

La détermination de l'acte anormal de gestion par l'administration fiscale malienne en matière de contrôle.

Dr.Sidi Mohamed COULIBALY,

Faculté des Sciences Administratives et Politiques de Bamako (FSAP),

Université des Sciences Juridiques et Politiques de Bamako (USJPB)

sidimohamedcoul@yahoo.com

Dr.Oumar Toumaly DIALLO,

Faculté des Sciences Administratives et Politiques (FSAP),

Université des Sciences Juridiques et Politiques de Bamako (USJPB)

oumartoumaly80@yahoo.fr

Résumé

L'article analyse la perception de l'acte anormal de gestion par l'administration fiscale malienne dans le cadre du contrôle de la régularité des opérations des contribuables. Pour y parvenir, nous avons adopté une approche qualitative à travers des entretiens directs avec les praticiens de la fiscalité. Nous avons également consulté des ouvrages, les articles scientifiques et quelques documents officiels accessibles. Il en découle que l'administration fiscale a une appréciation limitée de l'acte anormal de gestion ; laquelle insuffisance peut conduire à des failles déontologiques, dans la mesure où l'administration dispose de larges prérogatives. A cet effet, une définition claire de l'acte anormal de gestion s'impose pour une meilleure garantie des droits du contribuable. A défaut, l'administration continuera son appréciation en fonction de la situation et de l'humeur de l'agent public. Ce qui est préjudiciable pour le contribuable et la stabilité du climat des affaires. Les conséquences de la non-définition de l'acte anormal de gestion sont abordées dans cet article.

Mots-clés : contrôle, évasion, fraude, rappel de droits, réintégrations fiscales.

Abstract

The article analyzes the perception of the abnormal act of management by the Malian tax administration within the framework of the control of the regularity of the transactions of the taxpayers. To achieve this, we adopted a qualitative approach through direct interviews with tax practitioners. We also consulted books, scientific articles and some accessible official documents. It follows that the tax administration has a limited appreciation of the abnormal act of management; which insufficiency can lead to ethical flaws, insofar as the administration has broad prerogatives. To this end, a clear definition of the abnormal act of management is necessary for a better guarantee of the rights of the taxpayer. Otherwise, the administration will continue its assessment depending on the situation and the mood of the public official. This is detrimental to the taxpayer and the stability of the business climate. The consequences of not defining the abnormal act of management are discussed in this article.

Key-words: control, evasion, fraud, reminder of rights, tax reinstatement.

Introduction

Le contrôle fiscal est avant tout un pouvoir, mais aussi un ensemble de moyens dont le but est de permettre aux services de l'administration des impôts de s'assurer, par divers moyens, que les contribuables ont respecté leurs obligations fiscales¹. C'est à la fois une exigence juridique et politique et une exigence économique dans la mesure où il est indispensable pour assurer l'égalité de tous devant l'impôt. En même temps, le contrôle fiscal garantit, autant que possible, les conditions d'une concurrence saine entre les entreprises. Dans un système fiscal déclaratif comme celui du Mali, le contrôle fiscal est irremplaçable pour garantir l'accomplissement du devoir fiscal alors même que la déclaration bénéficie d'une présomption d'exactitude. Sous cet angle, le contrôle est en réalité un pouvoir, un ensemble de moyens légaux accordés à l'administration des impôts, en vue de s'assurer à posteriori de l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables (Bouvier, 2005, p. 99). Ces moyens sont divers et variés, et peuvent se traduire par des demandes d'éclaircissements, de justifications et de renseignements auprès du contribuable. Ce sont des demandes qui peuvent être relatives aux déclarations souscrites, aux actes déposés ou supports, notamment informatiques.

Ainsi, l'ensemble de ces moyens d'action permettent à l'administration fiscale d'apprécier la sincérité, la régularité, et l'exactitude des opérations réalisées par les contribuables. En effet, bien qu'étant dans une logique d'optimisation fiscale ; les contribuables doivent s'imposer une certaine prudence pour éviter les coûts d'un redressement souvent fatal. Cette prudence exige une définition claire, précise et partagée des notions fiscales essentielles avec l'administration. La notion de clarté des actes de gestion ne doit souffrir d'aucune ambiguïté qui puisse créer un désaccord entre l'administration fiscale et les contribuables. Si l'administration est dans une logique permanente de recettes pour couvrir les dépenses publiques ; le contribuable par contre cherche plutôt à réduire ses charges fiscales et sociales. C'est en cela que la recherche de l'acte anormal de gestion devient une priorité pour l'administration en vue d'une correction des bases d'imposition du contribuable. Cette correction se traduit inévitablement par des rehaussements d'impôts et taxes ; et par l'application de sanctions fiscales². C'est en cela qu'il convient de comprendre la théorie de l'acte anormal de gestion ; car elle permet à l'administration fiscale d'apprécier le caractère opportun et régulier d'une dépense prise en charge par les contribuables.

