationales n'ont pas toujours été en règle vis-à-vis des dispositions fiscales en vigueur au Burkina Faso. Les cas de fraude ou de contournement des textes identifiés lors des contrôles fiscaux sont entre autre : le défaut de déclaration de certains impôts (l'Impôt sur les Revenus des Valeurs Mobilières sur des intérêts servis) ; le défaut de déclaration d'établissement stable au Burkina Faso et des opérations y rattachées, des actes d'abus de droit, des manipulations des prix de transfert, de la pratique de l'expatriation fiscale, déduction exagérée de frais d'assistance technique et de siège. Tous ces manquements ont fait l'objet de rappel de droit accompagné au cas échéant de pénalités.

Les données sont présentées dans le tableau suivant.

Tableau 1 : Les rappels de droits issus des contrôles fiscaux période 2017 - 2019

Année	Nombre de FNM notifiée	Montants des droits rappelés En euros
2017	4	5 077
2018	3	2 587
2019	6	21 076
	13	28 739
Moyenne par FNM		9 580

Source : Notre construction à partir données de la DGE

Ces redressements concernent l'ensemble des impôts prévus par le CGI.

Les chiffres contenus dans ce tableau indiquent que pour la période concernée par l'étude, les quelque treize (13) multinationales seulement ont fait perdre à l'État burkinabè environ 28 738 euros du fait des pratiques de l'évitement fiscal de ces FMN soit en moyenne 9 580 par FMN. Il s'agit là d'un coup dur porté à la capacité de l'État burkinabè à investir dans les services

sociaux de base tels la santé et l'éducation et dans la réalisation investissements productifs gage d'un développement soutenu et durable.

Quand on sait que le nombre de FMN est croissant au Burkina Faso, il y a lieu de s'inquiéter sur les conséquences de la gestion des FNM sur l'économie nationale.

3.1.3. Des difficultés dans le contrôle des opérations internationales

Les entretiens avec les inspecteurs vérificateurs ont révélé trois types de difficultés.

❖ Les facteurs d'ordre législatif.

Ce sont les facteurs liés à l'élaboration des textes fiscaux. Il s'agit notamment des failles et insuffisances constatées dans les dispositions fiscales actuelles.

Les résultats obtenus sur le terrain indiquent que 65,22% des inspecteurs vérificateurs affirment que l'insuffisance des textes est un facteur qui explique le faible taux de contrôle des opérations internationales. Ces résultats corroborent avec ceux de Kambou (2018) et de Ouédraogo (2015).

❖ Les facteurs d'ordre administratif et politique

À la question de savoir comment les vérificateurs apprécient le niveau de recours de la DGI à l'assistance fiscale et à l'échange de renseignement dans le cadre des différentes conventions fiscales, la quasi-totalité a trouvé que le niveau est faible, insuffisant et même « timide ». Un seul vérificateur enquêté a reconnu avoir déjà formulé une demande dans ce sens, mais dont la réponse est arrivée lorsque le dossier avait déjà été clos pour cause de délai.

Enfin, la mise en œuvre d'une collaboration internationale pour lutter contre la fraude fiscale exige une promptitude de réaction de la part de chaque État. Or, dans plusieurs cas ce moyen se revêt inopérant. Lorsque les informations doivent provenir de l'extérieur, il manque souvent de célérité. C'est ce qui ressort de notre enquête, lorsque le vérificateur a déclaré avoir utilisé le cadre de l'échange de renseignement, mais les informations demandées sont parvenues tardivement au moment où il avait clos sa vérification.

❖ Les difficultés d'ordre pratique

Il s'agit de facteurs qui ne sont liés ni aux textes ni à l'organisation administrative. Ces facteurs s'expliquent essentiellement par la complexité des opérations internationales. Cette complexité tient surtout à la difficulté de fixer les prix des prestations internationales de services et de la recherche de comparables. Pour s'en convaincre nous avons cherché à savoir si le faible taux de contrôle des opérations internationales peut aussi s'expliquer par « l'absence de comparable dans la détermination des prix de transfert ». En effet, 96% des inspecteurs vérificateurs ont estimé que l'absence de comparable peut aussi justifier la difficulté dans le contrôle des prix de transfert. Dans un système fiscal déclaratif comme celui du Burkina Faso,

la lutte contre l'évitement fiscal en général et international en particulier passe nécessairement par le renforcement du contrôle fiscal. Cependant, fort est de constater qu'au Burkina Faso, le contrôle fiscal des opérations internationales est handicapé par plusieurs facteurs. Ces facteurs peuvent être d'origine législative, administrative ou technique.