Ainsi, l'acte anormal de gestion est constitué lorsqu'une dépense prise en charge par la société est contraire à son intérêt propre ou lorsque celle-ci renonce à une recette sans être justifié par l'intérêt de la société (Janquert., 2012). Il s'agit d'un acte d'une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise³. En autres termes, c'est un acte qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui la prive d'une recette sans être justifié par les intérêts de l'exploitation. D'une manière générale, c'est celui par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt (Soton., 2019).

L'on remarque que c'est une construction jurisprudentielle qui déroge au principe de la liberté de gestion. Il permet à l'administration fiscale de sauvegarder les deniers publics tout en ménageant cette liberté de gestion.

¹ Cette définition relève de l'article 511, Livre de Procédures Fiscales du Mali, éd.2018, p.228.

² Ces sanctions sont des amendes et pénalités.

³ Cette définition relève du conseil d'Etat français : CE, Assemblée Plénière, du 27 juillet 1984, n° 34588.

Convient-il alors de se poser un certain nombre de questions à savoir : comment apprécier le caractère normal d'un acte de gestion d'une entreprise ? comment évaluer la bonne foi du contribuable ? La réponse à ces questions fait l'objet de débats contradictoire en l'absence d'une définition claire et précise du législateur malien. Ce silence est susceptible d'ouvrir la boîte à pandore entre les parties. Ce qui est préjudiciable au Trésor public et au climat des affaires ; car la finalité du prélèvement fiscal est la satisfaction de l'intérêt des citoyens et non des intérêts privés quelconque. Pour un pays qui connaît des crises multiformes depuis plus d'une décennie, le législateur malien gagnerait à encadrer au mieux le domaine fiscal afin de maîtriser les recettes de l'Etat tout en offrant des garanties au secteur privé. Moteur de la croissance économique, le secteur privé a besoin de sécurité pour pouvoir s'épanouir et jouer pleinement son rôle. Nous rappelons brièvement le choix de l'approche méthodologique, et les principaux résultats de l'analyse qualitative. Les parties reflètent les points de vue des personnes interviewées et l'analyse documentaire. L'article termine par une discussion.

1. Méthodologie

Cette réflexion est le résultat des entretiens réalisés à Bamako de mars à mai 2022 auprès des professionnels de la fiscalité malienne ; dont les contributions ont permis d'analyser les moyens de contrôle de l'impôt de l'administration ainsi que les arguments utilisés pour redresser les bases d'imposition des contribuables. Notre choix s'est fondé sur une analyse qualitative qui se justifie par les difficultés d'accès aux professionnels du secteur. La méthode quantitative par questionnaire avait peu de chance de succès.

A travers la méthode quantitative, nous avons interviewé huit inspecteurs vérificateurs des Impôts de la Direction des Grandes Entreprises⁴, cinq du Centre des Impôts de la Rive droite⁵, deux de la Rive gauche ; quatre conseils fiscaux agréés⁶, deux experts-comptables et six responsables comptables et financiers d'entreprises privées. Toutes ces personnes ont souhaité l'anonymat. Tout de même, leur contribution a été précieuse pour la construction de cette réflexion. Nous avons également consulté les ouvrages spécialisés, les articles scientifiques, les textes législatifs et réglementaires, et quelques notifications et confirmations de redressement

⁴ Au regard de l'article 3 du Décret n°2019-0981/P-RM du 19 décembre 2019, fixant l'organisation et les modalités de fonctionnement de la Direction des Grandes Entreprises : « La Direction des Grandes Entreprises a pour mission de gérer, asseoir, encaisser, recouvrer tous les impôts, droits et taxes intérieurs dus par les dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à un milliard de francs et toutes les entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires, dont l'activité principale est liée à un secteur stratégique pour l'économie nationale, les entreprises liées entre elles par une participation dont le pourcentage est déterminé par décision du Directeur général des Impôts et assurer le traitement du contentieux fiscal de premier niveau y afférent ».