3.2. Interprétations et discussions des résultats

Cette partie est traitée en quatre (4) grands points

3.2.1. Analyse des données sur le fichier des contribuables DGE

Les FMN sont présentes au Burkina Faso dans tous les domaines d'activités : banques et établissements financiers, assurances, télécommunications, transport ferroviaire, aérien et transport de fonds, secteur minier etc. La représentation des FMN est relativement forte dans les secteurs de jeux de hasard, de boulangeries, de cimenteries et dans les activités de contrôle technique soit 44,86% des entreprises de la DGE (fichier des contribuables de la DGE).

Il y a donc une nécessité pour la DGI d'intégrer désormais dans sa politique fiscale les problématiques liées à la fiscalité internationale.

3.2.2. Analyse des données sur l'effectivité de la pratique de l'évitement fiscal

À travers les résultats du dépouillement des dossiers vérifiés, nous pouvons conclure que les procédés d'évitement fiscal au sein des FMN installées au Burkina sont multiples. L'on retrouve pratiquement toutes les techniques décrites dans la partie théorique. Les différents chefs de redressement relevés dans les conclusions des contrôles confirment par ailleurs les résultats obtenus à travers l'enquête auprès des vérificateurs et qui ont été présentés ci-haut.

3.2.3. Les conséquences de la pratique de l'évitement fiscal des firmes multinationales (FMN)

❖ Les conséquences pour l'État

La première conséquence de la fraude fiscale et ses corollaires pour l'État est le manque à gagner des recettes budgétaires.

Les chiffres contenus dans ce tableau indiquent que pour la période 2017 - 2019, les treize (13) multinationales seulement ont fait perdre à l'État burkinabè environ 28 738 euros du fait des pratiques antifiscales. Ceci n'est que la face visible de l'iceberg, car si l'on fait une projection de la moyenne, toute chose égale par ailleurs, sur la moyenne de 320 FMN gérées par la DGE, le manque à gagner se chiffrerait à plus de 3 065 600 euros. Cet état de fait joue négativement sur les capacités d'investissement de l'État.

Ces résultats corroborent avec ceux de Liger-Belaire (2018), l'évitement fiscal fait perdre entre 100 et 240 milliards de dollars, soit 4 à 10% des recettes fiscales de l'impôt sur les sociétés dans le monde.

Le même constat est fait par le Parlement européen (2015) qui estime à son tour « l'optimisation fiscale agressive » entre 50 à 70 milliards d'euros annuels, auxquels s'ajoutent 160 à 190 milliards d'euros supplémentaires liés à des accords fiscaux individuels (individualised tax arrangements) des grandes multinationales avec des gouvernements.

Barilari (2018) renchérit que les évaluations des pertes fiscales sont également diverses et partielles et pourraient aboutir à une estimation de 80 à 100 milliards d'euros.

Sachant que le nombre d'entreprises ayant une dimension multinationale est croissant au Burkina Faso l'on est en droit de s'inquiéter sur les conséquences de la gestion de ces grandes firmes multinationales sur l'économie nationale.

❖ **Les conséquences sur les employés et les citoyens.**

La pratique de l'évitement fiscal ayant pour effet de transférer les bénéfices sociaux prive non seulement les employés de leur prime sur les bénéfices, mais aussi des actionnaires nationaux qui sont la plupart minoritaires de la juste rémunération de leurs apports. Elle peut être source de concurrence déloyale pour les PME nationales qui n'ont généralement pas les moyens logistiques et financiers pour s'investir dans de telles pratiques. Selon le CESE (2016), les mécanismes d'évitement fiscal impactent négativement les pays en développement, qui sont 30 % plus affectés que les pays de l'OCDE, du fait de conventions fiscales désavantageuses et d'administrations défaillantes.

« En outre, cette pratique fragilise la cohésion sociale, en créant un sentiment d'injustice chez les contribuables qui ne veulent ou ne peuvent pas se soustraire à tout ou partie de l'impôt et qui ont ainsi l'impression d'être les seuls à payer » (CESE, 2016).

3.2.4. Analyse des données sur les difficultés dans le contrôle des FMN

Les niveaux d'analyse ont été subdivisés en neuf (9) points.

❖ **Les difficultés au niveau législatif**

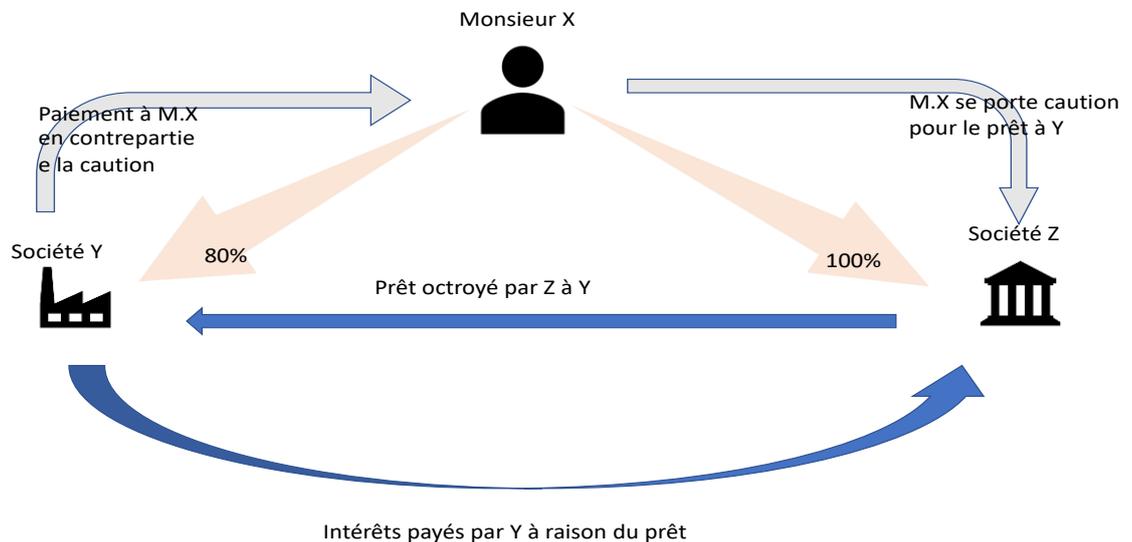
Les résultats indiquent certaines défaillances au niveau des textes fiscaux pouvant expliquer la difficulté dans le contrôle des opérations internationales. L'examen critique des dispositions du CGI a permis de recenser ces insuffisances qui sont relatives aux dispositions portant déduction des charges financières, la définition de la notion d'établissement stable, la notion frais d'assistance technique et frais de siège, etc.

❖ **Les dispositions portant déductions des charges financières.**

Ces dispositions sont contenues à l'article 72 CGI. Elles prévoient une limitation de la déductibilité des intérêts en cause. En effet, le montant total des intérêts déductibles ne peut pas excéder 15 % de l'excédent brut d'exploitation. Malgré cette disposition qui garantit l'accès au financement des FMN à travers l'instauration de la notion Excédent Brute d'Exploitation (EBE) dans le CGI, force est de constater que malgré cette modification, des contournements sont toujours possibles et l'objectif de protection des bases imposables peut ne pas être atteint.

L'exemple ci-dessous schématisé illustre cette possibilité de contournement

Figure 1 : Schéma d'un contournement possible de l'article 72 CGI



Source : *Extrait du rapport de la mission d'assistance technique du PAGPS-BURKINA*

FASO-FED/2016/037-927 du 11 Octobre 2019.

La société Y et Z sont toutes contrôlées par monsieur X respectivement à 80% et 100%. La société Y a contracté un emprunt auprès de la société Z. Pour éviter de payer des intérêts élevés dont la déduction sera frappée par la limitation, la société Y peut décider de garantir le remboursement du prêt en concluant un autre contrat avec monsieur X qui va alors facturer des commissions en rémunération de sa prestation. Cette commission ne rentrant pas dans le champ de la limitation, il en résulte qu'une partie des intérêts payés par Y échappe à la limitation de l'article 72 CGI.

Ce type de schéma peut donc permettre à un groupe d'échapper à l'application du plafonnement de la déductibilité des intérêts, en utilisant la fongibilité économique des charges d'intérêts et des commissions de garantie.

En outre, le paragraphe 4 de l'article 72 CGI tel que formulé ne fait pas de distinction entre entreprises filiales de groupes multinationaux (objet de notre étude) et PME nationales. Or, les premières en raison de leur accès aux marchés financiers internationaux bénéficient souvent de taux d'intérêt faibles par rapport aux entreprises nationales. Une application uniforme de la règle de l'EBE est donc source d'une discrimination en défaveur des entreprises nationales. Il convient donc d'exclure ces dernières de la règle de la limitation des charges d'intérêts.

❖ **Les dispositions sur la notion d'établissement stable**

Les FMN contournent la notion d'établissement stable par l'exploitation des failles des textes législatifs notamment l'article 47 CGI. .

❖ **Les dispositions sur le prix de transfert.**

L'article 66-1 CGI ne précise pas les principes de fixation des prix de transfert alors que tous les pays qui ont adopté le régime des prix de transfert font expressément référence au principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, le paragraphe 4 de l'article 6 ci-dessus semble limiter la recherche de comparables aux seuls prix d'achats ou de vente pratiqués au Burkina Faso par des entreprises indépendantes. Or, si la définition d'un « comparable » suppose qu'il n'existe pas de différences significatives entre les transactions concernées ou encore les entreprises concernées, il reste possible au sens d'un standard international de retenir à des fins de comparaison des entreprises ou transactions similaires situées à l'extérieur du Burkina Faso et ainsi de faciliter le contrôle des prix de transfert.