⁵ Selon l'article 6 du Décret n°2019-0980/P-RM du 19 décembre 2019 portant création des services régionaux et subrégionaux de la Direction Générale des Impôts : « Le centre des Impôts est chargé : de d'asseoir, de liquider et de contrôler l'ensemble des impôts, droits et taxes intérieurs relevant de la compétence de la Direction générale des Impôts ; d'encaisser et de recouvrer l'ensembles des impôts directs et indirects, droits et taxes de toutes natures relevant de leur compétence et de procéder à leur reversement au trésor. Le Centre des Impôts des Moyennes Entreprises gère les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à cent millions et inférieur à un milliard.

⁶ Selon l'article 4 de la loi n°03-011 du 14 juillet 20023 portant création et organisation de l'Ordre des Conseils fiscaux du Mali ; les Conseils Fiscaux ont pour profession habituelle de faire connaître aux contribuables la législation fiscale et de les aider à s'y conformer. Ils assistent les contribuables, et le cas échéant, les représentent lors des contrôles fiscaux et des recours contentieux et gracieux auprès de l'administration fiscale. Ils accomplissent ou aident les contribuables à accomplir les formalités administratives, notamment les formalités déclaratives. Ils défendent les intérêts des contribuables auprès des Administrations Fiscales, organismes publics et privés. Ils apportent leur concours aux contribuables pour la rédaction de correspondances, de mémoires et autres documents destinés aux administrations économiques et fiscales.

accessibles. Il faut noter que l'administration fiscale dispose des moyens pour sécuriser les recettes de l'Etat en matière de contrôle. La finalité du contrôle est double, renflouer les caisses de l'Etat et former le contribuable sur ses obligations fiscales. Néanmoins, le caractère excessif de ces moyens ébranle souvent la confiance des contribuables.

2. Résultats

Ces résultats portent essentiellement sur les procédés de détermination des bases de redressement en matière fiscale au Mali. C'est à travers ces procédés qu'est apprécié le caractère des actes de gestion d'une entreprise par l'administration fiscale au Mali.

2.1. Une appréciation limitée de l'acte anormal de gestion par l'administration fiscale malienne

Le caractère anormal d'un acte de gestion apparaît dans le cadre des procédures de contrôle, se traduisant par des rectifications ou des redressements fiscaux. En effet, dans la détermination du résultat des entreprises, des déductions de charges s'opèrent. Lorsque l'administration des impôts constate que ces déductions sont de nature à réduire considérablement l'assiette de l'impôt sur les bénéfices ; elle refuse de tenir compte de l'opération et procéder en conséquence à la rectification des écritures comptables.

Dans la législation fiscale malienne, le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectués par l'entreprise, y compris, notamment, les cessions d'éléments quelconque de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation⁷. Ce bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges remplissant les conditions suivantes : être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ; correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ; se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ; être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ; concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt sur le bénéfice.

Dans la totalité des motifs de redressements fiscaux, l'administration fiscale s'appuie sur ces arguments pour justifier les réintégrations et les rectifications des bases imposables des entreprises.

En principe, une entreprise est juge de l'opportunité de sa gestion et l'administration ne doit aucunement se substituer à elle pour apprécier ce qui est le mieux convenu⁸.

Ainsi, l'acte anormal de gestion doit être apprécié d'abord en fonction de l'objet de l'entreprise et ensuite de son intérêt. En se fondant sur l'objet social, l'acte uniforme admet que toute société a un objet qui est constitué par l'activité qu'elle entreprend et qui doit être déterminée et décrite dans ses statuts⁹. Il s'agit du principe de la spécialité statutaire qui permet à la société d'être spécialisée conformément à ses statuts, dans un domaine précis et, dans la mesure du possible. C'est l'objet social qui fixe les pouvoirs des dirigeants en droit des affaires et non l'administration fiscale. C'est un objet qui détermine également les rapports de la société avec les associés ou dans une certaine mesure avec les tiers. Dans cette dynamique, les dépenses engagées dans le fonctionnement de toute société doivent être en rapport avec l'objet de celle-ci. Pour l'inspecteur MSF de la Direction des grandes Entreprises :

⁷ Selon l'article 49 du Code Général des Impôts du Mali, éd. 2022, p.22.

⁸ Bulletins Officiels des Impôts, Affaire : BIC, N°10 ; 12 septembre 2012, § 1 et 10.

⁹ Art.19, Traité et Acte Uniformes commentés et annotés, 2002, p. 314.

« le principe de spécialité statutaire est mis en avant par tout vérificateur au moment même de la première prise de contact avec l'entreprise. Pour lui, c'est ce qui marque la suite de la vérification car l'inspecteur à travers les statuts et les échanges avec les dirigeants se fait une première idée sur la nature et le domaine d'intervention de l'entreprise. Le reste sera confirmé après une analyse de fond des éléments de la comptabilité ».

Il ressort de l'analyse des documents consultés que l'administration fiscale malienne a rejeté la déduction des dépenses de nourriture engagées par une entreprise évoluant dans le secteur des Bâtiments et Travaux Publics (BTP) ; au motif qu'elles étaient excessives et n'avaient pas de rapport direct avec l'activité de ladite entreprise¹⁰. Selon le Directeur de la comptabilité de ladite entreprise (BAB) :

« les travaux s'effectuant dans la zone de Goma-coura, une localité située à quelques centaines de kilomètres de la capitale Bamako, et qu'en raison de l'éloignement et de l'insécurité, les travailleurs n'avaient pas la possibilité de se rendre dans le chef-lieu de cercle (Nara) pour s'alimenter. En raison, de ces motifs, l'entreprise a estimé que la dépense était opportune et qu'elle s'inscrivait dans l'intérêt de l'entreprise. Pour lui, en ne prenant pas en compte les dépenses de nourriture ; un retard pourrait être constaté dans l'exécution des travaux. Ce qui selon les cahiers de charges ouvrirait droit au paiement de pénalités au détriment de l'entreprise. Une autre source de responsabilité du dirigeant selon lui ! ».

En principe, l'entreprise reste responsable de sa gestion, et n'est pas tenue de tirer des affaires qu'elles traitent, le maximum de profit. Ce qui convient d'éviter que l'administration fiscale ne s'érigent en sentinelles des entreprises en apportant des appréciations d'opportunité sur les décisions prises par les dirigeants. Elle doit se contenter à certains égards, d'apprécier la réalité ou le bien-fondé de l'acte.¹¹

Dans le cas de cette entreprise du secteur BTP, l'administration a estimé que l'acte de gestion était excessif de par sa qualité, mais aussi par son montant ; même si la législation fiscale malienne ne fait mention de cette distinction. Cela revient à distinguer l'excès quantitatif de l'excès qualitatif au regard de la doctrine (Sordet, 2018, pp. 43-47). L'excès quantitatif, est celui qui porte sur le montant même des dépenses engagées par une entreprise, c'est-à-dire lorsqu'il existe une absence de proportion entre le montant de la dépense et l'avantage reçu en retour par l'entreprise. L'excès qualitatif, par contre est celui qui porte sur les risques pris par une entreprise dans le cadre de sa gestion. Ce qui implique dès lors une appréciation sur la faisabilité et l'opportunité financière de l'acte de gestion.

Dans une autre affaire de redressement opposant l'administration fiscale à un établissement financier en 2018, l'administration a estimé que le montant annuel alloué à l'achat

¹⁰ Par une lettre de confirmation de redressement signée le 14 décembre 2014, l'administration fiscale malienne a réintégré au motif qu'elles n'avaient pas de lien direct avec l'objet social ; les dépenses engagées dans le cadre de l'achat de nourriture pour le personnel travaillant sur le chantier de cette entreprise internationale de construction BTP.

¹¹ Selon le CE français, 7 juillet 1958, Société Les entreprises de travaux publics André Boirie, n° 35 977 : « ... le contribuable [...] n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profit que les circonstances lui auraient permis de réaliser ».

des journaux à titre d'information était excessif et ne s'inscrivait pas en droite ligne de l'objet d'un établissement financier¹². Il s'agissait d'un redressement relatif aux exercices 2015, 2016 et 2017 suivant la lettre de notification de redressements envoyée par l'administration. Le contribuable dans sa réponse à cette notification de redressements a insisté sur le fait que le secteur bancaire était marqué par une forte concurrence ; et qu'en achetant régulièrement des journaux pour mettre à la disposition de toutes les agences pouvait contribuer à offrir non seulement plus d'opportunité à la banque, mais aussi permettre à ces quotidiens d'information de mieux vendre les produits de la banque à travers une meilleure publicité. En conclusion, l'administration fiscale n'a pas fait droit à cette requête et a procédé à la réintégration pure et simple de l'intégralité des montants. Pour le Directeur de l'établissement, « *il n'y a ni entente secrète, ni dépense exagérée dès lors qu'il existe un contrat en bonne et due entre sa structure et les maisons de presse. Ces contrats mentionnent les montants conclus en plus des factures qui servent de preuve de règlement* ». (DM, Directeur de l'établissement).