❖ **Les dispositions sur les frais de siège et assistance technique**

La notion de « frais généraux » retenue à l'article 62 CGI comme base de plafonnement des frais de siège et d'assistance technique par le législateur burkinabè est une notion qui n'a été définie, ni dans le CGI ni dans le plan comptable en vigueur au Burkina Faso (SYSCOHADA révisé). Ce manque de clarté impact négativement l'efficacité du texte laissant libre interprétation par les entreprises.

❖ **Les dispositions sur les retenues à la source**

En matière de retenue à la source, le fait générateur est constitué du paiement des sommes et non de la facturation ou de l'exécution du service. Or, dans les relations intragroupes, les sommes dues en intragroupes par des entreprises burkinabè sont rarement effectivement payées

aux créanciers et sont agrégées aux dettes intragroupes de la société. Pire, elles peuvent être source de déductions supplémentaires au travers de la facturation d'intérêts ou de pertes de changes latentes importantes en cas d'emprunts en devises. Cette disposition du CGI, en plus de rendre difficile le contrôle fiscal surtout lorsqu'on est en contrôle sur pièces est source de déperditions fiscales en Impôt sur les Sociétés (IS).

❖ **Les dispositions sur la prolongation du délai de la vérification**

Le délai fixé par le législateur pour les travaux de vérification sur place est de six (6) mois à compter de la date de la première intervention, ce délai varie en fonction du régime fiscal du contribuable (art 586 du CGI). Ce délai peut être prolongé d'un délai identique en cas de mise en œuvre de la procédure d'échange de renseignements prévu par les conventions fiscales. Cependant, cette possibilité qui est accordée à l'administration fiscale à l'article 586-4 CGI ne tient pas compte de la vérification des entreprises liées au sens des articles 66 CGI et des opérations internationales en général. Quand on sait que le contrôle des prix de transfert nécessite le plus souvent une longue période pour l'échange de renseignements l'on se demande pourquoi ne pas prévoir expressément le prolongement du délai de vérification des entreprises liées.

❖ **L'absence ou l'insuffisance de sanctions**

Qu'il s'agisse de la procédure de mise en œuvre de l'assistance fiscale ou des dispositions fixant les obligations de documentations en matière de prix de transfert, la sanction prévue en cas de défaillances ou d'entrave au contrôle des opérations internationales nous paraît peu ou pas dissuasive.

En effet, à la lecture des différentes conventions fiscales, il apparaît constant que les contraintes envisagées pour enjoindre les États signataires à communiquer les informations à l'État demandeur sont insuffisantes. La coopération ne semble jouer que sur un terrain de réciprocité et de bonne foi des États membres dans les pratiques d'échanges de renseignements et dans la manipulation des données. Aucune sanction pécuniaire n'a été prévue. Quand on sait que la faculté d'un État à faire respecter ses droits sur le terrain de la coopération internationale est liée à son niveau de souveraineté, l'on est fondé à s'inquiéter sur la possibilité du Burkina à appliquer la règle de la réciprocité à tous les États avec qui il a signé une convention fiscale. D'après le journal mutation N°195 du 04 mai 2020, la campagne présidentielle de 2015 du Parti au pouvoir au Burkina Faso aurait été financée par le groupe français Bolloré. Si les informations relayées sont vérifiées l'on est fondé à comprendre pourquoi le dossier fraude de

l'or dans lequel le groupe est impliqué tarde à connaître un aboutissement devant les juridictions du pays.

En outre, le CGI en son article 99 qui cite les obligations de documentation en matière de prix de transfert a fixé une amende de 5% des bénéficiaires transférés au sens de l'article 66 en cas de défaut de production ou de production partielle de la documentation exigée.

Même si le code prévoit en pareilles circonstances, qu'en sus de l'amende ci-dessus fixée l'administration fiscale puisse être autorisée à évaluer le montant du transfert de bénéfices à partir des seuls éléments dont elle dispose, le montant de l'amende nous semble insignifiant au regard du montant des transactions qui est généralement élevé. Dans l'hypothèse où l'administration fiscale ne dispose d'aucun élément ou dispose insuffisamment d'éléments pour une taxation efficace, l'application de la sanction peut se révéler indolore, car arrangeant le contribuable.

❖ **L'absence de dispositions fiscales portant contrôle des transferts de fonds**

À l'étape actuelle des textes, il n'est pas prévu dans le CGI une disposition expresse permettant à l'administration fiscale de contrôler les transferts de fonds opérés par les entreprises vers l'étranger. Il s'agit d'un vide juridique qui n'est pas de nature à faciliter le contrôle des opérations internationales.