Normalement, c'est à l'administration fiscale d'apporter la preuve de l'anormalité et non le contraire dès lors que le contribuable dispose d'éléments. Pour ce faire, elle doit demander à l'entreprise des justificatifs autres qu'une simple facture, ou un contrat tels que des rapports d'activité, une évaluation des coûts¹³. Ces documents doivent permettre d'établir l'existence d'une contrepartie dont la valeur correspond à cette dépense. Aussi, dès lors que l'entreprise fournit à l'administration les documents demandés, l'administration ne doit plus remettre en cause une telle dépense si elle ne fait pas valoir elle-même des arguments, notamment en se référant à des termes de comparaison pertinents et tenant compte des circonstances particulières de l'espèce ; faute de quoi, elle n'aura pas apporté la preuve contraire du montant excessif ; alors elle devra renoncer aux réintégrations envisagées (Sordet, 2018, pp. 43-47).

Selon G. Cornu, (2003, p. 687), la preuve peut se définir comme la démonstration de l'existence d'un fait ou d'un acte dans les formes admises par la loi. L'étude de la preuve est fondamentale en droit et particulièrement dans le domaine de la fiscalité (Lasry, 1984-1985, p. 71). Initialement, l'attribution de la charge de la preuve en matière fiscale pèse sur l'administration. Cependant ce poids est contrebalancé par une modification de l'attribution du fardeau de la preuve en fonction de l'aptitude à la preuve du contribuable. Si t'elle est le cas, il semble facile pour certains contribuables d'apporter la preuve de leurs actes.

Ainsi, au regard des dispositions de l'article 51-B du Code Général des Impôts, les dépenses et les produits tels ceux liés aux montants des prix de transfert, dons, provisions, transactions ; sont admis pour la détermination du bénéfice imposable lorsque l'entreprise qui les engage apporte la preuve qu'ils correspondent à des opérations réelles et que leurs montants ne présentent pas un caractère exagéré ou anormal au regard des règles et principes régissant les prix de transfert¹⁴. Il s'agit des : redevances de cession ou de concession de licences d'exploitation ou de brevets d'invention ; frais d'utilisation de marques, de procédés ou de

¹² Les journaux portaient également le logo de l'établissement financier en termes publicité.

¹³ Pour une meilleure sécurisation des procédures fiscales, l'évaluation des coûts doit être définie par le législateur afin de diminuer les marges de manœuvre de l'inspecteur vérificateur.

¹⁴ Selon la définition de l'OCDE : « les prix de transfert sont des prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées ».

formules de fabrication ainsi que de tous autres droits analogues ; frais d'assistance technique ; achats effectués entre entreprises affiliées ; ventes réalisées entre entreprises affiliées.

Pour le conseil fiscal ST, « *il est important de chercher à savoir si l'acte a été posé dans l'intérêt strict de l'entreprise et comment ?* ».

De tout évidence, les dirigeants d'une entreprise sont supposés agir dans l'intérêt de celle-ci. C'est d'ailleurs l'un des éléments de *l'affectio societatis* ; qui est une condition essentielle de l'existence d'une société. La société commerciale est créée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat, d'affecter à une activité des biens en numéraire ou en nature, dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes dans les conditions précises. La société commerciale doit être créée dans l'intérêt commun des associés¹⁵.

Dans cette perspective, les actes posés par les dirigeants d'entreprise sont présumés effectués dans la recherche de cet intérêt ; surtout dans une logique d'optimisation fiscale (Weber, 2006). En suivant ce raisonnement, le dirigeant de banque ou d'un établissement financier qui dépense dans l'achat des journaux en vue de faire sa propre promotion, agit dans une certaine ; dans l'intérêt de son entreprise. De même, les dirigeants de l'entreprise BTP qui engagent des frais pour l'alimentation du personnel de chantier en vue du respect du délai calendaire n'ont pas violé le serment de servir avec loyauté l'objet social.

Portant, au sens strict, l'acte anormal de gestion est constitué lorsqu'une dépense prise en charge par la société est contraire à son intérêt propre ou lorsque celle-ci renonce à une recette sans être justifié par l'intérêt de la société.

L'inspecteur TCO du Centre des Impôts des Moyennes Entreprises insiste que l'acte anormal est « *un acte ou d'une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise* »¹⁶. Pour son collègue, « l'acte anormal est accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer » (MBT, inspecteur des Impôts).

Pour le conseil YK, il est important de rechercher la bonne foi du contribuable ; « *dès lors qu'il est établi que celui-ci n'a pas l'intention manifeste de contourner la loi fiscale en vigueur, ses arguments doivent être pris au sérieux* ».

Aussi, faut-il rappeler le principe des déductions fiscales au Mali, selon lequel pour être admis en déduction des bénéfices imposables, les frais et charges doivent se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ou être exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation. En l'absence d'une définition claire et nette de l'acte anormal gestion, le législateur fiscal malien crée un vide en matière ce contrôle fiscal. Un tel vide laisse à chacun le choix d'apprécier à sa façon. Ce qui conduit à des risques de failles déontologiques dans les procédures fiscales.