Nous suggérons alors qu'il soit institué dans le CGI, une obligation pour les entreprises à dimension multinationale de souscrire à une déclaration préalable de transfert des fonds au service des impôts et une autre pour les banques de s'assurer que les obligations fiscales incombant à ces entreprises ont été respectées. Certains pays africains ont déjà compris la nécessité de prévoir le contrôle des transferts de fonds au niveau de l'administration fiscale. En effet, depuis 2009 l'Algérie a inscrit l'obligation relative à la souscription de la déclaration de transferts de fonds vers l'étranger auprès du service des impôts dans son dispositif fiscal

(bulletin d'information N°6/DGI/DRPC/2010 de la République algérienne démocratique et populaire).

De façon concrète, il s'agira de rendre obligatoire à l'égard de l'entreprise, la remise à l'appui de la demande de transfert, d'une attestation fiscale justifiant le versement de l'impôt. Par exemple, l'attestation de retenue à la source ou un quitus délivré par la Direction des impôts du domicile fiscal de la personne désirant effectuer le transfert. En outre, nous proposons que la demande de transfert de fonds qui doit concerner tous les transferts réalisés au profit de personnes non résidentes soit au préalable visée par l'administration fiscale.

3.2.5. Les difficultés constatées au niveau de l'organisation administrative

Nous avons vu à travers les résultats des enquêtes que les limites du contrôle des opérations internationales trouvent aussi leur source dans l'organisation administrative. Un diagnostic approfondi de l'organisation du contrôle à la DGI a permis de relever des problèmes liés à la formation des agents et aussi au faible niveau de recours à l'assistance administrative et à l'échange de renseignements à caractère fiscal.

❖ Un manque de formation contenue des agents.

Le contrôle des opérations internationales en général et des prix de transfert en particulier exige de la part du vérificateur une parfaite maîtrise de la fiscalité internationale, une bonne connaissance du secteur d'activité et une capacité à analyser la comptabilité et l'équilibre des conventions fiscales ce qui n'est pas souvent le cas dans la pratique.

Aussi, la diversité des conventions fiscales signées commande que les vérificateurs disposent de connaissances pointues en droit privé international.

❖ Un faible niveau de recours à l'assistance fiscale.

Quelles que soient la qualité de son organisation ou l'expertise de ses fonctionnaires, aucune administration fiscale ne peut prétendre réaliser un contrôle efficace des transactions internationales sans coopération avec d'autres administrations fiscales.

Le Burkina Faso dispose des instruments nécessaires pour recourir à l'assistance fiscale internationale et solliciter de ces partenaires des renseignements utiles à ses investigations. Malheureusement la DGI utilise faiblement cet outil pour améliorer le niveau des contrôles fiscaux.

❖ La complexité des prestations internationales et l'absence de comparable

Si les opérations internationales portant livraison de biens sont faciles à contrôler il n'en est pas de même pour les opérations portant prestations de services à cause de leur complexité. Cette complexité tient du fait de la dématérialisation du support d'information à travers la gestion électronique des données. Par, ailleurs le caractère interne des documents produits à l'occasion de certaines prestations internationales (assistance technique, frais de siège, etc.) n'est pas de nature à faciliter le travail de contrôle.

3.3. Retour sur les hypothèses

Nous avons émis des hypothèses au début qui nous ont guidé tout au long de notre recherche. Aussi, il convient de vérifier ces hypothèses.

***H1** : Les entreprises multinationales installées au Burkina Faso pratiqueraient plusieurs techniques de fraudes et d'évasion fiscales.*

Pour la vérification de cette hypothèse, nous avons d'abord vérifié l'existence des entreprises multinationales au Burkina Faso et qui ont leur dossier fiscal à la DGE. Les résultats ont montré que 44,86% des entreprises relevant de la DGE sont des FMN.

La question de savoir si ces entreprises pratiqueraient l'évitement fiscal, nous avons examiné les dossiers des FMN qui ont été contrôlées et notifiées entre 2017 et 2019. Il est ressorti que ces entreprises ont été notifiées pour l'ensemble des chefs de redressements contenus dans le CGI. Le montant des droits rappelés s'élève à plus de dix-huit milliards de FCFA soit environ vingt-huit mille sept cent trente-neuf (28 739) euros .

Au regard de ce qui précède, nous affirmons que cette hypothèse est vérifiée.

H2 : Il existerait des insuffisances dans le dispositif de contrôle fiscal des opérations internationales.

Pour la vérification de cette hypothèse, nous examiné les dispositions du CGI des impôts en liaison avec la pratique des FMN. Cet examen a fait ressortir plusieurs points de faiblesses qui sont exploités par les FMN. Il s'agit entre autre des dispositions relatives aux prix de transfert, à la retenue à la source, au délai de vérification etc.

Nous avons complété nos résultats par des entretiens avec des inspecteurs vérificateurs. Sur les 16 inspecteurs vérificateurs interrogés, environ 98% reconnaissent l'existence d'insuffisance des dispositions fiscales, comme indiqué dans l'analyse des résultats. Ce qui permet de dire que cette hypothèse est vérifiée.

4. Les implications managériales de la recherche

4.1. Les avancées dans la lutte contre la pratique de l'évitement fiscal

Les travaux de l'OCDE, et de l'Union européenne constituent une avancée significative dans la lutte contre les pratiques fiscales dommageables (OCDE, 1998).

Sur la base d'un rapport rendu public, l'OCDE a entrepris d'identifier les régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables de ses pays membres, ainsi que les territoires présentant les caractéristiques de paradis fiscaux. Plusieurs critères permettent de déclarer un pays de paradis fiscal :

- une fiscalité quasi inexistante ;
- un manque de transparence et d'échange de renseignements fiscaux sur les contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse d'imposition ;
- l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle ;

Sur la base de ces critères, l'OCDE a identifié deux types de paradis fiscaux : pour les résidents qui en ont la nationalité comme Monaco, Andorre et les États ou les territoires de petites

dimensions qui offrent des avantages fiscaux aux entreprises (les îles Caïmans, les îles de Jersey, et de Guernesey).

Toutefois, l'OCDE prévoit que des régimes fiscaux privilégiés peuvent exister au sein des pays à fiscalité normale (comme les pays membres de l'OCDE et les états membres de l'UE), mais ces pays ne constituent pas de mesures fiscales dommageables. C'est le cas par exemple des zones franches urbaines qui ont pour conséquences une exonération d'impôt pour les entreprises qui s'y installent afin de permettre de redynamiser le tissu économique local.

En partenariat avec le G20, l'OCDE a adopté en 2013 sous forme d'un projet, un plan d'action en quinze (15) points. Ce projet dénommé BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, ou encore l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice.) fait référence aux stratégies de planification fiscale qui exploitent les failles et les différences entre les règles fiscales nationales et internationales en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle, mais où ces bénéfices sont faiblement taxés. Il vise donc à faire échec aux stratégies d'optimisation fiscale mises au point par certaines entreprises et qui ont des conséquences dommageables graves sur les budgets des États en général et des pays en voie de développement en particulier.

Depuis le 26/03/2019, le Burkina Faso est membre actif du cadre inclusif sur le BEPS et du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignement à des fins fiscales. Il faut noter que le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements a été fondé en 2000 afin d'élaborer des normes en matière de droit bancaire et fiscal, selon des modalités équitables et qui permettent une concurrence loyale entre toutes les juridictions, petites et grandes, développées et en développement. Il est constitué des pays membres de l'OCDE ainsi que d'autres juridictions ayant exprimé leur désir de mettre en place des mesures mondiales relatives à la transparence et à l'échange de l'information

Le cadre inclusif sur le BEPS rassemble plus de 125 pays qui collaborent à la mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS. À la même date, le pays est par ailleurs, signataire de la convention multilatérale prévue à l'action 15 BEPS. Toutefois, toute la documentation, notamment, qui devrait accompagner cette ratification n'a toujours pas été transmise à l'OCDE jusqu'à nos jours.

4.2. Les suggestions dans le sens de l'amélioration du dispositif juridique

Ces suggestions visent essentiellement à apporter des corrections aux dispositions portant déduction des charges financières, contrôle des prix de transfert, définition de la notion

d'établissement stable, et déduction des frais d'assistance technique et de sièges et contrôle des transferts de fonds à l'étranger.

4.2.1. Dispositions portant déduction des charges financières

Pour lutter contre le contournement de l'article 72 CGI, il pourrait être envisagé d'élargir son champ d'application aux paiements économiques équivalents aux intérêts (intérêts des loyers de crédit-bail, produits des instruments de finances islamiques, paiement réalisé à raison de l'octroi de garantie). Par contre, pour éviter de pénaliser des opérations de financement légitimes, notamment en début d'activité lorsque des emprunts significatifs sont contractés pour financer des investissements initiaux alors même que le volume d'affaires est encore faible, il pourrait être envisagé le report des intérêts non déductibles par application des limitations. Cela permettant aux entreprises de déduire in fine les intérêts relatifs à des opérations de financement non abusives.

En outre, afin d'éliminer la discrimination négative sur les PME nationales il est indispensable d'exclure ces dernières au paragraphe 4 de l'article 72 de la règle de la limitation des charges d'intérêts.

4.2.2. Dispositions portant définition de la notion de l'établissement stable

Pour minimiser les risques de contournement de la notion de l'établissement stable nous suggérons la modification de la définition de l'établissement stable en alignant l'article 47 CGI sur l'article 5 du modèle des conventions fiscales ONU, version 2017 qui permet de mieux lutter contre les nouvelles pratiques BEPS.