2.2. Les risques de failles déontologiques dans les procédures fiscales au Mali

La déontologie peut être définie comme l'ensemble des obligations et des règles de comportement que doit observer une personne dans l'exercice de sa profession, tant à l'égard de ses collègues ou confrères qu'à l'égard des personnes étrangères à la profession¹⁷. De manière générale, la déontologie est une charte de bonne conduite qui s'imposent à un

¹⁵ Pour lui, la seule référence c'est l'article 49 du CGI.

¹⁶ CE, Assemblée Plénière, du 27 juillet 1984, n° 34588.

¹⁷ La déontologie de l'agent des impôts au Mali est rappelée par la charte du contribuable vérifié.

fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions mais aussi dans son comportement privé. Ainsi, dans les procédures fiscales, l'absence de clarification de certaines notions essentielles relatives à la réintégration des charges ; accompagné par les prérogatives exorbitantes de l'administration conduisent à encourager la fuite devant l'impôt.

A cet effet, il est nécessaire d'avoir une définition claire et uniforme de l'acte anormal de gestion. Le comptable BT explique que « *les dispositions de l'article 49 ne sont pas suffisantes en termes de clarification. Que l'absence d'une définition claire et nette de l'acte anormal de gestion donne la liberté à l'agent de l'Administration d'apprécier à sa guise le caractère normal ou anormal d'un acte de gestion* ». Pour lui, « *cette insuffisance met le contribuable en situation de faiblesse face à la machine administrative* ». L'on note que dans les rapports avec les contribuables, le rapport de force tourne assez souvent en faveur de l'Administration fiscale. Cela parce qu'elle dispose des prérogatives exorbitantes de puissance publique. Pour le conseil fiscal TBA :

« L'administration fiscale doit veiller à assurer le respect des droits du contribuable en même temps que la défense des intérêts du Trésor public. Elle doit être objective dans ses prises de décisions, et non s'inscrire systématiquement dans une logique de recettes en vue de pourvoir aux besoins des services publics ».

Il s'agit là d'une préoccupation exprimée par Montesquieu : « Pour bien fixer les revenus, il faut avoir égard et aux nécessités de l'Etat et aux nécessités des citoyens »¹⁸.

L'Administration fiscale a le devoir de veiller à l'interprétation et à l'application correcte de la législation fiscale. De ce point de vue, elle a l'obligation de préserver et de garantir les droits du contribuable. Elle se doit d'instituer un climat de confiance basé sur le respect, la courtoisie et la considération, afin d'inciter le contribuable à mieux accepter l'impôt, en vertu du principe du consentement à l'impôt (Bouvier, 2006, p.52). Le principe du consentement est également un devoir pour tout citoyen d'un Etat partie à la Charte africaine des droits de l'homme et des peuples, notamment en ces termes : « l'individu a en outre le devoir de : De travailler, dans la mesure de ses capacités et de ses possibilités, et de s'acquitter des contributions fixées par la loi pour la sauvegarde des intérêts fondamentaux de la société »¹⁹.

Cette disposition se trouve conforter par la constitution malienne du 25 février 1992, d'abord en ces termes : « Tout citoyen doit œuvrer pour le bien commun. Il doit remplir toutes ses obligations civiques et notamment s'acquitter de ses contributions fiscales »²⁰ ; et ensuite de préciser que : « La loi fixe les règles concernant. Le régime d'émission de la monnaie, l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts »²¹. Cela signifie que l'impôt est un attribut de la souveraineté car le droit d'établir l'impôt appartient au législateur. Bodin disait à cet effet, « imposer c'est légiférer » ; (Lamuëlle, 2018-2019, p. 89). Il en découle une réelle nécessité de renforcer le dialogue de gestion selon les différents acteurs. Le conseil fiscal ST, estime que :

¹⁸ Montesquieu - Esprit des Lois - Tome 1.djvu/389

¹⁹ Article 29 alinéa 6 de la Charte africaine des droits de l'homme et des peuples. Cette Charte a été adoptée par la dix-huitième conférence des Chefs d'Etats et de Gouvernement des pays africains membres de l'Organisation de l'Unité Africaine (OUA) en juin 1981 à Nairobi dans la capitale du Kenya.

²⁰ Article 29 de la Constitution malienne du 25 février 1992. Cette Constitution toujours en vigueur a été adoptée après les événements de 1991. Elle marque la naissance de la troisième République.