4.2.3. Dispositions portant contrôle des prix de transfert

Pour corriger l'insuffisance constatée dans la fixation des prix de transfert à l'article 66-1 CGI, il nous semble opérant d'insérer dans la loi fiscale une référence explicite afin d'améliorer l'efficacité des contrôles et d'améliorer la sécurité juridique des entreprises. Cette modification permettrait de fixer une référence claire aux principes déterminant la fixation des prix des biens et services intragroupe. Aussi, il faut noter la nécessaire reformulation du paragraphe 4 de l'article suscitée afin de pallier les difficultés liées à la recherche de comparables en élargissant l'espace géographique.

Par ailleurs, le législateur burkinabè gagnerait à élargir le champ du report du délai de vérification de comptabilité pour prendre en compte les opérations transfrontalières qui peuvent conduire à un allongement de la durée de la vérification.

4.2.4. Dispositions portant déduction des frais d'assistance technique et de sièges

Nous pensons qu'il y a lieu d'apporter une clarification de la notion de « **frais généraux** » utilisée à l'article 62 CGI. Pour cela, nous suggérons deux options : l'on pourrait, soit modifier la base de calcul en retenant une grandeur facilement identifiable sur les États financiers (par exemple un pourcentage raisonnable du chiffre d'affaires), soit lister de façon explicite et exhaustive, les éléments à prendre en compte dans lesdits frais.

4.2.5. Dispositions portant contrôle des transferts de fonds à l'étranger

Afin de pallier le vide juridique sur le contrôle des transferts de fonds au Burkina Faso, nous suggérons qu'il soit institué dans le CGI, une obligation pour toutes les FMN de souscrire à une déclaration préalable de transfert des fonds au service des impôts et une autre pour les banques de s'assurer que les obligations fiscales incombant à ces entreprises ont été respectées. En effet, depuis 2009 l'Algérie a inscrit l'obligation relative à la souscription de la déclaration de transferts de fonds vers l'étranger auprès du service des impôts dans son dispositif fiscal¹.

4.3. L'amélioration de l'organisation administrative

Nous avons retenu deux (2) éléments essentiels à ce niveau.

4.3.1. L'amélioration de la formation des agents

La complexité du contrôle des opérations internationales commande que les vérificateurs soient suffisamment outillés en connaissances dans divers domaines. Il est donc indispensable d'envisager le renforcement des capacités de ces derniers au travers des programmes de formations pointues. L'on pourrait envisager la spécialisation fiscalité internationale.

4.3.2. L'amélioration des méthodes de contrôle

Il s'agit d'envisager la mise en œuvre de la coordination internationale des contrôles fiscaux. La réalisation de contrôles simultanés et conjoints semble indispensable si l'on veut mettre une barrière aux montages fiscaux mis en œuvre par les multinationales. En vérifiant simultanément les entreprises d'un même groupe situées dans des états différents, cela permet d'échanger les renseignements obtenus au niveau de chaque État et de parvenir à une imposition juste des revenus tirés par le groupe au sein de chaque État.

La vérification conjointe quant à elle admet le recours de vérificateurs étrangers lors d'un contrôle fiscal. Cela permet à chaque État de profiter des expériences de l'autre État et de réussir la mission.

¹cf. bulletin d'information N°6/DGI/DRPC/2010 de la République algérienne démocratique et populaire.

Le contrôle simultané et le contrôle conjoint sont deux modalités de contrôle prévues par le Règlement 08 de l'UEMOA à l'article 33 alinéa 6 et aux articles 18 et 19 du règlement d'exécution.

Conclusion

La présence des entreprises à dimension internationale au Burkina Faso est une réalité. Sur la période 2017-2019, le portefeuille de la DGE comportait en moyenne 702 entreprises dont 44,86% de FMN. Dans certains secteurs d'activités, elles sont même les seules à se partager le potentiel économique.

Nous avons choisi d'explorer ce secteur des FMN sur le plan fiscal afin d'analyser les mécanismes qu'elles utilisent pour minimiser le montant de leur impôt.

Notre positionnement épistémologique dans l'analyse de ce sujet est de type post positiviste avec une démarche mixte : collecte qualitative (exploitation des dossiers de vérification de la DGE) et une collecte quantitative réalisée auprès de tous les inspecteurs vérificateurs de la DGE. Aussi, deux hypothèses ont été émises.

L'hypothèse 1 est formulée comme suit : Les entreprises multinationales installées au Burkina Faso pratiqueraient plusieurs techniques de fraudes et d'évasion fiscales.

Les résultats ont montré que les FMN utilisent aussi bien les mécanismes légaux et illégaux pour se soustraire du paiement de l'impôt soit pour en minimiser la charge (contournement de la notion d'établissement stable, les abus des conventions fiscales etc.) à la fraude (non déclaration de certains impôts, la manipulation des prix de transfert etc.). Cela nous a permis de confirmer cette hypothèse.

Quant à la deuxième hypothèse, elle est formulée comme suit : Il existerait des insuffisances dans le dispositif de contrôle fiscal des opérations internationales, ce qui occasionne des manques à gagner au niveau des recettes fiscales.