²¹ Article 70 alinéa 8 de la Constitution malienne du 25 février 1992.

« les prérogatives de puissance publiques ne doivent pas empêcher l'Administration d'assumer ses devoirs. Elle est tenue de sensibiliser le contribuable sur la nécessité de lui fournir toutes les informations rendues obligatoires par les textes, ou indispensables à la bonne gestion de son dossier ou de toutes les affaires le concernant (changement de statut ou forme juridique ou de chiffre d'affaires, périodes d'inactivités, adresse de courrier, effectivité des charges, justification des charges, etc.). Il s'agit de s'investir à regagner la confiance des contribuables, pour une bonne marche du climat des affaires ».

L'on note indirectement, que la mauvaise appréciation des actes de gestion des entreprises par l'Administration a un impact sur le civisme fiscal. L'Administration voit au contribuable un fraudeur, et ce dernier pense que l'Administration est tout simplement une spoliatrice de ressources.

Pour le conseil fiscal MS, *« il faut une nécessaire conciliation entre les deux pour que l'administration puisse assurer la sécurité juridique et des garanties à ses interlocuteurs ».* Pour lui, *« Le contribuable doit savoir que ses arguments peuvent prospérer devant l'administration et ce dernier, de son côté doit se pencher sur les observations formulées, en toute objectivité afin de mieux juger leurs bienfondés ».*

Pour un autre conseil fiscal, *« il est de l'intérêt du contribuable, que les points faisant l'objet de contestations relatives à une question d'interprétation d'une disposition juridique soient soumis à l'appréciation d'une autorité indépendante offrant des garanties de capacité et d'impartialité ».* Pour lui, *« le recours devant cette autorité indépendante doit s'inscrire dans le cadre d'une procédure d'urgence ».* René Chapus disait par rapport à la procédure d'urgence que *« le signe extérieur d'une bonne justice, c'est l'excellence de ses procédures d'urgences »* (Chapus, 1986, p.338).

3. Discussion

Les résultats de ce travail sont de nature à appréhender quelques réintégrations des charges en matière de contrôle de l'impôt au Mali. L'on retient que certaines réintégrations font l'objet d'interprétations différentes entre l'administration fiscale ; les contribuables et leurs conseils. Pour l'administration, le bénéfice est établi en application des dispositions de l'article 49 du CGI selon lesquelles les charges déductibles doivent remplir les conditions suivantes :

« être exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise ; correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ; se traduire par une diminution de l'actif net de l'entreprise ; être comprises dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ; concourir à la formation d'un produit non exonéré d'impôt sur le bénéfice ».

Certains conseils et dirigeants d'entreprises estiment que l'administration fiscale fait une interprétation restrictive de cette disposition en rejetant la déduction de certaines charges au motif qu'elles ne répondent pas à l'intérêt social. Ainsi, l'administration qualifie d'anormal un ensemble d'actes posés par les entreprises dans leur gestion. C'est une théorie dont l'objectif est de mettre fin aux agissements des dirigeants des entreprises qui portent atteinte aux intérêts de cette dernière et à ceux du Trésor public. Autrement dit, elle permet au fisc de s'assurer que les décisions de l'entreprise qui ont des répercussions fiscales ont bien été prises dans l'intérêt de celle-ci ; C'est-à-dire tout acte qui a pour conséquence de l'appauvrir et ainsi de diminuer les bénéfices. Il relève des entretiens que l'identification des actes anormaux de gestion

renferme une part d'insuffisance qui laisse une large marge d'appréciation à l'administration. Cela peut offrir une certaine souplesse d'application mais ; peut également occasionner une relative incertitude quant aux situations qui pourront être visées. L'administration, bien qu'elle soit externe à la gestion de l'entreprise est amenée à porter un jugement de valeur sur ce qu'est l'intérêt de l'entreprise. Pour les conseils d'entreprises, l'absence de définition claire et précise de l'acte anormal de gestion dans le code général des impôts du Mali, crée une insécurité juridique ; car l'administration sera tenue d'apprécier en fonction de la situation du jour. Certains suggèrent l'implication d'une autorité indépendante offrant des garanties de capacité et d'impartialité en de pareils cas. Cette insécurité juridique pourrait affecter le climat des affaires tout en encourageant la fuite devant l'impôt (Douet, 1997, p. 417).

L'on retient qu'en matière fiscale, l'accroissement du pouvoir de l'administration peut devenir incontrôlable s'il n'est pas accompagné d'un ordre juridique souple. En l'absence d'une telle souplesse, la fiscalité sera ressentie par le contribuable comme une machine incompréhensible et redoutable dont la seule justification est la force qu'elle peut déployer. Les analyses présentées dans cette recherche se sont focalisées sur la détermination de l'acte anormal de gestion dans le redressement fiscal par l'administration au Mali. Elles n'ont pas abordé l'une des théories voisines telle que l'abus de droit fiscal. Celui-ci peut servir de piste de réflexion future.

Conclusions

Les analyses présentées dans cette recherche ont contribué à mettre en évidence une réelle absence de définition claire des actes anormaux de gestion par le législateur malien. C'est là où résident l'intérêt et l'enjeu premier de cette étude ; c'est-à-dire amener le législateur à se pencher sur la thématique pour assurer une meilleure sécurité juridique. La sécurité juridique dans sa dimension objective renvoie à l'intelligibilité de la loi d'impôt. Celle-ci doit être accessible au contribuable pour une meilleure interprétation. Le défaut d'accessibilité crée des divergences dans l'interprétation de la norme fiscale. La seconde dimension de la sécurité juridique est subjective. Celle-ci traduit quant à elle la confiance légitime qui doit s'instaurer entre l'administration fiscale et les contribuables qui méritent une protection particulière. Le second enjeu important de cet article est que la fragilité de la situation socio-politique et économique actuelle du Mali, nécessite que l'administration fiscale maintienne un effet moralisateur qui caractérise la stabilité sociale et la justice fiscale.

Malgré le contexte, la fiscalité reste un levier principal pour lever les fonds en vue de pourvoir aux besoins des populations. C'est pourquoi cette étude évoque les risques d'abus et failles déontologiques susceptibles d'intervenir en matière de contrôle fiscal, en l'absence d'une réelle définition de la notion d'acte anormal de gestion. Elle a permis de faire un diagnostic de la qualification des actes anormaux de gestion par l'administration fiscale malienne, principalement dans la détermination du résultat fiscal en matière de contrôle. Cette interprétation restrictive est source de désaccords qui méritent un traitement particulier. Malgré la pauvreté de la littérature en matière fiscale au Mali ; l'exploitation des ouvrages généraux et spécialisés ; du Code Général des Impôts et du Livre de Procédures fiscales ; des entretiens avec des praticiens de la fiscalité²² ont abouti à ces résultats.

²² Il s'agit d'inspecteurs des Impôts, de conseils fiscaux, d'experts-comptables, de responsables d'entreprises.

L'on peut retenir enfin la nécessité de trouver un équilibre entre la prise en compte des préoccupations de l'Etat et la lutte contre l'évasion fiscale tout ayant un regard sur la situation des contribuables.

Bibliographie

ARDANT. G., 1965, Histoire de l'impôt, Fayard, 2 tomes ; Théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN.

BOUVIER Michel., 2006, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, 7e éd., p.99.

CHAPUS R., 1986, *Rapport de Synthèse in CNRS et IFSA, Actes du Colloque du Trentième Anniversaire des Tribunaux Administratifs, CNRS, p.338.*

CORNU G., 2003, « Vocabulaire juridique », Puf, 4e éd., p. 687.

COZIAN Maurice., 1999, Les grands principes de la fiscalité de l'entreprise, Litec.

DEBAT. O., 2017, Droit fiscal des affaires, Montchrestien, coll. Cours, 4ème éd.

DOUET Frédéric., 1997, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, LGDJ, Tome 280, p.416.

GROSCLAUDE J., MARCHESSOU Ph., 2000, « Procédures fiscales », Dalloz 2e éd., p.168

LAMULLE Thierry., 2018-2019, Fiscalité, Gualino, p. 89.

LASRY C., 1984-1985, « Une particularité du droit fiscal : la charge de la preuve », EDCE, p.71

SORDET Julien., *L'excès des actes de gestion des entreprises en droit fiscal*, ISSN 1969-1009, 2018/1 N° 1, pp.43-47.

CE, Assemblée Plénière, du 27 juillet 1984, n° 34588

CE, 7 juillet 1958, Société Les entreprises de travaux publics André Boirie, n° 35 977.

Constitution malienne du 25 février 1992 ;

Décret n°2019-0980/P-RM du 19 décembre 2019 portant création des services régionaux et subrégionaux de la Direction Générale des Impôts

Loi de finances rectificative du Mali pour 2021 ;

Loi de finances du Mali pour l'exercice 2018 ;

Loi n°2018-009 du 12 février 2018 portant modification du Code Général des Impôts du Mali.

OHADA : Traité et Acte Uniformes commentés et annotés, 2002, p. 309.