Le manque à gagner au profit des caisses de l'Etat sur la période 2017 – 2019 occasionné par les 13 sociétés ayant fait l'objet du redressement s'élève à plus dix-huit milliards de FCFA soit environ vingt-huit mille sept cent trente-neuf (28 739) euros. Quand on sait que 44,86 % des entreprises (en moyenne 315 entreprises) relevant de la DGE sont des FMN, l'on pourrait estimer la perte à plus de trois millions soixante-cinq mille (3 065 000) euros pour uniquement les FMN relevant de la DGE sur la période 2017-2019, toute chose égale par ailleurs. Ces résultats nous permettent de confirmer notre seconde hypothèse.

En terme de perspective, il est recommandé que l'Etat Burkinabè améliore son cadre juridique sur la notion de l'établissement stable, la réglementation des frais de transferts, la déductibilité

des charges financières et la prolongation de la durée de vérification des multinationales entre autres. Aussi, la formation des inspecteurs vérificateurs est indispensable pour une bonne maîtrise des opérations que ces entités réalisent au regard des montages complexes qu'elles présentent.

La présente recherche a eu le mérite d'aborder la question de l'évitement fiscal des FMN qui est une réalité au Burkina Faso, mais à notre connaissance n'a pas été suffisamment exploré à notre connaissance. Les mécanismes utilisés ont été exposés avec quelques pistes de solution.

La limite de cette recherche pourrait se situer au niveau de son échantillon. Il faut noter qu'il conviendrait, dans un échantillon encore plus large, inclure les FNM domiciliées dans les autres services des impôts. Ainsi, l'échantillon des inspecteurs vérificateurs pourrait être élargi aux autres services des impôts. L'on obtiendrait alors des résultats encore plus robustes dont l'extrapolation permettrait d'être plus proche de la réalité. C'est au regard des limites dans l'évaluation des pertes liées à l'évitement fiscal que BARILARI (2018) affirmait « ... Une méthode scientifique d'évaluation des pertes fiscales permettrait de mieux orienter l'action de lutte contre la fraude ». Les conclusions de notre recherche s'inscrivent dans cette perspective.

Bibliographie

BARILARI, A. (2018). *La fraude fiscale : les mots et les chiffres. Gestion & Finances Publiques*, 3, 50-57. <https://doi.org/10.3166/gfp.2018.00034>.

CESE, (2016). *les mécanismes de l'évitement fiscal, leurs impacts sur le consentement à l'impôt et la cohésion sociale*, les éditions des journaux officiels.

CHERKAOUI, A. & HAOUATA, S. (2017). *Eléments de Réflexion sur les Positionnements Epistémologiques et Méthodologiques en Sciences de Gestion*, Revue Interdisciplinaire, Vol, N°2 (2017).

KAMBOU N. S. (2018). *le contrôle fiscal des opérations internationales au Burkina Faso : limites et perspectives* ; mémoire de master 2 en droit privé à l'UPO ; année 2017-2018.

KARATAS DURMUS, N. (2015). *L'abus de droit dans la fiscalité de l'entreprise : approche comparée France / Turquie*, gestion & Finances Publiques N°3/4 Mars – Avril 2015.

LACHAIZE, L. (2020). *La notion fiscale d'établissement stable à l'épreuve du commerce électronique*, DEA de droit des affaires, Université de ROBERT SCHUMAN STRASBOURG.

Madiès, T. (2020). *IV. L'optimisation fiscale des entreprises multinationales. Dans : Thierry Madiès éd., La concurrence fiscale internationale* (pp. 71-89). Paris : La Découverte.

Martin J. et Stratica C.(2017). *Fiscalité des entreprises et paradis fiscaux, une étude sur des données canadiennes*, Vol 93 n°3.

Ministère de l'Economie des Finances et du Développement (2017). *Code Général des Impôts*.

OCDE (1998). *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*.

OCDE (2017). *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, édition OCDE, Paris.

OUEDRAOGO K. (2015). *Le contrôle fiscal des prestations de services internationales au Burkina Faso*, mémoire pour l'obtention du diplôme d'inspecteur des Impôts, ENAREF.

PAGPS-Burkina Faso –FED (2019). *rapport de la mission d'assistance technique du PAGPS-BURKINA FASO-FED/2016/037-927* du 11 Octobre 2019.

SAWADOGO F. M. et DEMBELE S (sd). *Précis de droit fiscal burkinabè*, collection précise de droits burkinabè.

Union Economique et Monétaire Ouest Africain (2008). *Règlement N°08/2008/CM/UEMOA portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale* du 26 septembre 2008.

<http://www.uemoa.int/> 18 novembre 2022 et 01 août 2023

<https://www.impots.gov.bf/> 31 juillet 2023